

**T.C.  
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI**

**BOBİ FRS'NİN MADDİ DURAN VARLIKLARIN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TFRS ve VERGİ USUL  
KANUNU UYGULAMALARINDAN FARKLILIKLARININ  
ANALİZİ: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI**

**SAİDCAN ÖZGÖRMEN**

**Danışman**

**DR. ÖĞR. ÜYESİ FATMA İZMİRLİ ATA**

**MANİSA – 2019**

## TEZ SAVUNMA TUTANAĞI



	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1

### TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 21/05/2019 tarih ve 17/22 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Saidcan ÖZGÖRMEN'in "**BOBİ FRS'nin Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde TFRS ve Vergi Usul Kanunu Uygulamalarında Farklılıkların Analizi: Örnek Olay Çalışması**" konulu tezi incelenmiş ve aday 13/06/2019 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 20 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına \*  OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine \*\*  ile karar verilmiştir.

ÜYE  BAŞKAN   
Dr. Öğr. Üy. Ahmet Barak Dr. Öğr. Üy. Fatma ZMİR A?A  
ÜYE ÜYE

**Evet** **Hayır**

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

\*\* Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan  
Enstitü Sekreteri

Onaylayan  
Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**BOBİ FRS'nin Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde TFRS ve Vergi Usul Kanunu Uygulamalarından Farklılıklarının Analizi: Örnek Olay Çalışması**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

21/05/2019

Saidcan Özgörmen

İmza

## ÖZET

### **BOBİ FRS'NİN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TFRS ve VERGİ USUL KANUNU UYGULAMALARINDAN FARKLILIKLARININ ANALİZİ: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI**

Dünya da gelişen bilgi ve sistem teknolojileri uluslararası ekonomik ilişkileri ve uluslararası yatırımın önemini arttırmıştır. Gelişen teknoloji diğer alanlar gibi muhasebe alanında da önemli etkilere yol açmaktadır. Uluslararası artan ekonomik ilişkiler ülkeleri muhasebe alanında ki mevzuatlarını birbiriyle uyumlaştırma sürecini başlatmıştır. Ülkemiz de bu uyum sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yayınlayarak Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklılıkları azaltmayı çalışarak bu süreçte yerini almıştır.

Bu çalışmanın amacı ülkemizde 01.01.2018 tarihinde uygulanmaya başlayan BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların incelenerek, uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerince karşılaştırılmasının yapılmasıdır. Konuyla ilgili örnekler verilerek düzenlemeler arasında ki farklıların ortaya konulması BOBİ FRS'yi kullanmak isteyen işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları açısından yararlı olacaktır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Büyük ve Orta Boy işletmeler için finansal raporlama standardı kapsamında maddi duran varlıkların incelenmiştir. İkinci bölümde Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından maddi duran varlıklar yer almaktadır. Üçüncü Bölümde üç düzenleme arasında örnek sorularla karşılaştırılmalar yapılarak farklılıkları tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** BOBİ FRS, Maddi Duran Varlıklar, Amortisman, VUK, TMS/TFRS

## ABSTRACT

### **THE ANALYSIS OF DIFFERENCES OF APPLICATIONS OF TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TFRS) AND TAX PROCEDURE LAW FROM LARGE AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN ACCOUNTING OF REAL ASSETS**

Informational and system technologies, which have been growing worldwide, have developed the international economic relations and increased the importance of international investments. Developing technology has influenced both accounting and the other areas. Internationally developing economic relations have led to build a common language in accounting. Our country has been involved in this process with the publication of Turkish Accounting Standards and Financial Reporting Standards for Large and Medium-sized Enterprises.

The objective of this study is to compare the provisions of Turkish Accounting Standards, Turkey Financial Reporting Standards and Tax Procedure Law with Large and Medium-sized Enterprises Financial Reporting Standards by examining the real assets. Since the differences between the regulations have been presented with the examples relevant to the topic, it will be beneficial for the businesses and financial information users that demand to make use of Large and Medium-sized Enterprises Financial Reporting Standards.

This study consists of 3 chapters. In the first chapter, real assets have been examined in the scope of Large and Medium-sized Enterprises Financial Reporting Standards. In the second chapter, real assets have been examined in the scope of Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards. In the third chapter, the three regulations have been compared with the exemplifications and the differences have been presented.

Key words: Large and Medium-sized Enterprises Financial Reporting Standards, real assets, depreciation

## TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, özellikle tezimin tamamlanmasında bana çok büyük güç veren, azimli bir şekilde çalıőmam konusunda beni yüreklendiren, sabrı ve nazik davranıőlarıyla ufkumu açan danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Fatma İzmirli Ata' ya sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Lisans eğitimim boyunca eşsiz bilgi ve önerilerinden faydalandığım, insani ve ahlaki değerleri ile örnek edindiğim muhasebe alanını sevdiren Hüseyin Akay ve Mustafa Oğuz'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Hayatımın her döneminde desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, özellikle de yüksek lisans öğrenimimi gerçekleőtirmem için devamlı bir şekilde bana destek olan annem Fazile'ye, babam Mercan'a, yeğenim Ahmed Emire, halam Müjgan'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Saidcan Özgörmen

Manisa, 2019

## İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
TEŞEKKÜR .....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	xii
TABLolar .....	xiii
ŞEKİLLER .....	xiv
EKLER .....	xv
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR İÇİN YER ALAN DÜZENLEMELER

1.1. BOBİ FRS MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	3
1.1.1. Genel Açıklamalar .....	3
1.1.2 Amaç .....	4
1.1.3 Kapsam.....	4
1.1.4 Tanımlar .....	5
1.1.5 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	5
1.1.5.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar.....	5
1.1.5.2. Maliyet Unsurları ve İlk Kayda Alınması .....	6

1.1.5.2.1 Elde Etme Maliyeti ve Maliyetinin Unsurları.....	6
1.1.5.2.2 Varlıkların Takas Yoluyla Edimini .....	10
1.1.5.2.3 Maddi Duran varlıkların İşletme tarafından İnşa ve İmal Etme yoluyla edimini .....	12
1.1.6 Finansal Tablolara Alındıktan Sonra ki Dönemlerde Yapılan Harcamalar .....	13
1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri.....	15
1.1.7.1 Maliyet Modeli.....	15
1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli .....	18
1.1.8 Amortisman.....	24
1.1.8.1 Amortisman Tabi Tutar .....	25
1.1.8.2 Yararlı Ömür Tahmini.....	26
1.1.8.3 Amortisman Yöntemleri.....	27
1.1.8.3.1 Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi .....	28
1.1.8.3.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	28
1.1.8.3.3 Üretim Miktarı Yöntemi .....	28
1.1.8.3.4 Kıst Amortisman Yöntemi .....	29
1.1.9 Değer Düşüklüğü.....	29
1.1.10 Finansal Tablo Dışı Bırakma .....	30

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ VERGİ USUL KANUNU ve TMS-16'DAKİ DÜZENLEMELER

2.1. VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLAR..	32
2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Değerlemesi .....	33
2.1.1.1. Arazi ve Arsalar .....	35
2.1.1.1.1. Arazi ve Arsalar Kapsamı .....	36
2.1.1.1.2. Arazi ve Arsalarda Değerleme .....	36



2.1.1.1.3. Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Bina Yapılması .....	37
2.1.1.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri .....	37
2.1.1.2.1. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Kapsamı.....	38
2.1.1.2.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerinde Değerleme .....	38
2.1.1.3. Binalar .....	39
2.1.1.3.1. Binalar Kapsamı .....	39
2.1.1.3.2. Binalarda Değerleme .....	39
2.1.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar .....	40
2.1.1.4.1. Tesis, Makine ve Cihazlar Kapsamı.....	40
2.1.1.4.2. Tesis, Makine ve Cihazlarda Değerleme .....	41
2.1.1.5. Taşıtlar.....	41
2.1.1.5.1. Taşıtlar Kapsamı .....	41
2.1.1.5.2. Taşıtlarda Değerleme.....	41
2.1.1.6. Demirbaşlar .....	43
2.1.1.6.1. Demirbaşlar Kapsamı.....	43
2.1.1.6.2. Demirbaşlarda Değerleme .....	43
2.1.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar .....	44
2.1.1.7.1. Diğer Maddi Duran Varlıklar Kapsamı .....	44
2.1.1.7.2. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	44
2.1.1.8. Birikmiş Amortismanlar .....	45
2.1.1.8.1. Birikmiş Amortismanlar Kapsamı.....	45
2.1.1.8.2. Birikmiş Amortismanlarda Değerleme .....	45
2.1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar.....	46
2.1.1.9.1. Yapılmakta Olan Yatırımlar Kapsamı .....	46
2.1.1.9.2. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme .....	46
2.1.1.10. Verilen Avanslar .....	47

2.1.1.10.1. Verilen Avanslar Kapsamı .....	47
2.1.1.10.2. Verilen Avanslarda Değerleme.....	47
2.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme.....	48
2.1.2.1. Değerleme Kavramı.....	48
2.1.2.2. Vergi Usul Kanununda Yer Verilen Değerleme Ölçütleri .....	49
2.1.2.2.1 Maliyet Bedeli .....	50
2.1.2.2.2 Borsa Rayici .....	50
2.1.2.2.3 Tasarruf Değeri .....	51
2.1.2.2.4 Mukayyet Değer.....	51
2.1.2.2.5 İtibari değer .....	51
2.1.2.2.6 Vergi Değeri .....	51
2.1.2.2.7 Rayiç Bedel .....	51
2.1.2.2.8 Emsal Bedeli ve Ücreti.....	52
2.1.2.2.9 Alış Bedeli .....	53
2.1.2.2.10 Alış Emsal Bedeli .....	54
2.1.2.2.11 Tapu Siciline Kayıtlı Bedel.....	54
2.1.2.2.12 Ortalama Perakende Satış Fiyatı .....	54
2.1.3. Vergi Usul Kanununda Amortisman.....	54
2.1.3.1. Amortisman Kavramı .....	54
2.1.3.2. Amortisman Ayrılmasının Gerekçeleri .....	55
2.1.3.3. Amortisman Ayırabilmenin Şartları .....	56
2.1.3.3.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıt Olması.....	57
2.1.3.3.2. İktisadi Kıymetin Kullanım Ömrünün 1 Yıldan Fazla Olması .....	57
2.1.3.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması .....	57

2.1.3.3.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması	58
2.1.3.4. Amortisman Yaklaşımları	58
2.1.3.4.1. Değerleme Yaklaşımı	58
2.1.3.4.2. Tüketim Yaklaşımı	58
2.1.3.4.3. Yenileme Yaklaşımı	59
2.1.3.4.4. Dağıtım Yaklaşımı	59
2.1.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	59
2.1.3.5.1 Normal Amortisman Yöntemi	60
2.1.3.5.2 Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi	61
2.1.3.5.3 Madenlerde Amortisman Yöntemi	61
2.1.3.5.4 Fevkalade Amortisman Yöntemi	62
2.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	63
2.2.1. Genel Açıklama, Amaç ve Kapsam	66
2.2.2. TMS-16'da Yer Alan Temel Kavramlar	66
2.2.3. TMS 16'da Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	68
2.2.3.1. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Giren Kalemler	69
2.2.3.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar	70
2.2.3.3. Maddi Duran Varlık Edinimi İçin Katlanılan Borçlanma Maliyetleri	71
2.2.3.4. Başlangıç Maliyetleri	71
2.2.3.5. Sonraki Maliyetler	72
2.2.4. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	73
2.2.4.1. Maliyet Bedeli Modeli	73
2.2.4.2. Yeniden Değerleme Modeli	74
2.2.4.2.1. Brüt Yöntemde Yeniden Değerleme	76

2.2.4.2.2. Net Yöntemde Yeniden Değerleme .....	77
2.2.4.3.Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışları .....	77
2.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması.....	79
2.2.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar ve Hesaplama Yöntemleri.....	81
2.2.6.1.Doğrusal Amortisman Yöntemi .....	87
2.2.6.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi .....	87
2.2.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	87

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİNİN BOBİ FRS, TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Kapsam ve İlk Kayıt .....	88
3.2. Sonraki Ölçüm .....	97
3.3. Amortisman.....	101
3.4. Değer Düşüklüğü.....	116
3.5. Finansal Tablo Dışı Bırakma.....	137
4.SONUÇ.....	144
KAYNAKÇA .....	147

## KISALTMALAR

<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Komitesi
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>TDHP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmelerin için Finansal Raporlama Standartı
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>THP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>BD</b>	: Bugünkü Değer
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlık
<b>NBD</b>	: Net Bugünkü Değer
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>TUMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

## **TABLolar**

<b>Tablo.1 : Duran Varlıkların Sınıflandırılması.....</b>	<b>33</b>
<b>Tablo.2 : Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması.....</b>	<b>34</b>
<b>Tablo.3 : Ticari Araçlar ve Binek Araçlarda KDV, ÖTV, MTV Farklılıkları.....</b>	<b>43</b>
<b>Tablo.4 : Brüt Yöntemde Yeniden Değerleme.....</b>	<b>77</b>



## ŞEKİLLER



## EKLER





## GİRİŞ

1990’lardan sonrası hızlıca gelişen bilgi, iletişim ve üretim teknolojileri birçok alanı etkilemiştir. İletişim teknolojilerinde ve ekonomide ki gelişmeler uluslararası piyasalarda işletmelerin faaliyetlerinin artmasına yol açmıştır. Artan ticari ve ekonomik ilişkiler ülkeleri birbirlerine yakınlaştırmakta bazı noktalarda ise ortaklaşa iş birliği yapmaya zorunlu kılmıştır. İşletmelerin yeni pazarlama açılma istekleri, daha fazla kar arayışları, uluslararası piyasalarda şirket birleşmelerine, ortaklıklara ve şirket satın almalarına yol açmıştır. İşletmelerin küresel boyutlarda faaliyet göstermesi, ülkelerin farklı yerel mevzuatları sahip olmaları, şirket yönetimi ve finansal bilgi kullanıcıları açısından birçok problemi beraberinde getirmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerin yerel mevzuatlarına göre finansal tablolarını oluşturması, işletmelerin muhasebe verilerini doğru yansıtamamasına, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmaması ve işletmelerin farklı ülkelerde farklı finansal tablolar oluşturması maliyet ve zaman alıcı bir süreç haline gelmiştir. Bu problemler ülkelerin yerel mevzuatlarını birbirleriyle uyumlu hale getirme ihtiyacını ortaya koyarak küresel boyutta bir muhasebe dili oluşturmaları ile ilgili çalışmaları başlatmıştır. Finansal tabloların uyumlaştırılma çalışmaları sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

Günümüzde uluslararası muhasebe standartları; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak yayınlanmaya devam etmektedir.

Türkiye’de uluslararası standartlara uyum sürecinde yerini almıştır. 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanunun (TTK) yayınlanmasıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlama ve uyum sürecini yönetme yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurumuna verilmiştir. İlerleyen zamanlarda TTK ’da yapılan değişimlerle Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunun yetkisi Kamu Gözetim Kurumuna (KGK) devredilmiştir.

Dünyanın globalleşme sürecinde ülkemizin jeopolitik konumu ve mevcut kaynakları düşünüldüğünde, ülkemize gelen yabancı yatırımcıya yönelik bu konuyla ilgili yapılan düzenlemelerin önemi ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde UFRS’lere uyum sürecinde yayınlanan standartların çevirileri yapılarak Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamıştır. 2018 yılında da Türkiye Finansal Raporlama

Standardının (TFRS) borsaya kote olmamış şirketler için maliyetli ve zor olduğu, yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (MSUGT) yetersizliği düşünülerek yeni bir finansal raporlama sistemi olan BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Maddi duran varlıklar işletmelerin finansal tabloların da genellikle parasal değer olarak büyük bir yer tutmaktadır. Maddi duran varlıkların bu değerleri düşünüldüğünde yapılan muhasebe işlemlerinin işletmeler açısından ne kadar önemli olduğu görülmektedir.



## BÖLÜM 1

### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR İÇİN YER ALAN DÜZENLEMELER

#### 1.1. BOBİ FRS MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu bölümde büyük ve orta boy işletmelerin finansal raporlama sisteminin ortaya çıkmasında ki nedenleri, amaçları, kapsamı açıklanmaktadır.

##### 1.1.1. Genel Açıklamalar

Ülkelerin finansal raporlama da ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilginin, gerçeğe uygun sunumun ve karşılaştırılabilir bilginin önemini arttırmaktadır. Dünyada ki muhasebe harmonizasyonunun arttırılması adına ülkeler kendi muhasebe standartlarını ortak bir muhasebe dili oluşturmak adına uyumlu hale getirmeye zorunlu kılmıştır. (Bağdat ve Kırhoğlu, 2016: 615).

Ülkemiz de ki uyumlaştırma sürecinde 2013 yılından itibaren bağımsız denetime tâbi olan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulaması zorunlu kılınmıştır. 2014 yılında KGK tarafından TRFS uygulama kapsamı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. KAYİK dışında kalan işletmelerin TFRS uygulaması şirketlere isteğe bağlı olarak bırakılmıştır. Bağımsız denetimin kapsamının TFRS kapsamıyla bir tutulması ileri ki dönemlerde genişletilen bağımsız denetim kapsamının belirli kriterlerin altında kalan işletmelerin karmaşık yapıya sahip olan tam set TFRS uygulamasının daha karışık ve maliyetli olacağı öngörülmüştür. Uluslararası Finansal Raporlama sistemini uygulayan diğer gelişmiş ülkelere baktığımızda da UFRS'nin sadece borsada işlem gören şirketlerin kullandığını farklı büyüklükte olup borsada işlem görmeyen işletmelerin UFRS'ye karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay ve maliyeti daha az olan finansal raporlama sistemleri kullandıkları görülmüştür. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, 2017)

Ülkemiz de uygulanan MSUGT'un şirketlerin mali tablolarında vergiyi ön plana alarak oluşturulmasının mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun,

karşılaştırılabilir olmasının amacını yansıtmadığı belirlenmiştir. Kamu Gözetim Kurumu tarafından 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla bağımsız denetime tabi olup TFRS’yi uygulama zorunluluğu olmayan işletmeler için MSUGT’a ek olarak “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” çıkarılmıştır. Ekte MSUGT’ta olmayan ve ihtiyari bırakılmış konuların kurallarla zorunlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemelerin karmaşıklığı ve gerçeği tam yansıtmaması nedeniyle modern bir finansal raporlama sistemi geliştirilmesi gerekmiştir. (Bağdat ve Kırhoğlu, 2016: 616) BOBİ FRS’nin düzenlenmesinin de ki amaç MSUGT ve ilave hususların yerini alması ve uygulamada ki boşlukları doldurmasıdır.

KGK tarafından 29/07/2017 tarihli Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 30138 SAYILI TEBLİĞİ yayımlanmıştır. Tebliğ de BOBİ FRS’nin amacı “Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen Ek’teki Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğe konulmasıdır.” Olarak belirtilmiştir. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, 2017)

### **1.1.2 Amaç**

BOBİ FRS’de bölüm 12’de açıklanan maddi duran varlıklar bölümünün amacı maddi duran varlıkların kullanım amacının saptanması, ilk kayda alınması, defter değerinin belirlenmesi, maddi duran varlıklara amortisman ayrılması, yeniden değerlendirilmesi, değer düşüklükleri kavramı ve finansal tablo dışı bırakma bırakılması vb. hususlar ele alınmaktadır. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 203; T.C Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83)

### **1.1.3 Kapsam**

Bölüm 12’nin kapsamı işletmenin satış amaçlı elinde bulundurmadığı, hizmet ve mal üretiminde kullanılmak üzere veya kiralaya vermek suretiyle, diğer idari amaçları için birden fazla dönemde kullandığı veya kullanımını öngördüğü fiziki kalemlerdir. (T.C Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83)

Maden kaynakları, tüketilebilir enerji kaynakları ve bu kaynaklar üzerinde ki haklar, tarımsal alanda ki faaliyetler üzerine elde bulundurulan canlı varlıklar maddi duran varlıklar kapsamının dışında tutulur.

#### **1.1.4 Tanımlar**

**Maddi Duran Varlık:** İşletmelerin birden fazla faaliyet dönemi için kullandığı veya kullanmaya düşündüğü fiziki kalemlerdir.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın toplam kullanım ömründen işletme tarafından kullanılmayı düşündüğü süredir.

**Kalıntı Değer:** Bir varlığın kullanım ömrünün sonunda işletmenin varlığın elden çıkarılması için katlandığı maliyetleri çıkararak ulaştığı değerdir.

**Amortisman Tabi Değer:** Kalıntı değer bir varlığın maliyetinden çıkarmak suretiyle bulunan değerdir.

#### **1.1.5 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Bu kısımda maddi duran varlığın finansal tablolara alınmasına ilişkin koşullar, maliyet unsurları, varlığın vadeli alımları, varlığın üretim yoluyla edinilmesi ve varlığın finansal tablolara alındıktan sonra ki dönemlerde yapılan harcamalar vb. konular örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

##### **1.1.5.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar**

Bir maddi duran varlığın kayıtlara alınmasına ilişkin koşullar;

-Varlıktan beklenen ekonomik yararların işletmeye gelecekte gelmesinin olası olması

-Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Maddi duran varlıklar işletmenin birden fazla dönem kullanmayı öngördüğü ve değerini güvenilir bir biçimde belirleyebildiği fiziki kalemdir. Örneğin taşıt, bina, masa, bilgisayar vb.

Yedek parça, bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılan ve birden fazla dönemde kullanılması düşünülen yedek parçalar ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak kayıtlara alınır. İşletme için birden fazla dönem kullanılması beklenen ve

işletme tarafından önemli yedek parçalar ve bakım malzemeleride maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir. (Özdemir, 2016: 56)

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlık kalemleri tam olarak nelerin oluşturduğu ve esas alınacak kriterler belirlenmemiştir. Bu kriterler işletme yönetiminin öngörülerine bırakılmıştır. Maddi duran varlık alımında ki bütün maliyetler maddi duran varlığın edinim tarihinde ki değerleriyle muhasebeleştirilir. (Özdemir, 2016: 56; Karapınar ve Eflatun, 2017: 204)

### **1.1.5.2. Maliyet Unsurları ve İlk Kayda Alınması**

Maddi duran varlık olma koşulunu taşıyan varlıklar ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile kaydedilirler. Maddi duran varlıklar edinim maliyetleri unsurları aşağıda ki maddeleri içerir:

#### **1.1.5.2.1 Elde Etme Maliyeti ve Maliyetinin Unsurları**

- a) İthalat vergileri ve iade edilmesi mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
- b) Maddi duran varlığın işletme yönetimi tarafından hedeflenen konumda kullanılması için doğrudan ilişkilendirilecek harcamaları,
- c) Maddi duran varlığın yer değişmesi, taşınması ile yerleştirildiği alanın maddi duran varlık için düzenlenmesi için oluşan giderlerin ilk tahmini, maddi duran varlık kaleminin edimi ya da stok üretimi dışında bir amaçla kullanılması sonucunda işletmenin katlandığı yükümlükler.
- d) Maddi duran varlığın maliyetine doğrudan eklenebilecek maliyetler;
- e) Nakliye ve montaj giderleri
- f) Gümrük vergileri,
- g) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,
- h) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,
- i) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,
- j) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

- k) Mevcut bir binan satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanmasına için katlanılan giderler,
- l) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. (Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir).

Maddi duran varlığın maliyetine eklenilecek bir diğer hususta Bölüm 17 “Borçlanma Maliyeti” de açıklanan borçlanma maliyetlerinin de maddi duran varlığın maliyetine eklenmesidir. Maddi duran varlığın inşası veya üretiminin bir yıldan fazla sürmesi halinde, varlığın borçlanma maliyetleri bölümü koşullarını sağlaması durumunda vade farkları maddi duran varlığın maliyetine eklenir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 206)

### ÖRNEK:1

ZXC işletmesi 13.01.2018 tarihin de üretim faaliyetlerinde kullanmak için 80.000 TL + %18 KDV ile cihaz satın almıştır. Cihazın nakliyesi için 2.000 TL, kurulumu için 1.000 TL, cihazın kullanılacağı yerin hazırlanması için 2.000 TL, cihazın test aşamaları için 800 TL gider yapılmıştır. Cihazı kullanacak personellerin eğitimi için 3.000TL gider yapılmıştır. Cihazın faydalı ömrü 5 yıldır. Cihazın faydalı ömrünün sonunda yerinden çıkarılması ve mevcut yerin tekrar düzenlenmesi için işletme 5.000(Bugünkü değer) gidere katlanacaktır. Cihazın finansal tablolara alınacak olan maliyeti şu şekildedir; (Özbirecikli ve diğerleri; 2017: 223-224)

Satın Alma Bedeli	80.000TL
Nakliye (Taşıma) Gideri	2.000TL
Montaj (Kurulum) Gideri	1.000TL
Yerin Hazır Hale Getirme Giderleri	2.000TL
Test Giderleri	800TL
Cihazın Faydalı Ömrü Sonunda Yerinden çıkarılmasına ait giderler	5.000TL
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>908.000TL</b>

Eğitim harcaması olan 3.000 TL’lik kısım cihazın elde edilmesiyle bağlantılı bir gider olmadığından cihazın maliyetine dahil edilmeyip, dönem gideri olarak giderleştirilmesi gerekmektedir.

Maddi duran varlığın satın alınması vadeli ise vade farkının maliyete dahil edilmesi için “vade süresi” baz alınır. Vade, bir yıl veya bir yıldan az ise maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Vade süresi bir yıldan fazla ise vade farkı maddi duran varlığın maliyetine eklenmez, vade farkı ayrıştırılarak BOBİ FRS Bölüm 9’da yer alan “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde açıklanan etkin faiz yöntemine göre faiz gideri olarak finansal tablolara alınır. (BOBİ FRS, par.12.9)

## ÖRNEK:2

NCS işletmesi otomotiv sektöründe hizmet veren bir işletmedir. 01.01.2018 tarihinde işletme depolama maliyetlerini düşürmek için 800.000TL’ye yeni bir depo binası satın almıştır. İşletme depo binasının fiyatının 200.000 TL’sini banka hesabından peşin, geri kalan kısmını birer yıl arayla 3’er eşit taksitlerle ödemek üzere satıcıyla senet imzalamıştır. Piyasa faiz oranı yüzde %30 ‘dur. (KDV ihmal edilmiştir.)

Örnek de işletme maddi duran varlığı satın alırken bir yıldan uzun vadeli taksitli bir ödeme yöntemi kullanmıştır. BOBİ FRS’ye göre maddi duran varlıklar satın alınırken bir yıldan uzun vade farkları ayrıştırılarak maddi duran varlığın, satın alındığı tarihte ki peşin değeri üzerinden varlıklar finansal tablolara kaydedilirler.

Binanın peşin değeri bugünkü değer yöntemiyle şu şekilde hesaplanmıştır;

$$BD = 200.000 \text{ TL} + [200.000 \% (1+ 0,30)^1] + [200.000 \% (1+0,30)^2] + [200.000 \% (1+0,30)^3]$$

$BD= 200.000 \text{ TL} + 153.846,153 + 118.343,195 + 91.033,22 = 563.222,575$   
depo binasının peşin değeridir.

$$\text{Vade Fark}_1 = 800.000 \text{ TL} - 563.222,575 = 236.777,424$$

Binanın alış bedeliyle peşin bedeli arasında ki “236.777,424” arasında ki fark vade farkı olarak binanın peşin bedelinden ayrıştırılarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Vade farkı birden fazla dönemi ilgilendirdiği için vade farkı faiz gideri olarak giderleştirilmeyerek “Ertelenmiş Giderler” olarak Borç Reeskontları hesabına kaydedilmiştir.



<b>01/01/2018</b>			
252 BİNALAR		563.222,575	
32X BORÇ REESKONTLARI			
32X.01 Ertelenmiş Giderler		46.153,847	
42X BORÇ REESKONTLARI			
42X.01 Ertelenmiş Giderler		190.623,585	
102 BANKALAR			200.000
321 BORÇ SENETLERİ			200.000
421 BORÇ SENETLERİ			400.000
<i>Vadeli depo alınması nedeniyle</i>			
	/		

31.12.2018 tarihinde ki dönem sonunda vade farkına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

<b>31/12/2018</b>			
780 FİNANSMAN GİDERİ		46.153,847	
32X BORÇ REESKONTLARI			46.153,847

32X .01 Ertelenmiş Giderler		
<i>Birinci yıla ait vade farkının giderleştirilmesi nedeniyle</i>		
_____ / _____		

Yıl sonunda vade farkının ilgili dönemsel hesaplara aktarma işlemi;

31/12/2018			
32X BORÇ REESKONTLARI		81.656,805	
32X.01 Ertelenmiş Giderler			
421 BORÇ SENETLERİ		200.000,00	
42X BORÇ REESKONTLARI			81.656,805
42X.01 Ertelenmiş Giderler			
321 BORÇ SENETLERİ			200.000,00
<i>Yıl sonunda ki vade farkının ilgili dönem hesaplara aktarılması</i>			
_____ / _____			

#### 1.1.5.2.2 Varlıkların Takas Yoluyla Edinimi

Maddi duran varlıkların sayısı fark etmeksizin parasal veya parasal olmayan varlıkların takas yoluyla edinilmesi halinde varlıkların maliyeti elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalem dışında parasal olan kalem var ise “*Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya*

da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir". (Karapınar ve Eflatun, 2017: 208; BOBİ FRS, par.12.12)

### Örnek:3

ERS işletmesi 29.06.2018 tarihinde maliyet bedeli 150.000TL olan makinasını gerçeğe uygun değeri 90.000 TL olan cihazla takas etmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 60.000 TL'dir. İşleme ait yevmiye kaydı şu şekildedir;

29/06/2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		90.000TL
253.03 Cihazlar		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		60.000TL
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		
253.02 Makineler		
		150.000TL
<i>Maddi duran varlığın takas yoluyla edinimi</i>		

Kayıtta maddi duran varlığın parasal olmayan kalemlerle takas işlemi kaydı yapılmaktadır. Takas işlemi incelediğimiz de işletme defter değeri 150.000 TL olan net defter değeri ise (150.000 TL- 60.000TL = 90.000TL) olan makinesini 90.000 TL olan cihazla takas işlemi yaptığını görmekteyiz. Cihazın işletme için maliyet bedeli 90.000 TL'dir.

#### Örnek:4

HSB işletmesi 22.03.2018 tarihinde maliyet bedeli 150.000TL olan makinasını gerçeğe uygun değeri 105.000 TL olan taşıtla takas etmiştir. Takas işlemi için 15.000 TL'lik çek düzenlenmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 60.000TL'dir. İşleme ait yevmiye kaydı şu şekildedir;

22/03/2018	
254 TAŞITLAR	105.000TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000TL
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	150.000TL
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	15.000TL
<i>Maddi duran varlığın takas yoluyla edinimi</i>	
/	

Yevmiye kaydını incelediğimiz de maddi duran varlığın parasal ve parasal olmayan kalemlerle beraber takas edildiğini görmekteyiz.

#### 1.1.5.2.3 Maddi Duran varlıkların İşletme tarafından İnşa ve İmal Etme yoluyla edinimi

Maddi duran varlıklar satın alınabileceği gibi aynı zamanda işletmelerin üretim imkanları kullanılarak da imal edilebilirler. İşletmelerin üretim imkanları kullanılarak üretilen maddi duran varlıklar, satın alma yoluyla edinilen maddi duran varlıklarla aynı ilkelere göre muhasebeleştirilirler. İşletmelerin üretim faaliyetleri

sonucunda ürettiği maddi duran varlığa benzer ürünleri satış amacıyla üretiyorsa üretim maliyeti Bölüm 6 “Stoklar” bölümü hükümlerine göre belirlenir.

### Örnek: 5

BİS işletmesi porselen sektöründe faaliyet göstermektedir. Ürettiği 100 adet tabağı ve 100 adet bardağı işletme içinde kullanmaya karar vermiştir. Tabakların birim maliyeti 5 TL satış fiyatları ise 9 TL’dir. Bardakların birim maliyeti 3 TL satış fiyatları ise 5 TL’dir. İşleme ilişkin yevmiye kaydı şu şekildedir. (Özbireckli, Kıymetli Şen vd. 2017: 227)

Tabak Toplam Maliyeti = 100 adet x 5 TL = 500 TL

Bardak Toplam Maliyeti = 100 adet x 3 TL = 300TL

20.03.2018	
255 DEMİRBAŞLAR	800TL
152 MAMULLER	800TL
<i>İşletmenin ürettiği mamulleri demirbaş olarak kullanması nedeniyle</i>	

### 1.1.6 Finansal Tablolara Alındıktan Sonra ki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

Maddi duran varlıklar finansal tablolara alındıktan sonra, varlığın faydalı ömrünü uzatıcı veya varlığın üretim kapasitesini arttırıcı yani varlıktan gelecekte beklenen faydayı artıran harcamalar, varlığın defter değerine eklenir. Maddi

duran varlık için yapılan yenileme harcamaları ve büyük çaplı kontroller maddi duran varlık olma koşullarını sağlıyorsa, maddi duran varlığın defter değerine yardımcı hesaplar yardımıyla eklenir. Yapılan harcamaların finansal tablo dışı bırakılması maddi duran varlığın finansal tablo dışı kalmasıyla aynı hükümlere bağlıdır. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan rutinleşmiş bakım, onarım, kontrol giderleri varlığın maliyetine dahil edilmeyip ilgili gider hesaplarıyla giderleştirilir.

### Örnek:6

AEA işletmesi mobilya sektöründe hizmet vermektedir. 26.06.2018 tarihinde üretim faaliyetlerinde kullandığı makinasının eskiyen parçalarını yenileme kararı almıştır. Makinanın eskiyen parçalarını makinenin servisinden 50.000 TL + %18 KDV ile nakit olarak satın almıştır.

İşletme üretim faaliyetinde kullandığı makinasının eskiyen parçalarını yenileyerek makinasının ekonomik ömrünü uzatarak, makinadan beklenen ekonomik faydayı arttırmıştır. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların kapasitesini arttıran ya da varlığın ekonomik ömrünü uzatan harcamalar varlığın defter değerine eklenmektedir.

Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

26/06/2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
100 KASA		59.000
<i>Maddi duran varlığın eskiyen parçalarının yenilenmesi</i>		

### 1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri

Maddi duran varlıkların edinim sonrasındaki dönemlerde ölçümlene de iki yöntem kullanılır.

-Maliyet Modeli

-Yeniden Değerleme Modeli

İşletme muhasebe politikalarına uygun yöntemi tercih ederek maddi duran varlıklarının değerlemesinde ilgili yöntemi uygular.

#### 1.1.7.1 Maliyet Modeli

Maddi duran varlıklar finansal tablolara alınmasından sonra ki dönemlerde maddi duran varlık kalemlerinin finansal tabloda ki defter değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Maliyet modelinde maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri net defter değerlerinden fazla olması durumunda herhangi bir kayıt yapılmazken, değer azalışları için karşılık ayrılır.

#### Örnek 7:

FSM işletmesi gıda sektöründe faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletme satışlarını arttırmak için yeni bir satış mağazası açmak istemektedir. 01.01.2010 tarihin de işletme 500.000 TL'ye yeni bir mağaza binası satın alıp, ödemeyi banka aracılığıyla yapmıştır. Mağaza binası için işletmenin öngördüğü faydalı ömür 25 yıldır. İşletme mağaza binası için doğrusal amortisman yöntemini, değerlendirme içinde maliyet modelini tercih etmiştir. Mağazanın 31.12.2012 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri 450.000 TL'dir. Mağazanın 31.12.2013 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri ise 400.000 TL'dir. Alış işleminde ki KDV oranı %1 dir. (Varlık dönem başında alındığı için kıst amortisman yöntemi dikkate alınmamıştır.)

Örnek de işletme satın aldığı bina için amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemini değerlendirme yöntemi olarak da maliyet modelini seçmiştir. Örnek de gerçeğe uygun değeri verilen binanın o yıllar da işletmenin tercih ettiği maliyet modeli yöntemine göre değeri hesaplanarak karşılaştırılacaktır. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde gerçeğe uygun değer maliyet değerinden yüksek olduğu dönemlerde değer artışları için kayıt yapılmazken gerçeğe uygun değer maddi duran

varlığın maliyet değerinden düşük olduğu durumlar da ihtiyatlılık kavramı gereği değer düşüklüğüne karşılık ayrılması gerekmektedir.

Mağaza binasının satın alınmasına ilişkin kayıt;

01/01/2010	
252 BİNALAR	500.000
191 İNDİRİLECEK KDV	5.000
102 BANKALAR	505.000
<i>İşletmenin yeni bir bina alması nedeniyle</i>	

2010 yılı sonunda ki amortismanın yevmiye kaydının yapılması;

Amortisman Tutarı = 500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL

31/12/2010	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	20.000TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000TL
<i>Binanın amortisman kaydı</i>	



31.12.2012 tarihinde binanın net defter değerinin hesaplanması ve gerçeğe uygun değeriyle karşılaştırılması;

**NET DEFTER DEğERİ** = Maliyet Bedeli – [Birikmiş Amortisman + Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı]

Yıl	Amortisman Tutarı
2010	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2011	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2012	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
TOPLAM	60.000 TL

Net Defter Değeri = 500.000 TL – 60.000 TL = 440.000 TL

31.12.2012 tarihinde binanın net defter değeri 440.000 TL iken gerçeğe uygun değeri 450.000TL'dir. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde değer artışları için değer artış kaydının yapılması gerekmemektedir.

31.12.2016 tarihine göre binanın net defter değerinin hesaplanması ve gerçeğe uygun değeriyle karşılaştırılması;

Yıl	Amortisman Tutarı
2010	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2011	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2012	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2013	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
Toplam	80.000TL

Net Defter Değeri = 500.000TL – 80.000 TL = 420.000 TL

31.12.2012 tarihinde binanın net defter değeri 420.000TL iken binanın gerçeğe uygun değeri 400.000 TL'dir. Bina net defter değerinin gerçeğe uygun değerinden 20.000 TL düşük olması binanın değer kaybına uğradığını göstermektedir. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde binanın kaybettiği değeri kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

31/12/2013	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000TL
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	20.000TL
<i>Binanın değer kaybına uğraması nedeniyle</i>	

### 1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli

Maddi duran varlığın finansal tablolara alındıktan sonra ki tarihte yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüme esas oluşturacak değer, yeniden değerlendirilme tarihinde ki maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeridir. Yeniden değerlendirilme tarihinden sonra ki yeniden değerlendirilmiş maddi varlığın değerlendirilme tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlendirilmenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. (BOBİ FRS, par.12.16)

Gerçeğe uygun değer tespiti, BOBİ FRS Bölüm 9 "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde açıklanmıştır. (BOBİ FRS, par.12.16)

Gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili hususlar hiyerarşisi şu şekildedir;

- Varlığın aynısının veya benzer özellikleri barındıran bir varlığın aktif bir piyasada ki fiyatı

-Varlığın piyasa fiyatının bulunmadığı durumlar da karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlığın veya yükümlülük için yakın bir tarihte gerçekleşen işlem fiyatı. Fakat işlem fiyatının gerçekleştiği tarihten sonra ekonomik koşullarda önemli değişiklikler oluşmuşsa işlem fiyatının, bu koşullar dikkate alınarak yeniden düzenlenmiş hali

- Yukarıda koşulların olmadığı durumlarda işletme mevcut durumu yansıtıcı bir değerlendirme tekniği kullanılabilir. Tekniğin amacı işletmelerin aktif bir pazarlık ortamında değerlendirme tekniğinin kullanıldığı tarih de mevcut işlemin fiyatının ne olabileceğinin tahmin edilmesidir. Değerleme tekniğinin gerçeğe uygun bir tahmini yansıtması için baz alınacak iki koşul vardır;

1) Varlığın aktif bir piyasa ortamında nasıl fiyatlandırılacağına makul ölçüde tahminlenmesi

2) Kullanılan teknikte varlığı oluşturan girdilerin, piyasanın beklentisiyle varlığın bulundurduğu risk ve getiri faktörlerini yansıtması beklenmektedir.

Maddi duran varlık yeniden değerlendirme tabii tutulmuşsa aynı şekilde o sınıfta ki diğer maddi duran varlıklar da yeniden değerlendirme tabii tutulur. Örneğin işletme mevcut bir taşıtı için yeniden değerlendirme yapmışsa diğer taşıtlar içinde yeniden değerlendirme yapmak zorundadır. Fakat işletme geriye kalan maddi duran varlık kalemleri için yeniden değerlendirme yapmak zorunda değildir. Örneğin binalar için maliyet modelini tercih etmeye devam edebilir. Değerleme işlemi, devletin yetkilendirdiği görevliler tarafından yapılabildiği gibi işletme tarafından veya maddi duran varlıklar hakkında yeterli mesleki bilgiye sahip, maddi duran varlıklar değeri hakkında güncel bilgiye sahip olan kişiler tarafından da yapılabilir. (Yelgen ve Uyar, 2018: 101) Değerleme işlemini yapan kişinin bilgileri işletmenin dipnotlarında açıklanır.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi duran varlığın net defter değerinde artış var ise, artış tutarı finansal durum tablosun da özkaynaklarda “yeniden değerlendirme yedeği” kaleminde gösterilir. Ortaya çıkan değerlendirme artışı eğer varlığa ait daha önceki dönemlerde meydana gelmiş değer düşüklükleri oluşup giderleştirilmiş ise giderleştirildiği kısımdan daha büyük bir tutar olması durumunda kar olarak kaydedilmektedir.

Yeniden değerleme sonrasında ortaya çıkan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri maddi duran varlığın net defter değerinden düşük ise değer azalışı yeniden değerleme yedeğinde ki tutar kadar karşılanır. Azalış yeniden değerleme yedeğinde bulunan tutardan fazla ise arada ki fark zarara yansıtılır. Maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin yeniden değerleme yedeği kaleminde tutar var ise bu tutar “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” kalemine aktarılır. (BOBİ FRS, par.12.20)

### Örnek: 8

AHS işletmesi tarım makinaları üreten bir işletmedir. İşletme artan talep miktarını karşılamak için 01.01.2015 tarihinde üretim işlemlerinde kullanmak için bir cnc tezgâhı satın almıştır. İşletme cnc tezgahını 500.000 TL’ye satın almış ve ödemeyi nakit olarak yapmıştır. Cnc tezgahının faydalı ömrü işletme tarafından beş yıl olarak tahmin edilmektedir. Tezgâhın amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemini tercih edilmekte, değerleme yöntemi olarak da yeniden değerleme modelinin kullanılması karar kılınmıştır. Cnc tezgahının 31.12.2016 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri 350.000 TL’dir. 31.12.2017 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri ise 150.000 TL’dir. (KDV dikkate alınmamıştır) (Dönembaşı olduğu için kıst amortisman ihmal edilmiştir.) (Özbireckli, Kıymetli şen ve Tüm 2017, S.229-230)

Cnc tezgahının satın alınması kaydı;

01/01/2015			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000TL	
253.02 Cnc Tezgâhı			
	100 KASA		500.000TL
<i>Cnc tezgahının alış kaydı</i>			

2015 yılı sonunda yapılması gereken amortisman hesaplaması ve kaydı;

Amortisman Tutarı = 500.000 TL / 5 (yıl) = 100.000 TL

31/12/2015	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000TL
<i>2015 yılı amortisman kaydı</i>	
/	

2016 yılı sonunda cnc tezgahının net defter değerinin hesaplanması ve gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılması;

31/12/2016	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000TL
<i>2016 yılı amortisman kaydı</i>	
/	

YIL	AMORTİSMAN TUTARI
2015	500.000 TL / 5 (yıl) = 100.000 TL
2016	500.000 TL / 5 (yıl) = 100.000 TL
TUTAR	200.000TL

$$\text{Net Defter Değeri} = 500.000\text{TL} - 200.000\text{TL} = 300.000 \text{ TL}$$

2016 yılı gerçeğe uygun değer: 350.000 TL

$$350.000 \text{ TL} - 300.000 \text{ TL} = 50.000 \text{ TL}$$

Makinanın net defter değeri ve gerçeğe uygun değeri karşılaştırıldığında 50.000TL makinanın değerinde bir değer artışı olduğu görülmektedir. Yeniden Değerleme modelinde makina da meydana gelen değer artışları dikkate alınarak makinanın maliyet değeri ve birikmiş amortismanları değer artış oranı kadar değeri revize edilir.

$$\text{DEĞER ARTIŞ ORANI} = \text{Değer Artışı} / \text{Net Defter Değeri}$$

$$\text{Değer Artış Oranı} = 50.000 \text{ TL} / 300.000 \text{ TL} = 0,166 = \%16,6$$

$$\text{Tezğâhın Net Defter Değerindeki Artış} = 500.000 \text{ TL} \times 0,166 = 83.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birikmiş Amortismanadaki Artış} = 200.000 \text{ TL} \times 0,166 = 33.200 \text{ TL}$$

Yeniden Değerleme modelinde maddi duran varlığın değerinde meydana gelen artışlar “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemi olarak Özkaynaklar da gösterilirler.

İlgili kayıt;

31/12/2016	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	83.000

253.02.02 Yeniden Değerleme Artışı		
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	33.200
	5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	49.800
<i>Maddi duran varlığın değerinde ki artış kaydı</i>		
/		

### Örnek: 9

USS işletmesi yönetim danışmanlığı sektöründe faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletmenin kayıtlı değeri 800.000TL olan yönetim binasını bulunmaktadır. Bina 01.01.2014 tarihinde satın alınmıştır. Binanın faydalı ömrü için öngörülen süre 10 yıldır. Binanın amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman kullanılmakta olup değerlendirme yöntemi olarak da yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiştir. Yeniden değerlendirme yedeğinde ki toplam tutar 150.000 TL'dir. 2018 yılı sonunda binanın gerçeğe uygun değeri 350.000 TL'dir.

YIL	AMORTİSMAN TUTARI
2014	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2015	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2016	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2017	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2018	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
TOPLAM TUTAR	400.000TL

2018 yılında sonunda binanın net defter değeri = 800.000TL- 400.000TL = 400.000TL

2018 yılı sonunda binanın gerçeğe uygun değeri = 350.000 TL

350.000 TL – 400.000 TL = - 50.000 TL 2018 yılında binanın değeri 50.000TL azalmıştır.

**DEĞER AZALIŞ ORANI = Değer Azalışı / Net Defter Değeri**

Değer azalış oranı = 50.000 / 400.000 = 0,125

Binanın net defter değeri azalışı = 800.000 x 0,125 = 100.000 TL

Birikmiş Amortisman Değer Azalışı = 400.000 x 0,125 = 50.000 TL

31/12/2016	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000
5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	50.000
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000
<i>Maddi duran varlığın değerinde azalış kaydı</i>	

### 1.1.8 Amortisman

İşletmeler de bir yıldan uzun kullanılan varlıkların maruz kaldıkları aşınma, yıpranma, eskime gibi nedenlerden dolayı varlıklarda oluşan değer düşüklüğünün varlıkların faydalı ömürleri boyunca sistemli bir biçimde giderleştirilmesidir.

(<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-1/amortismanlar.html>,

14.12.2018 tarihinde erişildi)

Büyük ve Orta Boy İşletme Standardına göre maddi duran varlıklara amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri



boyunca uygulamanın sunduğu yöntemlerle yıpranma payları dönemlere paylaştırılarak gider olarak yansıtılması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların kullanıldıkları dönemlere göre amortisman ayrılması dönemsellik kavramı gereğidir. Amortisman uygulaması nakit çıkışı gerektirmeyen bir gider unsurudur. Maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için amortisman tabi tutarın hesaplanması, yararlı ömrünün tahmin edilmesi, amortisman yönteminin belirlenmesi gerekmektedir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 210)

#### **1.1.8.1 Amortisman Tabi Tutar**

İşletmeler maddi duran varlığı ilk kez finansal tablolara alırken maddi duran varlığın önemli parçaları maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahip ise ya da farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekiyorsa önemli parçalar maddi duran varlıktan ayrı olarak kayıt altına alabilirler. Önemsiz parçalar ise gruplanarak muhasebeleştirilir. Örneğin bina alımında binayla arsanın ayrılabilir olması, faydalı ömürleri ve amortisman ayırma yöntemleri farklı olmasından dolayı ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Boş arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortisman tabi değildirler. (BOBİ FRS par.12.23) Tarım sektöründe ki işletmeler için bağ, bahçe yolları, toprağın içinden açılan su yolları gibi yapılar faydalı ömrü sınırlı olduğundan dolayı amortisman tabidir. Bazı arsaların faydalı ömrü sınırlı olabilir. İşletmeler bu tarz arsaları, arsadan beklenen faydayı sistemli ve anlamlı bir biçimde yansıtacak şekilde fayda sağlanan dönemlere amortisman gideri olarak yansıtır.

Maddi duran varlıklar için belirlenen amortisman tutarları başka bir varlığın maliyetini ilgilendirmediği sürece ilgili dönemde gelir tablosunda giderleştirilir. (Akgün, 2009; 425)

Maddi duran varlık başka bir varlığın üretiminde yer alıyorsa, amortisman gideri üretilen varlığın bir kısmını oluşturduğundan üretilen varlığın defter değerine dahil edilir. Örneğin bir iş makinası işletme için yapılan deponun yapım aşamasında kullanılıyor ise söz konusu iş makinasının amortismanı deponun yapım aşamasında kullanıldığı için deponun maliyetine yani kayıtlı değerine eklenir. (Akgün, 2009: 425)

Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değer indirilmesi suretiyle bulunur. (BOBİ FRS, par.12.24)

Kalıntı değer genellikle hesaplamalarda önemsiz kabul edilir bu yüzden amortisman tabii tutarın belirlenmesinde etkisiz rol oynar. (Karapınar ve Eflatun, 2017; 211) Eğer maddi duran varlığın kalıntı değeri önemli ise kalıntı değer her hesap dönemi gözden geçirilmelidir. Kalıntı değerinde bir değer değişikliği var ise BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlar” bölümü hükümlerine göre muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, par.12.31) Kalıntı değere ulaşıncaya kadar amortisman ayrılmaya devam edilir. Maddi duran varlığın defter değeri kalıntı değerine eşit ya da ilerleyen dönemlerde defter değerinden daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle durumlarda amortisman gideri kalıntı değer maddi duran varlığın defter değerinin altına düşene kadar amortisman gideri sıfır olur. (Akgün, 2009: 426)

Maddi duran varlığa amortisman ayırmaya başlama tarihi işletmenin uygun gördüğü yere maddi duran varlığın teslim edilmesiyle başlanır. Varlığın kullanılıp kullanılmaması, amortisman ayırmaya engel oluşturmaz. Teslim gününden itibaren amortisman ayrılmaya başlanır. Ancak amortisman ayırma yöntemi olarak üretim miktarı yöntemi kullanılıyorsa ve maddi duran varlık kullanılmıyorsa amortisman gideri sıfıra eşit olabilir. (BOBİ FRS, par.12.30; Karapınar ve Eflatun, 2017; 211). Amortisman işlemine varlık kullanım yerine gelmesiyle başlanır finansal tablo dışı bırakılmasıyla ya da satış amaçlı varlıklara aktarılmasıyla son bulur.

### **1.1.8.2 Yararlı Ömür Tahmini**

Maddi duran varlıkların yararlı ömrünün belirlenmesinde işletmenin maddi duran varlıktan beklediği fayda, faydanın sağlandığı veya beklediği dönemler baz alınarak belirlenir.

İşletmenin maddi duran varlıktan beklediği fayda gelişen ve değişen teknolojik değişimler, devlet politikalarında ki değişiklikler (yasal değişiklikler, kısıtlamalar) gibi maddi duran varlığın ömrünü etkileyebilecek bütün faktörler dikkate alınmalıdır. Standarda göre maddi duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde şu faktörler dikkate alınmalıdır; (Akgün, 2009: 426, Karapınar ve Eflatun, 2017: 211)

- İşletme tarafından belirlenen maddi duran varlığın kullanım süresi. Maddi duran varlığın kapasitesine ve fiziksel üretimine bağlı olarak belirlenir.
- İşletmenin maddi duran varlığı kullanacağı vardiya sayısı, bakım onarım programı gibi işletme faaliyetlerinden kaynaklı, varlığın âtil kaldığı zamanlarda ki beklenen aşınma ve yıpranma

- Üretimde oluşan değişiklikler veya gelişmeler maddi duran varlığın üretiminde kullanıldığı ürün ya da hizmetin pazar talebinde ki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari olarak değerini yitirmesi
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı vade sonunda ki tarih gibi varlığın kullanımında ki yasal ya da benzeri kısıtlamalar

Maddi duran varlığın yararlı ömrü işletmelerin varlıktan beklediği faydanın sağlandığı dönemler olarak işletme yönetiminin inisiyatifine bırakıldığı hükme bağlanmıştır. Maddi duran varlığın faydalı ömrü tahmini doğru yapılamayabilir ya da işletme varlığın faydalı ömrünü iyileştirmeler yaparak uzatılabilir. Bu durumlarda amortisman oranında ki değişiklikler cari ve gelecek dönemlere uygulanır. Maddi duran varlıkların yararlı ömürleri her hesap dönemi sonunda tekrar hesaplanıp, önceki yararlı ömür tahminlerinden farklı ise BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlar” bölümü hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

### **1.1.8.3 Amortisman Yöntemleri**

Amortisman yöntemi, varlığın ediniminden sonra ki dönemlerde beklenen ekonomik faydanın işletme tarafından tahmin edilen tüketimini en iyi yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Maddi duran varlığa uygulanan amortisman yöntemi her dönem gözden geçirilmelidir. Maddi duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar beklenen tüketim biçiminin de farklılık olmadığı sürece, sistematik ve tutarlı bir biçimde yararlı ömür boyunca maddi duran varlığın yıpranmaları veya aşınmaları amortisman gideri olarak ilgili dönemlere yansıtılır. Ancak işletmenin ön gördüğü tüketim biçiminde önemli değişiklikler var ise amortisman yöntemi değişikliği en iyi yansıtacak şekilde BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlar” bölümüne uygun olarak muhasebe tahmininin de değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir (BOBİ FRS, par.12.28; BOBİ FRS, par.12.31; Küçük, 2012:103; Akgün, 2009: 427)

- Doğrusal (Normal) amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi
- Kıst Amortisman Yöntemi

Bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. (BOBİ FRS, par.12.29)

### **1.1.8.3.1 Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi**

Doğrusal amortisman yöntemine göre maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman giderleri varlığın faydalı ömrü boyunca sabittir. Doğrusal amortisman yöntemin de amortisman ayrılırken maddi duran varlığa amortisman ayrılmaya başlandığı tarih ve işletmenin öngördüğü bitiş tarihi önemlidir. Amortisman ayrılmaya başlandığı tarihle yararlı ömrün sonunda ki bitiş tarihi arasında ki gün sayısı esas alınarak amortisman ayrılır. Faydalı ömür gün sayısı olarak ön görülür. Maddi duran varlık faal olarak kullanılmasa bile amortisman ayrılmaya devam edilir. Her dönem sonunda amortisman gelir tablosuna yansıtılarak giderleştirilir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 212)

### **1.1.8.3.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman gideri varlığın faydalı ömrü boyunca azalan bir seyir izlemektedir. Amortisman gideri hesaplanmasın da doğrusal amortisman yönteminde ki gibi başlama ve bitiş tarihleri arasında ki gün sayısı önemlidir. Azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken her dönem maddi duran varlığın net defter değeri kullanılır. Bu yüzden ilk yıllarda ayrılan amortisman gideri fazlayken son yıllarda amortisman gideri düşmektedir. Amortisman tabi değer hesaplanırken kalıntı değer dikkate alınmaz, varlığın maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. Maddi duran varlığın faydalı ömrünün son yılın da ortaya çıkan net defter değeri kalıntı değer olarak kabul edilir veya son yıl amortisman ayrılırken maddi duran varlığın net defter değerine eşit olacak şekilde amortisman ayrılır. Yöntem de kullanılan amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. (Kırılıoğlu ve Bağdat, 2016: 625)

### **1.1.8.3.3 Üretim Miktarı Yöntemi**

Üretim miktarı yöntemine göre maddi duran varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. (BOBİ FRS, par.12.29) Üretim miktarı yönteminin hesaplamasın da önemli olan maddi duran varlığın üretim de aktif bir biçimde kullanılmasıdır.

Amortisman gideri hesaplanırken varlığın faydalı ömrün de ki süre(tarih) değil maddi duran varlığın tahmini üretim kapasitesiyle fiili olarak ne kadar üretim gerçekleştirdiği oranlanarak amortisman gideri hesaplanır. Üretim miktarı yönteminde amortisman gideri hesaplanırken maddi duran varlığın doğrudan kullanımı dikkate alındığı için gerçeğe en yakın sonuçlar veren amortisman yöntemlerinden biridir.

(Bragg, 2010: 198). Çünkü üretim miktarı yönteminde amortisman gideri hesaplanırken varlığın kullanılmadığı, âtil kaldığı zaman dilimleri amortisman giderine dahil edilmez, varlığın fiili olarak üretimde kullanıldığında oluşan yıpranmaları gider olarak gelir tablosuna yansıtılır.

Standartta maddi duran varlıklar âtil bırakılsa ya da kullanımdan kaldırılrsa bile amortisman ayırma işlemine devam edilmektedir. Fakat üretim miktarı yöntemi varlığın kullanımı ve üretim miktarını baz aldığı için maddi duran varlığın kullanılmadığı zamanlarda amortisman gideri sıfır olabilir. (BOBİ FRS, par.12.30)

#### **1.1.8.3.4 Kıst Amortisman Yöntemi**

Maddi duran varlıklar kıst amortisman yöntemine göre varlığın finansal tablolara alındığı ilk ay tam sayılarak varlığın alındığı dönemde dönem sonuna kadar kaç var ise varlığa kalan ay sayısı kadar amortisman ayrılır. Yani maddi duran varlıklara satın aldıkları dönemde, kullanıldıkları ay kadar amortisman ayrılır. Kıst amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmayan aylar varlığın faydalı ömrünü takip eden yıl ayrılır. (<http://www.muhasibevevergi.com/makale.aspx?id=330>, 14.12.2018'te erişildi.)

#### **1.1.9 Değer Düşüklüğü**

Her finansal tablo dönemi sonunda maddi duran varlıklar değer düşüklüğü oluşup oluşmadığı için değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeler sonucunda maddi duran varlığın değerinin düştüğüne yönelik durumlar var ise varlığın geri kazanabilir tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü maddi duran varlığın net defter değerinin varlığın geri kazanabilir tutarından yüksek olduğu durumlar da ortaya çıkmaktadır. (BOBİ FRS, par. 18.4; Aydın, 2016: 32)

Değer düşüklüğü oluşmuşsa değer düşüklüğünün finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 18 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde açıklanan hükümler doğrultusunda muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, par.12.33)

Varlıklarda Değer düşüklüğü bölümün de maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değerlendirme izlenmemesine, varlıklarda değer düşüklüğü göstergelerinin neler olduğu, geriye kazanılabilir tutarın tespiti, değer düşüklüğü kaydı gibi birçok konu açıklanmaktadır. (Aydın, 2016: 32)

### 1.1.10 Finansal Tablo Dışı Bırakma

Maddi duran varlık kalemi finansal tablo dışı bırakılmasın da çeşitli yollar vardır. Bu yollara örnek olarak satış, finansal kiralama, bağış veya işletme tarafından kullanımından fayda beklenmeyen maddi duran varlıklar tablo dışı bırakılabilir. Özetle maddi duran varlıklardan gelecek de herhangi fayda beklenmediği durumlar da finansal tablo dışı bırakılır. (Akgün, 2009: 433; BOBİ FRS, Par. 12.35)

Maddi duran varlıklar finansal tablo dışı bırakıldığında kazanç elde ediliyorsa elde edilen kazançla varlığın net defter değeri arasında fark elde edildiği dönemin gelir tablosuna kar veya zarar olarak yansıtılır. Kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz, işletmenin diğer olağan gelir ve karlarına ya da diğer olağan gider ve zararlar hesabına aktarılır. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 236)

Duran varlıklar finansal kiralama ya da satış işlemi ile finansal tablo dışı bırakılıyorsa, varlığın elden çıkarılma tarihi belirlenirken ve satış işleminden doğan kazancın finansal tablolara alınmasın da Bölüm 5 “Hasılat” hükümleri uygulanır. Varlık satışı yapıp geri kiralanacaksa Bölüm 15 “Kiralama” hükümlerince muhasebeleştirilir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215)

Maddi duran varlığın satış işleminden elde edilen kazanç ilk kez finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değerinden alınır. Varlığın satışı vadeli ise varlığın satış tarihinde ki peşin fiyatıyla vade sonunda ki fiyatı arasında ki fark bileşik getiriye de dikkate alarak Bölüm 5 hükümlerince faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. İşletme maddi duran varlığın defter değerine ilgili varlığın parçası için yenileme maliyetini dahil etmişse; yenilenmiş olan parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın yenilenen parçanın net defter değeri de finansal tablo dışı bırakılır. Yenilenen parçanın maliyetinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar da parçanın yenileme maliyeti parçanın elde edildiği ya da inşa edildiği tarihte ki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215; TMS-16 Par. 70)

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ VERGİ USUL KANUNU ve TMS-16'DAKİ DÜZENLEMELER

Türkiye’de muhasebe uygulamaları uzun yıllar boyunca vergi mevzuatı ekseninde şekillenmiştir. Bu durumun en temel nedeni “VUK, 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı” arasındaki ilişkidir. VUK, yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana Türk Vergi Mevzuatının en temel bileşenlerinden biri olmuştur. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ise dayanağını VUK’tan almaktadır. Bu tebliğlerin ilki 26.12.1992 tarihinde çıkarılmış olan “1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSGUT)” olup ilerleyen tarihlerde çıkarılan 14 tebliğ ile birlikte toplam 15 adet uygulama genel tebliği bulunmaktadır (İSMMMO, 2018). Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) ise MSGUT<sup>1</sup>’un I/e maddesinde yer verilen bir düzenleme ile muhasebe literatürümüze girmiştir. MSGUT 7.maddesiyle söz konusu bu yeni sistemin 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulamaya alındığını ifade etmiştir.

MSUGT Maliye Bakanlığı’nca çıkarılmıştır. Muhasebe uygulamalarının esasını oluşturmakta ve finans kuruluşları dışında kalan bilanço esasına göre defterlerini hazırlayan işletmeler için uygulanması zorunlu bir düzenlemedir. Türkiye’de muhasebe düzenlemelerinin temeli bu tebliğdir. Tebliğin, kanuni dayanağı ve bağlayıcılığı ise VUK’tan gelmektedir. VUK-MSUGT-TDHP’nin birlikte yerel bir muhasebe standardı oluşturduğu söylenebilir.

Finansal raporlamanın, vergi uygulamalarının etkisinden kurtulması noktasında muhasebe standartlarının önemini Yalkın vd. şu şekilde ifade etmektedirler:

*“Bu bilgilerin ışığında, Türkiye’de finansal raporlamanın temel nedeninin vergilendirme olduğu açıkça görülmektedir. Bu durumun Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında tek yetkili kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca (TMSK) belirlenen standartların devreye girmesine kadar sürmesi beklenmektedir. TMSK’nun standartları ise ancak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nin yasallaşmasıyla mümkün olacaktır. Bu tarihe*

<sup>1</sup> Çalışma içinde MSGUT kısaltması ile yapılan tüm atıflar “1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni” göstermektedir. Diğer genel tebliğlere bir atıf yapılması durumunda ayrıca belirtilecektir.

*kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları vergilendirme orjinli olmaya devam edecektir” (Yalkın vd., 2006: 301)<sup>2</sup>.*

6102 sayılı TTK’nın 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) birebir çevirisi olarak KGK tarafından yayınlanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), muhasebe mevzuatımızda yerini sağlam bir şekilde almıştır. Söz konusu bu husus TTK tarafından yasal bir zemine oturtulmuş olup Kanununun 88/1. Maddesinde;

*“64 ilâ 88 inci 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 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.”*

denilmektedir. Bu bağlamda, maddi duran varlıklar açısından hem VUK-MSUGT-TDHP hem de TMS hükümlerine değinilmesi gereklidir. Çalışmanın bu bölümünde VUK-MSUGT-TDHP ve TMS-16 hükümlerine yer verilecektir.

## **2.1. VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLAR**

MSUGT genel olarak “Duran Varlık” kavramına şu şekilde yaklaşmaktadır:

*“İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır” (Bilanço İlkeleri-2/a/2 maddesi).*

Duran varlıklar, satılmak amacıyla alınmayan, faaliyet dönemi içinde birden fazla dönem kullanılabilen ve sağladığı yarar birden fazla döneme yayılan varlıklardır. Duran varlıklar grubu içinde pek çok alt grup (ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları, diğer duran varlıklar) bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle duran varlıklar hesap grubu, bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin

<sup>2</sup> Yüksel Koc Yalkın ve arkadaşlarının 17. Dünya Muhasebe Kongresinde “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi” isimli bildirimlerinde ifade ettikleri hususların pek çoğu günümüzde uygulamaya geçmiştir. Sadece bazı kurumların isimlerinde değişiklikler yaşanmıştır. TMSK çalışmalarını 2 Kasım 2011 yılında kadar sürdürmüş olup bu tarihte “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” kurulmuş ve başka görevleri yanında TMSK’nın görevlerini de devralmıştır. Yine 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 14 Şubat 2011 tarihinde yayınlanmış, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yalkın ve arkadaşlarının öngörüsünde olduğu gibi TTK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte Türk muhasebe mevzuatında, muhasebe standartları güçlü bir şekilde yerini almıştır.



gerçekleştirilmesi için kullanılmak üzere elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsamaktadır (Karasioğlu, 2015: 349).

TDHP’da duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan hesap grupları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 1: Duran Varlıkların Sınıflandırılması**

2 DURAN VARLIKLAR	22 TİCARİ ALACAKLAR
	23 DİĞER ALACAKLAR
	24 MALİ DURAN VARLIKLAR
	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
	26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
	27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
	28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
	29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

Kaynak: (Özdemir, 2015: 1)

Duran varlıklarla ilgili bir harcamanın aktifleştirilmesi veya dönem gideri olarak kayıt altına alınması, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerinde büyük etkiler yaratmaktadır (Özdemir, 2015: 1).

Bu çalışma bağlamında 25-Maddi Duran Varlıklar hesap grubu altında yer alan hesaplar dikkate alınacaktır.

### **2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Değerlemesi**

MSUGT da maddi duran varlıklar hesabıyla ilgili hükümlerinde “*İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur*” demektedir (25-Maddi Duran Varlıklar).

TDHP’da maddi duran varlıklar grubunda bulunan kalemler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 2: Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması**

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

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Maddi duran varlıklar, TDHP içinde 25 koduyla başlayan hesaplardan oluşmaktadır. Kavram olarak maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere temin edinilen ve tahmini faydalanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıkları ifade etmektedir. Yine 25 koduyla başlayan hesaplar içinde söz konusu bu varlık kalemleri ile bu kalemlerin birikmiş amortismanları yer almaktadır (Karasioğlu, 2015: 377).

Maddi duran varlıklar genel bir tanıma göre; işletme amaçlarına uygun olarak, işletmede kullanılmak için temin edilmiş ve bir yıldan daha uzun sürede ekonomik değerlerini tüketen maddi varlıklar olarak tanımlanabilir (Tenker, 1999: 221).

Başka bir tanıma göre ise maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri şeklinde tanımlanabilir (Acar ve Tetik, 2008: 184).

Maddi duran varlıklar ile işletmedeki diğer varlıklar arasındaki en büyük nitelik farklarından birisini, maddi duran varlıkların belli bir hizmet süresi içinde aşınmaları ve yıpranmalarından dolayı ekonomik değerlerini kaybetmeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle de maddi duran varlıklara yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıl yerine hizmet süresine yayılarak amortisman yoluyla giderleştirilir (Çonkar vd., 2010: 215).

Maddi duran varlıklar altında sınıflandırılabilmesi için bir varlıkta aranan hususlar şu şekilde sayılabilir (Tenker, 1999: 221):

- Maddi/fiziki bir yapıya sahip olması ve varlığın işletmede fiziki olarak bulunması.
- İşletmenin mülkiyetinde, yani envanterinde, yer alması.
- Edinme amacının satmak değil, işletme faaliyetlerinde sürekli kullanmak olması.
- Bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun bir ömre sahip olması, başka bir ifadeyle işletmenin varlıktan yararlanmayı düşündüğü sürenin 1 yıldan uzun olması.
- Arazi ve arsalar dışındaki maddi duran varlıkların kullanım ömrünün sınırlı olması.
- Maddi duran varlıkların kullanıldıkları süre boyunca amortisman uygulamalarıyla tüketilerek gidere dönüştürülmesi.

Maddi duran varlıklara aynı zamanda sabit varlıklar, sabit kıymetler de denir. Bunun nedeni işletmelerde uzun yıllar kullanılmaları ve önemli bir çoğunluğunun taşınmaz varlıklar olmasıdır (Doğan, 2005: 201).

Maddi duran varlıklar hangi amaçla elde edildiyse, o amaç gerçekleşince yani fiilen kullanılmaya başlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına borçlu olarak kaydedilir. Örneğin; işletmenin aldığı makine henüz kullanıma hazır halde değilse bu makineyle ilgili yapılan harcamalar; 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlenir ve kullanıma hazır hale geldiğinde ise bu hesaptan çıkarılarak ilgili duran varlık hesabına kaydedilir (Çonkar vd., 2010: 215).

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde yukarıda verilen sıraya riayet edilerek hesaplar ele alınacaktır. Öncelikle hesabın tanımı ve kapsamı hakkında bilgi verilecek daha sonra kısaca o hesabın değerlemesine değinilecektir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıca VUK bağlamında değerlendirme hükümleri ele alınacaktır. Yine VUK bağlamında amortisman uygulamaları ayrı bir başlık altında incelenecektir.

#### **2.1.1.1. Arazi ve Arsalar**

250-Arazi ve Arsalar Hesabı, işletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır (MSUGT: 250)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> MSUGT, hesapların ayrıntıları ile ilgili bölümünde madde veya paragraf numarasına yer vermemiştir. Bu kaynağa yapılan atıflardaki sayılar (250) ilgili hesabın kodunu (250-Arazi ve Arsalar Hesabı) göstermektedir.

### 2.1.1.1.1. Arazi ve Arsalar Kapsamı

Arazi ve arsa iki farklı kavramı ifade etmektedir. Arazi, imara açık olmayan belediyeçilik hizmetlerinin sınırı dışında kalan ve tarımsal faaliyetlerin yapılabildiği parsellenmeye müsait fakat parsellenmemiş geniş toprak alanlarıdır. Arsa ise belediyeçilik hizmetlerinin sınırları (köy, kasaba şehir vb.) içinde olan su, elektrik, kanalizasyon ve yol hizmetleri tamamlanmış, parsellenmiş ve inşaat elverişli olan arazi parçalarıdır (Güçlü vd., 2006: 170).

Arazi ve arsalar üzerlerinde hiçbir yapı bulundurmeyen doğal kalmış toprak parçalarıdır. Bu yönüyle diğer maddi duran varlık hesaplarından itfa yönüyle ayrılmaktadırlar. Boş arazi ve arsalar, doğal kalmış toprak parçalarıdır ve aşınmaya veya yıpranmaya uğramadıklarından dolayı amortisman tabii tutulmazlar (Karasioğlu, 2015: 378). Söz konusu bu uygulama doğrudan VUK m.314/I'e dayanmaktadır.

Bu maddenin takip eden bentlerine göre;

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen fındıklık, meyvalık, dutluk, zeytinlik ve güllüklerle bağlar ve incir bahçeleri gibi tarım tesisleri (VUK m.314/II) ve
- İşletmede inşa edilmiş olan her türden yollar ve harklar/hendekler (VUK m.314/III)

ise amortisman tabii tutulmaktadır.

### 2.1.1.1.2. Arazi ve Arsalarda Değerleme

MSUGT, 250-256 no.lu hesapların tamamının genel işleyişine ilişkin şu şekilde bir açıklama yapmıştır:

*“Maddi duran varlıklar hesapları satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise, alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır” (MSUGT: 256).*

Arazi ve arsaların üzerine tesis veya bina vb. yapıların inşaatının yapılması halinde arazi ve arsaların maliyetleri inşaa edilen yapının maliyetine aktarılır.

VUK'a göre arazi ve arsalar edinildiğin de maliyet bedelleri üzerinden finansal tablolara alınırlar. VUK'un 270 maddesinde arazi ve arsalar elde edinildiklerin de üzerlerinde mevcut olan yapıların yıkılması, enkazın kaldırılması ve kullanıma hazır hale getirmek için yapılan düzeltme işlemlerine ait giderler, arazi ve arsaların

maliyetine dahil edilir. Yapıların enkazının satılması durumun da elde edilen gelirler ise arazi ve arsaların maliyetinden indirilir (Abdioğlu, 2016: 177).

Arazi ve arsaların satın alımı sırasında ödenen emlak vergisi, noter, komisyon, tapu, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler arsanın maliyetine eklenebilir ya da işletmenin gider hesapların gider olarak muhasebeleştirilir. İkinci yolun tercih edilmesi halinde 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın borcuna kayıt yapıp dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir (Çonkar vd., 2010: 216)

#### **2.1.1.1.3. Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Bina Yapılması**

İnşaata tahsis edilen arsanın değerlemesi arsanın iktisap edilmesine göre değişiklik göstermektedir. Nüfus artış hızının artması, kırsal kesimden kentlere göçlerin artması, şehir hayatının gelişmesi, şehir merkezine yakın konut ihtiyacını arttırmış, arsa fiyatlarını yükseltmiştir. İnşaat firmaları tarafından "arsa karşılığı kat inşaatını" gündeme getirmiştir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi, arsasının mülkiyetinin bir bölümünü inşaat firmasına devretmektedir. Bu durum arsa sahibinin borcudur. İnşaat firması ise bu arsa üzerine inşaat yapmakta ve inşaatın ilgili bölümünü mülk sahibine devretmektedir. İnşaat firmasının arsa maliyeti, arsa sahibine devretmiş olduğu bölümlerin inşaat maliyetidir. Arsa sahibi açısından maliyet ise inşaat firmasına devredilen arsa payının değeridir (Süryay, 2018: 45)

Müteahhit firma mülk sahibine, önemli sayıda bağımsız bölüm verme yanında bazen de bir miktar nakden ödeme yapabilmektedir. Bu durumda müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti artı nakden yapılan ödeme şeklinde belirlenir (Ürel, 2003: 383)

#### **2.1.1.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri**

251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı, herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır (MSUGT: 251).

#### **2.1.1.2.1. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Kapsamı**

Herhangi bir işin gerçekleşmesini temin etmek veya kolaylaştırmak için; yer altında veya yer üstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, hark, sarnıç, bölme, tünel, iskele vb. yapıların izlendiği aktif bir hesaptır.

İşletme faaliyetlerinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde, yeraltı ve yerüstünde inşası yapılmış her türlü köprü, park, yol, tünel, iskele ve benzeri yapılar bu hesapta izlenmektedir. Bu türden yapılar için inşaat halindeki iş bitinceye kadar oluşan maliyetler 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilmektedir. İnşaat tamamlanınca bu hesaptan 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına devredilerek aktifleştirilmektedirler (Bektöre vd., 2008: 104-105). Bu hesap yer altı ve yer üstü tesislerin maddi değerini artıran bir harcama yapıldığında ya da tamamı bitirilmiş olarak satın alındığında borçlandırılır.

#### **2.1.1.2.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerinde Değerleme**

Yer altı ve yer üstü düzenleri finansal tablolara alınırken varlığın ediniminde yapılan harcamaların maliyetiyle muhasebeleştirilir. Dönem sonlarında ise maliyet bedeli ile değerlendirilir.

“258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenen bir yatırım harcaması daha önceden aktifleştirilmiş bir yer altı veya yer üstü tesisinin maddi değerini yükselten harcama niteliğinde olabilir. Bu durumda, ilgili bakiye “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına alacak, “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri” hesabına borç olarak kaydedilir.

Yer altı ve yer üstü tesislerin maddi değerini yükselten bir harcama yapılmasında veya düzenlerin tamamı bitirilmiş olarak satın alınması halinde de bu hesap borçlandırılır (Bektöre vd., 2008: 104-105)

Yer altı ve yer üstü düzenlerinin yeniden değerlendirilmesi yapıldığı zaman ise oluşan artık değer kadar bu hesabın borcuna kaydedilir. Yer altı ve yer üstü düzeninin hizmet dışı kalması veya yenilenmesi gibi nedenlerle sökülmesi ya da devri gibi durumlar söz konusu olduğunda ise bu hesap alacaklandırılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003)

### **2.1.1.3. Binalar**

252-Binalar Hesabı işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır (MSUGT: 252).

#### **2.1.1.3.1. Binalar Kapsamı**

İşletmenin çeşitli faaliyetlerini devam ettirmek için kullandığı, büro, depo fabrika binası vb. yapıların ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği aktif bir hesaptır (Toramanlı, 2008: 101).

Başka bir ifadeyle bu hesap işletmeye ait her türlü binalar ile bu binaların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Satın alınan binalar ve bunların ayrılmaz parçaları, 252 Binalar Hesabının borcuna **maliyet değeri** ile kaydedilir. Ancak satın alma bedeli dışında oluşan giderler 250-Arazi ve Arsalar Hesabında da olduğu gibi dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir (Çonkar vd., 2010: 218).

#### **2.1.1.3.2. Binalarda Değerleme**

Binalar elde edildiklerin de maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Binalar edinilmesi sırasında ödenen tapu, noter vb. harcamalar binanın maliyetine dahil edilebilir.

VUK Md. 270, bir binanın satın alma işlemi sonrasında yıkılması ve arsasının tesviyesi (düz duruma getirme) için yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenebileceğini ifade eder (Bozkulak, 2018).

İşletmenin elinde bulundurduğu amortismanı bitmemiş bir bina yıkılıp yerine yeni bir bina inşa edilmesi halinde eski binanın kalan amortismanı için vergi kanunlarında tam bir açıklama yer almamaktadır. Danıştay ve vergi idaresi eski binanın kalan amortismanının yeni binanın maliyet unsuru olarak kabul etmiştir (Özbalcı, 2008: 573).

Binaya yapılan asansör, kalorifer gibi binanın değerini artırıcı tesisler eklendiğinde “tadilat komisyonlarınca” kıymet takdiri yapılmamışsa, bu eklentilerin binadan ayrı aktifleştirilmesi sağlanabilir. Ancak yeni bir kıymet takdiri yapılmışsa veya binanın inşası yeni yapıldıysa, bu tesisler binanın maliyetine de eklenebilir (Sürmen, 2009).

Binalar inşa edilirken kullanılan arsanın tamamı binanın kullanım alanı olarak kullanılmayabilir. Böyle durumlarda binaların maliyetine arsanın maliyeti direk olarak eklenmez. Binanın maliyetine arsanın sadece bina için kullanılan kısmı eklenmektedir.

#### **2.1.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar**

252- Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, üretim için kullanılan her türden makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentilerinin ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb) takip edildiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçları ve makine çeşitleri kriterlerine göre bölümlenebilir (MSUGT: 253).

##### **2.1.1.4.1. Tesis, Makine ve Cihazlar Kapsamı**

İşletmenin üretim için kullandığı her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentilerinin ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği aktif nitelikli hesaptır. Hesap kapsamına giren unsurlar demirbaş niteliğinde değildir (Şen, 2003).

Hesapta yer alan tesis, makine ve cihaz birbirinden farklı kavramları ifade etmektedir. Bununla birlikte aynı varlık iki farklı işletme için farklı biçimde de (birisi için cihaz bir diğeri için makine olarak) adlandırılabilir.

Tesis, bir makinenin üretmiş olduğu enerjiyi dağıtan, ileten veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan varlık olarak tanımlanabilir. Bu varlıklara örnek olarak; su/buhar/elektrik/yangın/telefon/ısıtma/nemlendirme tesisleri verilebilir. Makine ise kendi kendine, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten aygıtlar olarak tanımlanabilir. Makineye örnek olarak; Torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi gibi varlıklar verilebilir. Cihaz ise, birkaç aletin uygun biçimde eklenmesinden meydana gelmiştir ve bazı işlemlerin yapılmasına yarayan takımı ifade eder. Cihaza örnek olarak; röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi varlıklar gösterilebilir (Sevilengül, 2014: 439)

Bu varlıklar, işletmenin faaliyetini sürdürürken kullanıldıkları birimde üretime katkı sağlamaktadırlar. Bazıları sabit veya bütünleyici parça niteliğinde iken bazıları da hareketli veya bağımsız olabilir.



#### **2.1.1.4.2. Tesis, Makine ve Cihazlarda Değerleme**

VUK Md. 270'e göre tesis makine ve cihazlar maliyet bedeli ile finansal tablolara alınırlar. Tesis cihaz ve makineler satın alınırken, kullanıma hazır hale gelene kadar ödenen gümrük vergileri, faiz veya kur farkları, nakliye montaj giderlerinin varlığın maliyetine eklemesi zorunludur (Acar ve Tetik, 2008: 189).

İşletmenin tesis makine ve cihaz satın alması imal etmesi ya da ettirmesi durumunda maliyet değeri üzerinden bu hesabın borç tarafına, satması ya da elden çıkarması durumunda ise alacak tarafına kaydı yapılır. Hesap borç kalanı verir ve kalan işletmenin kullandığı tesis, makine ve cihazların toplam kayıtlı değerini gösterir (Acar ve Tetik, 2008: 173).

#### **2.1.1.5. Taşıtlar**

254-Taşıtlar Hesabı, işletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir (MSUGT: 254).

##### **2.1.1.5.1. Taşıtlar Kapsamı**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan uçak, kamyon, gemi, otomobil, kamyonet vb. her tür taşıt bu hesapta izlenir. Ulaştırma sektöründe, hizmet üretimi amacıyla kullanılmakta olan tüm taşıt araçları da yine bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçları toplam tutarının bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 88).

Forklift benzeri araçları kullanan işletmeler açısından iki seçenek bulunmaktadır. Eğer ki işletmeler bu araçları tescile tabi tutmuşlar ise yani araç plakası çıkartmışlar ise söz konusu araçları taşıt olarak finansal tablolarına kaydederler. Ancak araçlara tescil ve plaka işlemleri yapılmamışsa işletmeler finansal tablolarında bu araçları makine olarak kayıt altına almak durumundadırlar (Özdemir, 2015: 5).

##### **2.1.1.5.2. Taşıtlarda Değerleme**

VUK'a göre taşıtlar, maliyet bedelleri üzerinden finansal tablolara alınırlar. VUK, taşıtların satın alınırken ortaya çıkan noter, mahkeme, tellaliye vb. giderleri maliyet bedeline dahil etme veya genel gider olarak gösterme hususun da işletmelere serbestiyet tanımıştır (Abdioğlu, 2016: 181).

Bir taşıt edinildikten sonra değerini ve ekonomik ömrünü artıran harcamalar (örneğin kaportasının yaptırılması, motorunun yenilenmesi, lastiklerinin yenilenmesi gibi durumlar) için hesabın borç tarafına kayıt yapılır. Taşıt için yapılan normal bakım onarım giderleri (örneğin lastik tamiri, filtre ve yağ değişimi gibi durumlar) ise maliyete eklenmeyerek ilgili gider hesabının borcuna kayıt yapılır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 204).

Binek otomobiller de taşıtlar kapsamında değerlendirilen önemli bir varlık kalemidir. Bu varlık kalemi ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Md. 30 gereğince işletmeler açısından farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır. Bir işletmenin faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya herhangi bir şekilde işletilmesi ise bu işletmeler söz konusu binek taşıtlara ait alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisini (KDV) İndirilecek KDV hesabında gösterebilirler. Ancak bu işletmeler dışında kalan işletmeler söz konusu KDV'yi indirilecek KDV hesabında gösteremezler. Bu işletmelerin izlemesi gereken seçeneklerden ilki; söz konusu KDV'yi taşıtlar hesabının borcuna yazarak taşıtların maliyetine eklemektir. Bu tür işletmeler açısından bir diğer seçenek ise indirilemeyen KDV'nin, doğrudan gider yazılmasıdır (Yıldıran, 2015: 11), (Özdemir, 2015: 21).

Yukarıda yer verilen şekilde bir ayırım ticari araçlar bakımından bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle ticari araçlar da diğer taşıtlar gibi kayıt ve değerlendirme işlemlerine tabi olup, bu taşıtlar için alımlarında ödenen KDV'nin indirilmesi mümkündür (Lazol, 2017: 167).

Bir aracın binek veya ticari araç olmasına göre KDV uygulamaları yanı sıra Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uygulamalarında da bazı farklılıklar gündeme gelmektedir. Bu farklılıklar toplu bir şekilde aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkulak, 2018: 36):

**Tablo 3: Ticari Araçlar ve Binek Araçlarda KDV, ÖTV, MTV Farklılıkları**

Vergiler	Ticari Araçlarda	Binek Araçlarda
<b>KDV</b>	İndirim konusu yapılarak 191 İndirilecek KDV Hesabı'nda gösterilir.	İndirim konusu yapılamadığından 191 İndirilecek KDV Hesabı'nda gösterilemez ya maliyete eklenir ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
<b>ÖTV</b>	Maliyete eklenir ya da doğrudan	Maliyete eklenir ya da doğrudan gider

	gider yazılabilir.	yazılabilir.
<b>MTV</b>	Gider olarak kabul edilir.	Gider olarak kabul edilmediğinden dolayı kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilir.

Kaynak: (Bozkulak, 2018: 38).

#### **2.1.1.6. Demirbaşlar**

255-Demirbaşlar Hesabı, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılan her türden büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır (MSUGT: 255).

##### **2.1.1.6.1. Demirbaşlar Kapsamı**

Demirbaş eşyadan kasıt, işletmenin mevcut faaliyetlerinde devamlı olarak kullanılan ancak üretim faaliyetlerine direkt katılmayan varlıklardır. Masa/sandalye, telefon, televizyon vb. iktisadi kıymetlerdir (Özdemir, 2015: 22).

##### **2.1.1.6.2. Demirbaşlarda Değerleme**

Demirbaşlar maliyet bedeli ile değerlendirilir (Özdemir, 2015: 22). Demirbaşlar edinildiklerinde de demirbaşlar hesabının borç kısmına kaydedilir, demirbaşlar satıldığı zaman ise alacak olarak kaydedilir (Küçüksavaş, 2005: 100).

Dönem sonu itibarıyla bu hesapla ilgili olarak envanter çalışması yapılmalıdır. Demirbaşlar içinde küçük parçaların da bulunacağı düşünülürse kırılma, çürüme, çalınma gibi nedenlerden dolayı zayi olmaları mümkündür. Bu durumda gerekli işlemler ve kayıtlar yapılmalı ve fiili durum ile kaydi durumun birbirine uygunluğu sağlanmalıdır (Karasioğlu, 2015: 391).

Demirbaşlar maliyet bedelleriyle finansal tablolara alınırlar. Demirbaşlar satın alınırken nakliye gideri, komisyonlar, ambalaj giderleri vb. giderler demirbaşın maliyetine eklenmek zorundadırlar (Abdioğlu, 2016: 183).

VUK Md.313/3 işletmelere bedeli belli bir değer altında kalan demirbaşlar konusunda seçimsel bir hak tanımıştır. Bu durumun temelinde birim fiyatı düşük ancak uzun süre kullanılabilir özellik taşıyan her bir varlığın demirbaş olarak kaydedilmesi ve bunların amortismanlarının takip edilmesinin muhasebe birimlerinin iş yükünü anlamsız derecede artırması yatmaktadır (Bozkulak, 2018: 39).

Söz konusu madde şu şekildedir:

*“(Ek: 30/12/1980-2365/54 md.) Değeri 50.000.000 (1000 TL) lirayı aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (1000 TL) lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır”<sup>4</sup>.*

Söz konusu demirbaşlar için belirlenen üst sınırlar (2018-1.000.-TL; 2019-1.200.-TL) dikkate alınırken demirbaşın KDV hariç fiyatı dikkate alınmaktadır (Muhasebetr, 2019).

### **2.1.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar**

256-Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı, yukarıda belirtilen hesapların (250-255 no.lu hesaplar) hiçbirinin kapsamına girmeyen, özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır (MSUGT: 256).

#### **2.1.1.7.1. Diğer Maddi Duran Varlıklar Kapsamı**

Maddi duran varlık olarak yukarıda belirtilenlerin (250 ile 255 no.lu hesaplar) dışındaki her türlü maddi duran varlık bu hesapta izlenir. Varlık aktife alındığında hesabın borcuna, elden çıkarıldığında veya satıldığında ise hesabın alacağına yazılarak muhasebeleştirilir. Hesap kapsamına örnek olarak canlı varlıklar verilebilir. Canlı varlıkların duran varlık grubunda özel bir kalemden takip edilmesi gerekmektedir fakat canlı varlıklar için ayrı bir duran varlık hesabı TDHP’de yer almamasından dolayı diğer maddi duran varlık kapsamında kayıt altına alınırlar. Örneğin, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar, tavuk horoz vb. hayvanlar, meyve ve orman ağaçları gibi nitelik bakımından maddi duran varlık özelliklerini taşıyan varlıklar bu hesapta izlenecektir. (Özdemir, 2015: 6)

#### **2.1.1.7.2. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme**

Diğer maddi duran varlıklar, satın alındıkları zaman maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç yazılırken herhangi bir nedenle elden çıkarılmaları durumunda alacak kaydedilir (Acar ve Tetik, 2008: 175).

<sup>4</sup> Madde metni içindeki 1.000.-TL ibaresi “490 Sıra No. ’lu VUK Tebliği” ile 1/1/2018 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktarı ifade etmektedir. Söz konusu tutar 1/1/2019 tarihinden geçerli olacak şekilde “504 Sıra No.lu VUK Tebliği” ile 1.200.-TL olarak tespit edilmiştir.

### **2.1.1.8. Birikmiş Amortismanlar**

257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır (MSUGT: 257).

#### **2.1.1.8.1. Birikmiş Amortismanlar Kapsamı**

Bu hesap, maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Bu hesap aktif düzenleyen pasif karakterli bir hesaptır (Yaşaroğlu, 2009: 128).

Amortisman en basit tanımıyla maddi duran varlıkların kullanıldıkları zaman içerisinde oluşan değer kayıplarının giderleştirilmesidir. Arazi ve arsalar haricinde maddi duran varlıklar sınırlı yararlı ömürlere sahiptirler (Özdemir, 2015: 6). Maddi duran varlıklar işletmeye yarar sağlarken yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalarak, değerleri yararlı ömürleri süresince azalma eğilimi gösterirler.

Birikmiş amortismanlar hesabı aktif düzenleyici bir hesaptır. Başka bir ifadeyle bir değer düzeltme hesabıdır. Bilançoda maddi duran varlıkların maruz kaldıkları yıpranmaların toplamını gösteren birikmiş amortismanlar hesabı, varlıkların defter değerinden çıkartılarak gösterilir.

VUK Md. 321 gereğince amortisman tutarının yıpranmaya maruz kalan maddi duran varlığın değerinden direkt düşülmesi ya da bilançonun pasifinde ayrı bir hesap olarak kullanılması öngörülmüştür. TDHP’de ise maddi duran varlıklar için aktif düzenleyen tek bir hesaba yer verilmiştir. Tek bir hesapta hangi kalemin ne kadar yıpranmaya uğradığını belirlenmesi zor olacağı için Birikmiş Amortismanlar hesabına alt hesaplar açılması ve amortisman tutarlarının ilgili varlık kalemi bazında alt hesaplarla takip edilmesi gerekmektedir.

#### **2.1.1.8.2. Birikmiş Amortismanlarda Değerleme**

MSUGT, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabının değerlendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde genel bir hüküm getirmiştir:

*“Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir” (MSUGT: 257).*

Amortismanlar maddi duran varlıklar için özellik arz ettiğinden, maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili konuda daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

Ancak özetlemek gerekirse ayrılan amortismanlarla ilgili gider hesapları karşılığında bu hesap alacaklandırılır, devredilen, satılan ya da kullanma yeteneğini kaybedenler ise bu hesaba borç olarak ilgili hesaba da alacak olarak kaydedilir (Çaldağ ve Ayanoğlu: 2004).

#### **2.1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar**

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı, işletme kapsamında yapımı süren ve tamamlandığı zaman ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır (MSUGT: 258).

##### **2.1.1.9.1. Yapılmakta Olan Yatırımlar Kapsamı**

İşletmeler veya işletmeler adına üçüncü kişiler tarafından yürütülen maddi duran varlığın yapım aşamasında katlanılan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri gibi genel giderleri bu hesapta kayıt altına alınırlar. Maddi duran varlığın yapımı tamamlandıktan sonra bu hesabın bakiyesi ilgili maddi duran varlık hesabına devredilir. Bu yönüyle bu hesap geçici nitelikte bir hesaptır (Yaşaroğlu, 2009: 133).

Bir maddi duran varlığın edinilmesi bazı durumlarda ani/tek seferde olurken bazı durumlarda ise birden çok aşamada gerçekleşmektedir. Bu gibi durumlarda her bir harcama yapıldığı zaman hemen duran varlık hesabına alınması çeşitli sakıncalar yaratır. Bu sebeple edinilmesi, birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan tüm harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyeti oluştuktan sonra tek bir tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması daha net bir işlem ortaya koyarken muhasebe kayıtları açısından da bir kolaylık söz konusudur (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 341).

##### **2.1.1.9.2. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme**

MSUGT 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının değerlendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde bir hüküm getirmiştir:

*“Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir (MSUGT: 258)*

Yapımı devam eden ve dönem sonunda henüz tamamlanmamış bulunan maddi duran varlıklara ilişkin her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenir (Aygün, 2008: 137).

Yapılmakta olan yatırım projeleriyle ilgili direkt veya indirekt şekildeki harcamalar bu hesaba borç kaydedilir. Yatırım tamamlandığı zaman, yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilirken 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına da alacak kaydedilir. Örneğin yapılmakta olan fabrika binası için katlanılan işçilik, malzeme vb. maliyetler söz konusu hesapta toplanır, binanın yapımı tamamlandıktan sonra ise bu hesabın bakiyesi Binalar Hesabına aktarılır (Özdemir, 2015: 7).

Bir maddi duran varlığın aktife alınması, söz konusu maddi duran varlığın tamamlandığı dönemde yapılır. Eğer işletmenin birden çok yatırımı olması halinde ise bunlara ilişkin maliyet unsurları bu hesabın ayrıntısında ayrıca takip edilmeye devam olunur (Küçük, 2004: 119).

#### **2.1.1.10. Verilen Avanslar**

259- Verilen Avanslar Hesabı yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderlerin tümünü kapsar (MSUGT: 259).

##### **2.1.1.10.1. Verilen Avanslar Kapsamı**

İşletmelerin yurt içinden veya yurt dışından sipariş üzerine satın aldıkları maddi duran varlıklara ilişkin daha önceden verilen avansların takibinin izlendiği geçici hesaptır. Verilen avansların bu hesaba kaydedilebilmesi için alım işleminin süresinin bir yıldan uzun olması gerekmektedir (Yıldıran, 2015: 7).

##### **2.1.1.10.2. Verilen Avanslarda Değerleme**

MSUGT 259-Verilen Avanslar Hesabının değerlendirilmesi ile ilgili olarak şu şekilde bir hüküm getirmiştir:

*“Ödeme yapıldığında hesaba borç: sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir (MSUGT: 259).”*

Bu hesapta, yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleri izlenmektedir. Bir avans ödemesi yapıldığında hesabın borcuna kaydedilir. Sipariş edilen malzeme teslim alındığında ise ilgili maddi duran varlık kendi hesabına borç kaydedilirken bu hesap da alacaklandırılır.

Söz konusu hesabın değerlendirilmesinde işlemlerin gerçekleştiği para birimi bakımından bazı özellikli durumlar söz konusudur. İlgili hesabın TL bazında olması

halinde mukayyet değer ile (maddi duran varlığın muhasebe kayıtlarındaki hesap değeri) değerlendirir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 341). Ancak alınan veya verilen avansın yabancı para cinsinden olması halinde, bilanço günündeki kurla değerlemeye tabi tutulmalıdır. İşletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması gereklidir. Bu nedenle yabancı para cinsinden verilen avansların dönem sonu bakiyeleri değerlemeye tabi tutulmalıdır. Bununla birlikte ancak ortaya çıkan lehe ve aleyhe kur farkları mali karın tespitinde dikkate alınamayacaktır (Güneser, 1995: 116).

### **2.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme**

Bu bölümde VUK'ta değerlendirme kavramı ile ilgili yer verilen düzenlemelere değinilecektir.

#### **2.1.2.1. Değerleme Kavramı**

Değerleme ve ölçüm kelimelerine anlam bakımından baktığımızda “değer” kelimesi takdir amacını güdüyorsa “değerleme”, varlıkları finansal tablolara kayıt altına almak amacıyla yapılıyorsa “ölçümleme” kelimesinin tercih edilmesi gerekmektedir (Şensoy vd., 2010, s. 62) Akt. (Demir, 2012: 27).

Ölçümede fiziki özelliklerin (ağırlık, uzunluk vb.) standart bir birimle kıyaslanabilmesi mevcuttur. Fakat değerlendirme takdire dayanmasından dolayı değişebilirlik içermektedir (Hacıosmanoğlu 2010) Akt. (Demir, 2012: 27).

İktisadi kıymetlerin takdiri ve tespitini VUK, “değerleme” altında incelerken bu husus TFRS/TMS çerçevesinde “ölçüm veya ölçümleme” olarak ele alınmaktadır.

VUK Md.258'de değerlemenin tanımı “*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” şeklinde yapılmıştır. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere devletin en önemli gelir kalemlerinden olan verginin hesaplanması aşamasında devlet kendi çıkarlarını işletmelerin çıkarlarından önde tutmaktadır. Devletin “değerleme” kavramına temel bakış açısı bu şekilde olup söz konusu kavrama ilişkin hususlar yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Bu sayede vergi mükelleflerinin değerlendirme işlemi ile vergi matrahını azaltmaları engellenmiş olup devlet vergi gelirlerini güvence altına almıştır. VUK açısından değerlendirme işlemiyle ilgili olarak özetle devletin yaklaşımının kendi finansal çıkarlarını korumak olduğu söylenebilir (Küçük; 2012: 22).



Muhasebe açısından “değerleme” kavramına bakıldığında ise; işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin faaliyetleri ve sonuçları hakkında gerçeğe uygun bilgiyi vermek amacıyla yapıldığı görülmektedir. Muhasebe açısından değerlendirme kavramında işletmenin ve üçüncü kişilerin (işletmenin sunduğu bilgileri kullanan) çıkarları ön planda tutulmaktadır.

TFRS/TMS açısından ölçümleme işleminde gerçeğe uygun bilgi ön planda tutularak işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcıların çıkarları önemsenmiştir. TFRS’ler açısından değerlendirme işlemi, işletmenin finansal durum tablosunda kayıtlı bir varlığın belli bir tarihteki parasal değerinin belirlenmesi olarak ifade edilebilir. VUK’ta aynı piyasalarda veya sektörlerde işlemlerini gerçekleştiren işletmelerin yasal yaptırımlarla farklılık doğurabilecek raporlama yapmaları engellenmiştir. TFRS/TMS’lere baktığımızda ise benzer sektörde olsa bile gerçeğe uygun bilgi için işletmeler farklı raporlama yollarına gidebilmektedirler.

#### **2.1.2.2. Vergi Usul Kanununda Yer Verilen Değerleme Ölçütleri**

Bu bölümde VUK’ta yer verilen değerlendirme ölçütleri ele alınacaktır.

VUK Md.261’de yer alan değerlendirme ölçütleri aşağıda gibidir:

- Maliyet Bedeli
- Borsa Rayici
- Tasarruf Değeri
- Mukayyet Değer
- İtibari Değer
- Vergi Değeri
- Rayiç Bedel
- Emsal Bedeli ve Ücreti

VUK’un başka maddelerinde yukarıda sayılan değerlendirme ölçütlerinin dışında da değerlendirme ölçütlerine yer verilmiştir. Söz konusu ilave değerlendirme ölçütleri şu şekildedir (Özdemir, 2015: 10):

- Alış Bedeli
- Alış Emsal Bedeli

-Tapu Siciline Kayıt Bedeli

-Ortalama Perakende Satış Fiyatı

### **2.1.2.2.1 Maliyet Bedeli**

Maliyet bedeli VUK Md. 262’de şu şekilde tanımlanmıştır:

*“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”*

Maliyet bedeli basit bir ifadeyle bir iktisadi kıymeti elde etmek için katlanılan harcamaların toplamıdır denilebilir. Maliyet bedeli satın alınan bir iktisadi kıymetin işletmeye getirilinceye kadar katlanılan nakliye, gümrük vergisi, vade farkları, sigorta giderleri vb. giderlerin toplamından oluşmaktadır. İktisadi kıymet alındıktan sonra yapılan değer arttırıcı harcamalar da iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmektedir (Yıldırım ve Yıldırım, 2009: 89).

Maliyet bedeliyle değerlendirilen varlıklar finansal tablolara alındıkları tarihteki değerleriyle işlem görürler. Bu nedenle, kayıt tarihinden sonraki dönemlerde sektörde meydana gelen değişimleri tam anlamıyla yansıtamazlar. Bu durum maliyet bedelinin dezavantajı olarak değerlendirilebilir. Öte yandan, uygulanması kolay ve masrafsız olmasından dolayı en çok kullanılan yöntemdir.

### **2.1.2.2.2 Borsa Rayici**

VUK Md.263’te borsa rayici ile ilgili düzenlemeler şu şekildedir:

*“(1) Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. (2) Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir”.*

Borsa rayici özetle değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerlendirme tarihindeki resmi borsa fiyatını ifade eder. Borsa fiyatı belirlenirken ilgili tarihteki (değerleme gününden bir gün önceki) gün içinde oluşan ortalama fiyat dikkate alınır.

Türkiye’de yabancı para borsası yoktur. Bu nedenle yabancı paralar için Maliye Bakanlığı’nın yayınladığı kurlar kullanılmaktadır.

### 2.1.2.2.3 Tasarruf Değeri

VUK Md.264'te tasarruf değeri ile ilgili düzenleme Şu Şekildedir: “*Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir*”.

### 2.1.2.2.4 Mukayyet Değer

VUK Md.265'te mukayyet değer ile ilgili düzenleme Şu Şekildedir: “*Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir*”. Başka bir ifadeyle mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin finansal tablolara ilk kaydedildiği değerdir.

### 2.1.2.2.5 İtibari değer

VUK Md.266'da itibari değer ile ilgili düzenleme Şu Şekildedir: “*İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir*”.

Tanımdan anlaşılacağı üzere hisse senedi, tahvil vb. iktisadi kıymetlerin çıkarıldığında üzerinde yazılı olan değeri itibari değeridir.

VUK Md.284 hükmü gereğince, kasa mevcutları itibari değer ile değerlenirler. Yabancı paraların değerlemedesinde ise VUK Md.280 hükümleri geçerli olacaktır:

*“(1) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrrnde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. (2) Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. (3) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiŐ senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır”.*

Hisse senedi ve tahviller ise VUK Md.279 uyarınca borsa değeri ile değerlenirler.

### 2.1.2.2.6 Vergi Değeri

VUK Md.268'de vergi değeri, bina ve arazinin Emlk Vergisi Kanunu Md.29'a göre tespit edilen değeri olarak ifade edilmiştir.

### 2.1.2.2.7 Rayiç Bedel

VUK mükerrer Md.266'da rayiç bedel ile ilgili düzenleme Şu Şekildedir: “*Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir*”.

Rayiç bedel belirlenirken aktif bir piyasa da iktisadi kıymetin özellikleri ile aynı olan malların alış ve satış fiyatları baz alınır. Diğer bir ifadeyle iktisadi kıymetin piyasa fiyatıdır.

Vergi hukukuna göre, gayrimenkuller için ön görülmüş bir değerlendirme ölçüsü olup, Emlak Vergisi Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun uygulamasında önem kazanan bir değerlendirme ölçüsüdür (Özdemir, 2015: 14).

Bu değerlendirme ölçütü maliyet bedelinin bilinmediği bina ve arazilerin değerlemesinde kullanılabilir (Akyol ve Küçük, 2013: 98).

#### 2.1.2.2.8 Emsal Bedeli ve Ücreti

VUK Md.267'de emsal bedeli ile ilgili düzenleme şu şekildedir:

*“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ve yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir”.*

Söz konusu maddede emsal bedel tespit edilirken izlenecek yöntemler sırasıyla şu şekilde sayılmıştır: 1-Ortalama Fiyat Esası (Birinci Sıra), 2-Maliyet Bedeli Esası (İkinci Sıra), 3-Takdir Esası (Üçüncü Sıra)

**Ortalama Fiyat Esası:** *“Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25 ten az olmaması şarttır” (VUK Md.267/3).*

Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için iktisadi kıymetin misli mal olması gerekmektedir. Misli mal (un, şeker vb) olmayan mallara ortalama fiyat esasını uygulanamaz (Nergiz, 2012: 57).

**Maliyet Bedeli Esası:** *“Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder” (VUK Md.267/4).*

Emsal bedeli belirlenecek malın ortalama fiyat esasına göre değeri belirlenemiyorsa bu yöntem kullanılır.

**Takdir Esası:** *“Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz” (VUK Md.267/5).*

Birinci ve ikinci sırada yer alan esaslara göre emsal bedeli belirlenemeyen malların emsal bedelleri takdir komisyonu tarafından belirlenir.

VUK Md.267/7 uyarınca, yukarıda sayılan hususlarla kayıtlı olmaksızın da yargı mercileri tarafından emsal bedeline benzer bir değerlendirme yapılması mümkündür.

Öte yandan ücretle yapılan imalatlar bakımından konu şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur” (VUK Md.267/8).*

#### **2.1.2.2.9 Alış Bedeli**

Alış bedeli, bir varlığın iktisap edilmesi karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeli ifade eder. Söz konusu bu değerlendirme türünün (Alış Bedeli) uygulamasına sadece VUK Md. 279’da rastlanır. Söz konusu madde şu şekildedir:

*“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.”*

Menkul kıymetlerin, yabancı para cinsinden borçlanılarak veya krediyle alınması halinde doğan kur farkı, faiz, komisyon ve benzeri masraflar alış bedeline eklenmez. Bu tür ödemeler, menkul kıymetin iktisabına ilişkin ödemelerdir. Bu nedenle sadece maliyet bedelinin esas alınması durumunda dikkate alınabilir. Alış bedeline dâhil edilmeyen bu ödemeler tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilir (Özdemir, 2015: 16).

Alış bedeli ile maliyet bedeli birbirinden farklıdır. Aralarındaki fark, alış bedelinin alışla ilgili diğer masrafları kapsamaması noktasındadır. Maliyet bedeli, alım bedelini ve alımla ilgili diğer masrafları içeren bir kavramdır. Alım bedeli işletmeye dâhil hisse senetleri ve tahviller gibi menkul değerlerin değerlendirilmesinde kullanılır (Özdemir, 2015: 16).

### **2.1.2.2.10 Alış Emsal Bedeli**

Alış emsal bedeli uygulaması VUK Geçici Md.4 ve 5'te kendisine yer bulan istisnai bir değerlendirme ölçütüdür. Buna göre;

*“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, amortismanına tabi kıymetler dışındaki diğer kıymetleri maliyet bedeli bilinmediği takdirde, alış emsal bedeli ile değerlemeleri” (VUK Geçici Md.4),*

*“Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortismanına tabi sabit kıymetlerini, amortismanlarını da dikkate alarak, kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerlemeleri” (VUK Geçici Md.5)*

gerekmektedir.

### **2.1.2.2.11 Tapu Siciline Kayıtlı Bedel**

Tapu siciline kayıtlı bedel uygulaması VUK Md.296 kapsamında kendisine yer bulan bir uygulamadır. Tapu siciline kayıtlı bedel, tapuda kayıtlı haklar için uygulanır (Özdemir, 2015: 16).

### **2.1.2.2.12 Ortalama Perakende Satış Fiyatı**

Hizmet erbabı için verilen aylar, verildiği tarih ve konumdaki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir (Muhasebex, 2018). Söz konusu bu değerlendirme ölçütü Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Md.63 ile ilgili olup hizmet erbabı olarak sayılan kişilere verilen aynı nitelikteki malların değerlendirilmesi ile ilgilidir (Şahin, 2009: 23).

## **2.1.3. Vergi Usul Kanununda Amortisman**

### **2.1.3.1. Amortisman Kavramı**

Amortisman kelimesi olarak eskime payı anlamına gelmektedir. Kelimenin köken olarak Fransızca olup “amortir” fiilinden türetilmiştir. Amortir kelimesinin kökeni ise Latince olup “yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek gibi” anlamları bulunmaktadır. Muhasebe kavramı olarak amortisman ise, bir duran varlığın yararlanma süresi içerisinde yıllara yayılarak giderleştirilmesi şeklinde ifade edilebilir (Haftacı, 2010: 141).

Amortisman basit tanımla; işletmenin elinde bulundurduğu duran varlıkların maruz kaldıkları yıpranma, aşınma, eskime vb. nedenlerle oluşan “değer düşüklüğünün” gider yazılmasıdır.

Amortisman, iktisadi kıymetlerin değerlerinde çeşitli nedenlerle meydana gelen değer kayıpları nedeniyle “işletmenin sermayesinde” oluşabilecek kayıpları önlemek amacıyla iktisadi kıymetin değer kaybına istinaden ayrılan karşılıklar ya da fon olarak tanımlanabilir (Özdemir, 2015: 26).

Başka bir ifadeyle amortisman kavramı; doğal kaynaklar dışında, işletmelerin ellerindeki duran varlıkların maliyetlerinin, varlıkların ekonomik ömürleri boyunca ilgili muhasebe dönemlerinde düzenli bir şekilde giderleştirilmesidir (Acar ve Tetik, 2008: 191).

Amortisman kavramı çeşitli disiplinlerde farklı şekillerde ele alınmaktadır. Tahakkuk bazlı muhasebede, bir varlığın elde edilmesinde katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemselsel faydalarıyla ilişkilendirilmesini gerektirmektedir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe, varlığın maliyetinin varlığın faydalı ömrü boyunca dağıtılması olarak ifade edilmektedir. Faydalı ömrün bir yıl ya da bir muhasebe döneminden daha uzun olması halinde varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir (Yılmaz ve Gelmedi, 2010: 82).

VUK, amortisman konusunu 313-343’cü maddeleri arasında çok ayrıntılı bir şekilde ele almıştır. VUK maddi duran varlıklarla ilgili net bir tanıma yer vermezken işletmelerin elinde bulundurdukları varlıklardan hangilerine amortisman ayrılacağını Md.313’te genel bir şekilde ele almıştır.

VUK Md.313’ün ilgili hükmü şu şekildedir:

*“(1) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder”.*

VUK Md.269’da gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler 4 başlık altında şu şekilde sayılmıştır: 1-Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; 2-Tesisat ve makinalar; 3-Gemiler ve diğer taşıtlar ve 4-Gayrimaddi haklar.

### **2.1.3.2. Amortisman Ayrılmasının Gerekçeleri**

Amortisman, maddi duran varlıkların kıymetlerin değerlerinde oluşan değer kaybını maliyet veya sonuç hesaplarında göstererek sermayenin bütünlüğünü korumayı amaçlar (Öngen, 2000: 289).

İktisadi kıymetler, pek çok nedenden dolayı değer kaybına uğrayabilirler. Bu nedenler kanunlarla sınırlandırılmamıştır. Değer azaltan bu unsurlar iktisadi kıymetin zamanla eskimesine ve fiili kullanımına bağlıdır. Değer azaltan unsurlardan bazıları şu şekilde sayılabilir (Gündüz ve Perçin, 1999: 4):

- Aşınma ve yıpranma nedeniyle iktisadi kıymetin kullanım ömrünün azalması.
- Çürüme, eskime, paslanma nedeniyle değer kaybı.
- Beklenmeyen olaylara bağlı oluşan değer kayıpları.
- Bakım-onarım hizmetlerinin eksikliğinden kaynaklanan değer kayıpları.
- Gelişen teknoloji karşında iktisadi kıymetin rasyonelliğini kaybetmesi.
- İşletme faaliyetinin belli bir süre ile sınırlı olması.

#### **2.1.3.3. Amortisman Ayırabilmenin Şartları**

Bir iktisadi kıymetin sadece duran varlık olması, o iktisadi kıymet için amortisman ayrılması açısından tek başına yeterli bir koşul değildir. VUK, 313-321 maddeleri arasında maddi duran varlıklarda amortisman ayırabilme için gerekli şartları belirtmiştir. İktisadi kıymete amortisman ayırabilmenin koşulları şu şekilde sayılabilir (Özdemir, 2015: 26):

- İktisadi kıymetin, işletmenin aktifine kayıtlı olması,
- İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanım ömrüne sahip olması,
- İktisadi kıymetin aşınmaya, yıpranmaya, kıymetten düşmeye maruz kalması,
- İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarın üzerinde olması.

Öte yandan belli bir tutarın altında kalan demirbaşlar doğrudan gider olarak yazılabilmektedir. Bu tutarın belirlenmesinde, her yıl Maliye Bakanlığınca ilan edilen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınmakta ve VUK genel tebliği ile duyurulmaktadır. 2019 yılı için söz konusu bu tutar KDV hariç 1.200,00 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutarın altında kalan demirbaşlar gider yazılarak “Gider Sayılan Demirbaşlar” hesabı altında izlenebilmektedir (Muhasebetr, 2019).



### **2.1.3.3.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıt Olması**

VUK Md.320'ye göre amortisman uygulaması varlığın aktife girdiği yıl başlar. Kanunda “aktife giriş” kavramının tanımına yer verilmemiştir. Literatürde aktife giriş kavramı ile söz konusu varlığın işletmenin envanterine kayıt edilmesi olarak değerlendirilmektedir. Varlığın envantere kayıtlı olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bakımından aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bakımından demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir (Özdemir, 2015: 27).

Öte yandan bir iktisadi kıymet aktife kayıtlı olmasına rağmen alındığı yılda kullanıma hazır halde bulunmuyorsa kendisi için amortisman ayrılmaz (Gündüz ve Perçin, 1999: 42-43)

### **2.1.3.3.2. İktisadi Kıymetin Kullanım Ömrünün 1 Yıldan Fazla Olması**

VUK Md.313 gereğince iktisadi kıymetin kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması aranmaktadır. Kanundaki “*bir yıldan fazla kullanılma ifadesi*” varlığın kullanım ömrünün bir yıldan uzun olması anlamına gelmektedir (Deran ve Yakupçebioğlu, 2006: 104).

Başka bir ifadeyle “*duran varlığın amortismanına tabi olması için işletmenin aktifine girdiği tarihten sonra bir yıl geçmiş olması ya da işletmede fiilen bir yıldan fazla kullanılmasının planlanıyor olması şart değildir. İşletmenin aktifine girdiği anda, bir duran varlığın kullanım ömrünün on iki aydan fazla olduğu değerlendiriliyorsa, bu duran varlık diğer koşulları da sağlaması şartıyla amortisman ayrılabilir tabi tutulacaktır*” (Gündüz ve Perçin, 1999: 45).

### **2.1.3.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması**

VUK Md.313 amortisman uygulamasının bir diğer koşuluna ilişkin düzenlemeyi içerir: amortisman uygulamasına dâhil edilecek iktisadi kıymetin aşınma, yıpranma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekir.

Aşınma veya yıpranma, duran varlıkların kullanılması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Kullanılmaya bağlı olarak duran varlıkların yapısındaki aşınma ve yıpranma ile duran varlıktan beklenen verimlilik de düşecektir. Bir duran varlığın değerindeki azalma kullanılmaya bağlı aşınma ve yıpranmadan kaynaklı olabileceği gibi teknolojik gelişmelerin hızlı olması da duran varlığın değerinde azalmaya yol açabilecektir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 57).

Bu bağlamda, aşınmaya, yıpranmaya ve değerden düşmeye maruz kalmayan varlıklar için amortisman ayrılmaz. Örneğin boş arsa ve araziler, bu yüzden amortismanına tabi değildir.

#### **2.1.3.3.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması**

VUK Md. 313/3'te belirtilen ve her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar artırılan sınır, 504 sayılı VUK Genel Tebliği ile (KDV hariç) 1.200.-TL olarak belirlenmiştir. Belirtilen bu tutarın altındaki peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri bu tutarın altındaki alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman uygulamasına tabi tutulmadan direkt gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınmalıdır.

Ancak, bu madde zorunlu bir husus değildir. Tamamen muhasebe işlemlerinin kolaylaştırılması bağlamında işletmelere tanınan bir seçimlik haktır. Başka bir ifadeyle işletmeler değeri 1.200.-TL altında kalan demirbaşları için istemeleri durumunda amortisman ayırmaya devam edebilirler.

#### **2.1.3.4. Amortisman Yaklaşımları**

Amortisman ayırmada farklı amaçlar söz konusudur. Buna bağlı olarak da literatür de farklı yaklaşımlar gündeme gelmiştir. En çok kabul gören yaklaşımlar şu şekilde sayılabilir (Sevilengül, 2014: 418): 1-Değerleme Yaklaşımı, 2-Tüketim Yaklaşımı, 3-Yenileme Yaklaşımı ve 4-Dağıtım Yaklaşımı.

##### **2.1.3.4.1. Değerleme Yaklaşımı**

Bu yaklaşım amortismanın bir aktif düzeltmesi olduğunu öne sürmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, maddi duran varlığın değerinde kullanma, aşınma, demode olması vb. nedenlerden dolayı meydana gelen azalmayı ifade eder (Sevilengül, 2014: 419).

##### **2.1.3.4.2. Tüketim Yaklaşımı**

Bu yaklaşıma göre duran varlık edinen bir işletme aynı zamanda bir fayda stoku da elde etmiş olur. Bu fayda stokunun ise dönem içinde dağıtılarak azaltılması da amortismanı meydana getirir. Buradan da anlaşılacağı üzere, tüketim yaklaşımına göre amortisman duran varlıktaki fayda stokunun tüketilmesi anlamına gelmektedir (Sevilengül, 2014: 419).

#### 2.1.3.4.3. Yenileme Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre maddi duran varlığın ekonomik ömrü tamamlandığında yenilenebilmesi için gerekli olan fonun işletmede kalmasında amortisman bir araçtır. Bu yaklaşımda amortisman; yenileme için fon biriktirilmesidir denilebilir (Karakaya, 2014: 235).

#### 2.1.3.4.4. Dağıtım Yaklaşımı

Bu yaklaşımda amortisman, maddi duran varlık için katlanılan maliyetin dönemlere dağıtılması işlemidir. Duran varlık edinirken oluşan maliyetlerden hurda değer düşüldükten sonra kalan değer, yararlanılan süreye bölünür ve duran varlığın ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlerine paylaşılır (Sevilengül, 2014: 419).

#### 2.1.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'ta yer alan amortisman hesaplama yöntemleri şu şekilde sayılabilir: 1- Normal Amortisman Yöntemi, 2-Azalan Bakiyeler Yöntemi, 3-Madenlerde Amortisman Yöntemi, 4-Fevkalade Amortisman Yöntemi ve 5-Kıst Amortisman Yöntemi.

Amortisman hesaplama yöntemlerinin detayına girmeden önce bilinmesi faydalı olan kavramlar şu şekildedir:

**Yararlı/faydalı Ömür:** Maddi duran varlığın yararlı ömrüdür. Bu süre duran varlığın kullanım yerleri gibi durumlar esas alınarak belirlenir. Maliye Bakanlığı tarafından hangi iktisadi kıymete ne kadar süre ne kadar oranda amortisman ayrılacağı belirlenmiştir ve bu oranlar dışına çıkılamaz.

**Amortisman Oranı:** Amortisman tutarının bulunabilmesi için iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre belirlenen orandır. Normal amortisman yöntemine göre, 1 sayısının iktisadi kıymetin faydalı ömrüne bölünmesiyle elde edilen sonuçtur. Azalan bakiyeler usulünde ise normal amortisman oranının 2 katıdır.

**Hurda Değer:** VUK'ta hurda değer ne olduğuna dair herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Amortisman hesaplamaları yapılırken hurda değer dikkate alınmayarak maliyet bedeli üzerinden hesaplamalar yapılır.

VUK Md. 315 amortisman uygulamasında oranlar ve süreler konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğunu düzenlemektedir. Maddeye göre mükellefler amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerin itfa edilmesinde Maliye Bakanlığının tespit ve

ilân edeceği oranları dikkate alırlar. Bakanlık tarafından oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini ana hatlarıyla “333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği” ile kullanmıştır. Bu tebliğde hangi iktisadi kıymete ne kadar amortisman oranı ayrılacağı belirlenmiş olup bu oranlar genel olarak %2 ila %50 arasında değişmektedir. Ancak sinema filmleri için 406 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde ilk yıl %85 ikinci yıl %15 olarak amortisman oranı belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bu oranlar dışına çıkılamaz.

#### **2.1.3.5.1 Normal Amortisman Yöntemi**

Normal amortisman yönteminin eş anlamlıları olarak basit amortisman yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi, eşit tutarlı amortisman yöntemi gibi kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar benzer bir olguyu tanımlamaktadır. Bu yöntemde; varlığın amortismanına tabi tutarı onun yararlı ömrüne bölünerek hesaplanmaktadır (Karakaya, 2014: 239-240).

Bu yöntemin dayandığı varsayım, duran varlıkların her yıl eşit oranda yıprandığıdır. Amortisman ayrılmaya ise iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda başlanır (Özdemir, 2015: 29).

Yöntemin uygulamasında aşağıdaki gibi iki yöntem izlenebilir:

- Dönemsel Amortisman Gideri:  $\text{Amortismanına Tabi Tutar} / \text{Yararlı Ömür}$
- Dönemsel Amortisman Gideri:  $\text{Amortismanına Tabi Tutar} \times \text{Amortisman Oranı}$

VUK mükerrer Md.320’de bir iktisadi kıymet için, normal amortisman usulüne göre amortisman ayrıldıktan sonra takip eden dönemlerde de bu usulden vazgeçilemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Yöntemin basit oluşundan dolayı uygulamada en çok kullanılan yöntemdir.

Amortisman tutarı hesaplanırken bir maddi duran varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınır. Bu durumun istisnasını binek otomobiller oluşturur. Konu ile ilgili düzenlemelere ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

### 2.1.3.5.2 Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi

Bu yöntem 1963 yılında 205 sayılı kanun ile literatürümüze girmiş olup bir teşvik aracı olarak kullanılmaktadır. Buna göre ilk yıllarda vergi avantajı sağlanarak yeni yatırımların yapılmasının kolaylaştırılması hedeflenmektedir (Akyol ve Küçük, 2013: 716).

VUK mükerrer Md. 315 ayrıntılı bir şekilde bu yöntemi düzenlemektedir. İlgili madde şu şekildedir:

*“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabii iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; 1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabii iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. 2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. 3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”*

Bu yöntemde dikkat edilecek en önemli iki noktadan birisi uygulanacak amortisman oranının normal amortisman oranının iki katı olacağı, bir diğeri ise bu oranın %50’yi geçemeyeceğidir.

Normal amortisman yöntemi seçildikten sonra başka yönteme geçilemez. Ancak azalan bakiyeler usulü yönteminde böyle bir şey söz konusu değildir. Mükellefler, azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemini seçtikten sonra, takip eden aylarda, normal amortisman yöntemine de geçebilirler, ancak bu kararlarını beyannamelerinde ya da bilançolarında bildirmek zorundadırlar. (Bozkulak, 2018: 70).

Normal ve azalan bakiyeler yöntemi karşılaştırılmak istenirse şunlar söylenebilir: Kârlı konumda olan bir işletme vergi avantajı elde etmek için azalan yöntemi seçebilir. Fakat kârlı konumda olmayan bir işletme azalan yöntemi seçerse dezavantaj söz konusu olur. Ayrılan amortisman, kâr elde etmeyen bir işletmede zarar olarak sonraki yıllara devreder. Dolayısıyla kârlı konumda olmayan bir işletmenin normal yöntemi seçmesi daha uygun olur (Öngen, 2000: 323).

### 2.1.3.5.3 Madenlerde Amortisman Yöntemi

VUK Md.316 madenlerde amortisman konusunu ele almaktadır. Söz konusu madde metni şu şekildedir:

*“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir”.*

Maden ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir (Akyol ve Küçük, 2013: 719):

- Belli bir alanda, Madencilik Kanununa göre yetkili mercilerden alınan ruhsat ile gerekli aramalar ve sondajlar yapılabilir. Maden cevheri tespiti sonrasında, arama ruhsatı sahibi adına, madeni işletme imkânı veren imtiyaz ruhsatı verilir. Burada, itfa edilecek miktar imtiyaz bedeli tutarıdır. İmtiyaz alındıktan sonra işletme için gereken faaliyetlere başlanmasına kadar geçen sürede yapılan bütün giderler imtiyaz bedeline dahildir.
- Maden veya taş ocağı alanı daha önceki sahibinden (imtiyaz ruhsatına adına düzenlenen kişi) satın alınması şeklinde de olabilir. Burada itfa edilecek bedel ise maliyet bedeli olur. Maden veya taş ocağı sahibinden devralınması karşılığında yapılan harcamalar maliyet bedelini kapsar.

Maden ne şekilde iktisap edilirse edilsin bu işletmelerde kullanılan maddi duran varlıklar genel esaslara göre itfa edilirler. Madenlerle ilgili amortisman bunlar için uygulanmaz. Maden işletmesi içindekilerle satın alındığı takdirde içerisinde yer alan normal usulde amortisman yöntemine tabi taşınabilir maddi duran varlıklar için amortisman tabi değerlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir (Akyol ve Küçük, 2013: 719).

#### **2.1.3.5.4 Fevkalade Amortisman Yöntemi**

VUK'ta düzenlenen normal amortisman oranları ile bu oranlara göre hesaplanacak amortisman süreleri, maddi duran varlıkların normal/standart şartlar altında gösterecekleri performansa göre belirlenmiş, ortalama değerleri ifade ederler. Ancak yine VUK'ta bu sayılan yöntemler dışında bir başka yöntem daha öngörülmüştür. Bu yöntem “fevkalade amortisman” yöntemi olup VUK Md.317'de şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Amortisman tabi olup: 1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; 2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; 3. 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".*

Bu yöntemin temelinde, duran varlıkların bazı nedenlerden dolayı normal performanslarını gösterebilme niteliklerini kaybetmeleri yatar. Bu nedenle, duran varlıkların olağan dışı olaylara muhatap kalmaları halinde normalin çok üzerinde aşınmaları, yıpranmaları veya değer kaybetmeleri gibi bazı özel durumlar için özel amortisman rejimlerinin oluşturulması bir tür gerekliliktir. VUK bu sorunu “fevkalade amortisman” başlığı altında özel bir itfa rejimi ihdas ederek çözüme kavuşturmuştur (Özdemir, 2015: 30).

Maliye Bakanlığı'nca belirlenen fevkalade amortisman oranı yalnızca ilgili yıl için geçerli olup diğer yıllar için geçerli değildir (Bozkulak, 2018: 75). Bu nedenle fevkalade amortisman oranı, normal amortisman oranından daha fazla olacağından normal amortisman yöntemini kullanan bir işletmede ilgili iktisadi varlık için amortisman süresini kısaltacaktır. Ancak azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmeler için böyle bir durum söz konusu değildir (Öngen, 2000: 326).

## **2.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR**

Muhasebe standartları, muhasebe literatüründe çok sık kullanılan bir kavram olup özellikle 6102 sayılı TTK sonrasında ülkemiz açısından da eskiye nazaran daha önemli bir kavram haline gelmiştir.

Muhasebe standardı kavram olarak muhasebe konularında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen hesap yönergesi, ilgili kanun hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü anlamına gelen bir terimdir. Terimin kapsamına; bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı finansal tablolar, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma gibi kendi içinde birbiriyle tutarlı unsurlar da girmektedir (Yazıcı, 2003: 35).

Görüldüğü üzere muhasebe standardı yerel bir kavramdır. Ancak günümüz hızla küreselleşen bir dünya düzenine sahne olmakta ve uluslararası işlem gören şirket sayısı her geçen gün artmaktadır. Böylesi bir ortamda farklı farklı muhasebe

uygulamalarının/standartlarının işletmelerin uluslararası ilişkilerine olumsuz etkisi kaçınılmazdır. Birbirinden farklı ulusal standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılamayacak ve söz konusu firmalar uluslararası borsalarda işlem göremeyecektir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 230).

Sayılan bu sorunların üstesinden gelmek için ilk defa 1973 yılında, 9 ülkeden 16 muhasebe örgütünün katılımıyla “*Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC<sup>5</sup>)*” kurulmuştur. Söz konusu bu komite kurulduğu tarihten itibaren “Uluslararası Muhasebe Standartları” konusunda çalışmalar yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları kavram olarak, ayrı ayrı muhasebe sistemi uygulayan yani ayrı ayrı ulusal muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu kurum ve işletmelere, muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden dönem sonu işlemlere, bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı mali tablolardan değerlendirme ve raporlama gibi farklı konularda bir birlik sağlama amacıyla ayrı ayrı hazırlanmış kendi içinde tutarlı ve bir bütün olarak uygulanması gerekli yazılı kurallardan oluşan metinleri ifade etmektedir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 233).

IASC tarafından hazırlanan uluslararası muhasebe standartları, “*Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-International Accounting Standards/IAS)*” ve “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-International Financial Reporting Standards/IFRS)*” setler halinde yayınlanmaktadır.

Ülkemizin de uluslararası kamuoyuna uyum çalışmaları bağlamında söz konusu bu standartlar ile ilgili yaklaşık 45 yıllık bir mazisi bulunmaktadır. Çalışma bağlamı, uluslararası standartların tarihi olmaması nedeniyle detaylı bir kronolojiye burada yer verilmemiştir<sup>6</sup>. Ancak yine de kısaca bahsetmek gerekirse şunlar söylenebilir. 1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında IASC’ye üye olmuş ve 1992 yılına kadar, 31 adet uluslararası muhasebe standardını Türkçeye çevirip yayınlamıştır. 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

---

<sup>5</sup> Söz konusu bu komite çalışmalarını IASB (International Accounting Standards Board) isimli kurumun altında yürütmektedir.

<sup>6</sup> Bu şekilde detaylı bir kronoloji Mikail Erol ve Muhsin Aslan tarafından hazırlanan “*Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi*” başlıklı bir çalışma, “*Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi’nin*” Ocak 2017 çalışmasında yayınlanmıştır. Konuyla ilgili detaylı bilgilere bu çalışmadan erişim sağlanabilir.



öncülüğünde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş ve bu kurul tarafından 2003 yılına kadar 23 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. 1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 2002 yılında faaliyete geçen bu kurul TMUDESK'in görevlerini devralmış ve muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş haline gelmiştir (Erol ve Aslan, 2017).

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartları alanındaki çalışmalar 2002-2011 tarihleri arasında TMSK tarafından yürütülmüştür. 2 Kasım 2011 tarihinde KGK'nın kurulması sonrasında TMSK görev ve yetkilerini KGK'ya devretmiştir (Erol ve Aslan, 2017). Hali hazırda ülkemizde uluslararası muhasebe standartları çerçevesindeki işlemlerde görev ve yetkili kuruluş KGK'dır.

KGK ile IASB arasında yapılan lisans anlaşması kapsamında, IASB/IASC tarafından hazırlanan UMS/UFRS setleri birebir çeviri yöntemiyle Türkçeye çevrilmektedir. Yapılan çeviriler ise Resmî Gazetede bir Tebliğ olarak yayınlanmak suretiyle yürürlük kazanmaktadır (KGK, 2019). Yürürlük kazanan düzenleyici işlemler (tebliğler) orijinal çevirinin kaynağının UMS veya UFRS olmasına göre TMS veya TFRS olarak adlandırılmaktadır.

Duran varlıklar, standartlar içinde birbirinden farklı standartlar içinde ele alınmışlardır. (Yani, TDHP'de olduğu üzere bir düzen veya sıra içinde ilerlememektedir. Ayrıca başka diğer standartlarda da duran varlıklar ile ilgili çeşitli konuların ele alındığı görülmektedir.) Örneğin TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ile ilgili düzenlemelere yer verirken, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile ilgili düzenlemelere yer vermektedir.

Bu bölümde Türkiye Muhasebe Standartları seti içinde doğrudan maddi duran varlıklar ile ilgili konuların ele alındığı TMS-16 irdelenecektir. “*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*” 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere, ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bu tarihten itibaren toplamda 12 defa değişiklik geçirmiş olup en son değişiklik 19/12/2017 tarih ve 30275 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “*117 sıra no.lu Tebliğ*” ile yapılmıştır.

### 2.2.1. Genel Açıklama, Amaç ve Kapsam

TMS 16, bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bununla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarı ile değer düşüklüğü zararı gibi konuları düzenlemektedir. TMS-16'nın amacı, finansal tabloları kullananların, bir işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini regüle etmektir (Akgün, 2008: 375).

Standarda göre maddi duran varlıklar, bir dönemden daha fazla kullanılan ve mal/hizmet üretimi veya arzında kullanılma, başkalarına kiraya verilme veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılma amacıyla elde tutulan fiziki kalemleri ifade etmektedir (Akbulut ve Marşap, 2006: 87).

Standart kapsamındaki varlıklar, satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, yönetim faaliyetleri ve pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri için kullanılan başka bir ifadeyle amacı kullanım olan varlıklardır. Ayrıca, satış amaçlı üretilen gayrimenkuller, satışa uygun duruma gelinceye kadar bu standart kapsamında değerlendirilir. Özel tükenmeye tabi varlıklar ile özel maliyetler de bu standart kapsamında ele alınırlar (Örten vd., 2008: 205).

Öte yandan aşağıda sayılan hususlar TMS-16 kapsamına girmezler. Söz konusu bu alanlar farklı standartlarda ele alınmışlardır (İbiş vd., 2009: 147-148).

- Satış amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar. (TFRS-5)
- Canlı varlıklar (Tarımsal faaliyetlerle ilgili olanlar). (TMS-41)
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi. (TFRS-6)

### 2.2.2. TMS-16'da Yer Alan Temel Kavramlar

Standartın 6. maddesinde standartta kullanılan tanımlar şu şekilde açıklanmıştır:

**Defter Değeri:** Bir varlığa ait birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

**Maliyet:** Bir varlık için elde edilmesinde ya da inşaatında ödenen nakiti, nakit benzerlerini, verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini, belli durumlarda ise, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

**Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından, kalıntı değer düşülmesiyle bulunan bedeli ifade eder.

**Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılmasını ifade eder.

**İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin, bir varlığı devamlı kullanımı ve sonrasında yararlı ömrü bitiminde elden çıkardığında elde etmeyi beklediği veya bir yükümlülüğünü karşılama sırasında oluşmasını beklediği nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

**Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm zamanında gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek olan veya bir borcun devrinde ödenecek olan fiyattır.

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığa ait defter değerinden bu varlığın geri kazanabilir tutarının düşülmesi sonrasında kalan kısmını ifade eder.

**Maddi Duran Varlıklar:** Mal/hizmet üretimi veya arzı için kullanılmak, idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak ya da başkalarına kiraya verilmek üzere elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

**Geri Kazanılabılır Tutar:** Bir varlığa ait gerçeğe uygun değerden satış giderlerinin çıkarılmasıyla bulunan değer ile bu varlığa ait kullanım değerinden büyük olanıdır.

**Bir Varlığın Kalıntı Değeri:** Bir varlık için tahmin edilen yararlı ömür sonundaki durum ve yaşa ulaşıldığında bu varlığın elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi tahmin edilen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını ya da benzeri üretim birimini ifade eder.

### 2.2.3. TMS 16’da Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine dair esaslar, standardın 7-10. maddelerinde düzenlenmiştir.

*“Madde 7: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır: (a) Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve (b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”.*

Md.7’ye göre öncelikle, işletmenin edineceği maddi duran varlığın, işletmeye nakit akışı (gelecekte ekonomik yarar sağlaması) sağlaması şartı aranmaktadır. Söz konusu varlığın sağlayacağı nakit girişleri nakit çıkışlarından fazla olmalıdır (Özerhan ve Yanık, 2012: 218). Ayrıca bu maddi duran varlığın maliyetinin de güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi aranmaktadır.

Maddi duran varlıkların gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı konusunda güvenilir tahminlerin olması da aranan bir diğer husustur. Maddi duran varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlamayacağı konusunda güvenilir tahminler varsa bu varlık, maddi duran varlık olarak kaydedilmez, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Ağca, 2009: 398).

*“Madde8. Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır.”*

Md.8’e göre yardımcı donanım, yedek parça ve servis donanımı türünden kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, TMS-16 uyarınca muhasebeleştirilecektir. Tanımı karşılamamaları halindeyse söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılacaktır (Özerhan ve Yanık, 2012: 218). Bir işletmede, önemli yedek parça ve malzemelerin bir dönemden fazla kullanılması yönünde bir beklenti varsa bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilecektir (Yükçü ve İçerli, 2007: 18).

*“Madde 9: Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.”*

Md.9’a göre, tek başına önemsiz kalemler toplu bir şekilde bir kalem altında izlenebilir. Bu yöntem işletmelere kolaylık sağlama ve kayıtların derli toplu olması bakımından kolaylık sağlayabilir.

*“Madde 10: Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluşturduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir*

*maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.”*

Md.10 bağlamında maddi duran varlıklar ile ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilecektir. Bu türden maliyetler, bir maddi duran varlığın ilk edinilmesinde veya inşa edilmesi süresince oluşan ve sonradan maddi duran varlıklara yapılan ekleme, maddi duran varlığı kısmi yenileme ve bakım maliyetlerini (günlük bakım maliyetleri hariç) kapsamaktadır.

### **2.2.3.1. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Giren Kalemler**

TMS-16 Md.15 “*Varlık olarak muhasebeleştirilme için aranan koşulları temin eden bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.*” demektedir. Buna göre bir maddi duran varlığın ilk kaydı maliyet bedeli üzerinden yapılacaktır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilebilen unsurlar Md.16’da şu şekilde sayılmıştır:

*“(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı. (b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet. (c) 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”.*

Md.16, bir duran varlık satın alımı ile nedeniyle işletmenin doğrudan katlanmış olduğu maliyetleri düzenlemektedir. Bunların içinde en önemlisi varlığın satın alma maliyetidir. Öte yandan varlığın nakliye bedeli ile varlığın faydalı ömrü sonunda (veya daha erken bir tarihte) yerinden çıkarılması ve yerin eski hale getirilmesi ile ilgili maliyetler de bu maddeye göre, bir duran varlığın maliyet bedeline dahil edilmektedir.

Öte yandan direkt olarak ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler ise Md.17’de belirtilmiştir:

*“(a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde). (b) Yer in hazırlanmasına ilişkin maliyetler. (c) İlk teslimata ilişkin maliyetler. (d) Kurulum ve montaj maliyetleri. (e) 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). (f) Mesleki ücretler”.*

Md. 17 ise bir duran varlık satın alınması halinde bu duran varlıkla ilişkilendirilebilir maliyetleri düzenlemektedir. Bu türden maliyetlere örnek olarak

montaj maliyetleri, test maliyetleri ve yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler sayılabilir.

### 2.2.3.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilemeyen maliyet unsuru örnekleri Standart Md.19'da şu şekilde sayılmıştır:

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

Md. 19'da bir duran varlık varlığın maliyet bedeline dahil edilemeyecek giderlere yer verilmiştir. Buna göre reklam ve tanıtım harcamaları bir duran varlığın maliyetine eklenemez. Yine yönetim giderleri de doğrudan bir duran varlığın maliyet bedeline dahil edilemez. Bu maddede bir diğer önemli nokta personel eğitim masraflarıdır. Yeni bir makine alınması halinde bu makineyi kuran kişiye yapılan ödemeler Md.17/f uyarınca mesleki ücret olarak değerlendirilmekte ve atfedilebilir maliyet olarak maliyet bedeline dahil edilmektedir. Ancak bu duran varlığı kullanacak personelin eğitimi için yapılan giderler maliyete dahil edilmemektedir.

Konu ile ilgili olarak Md.20'de ise şu düzenlemelere yer verilmiştir:

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

Md.20'de ise bir duran varlığın ilk defa edinimi halinde katlanılan maliyetlere ne zaman son verileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre bir duran varlık, amacına uygun olarak hizmet vereceği yere getirilip montaj edildikten ve çalışır duruma getirildikten sonra yapılan harcamalar, bu duran varlığın maliyet bedeli ile ilişkilendirilemez. Maddeye göre, eksik kapasite nedeniyle oluşan maliyetler, başlangıç zararları veya yeniden organizasyon nedeniyle katlanılan giderler, duran varlıkların maliyetine eklenememektedir.

### 2.2.3.3. Maddi Duran Varlık Edinimi İçin Katlanılan Borçlanma Maliyetleri

Maddi duran varlığın kredi kullanılarak temin edilmesi halinde, kredi faizlerine ilişkin düzenlemelere Md.23'te yer verilmiştir:

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

Md.23 bir duran varlığın kredi kullanılarak alınması halinde kredi faizlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği ile ilgilidir. Bu maddeye göre, söz konusu kredi faizleri, TMS-23'teki istisnai durum dışında, duran varlığın maliyetine dahil edilmeyecektir.

### 2.2.3.4. Başlangıç Maliyetleri

Başlangıç maliyetleri Standart Md.11'de şu şekilde ifade edilmiştir:

*“Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir”.*

İşletmelerin maddi duran varlıklarla alakalı bütün maliyetleri, gerçekleştikleri tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmelidir. Söz konusu bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk ediniminde veya inşa edilmesinde oluşan ve sonrasında; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için harcanan maliyetleri içerir. Buna göre bir maddi duran varlığın maliyeti, işletme tarafından inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında harcananlar ve duran varlığın elde edilip yararlanabilir duruma getirilmesine kadar yapılan harcamalardan oluşur (Sevilengül, 2014: 424).

Muhasebeleştirilme şartlarını gerçekleştiren tüm maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli ile kayıt altına alınırlar. Sonraki dönemlerde

ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır (Kaya, 2007: 70).

### 2.2.3.5. Sonraki Maliyetler

Bir maddi duran varlığın aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde oluşan maliyetlere ilişkin düzenlemelere, Standardın 12-14 maddeleri arasında yer verilmiştir:

*“Md.12- Paragraf 7’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır”.*

*“Md.13- Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Paragraf 7’de belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. (bkz. 67-72 no’lu paragraflar)”.*

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

TMS-16’da ikame ya da yenileme maliyetleri dışındaki harcamalardan, varlığın iktisap tarihinden sonra yapılan harcamaların, varlığın maliyetine eklenebilmesi için şu şartlar aranmaktadır: 1-Bu varlıktan sağlanacak faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını geçecek şekilde arttırması, 2-Söz konusu bu harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ve 3-Bu harcamaların varlıkla direkt olarak ilişkilendirilebilmesi. Sonraki dönemlerde yapılan harcamalardan,



sayılan bu aktifleştirme kriterlerini birlikte sağlamayan tüm harcamalar, katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolara alınır (Gençoğlu, 2007: 203).

Maddi duran varlığın işletme aktifine girdiği tarihten sonra ortaya çıkan bakım onarım giderleri, gider olarak muhasebeleştirilir, bunlar maddi duran varlığın maliyetine eklenmez. Standartta geçen günlük bakım maliyetleri, maddi duran varlığın normal çalışmasını sağlayacak tamir masrafları (işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parçalar vb.); maddi duran varlığın herhangi bir nedenle kullanım dışı kaldığında, kullanılabilir hale getirilinceye kadar yapılan onarım masraflarını içerir (Özerhan ve Yanık, 2012: 229).

Öte yandan bazı maddi duran varlıkların, kullanıldıkça bazı parçalarının yenilenmeleri bir ihtiyaç olarak gündeme gelebilir. Bu parçaların yenilenmesi, maddi duran varlığın kapasitesini, verimini ya da faydalı ömrünü artıracaktır. Bu türden harcamalar, maddi duran varlığın değerini artıran harcamalardır. İşte bu nedenle bu türden harcamalar maddi duran varlığın maliyetine eklenir (Özerhan ve Yanık, 2012: 229).

#### **2.2.4. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

TMS-16 Md.15 gereğince, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan varlıklar ilk muhasebeleştirmelerinde maliyet bedeli ile kayıt altına alınırlar. İlk muhasebeleştirilme tarihini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden biri seçilerek maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi mümkündür. İşletme, ilk muhasebeleştirilme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlemesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçme konusunda serbest bırakılmıştır (Büyükmirza, 2013: 113).

TMS-16 Md.29, tercih edilen yöntemin ilgili tüm duran varlık sınıfı için uygulanmasını istemektedir. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde de her ne kadar iki yöntem (maliyet ve yeniden değerlendirme) öngörülse de değer artışının tespitinde çoğunlukla yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır (Hızarcı, 2015: 15).

##### **2.2.4.1. Maliyet Bedeli Modeli**

TMS-16 Md.30 maliyet modelini şu şekilde tanımlamıştır:

*“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”.*

Maliyet bedelinde zamanla ortaya çıkan değer kayıpları, birikmiş değer düşüklüğü zararını ifade eder. Maliyet yönteminde maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri dikkate alınmaktadır ve bunun için karşılık ayrılmaktadır (Büyükipekci ve Yiğit, 2016: 227).

Karşılık ayrılan duran varlık sonraki dönemlerde değer artışına uğrarsa ya da ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarılırsa ayrılan karşılık değer artışı kadar gelir kaydedilmelidir (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

#### **2.2.4.2. Yeniden Değerleme Modeli**

Yeniden değerlendirme modeli TMS-16 Md.31’de şu şekilde tanımlanmıştır:

*“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.”*

Yeniden değerlendirme modelinde, duran varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı bulunurken öncelikle değerlendirme tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinin bilinmesine ihtiyaç duyulur. Yeniden değerlendirme modelinde varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine çekilirken aynı zamanda birikmiş amortisman tutarları da güncellenir.

Bir maddi duran varlık sınıfı, işletmenin faaliyetlerinde benzer kullanıma sahip olan varlıkların gruplandırılmasından oluşmaktadır. Farklı duran varlık sınıflarına örnek olarak ise arazi, binalar, motorlu taşıtlar, gemiler, uçaklar, makineler, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler sayılabilir.

TMS-16 Md.38. maddi duran varlık sınıfı ile ilgili olarak şu şekilde bir düzenleme getirmiştir:

*“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 değerlendirilmesinin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.”*

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunabilmesi için aktif bir piyasanın varlığı gereklidir. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri, bağımsız değerlendirme uzmanları tarafından tespit edilir. Bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır (Yıldırım, 2015: 42).

Genellikle arazi ve binalar için gerçeğe uygun değer, mesleki yeterliliğe sahip olan değerlendirme uzmanları tarafından piyasa koşullarındaki kanıtların değerlendirilmesi sonucu belirlenir. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri de çoğunlukla değerlendirme yoluyla belirlenen piyasa değerleriyle oluşmaktadır (Parlakkaya, 2010: 63).

Yeniden değerlemenin hangi periyotlarda yapılacağına ilişkin hükümler TMS-16 Md.34'te yer almaktadır:

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

Maddeye göre yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığının belirleyicisi, varlığın değer değişimlerinin önemli olup olmadığıdır. Bir varlığın piyasadaki değeri, çok çeşitli dinamikler neticesinde sürekli bir değişim içindedir ve bu durum çoğu zaman normaldir. Maddeye göre yeniden değerlendirme işlemi yapılması için bu değişimin önemli olması gerekmektedir. Madde bu önemin büyüklüğüne ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Bu husus, işletmenin içinde faaliyette bulunduğu piyasanın durumuna göre belirlenebilir. Bu nedenle, önemli bir değişiklik olmadığı sürece her yıl yeniden değerlendirme işlemi yapılmaz. Bununla birlikte 3 veya 5 yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan, fevkalade bir durum nedeniyle varlıkların değerinde büyük değişiklikler meydana gelmekte ise yeniden değerlemenin yıllık yapılması önünde bir engel yoktur.

Yeniden değerlendirme modelinde en önemli zorluk, maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, yeniden değerlendirme modeli, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden büyük ölçüde farklılaşması halinde uygulanır. Maddi duran varlığın

gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında büyük bir farklılık yoksa yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur (Yükçü ve İçerli, 2007: 19-20).

#### 2.2.4.2.1. Brüt Yöntemde Yeniden Değerleme

TMS-16 Md. 35/a şu şekildedir:

*“Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:*

*(a) Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir”.*

Maddi duran varlık ve amortismanlarının düzeltilmesi ve kaydedilmesi ile ilgili aşamalar, Standardın 35/a maddesine ve amortisman ayırma ile ilgili açıklamalarına dayanılarak şu şekilde sıralanabilir:

- İlgili duran varlığın cari değerinin tespit edilmesi ve düzeltme kaydının yapılması,
- Vergi mevzuatına uyumlama ve vergi etkisi kaydının yapılması,
- Birikmiş amortismanların düzeltilmesinde kullanılacak katsayının belirlenmesi,
- Birikmiş amortismanların bu katsayıya göre düzeltilmesi ve kaydedilmesi,
- Düzeltilmiş değere göre dönem amortisman tutarının hesaplanması ve kaydedilmesi,
- Amortisman düzeltmesine bağlı vergi mevzuatıyla uyumlama ve ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması ve kaydedilmesi,

Bu açıklamalara dayanarak bir maddi duran varlığın değerinin düzeltilmesi, düzeltme katsayısının hesaplanması, birikmiş amortismanların bu katsayıya göre düzeltilmesi ve ayrılacak amortisman tutarının belirlenmesi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

**Tablo 4: Brüt Yöntemde Yeniden Değerleme**

<b>a) Cari Değerin Hesaplanması</b>	= Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi
-------------------------------------	--

<b>b) Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı</b>	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
<b>c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi</b>	= Birikmiş Amortisman x Değerleme Katsayısı
<b>d) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması</b>	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Kaynak: (Örten ve Bayırlı, 2007: 41)

#### 2.2.4.2.2. Net Yöntemde Yeniden Değerleme

TMS-16 Md.35/b “Birikmiş Amortismanların” nasıl düzeltileceğine dair düzenlemeler içermektedir. Gelecekte amortisman hesaplama veya ayrılmasının da bu standardın 39. ve 40.maddelerindeki uygulamanın bir parçası olduğu belirtilmektedir.

Madde şu şekildedir:

*“(b) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Birikmiş amortisman düzeltmeleri, varlıkların 39 ve 40 ıncı paragraflara göre muhasebeleştirilen defter değerindeki artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.*

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

Bu uygulamaya göre, birikmiş amortismanlar yeniden değerlendirme katsayısı dikkate alınarak düzeltilir. Yeni ayrılacak amortismanında ise gerçeğe uygun değer (düzeltilmiş değer) dikkate alınır. Böylece yeniden değerlendirme uygulaması ve enflasyon muhasebesi düzeltmeleriyle uyumlu bir şekilde maddi duran varlıklar düzeltilmiş ve gerekli amortismanın ayrılması sağlanmış olur (Örten ve Bayırlı, 2007: 45).

Yeniden değerlendirme farklarının net değerlere göre belirlenmesi, bu uygulama ile 35/a’daki uygulama arasındaki en önemli farktır.

#### 2.2.4.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışları

TMS-16, maddi duran varlıkların değer artışını Md.39’da değer azalışını ise Md.40’da ana hatları ile düzenlemiştir.

Md.39 şu şekildedir:

*“Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak 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.”*

Md.40 şu şekildedir:

*“Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, 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 gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.”*

Maddi varlığın kayıtlı değeri, yeniden değerlendirme işlemleri sonunda artmışsa bu artış, doğrudan özkaynak hesap grubu altında “Yeniden Değerleme Değer Artışı” olarak mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlık için daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği miktarda gelir olarak mali tablolara yazılır (Hızarcı, 2015: 18).

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıklar ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşürülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısmı gider olarak gelir tablosuyla ilişkilendirilir (Hızarcı, 2015: 19).

“Değer düşüklüğü” kavramı TMS uygulamaları kapsamında üzerinde önemle durulan bir konudur. Konuyla ilgili olarak “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı” bulunmaktadır. TMS-16’da konuyla ilgili düzenlemelere Md.63’te yer verilmiştir.

*“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”.*

Her yılın sonunda işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını gözden geçirmek ve değer düşüklüğü oluşmuş ise bunu mali tablolarına aktarmak zorundadır. Bu tür değer düşüklüklerini izlemek üzere, ayrı bir hesap açılması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 59).

Standartta göre, varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya artış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda

izleniyor olabilir. Böyle bir durum mevcut ise, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekir (Hızarcı, 2015: 21).

### 2.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

TMS-16 maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasına ilişkin düzenlemelere Md.67-72 arasında yer vermiştir.

Md.67 şu şekildedir:

*“Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır: (a) Elden çıkarıldığında veya (b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda”.*

Md.67’ye göre bir duran varlığın elden çıkarılması, kullanımdan kaldırılması veya hiçbir yarar beklenilmemesi halinde bilançodan çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir (Şahin, 2009: 108).

Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması halinde oluşacak kazanç ile ilgili düzenlemeler Md.68 ve 68A’da şu şekilde düzenlenmiştir.

*“68- Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.*

*68A- 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, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz.”*

Bir maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması nedeniyle bir kazanç veya kayıp doğması hali genellikle bu varlığın elden çıkarılması halinde söz konusu olacaktır. Bir varlık elden çıkarıldığında bir kazanç oluşmuş ise, Md.68A’daki istisna haricinde, bu “hasılat” değildir. Bununla birlikte bu kazancın gelir olarak dikkate alınması gerekir. Öte yandan bir kayıp varsa bu da gider olarak dikkate alınacaktır.

Md.68A’da ise bir duran varlık satışının hangi hallerde hasılat olarak dikkate alınacağına yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, işletme normal faaliyeti olarak başkalarına kiraya vermek üzere elde tuttuğu varlıklarını düzenli olarak satmakta ise bu durumda kiralama amacı sona erdiğinde bu duran varlıklarını önce

stok hesaplarına aktarmalıdır. Satış gerçekleştiğinde artık buradan elde edilen kazançlar bir hasılat olacaktır.

Bir maddi duran varlığın ekonomik yarar sağlamaması ya da ekonomik değer taşımaması halinde, bilançodan çıkarılması işlemleri, muhasebe yönünden o varlığın amortisman süresini bitmiş olup olmamasına göre de farklılık gösterecektir (Hızarcı, 2015: 24).

Maddi duran varlıklar değişik yollarla elden çıkartılabilir. Bu konudaki düzenlemelere Md.69'da yer verilmiştir:

*“Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihi TFRS 15'teki, bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.”*

Md.69'da duran varlıkların elden çıkarılma durumları üç farklı şekilde düzenlenmiştir: 1-satış, 2-fansal kiralama, 3-bağış. Yine maddede elden çıkarma tarihi, bu varlığın kontrolünün satın alan kişiye geçtiği tarih olarak ifade edilmiştir.

Maddi duran varlığın elden çıkarılması halinde doğacak kazanç veya kayba ilişkin hükümlere Md.71-72'de yer verilmiştir:

*“71. 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.*

*72. Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15'in 47-72'nci paragraflarındaki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.”*

Md.71 ve 72'de bir duran varlığın bilanço dışı bırakılması halinde oluşacak kayıp ve kazancın nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre öncelikle net tahsilat tutarı ile varlığın defter değeri arasındaki fark hesaplanmalıdır. Bu tutardan, varsa, işlem bedeli düşülmelidir.

Bir maddi duran varlık kalemi bilanço dışında bırakıldığında, bu varlıkla ilgili yeniden değerlendirme artışına ne olacağı Md.41'de düzenlenmiştir:

*“41-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”.*

Bir duran varlığın bilanço dışı bırakılması halinde üzerinde durulması gereken bir diğer husus, bu varlıkla ilişkili olarak özkaynak hesaplarında yer alan yeniden değerlendirme artış tutarlarının durumudur. Yeniden değerlendirme artışları özünde, meydana geldikleri yılın karıdır. Ancak, işletmelere bu tutarı ilgili yıl karına aktarmak yerine pasifte özel bir fon hesabında tutma konusunda bir tercih hakkı tanınmıştır. Bu nedenle, söz konusu yeniden değerlendirme artışlarının geçmiş yıl karları ile ilişkilendirilmesi doğru bir uygulamadır.

### **2.2.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar ve Hesaplama Yöntemleri**

Amortisman, bir maddi duran varlığa ait değer, bu varlığın ekonomik ömrü boyunca, sistemli ve anlamlı bir yöntem izlenerek, kullanıldığı dönemlere dağıtılıp giderleştirilmesi işlemidir. Dönemsellik ilkesi gereğince, duran varlıkların maliyetleri yararlandıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmaktadır (Akgün, 2008: 400).

TMS-16 Md.6’da “*Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Amortisman uygulaması, bir muhasebe uygulaması olmanın ötesinde, nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliklerini sağlamaya katkıda bulunmaktadır (Şahin, 2009: 95).

TMS-16 amortisman konusunu çok detaylı bir şekilde ele almıştır. Md.43-49 arasında genel olarak amortismanı düzenlemiştir.

*“43. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.”*

*“44. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak 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.”*

Md.43 ve 44'e göre bir duran varlık içinde önemli kalemler ayrı bir şekilde amortismanına tabi tutulmalıdır. Burada kalemin önemli olmasında dikkate alınacak kriter olarak, kalem maliyeti önerilmektedir. Örneğin bir uçağın motoru, uçağın bütünü içinde maliyet olarak önemli bir kalem oluşturmaktadır. Bu nedenle uçak motorunun, uçağın diğer aksamından ayrı bir şekilde amortismanına tabi tutulması gerekecektir.

*“45. 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.”*

Md.45 ise duran varlıklar içinde yer alan önemli kalemleri gruplandırması ile ilgili düzenlemelere yer vermektedir. Bir duran varlık içinde birden fazla önemli kalem olabilir. Md.43 gereğince bunların her birinin amortismanlarının ayrı ayrı takip edilmesi gerekmektedir. Ancak Md.45 bu önemli kalemlerin, yararlı ömürlerinin ve amortisman yöntemlerinin aynı olması şartıyla, birlikte bir grup olarak takip edilebileceğini ifade etmektedir.

*“46. 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.”*

*“47. Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.”*

Md.46 ve 47 bir duran varlık içindeki önemli kalemlerin dışında kalan önemsiz kalemler ile ilgili düzenlemelere yer vermektedir. Bu önemsiz kalemler, önemli kalemlerden ayrı olarak amortismanına tabi tutulmalıdır.

*“48. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.”*

*“49. 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 (bkz. TMS 2). 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.”*

Md.48 ve 49 amortisman giderlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Buna göre, kural, amortisman giderlerinin dönem gideri

olarak dikkate alınmasıdır. Ancak bu durumun istisnası Md.49’da düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bir varlığın gelecekteki ekonomik faydaları diğer varlıkların üretiminde kullanılacaksa, bu varlıkla ilgili amortisman giderleri diğer varlığın maliyet bedeline dahil edilecektir.

Md.50-59 arasında amortisman tabi tutar ve amortisman dönemi düzenlenmiştir:

*“50. Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.”*

Md.50 amortisman itfasının sistematik şekilde yapılmasını ifade etmektedir. Bu madde, amortisman süresinin belirlenmesi noktasında önemli bir maddedir. Bilindiği üzere TMS-16 bakımından kural, kıst amortisman uygulanmasıdır. Kıst amortisman uygulanması durumunda ilk yıl ayrılamayan bir amortisman tutarı kalmaktadır. Md.50’deki sistematik dağıtım ilkesi nedeniyle ilk yıl ayrılamayan tutar, varlığın faydalı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılmaktadır (Şen, 2011: 135).

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

Md.51’de düzenlenen hükümler uyarınca amortisman uygulaması her yıl gözden geçirilmelidir. Her yıl, varlığın kalıntı değerine ve yararlı ömrüne ilişkin yapılan tahminler gözden geçirilmelidir. Eğer bu tahminlerde bir değişiklik varsa, bu durum ayrılacak amortisman tutarını etkileyeceği için gerekli değişikliklerin yapılması gerekir.

*“52. 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.*

*53. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.”*

Md. 52 ve 53 gereğince amortisman hesabında varlığın kalıntı değerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

*“54. 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 sifıra eşit olur.”*

Md.54 kalıntı değerini, varlığın defter değerini aşması ihtimaline ilişkin düzenlemelere yer vermektedir. Bu durum özellikle fiyat dalgalanmalarının yüksek olduğu dönemlerde görülebilecek bir ihtimaldir. Böyle bir ihtimalin gerçekleşmesi halinde ayrılacak amortisman tutarı sıfır olacaktır.

*“55. 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, âtil kaldırıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.”*

Md.55 gereğince işletme açısından amortisman ayrılması zorunlu bir husustur. Yine maddeye göre amortisman ayırmada kural kıst amortisman uygulamasıdır. Bir varlık, kullanılabilir olduğu tarihten itibaren amortismanına tabi tutulmak durumundadır ve bu konuda işletmenin tercih hakkı yoktur. Amortisman ayırma işleminin durma tarihi ise varlığın niteliğinin satış amaçlı varlık olarak sınıflandırılması veya bilanço dışı bırakılması tarihlerinden önce olanıdır. Zorunlu amortisman ayırma ilkesinin istisnası, üretim miktarına göre amortisman ayrılması yöntemi halidir. İşletme bu yöntemi tercih etti ve ilgili yılda bir üretim yapmadı ise bu durumda amortisman gideri oluşmayacaktır.

*“56. 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 âtil kaldırıldığı 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.”*

Md.56 ve alt bentlerinde amortisman tutarının hesaplanmasında en önemli noktalardan birini oluşturan varlığın faydalı ömrüne ilişkin düzenlemelere yer

verilmiştir. Buna göre varlığın faydalı ömrü hesaplanırken, varlığın beklenen kullanım süresi, beklenen fiziksel aşınma/yıpranma durumu ve olası değer yitirme durumları birlikte dikkate alınır.

*“57. 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.”*

Md.57 varlığın faydalı ömrünün işletme tarafından belirleneceğini düzenlemektedir. Buna göre faydalı ömrün belirlenmesi işletmenin bir tahmini niteliğindedir. İşletme bu tahmini yaparken benzer varlıklara ilişkin tecrübelerinden faydalanacaktır.

*“58. 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.”*

Md.58 arsa ve binalara ilişkin amortisman uygulaması ile ilgili düzenlemelere yer vermektedir. Taş ocakları ve toprak doldurma sahaları gibi nitelikleri gereği sınırlı ömre sahip olan alanlar haricinde arsalar için amortisman ayrılmayacaktır. Arsa ve bina birlikte alınmış olsa bile ayrı ayrı kayıtlara alınacaktır. Arsalar için, sayılan istisnalar dışında, amortisman ayrılmaz iken binalar normal bir şekilde amortisman tabi tutulacaktır. Yine satın alım tarihinden sonra arsa değerinde meydana gelen artışlar, özel olarak binayı etkileyen bir durum olmadığı müddetçe, bina için ayrılan amortisman tutarını etkilemeyecektir.

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

Md.59, bir önceki maddede arsalar için amortisman ayrılmayacağına ilişkin kuralın bir diğer istisnasını düzenlemektedir. Buna göre arsa maliyeti içinde eskiye getirmeye ilişkin maliyetler olması ve bu maliyetlere katlanma nedeniyle bir fayda olması halinde bu tür maliyetler, elde edilmesi beklenen faydadan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulabilecektir.

Md.60-62A arasında amortisman yöntemleri ele alınmıştır. Çalışma kapsamında yapılacak uygulama bakımından önemli olması nedeniyle bu konu alt başlıklar halinde incelenecektir.

TMS-16 Md.60 uyarınca, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarıyla ilgili olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modeli, kullanılacak amortisman yöntemini belirler.

TMS-16 standardına göre amortisman uygulamalarında kıst amortisman uygulanması genel bir kuraldır. Bu husus, mevcut uygulamalarımıza getirilmiş en önemli gelişmelerden birisi olarak sayılabilir. VUK'ta kıst amortisman yalnızca binek otomobillere uygulanmakta idi (Şahin, 2010: 48). Bir diğer farklılık olarak da TMS-16 uyarınca amortisman ayrılmasının işletmelere bir zorunluluk olarak yüklenmesi söylenebilir (Bozkulak, 2018: 80).

Md.61 amortisman yönteminin uygunluğunun sürekli gözetim altında olmasını öngörmektedir:

*“61-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.”*

Md.61'e göre varlığın faydalı ömrü konusunda yaşanacak önemli bir değişiklik halinde amortisman yönteminin gözden geçirilmesi işletmeye yüklenen önemli bir görev haline almıştır.

Md.62 amortisman yöntemleri hakkında bilgilere yer vermektedir:

*“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. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.”*

Bahsedilen kalıntı değer ve yararlı ömür tamamen tahmine dayalı olduğu için bu tahminlerde değişmeler olabilir. Bir değişiklik olduğu zaman “TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Standardı” uyarınca değişiklik muhasebeleştirilir (Karakaya, 2014: 257).

TMS-16’da yer verilen amortisman metotları şu şekildedir: 1-Doğrusal amortisman yöntemi, 2-Azalan bakiyeler yöntemi ve 3-Üretim miktarı yöntemi.

İşletmelere sayılan bu amortisman yöntemlerinden birisini seçme konusunda bir serbestiyet tanınmıştır (Fahran, 2016: 473).

#### **2.2.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi**

Bu yöntemde, varlığın kalıntı değerinde bir değişiklik olmadığı sürece, bu varlığa ilişkin amortisman gideri, varlığın yararlı ömrü boyunca sabittir (Karakaya, 2014: 256)

Bu yöntemde yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Abdioğlu vd., 2014: 370):

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

TMS-16 Md.6’da 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*” şeklinde tanımlanmış idi. Buna göre yararlı ömür kavramı işletmenin inisiyatifine bırakılmış durumdadır. VUK’ta (Md.315) ise amortisman süresinin, başka bir ifadeyle maddi duran varlıkların yararlı ömür sürelerinin doğrudan Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

#### **2.2.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalır. Yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Abdioğlu vd., 2014: 371):

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet bedeli}) \times (\text{Normal amortisman oranı} \times 2)$$

#### **2.2.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi**

Bu yöntemde maddi duran varlığın beklenen kullanım süresi veya üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Fahran, 2016: 473):

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

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİNİN BOBİ FRS, TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde BOBİ FRS'deki alt başlıklar dikkate alınarak maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin; BOBİ FRS, TMS-16 ve VUK'a göre nasıl yapıldığı örnekler üzerinden açıklanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde BOBİ FRS ile ilgili açıklamalar yapılırken ağırlıklı olarak örnekler üzerinden gidilmiştir. Öte yandan BOBİ FRS ile TMS-16 aynı bakış açısı gözetilerek hazırlandığı için, temel kavramlar, ilkeler ve özellikler bakımından (ihtiyatlılık ilkesi hariç) büyük bir benzerlik göstermektedir (Ankatrio, 2018). Bu nedenle maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri temel olarak VUK ve TMS-16 açısından yapılacak olup farklılık olması halinde aynı durum için BOBİ FRS'ye ilişkin kayıtlara da yer verilecektir.

BOBİ FRS maddi duran varlıklara ilişkin işlemleri 5 başlık altında incelenecektir:

- 1- Kapsam ve İlk Kayıt
- 2- Sonraki Ölçüm
- 3- Amortisman
- 4- Değer Düşüklüğü
- 5- Finansal Tablo Dışı Bırakma

#### **3.1. Kapsam ve İlk Kayıt**

Maddi duran varlıklar tanım olarak, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılan başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır. Bu varlıklar için ilk kayda alınma maliyet bedeli üzerinden olmaktadır.

Maliyet bedeli; temel olarak varlığın satın alma bedeli ile kullanıma hazır olması için yapılan giderlerden (nakliye, montaj, gümrük vergileri, noter ve mahkeme harcamaları vb.) oluşmaktadır. Yine, maddi duran varlığın maliyetinde arsa ve binalar birbirinden ayrılabilir varlıklar olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, bir bina ve arsa birlikte edinilse de finansal tablolarda ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri



zorunluluktur. Sayılan bu noktalar bakımından BOBİ FRS ve TMS-16 birbiriyle paralel iken bazı noktalarda VUK'tan farklıdırlar.

**Örnek 1:** ABC İşletmesi, üretim tesisi olarak kullanmak üzere 1 Temmuz 2018 tarihinde bir binayı arsası ile beraber satın almıştır. Arsanın değeri 300.000.-TL + KDV, binanın değeri ise 700.000.-TL + KDV'dir. Ayrıca peşin olarak; 7.500.-TL Emlak Vergisi, 900.-TL de noter harcı ödenmiştir. Yapılan bu harcamaların 3.000.-TL'si arsa ile ilgilidir. (KDV % 18 alınacaktır.)

Bu olaya ilişkin olarak BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları aynı şekildedir. Bu kayıtlar şu şekilde olacaktır.

01/07/2018			
250 ARAZİ VE ARSALAR		303.000	
252 BİNALAR		705.400	
191 İNDİRİLECEK KDV		180.000	
100 KASA			1.188.400
<i>Nakit olarak üretim tesisi alınması</i>			
/			

Aynı olaya ilişkin VUK kayıtları şu şekilde olacaktır.

01/07/2018			
252 BİNALAR		1.008.400	
191 İNDİRİLECEK KDV		180.000	
100 KASA			1.188.400
<i>Nakit olarak üretim tesisi alınması</i>			
/			

Görüldüğü üzere VUK yönünden olay ele alındığında üretim tesisi, Binalar Hesabı altında tek başına takip edilmektedir. Bina ve arsaların faydalı ömürleri birbirinden farklıdır. Bu durum özellikle amortisman uygulamaları bakımından büyük farklılıklara neden olacaktır. VUK uygulamasında arsa ve araziler için istisnai durumlar dışında (taş ocağı, maden) amortisman ayrılmamaktadır. Ancak binalar amortismanına tabidir. Bir üretim tesisi yukarıda olduğu gibi arsa ve bina değeri ile birlikte kayıt altına alındığında, aslında bir yönüyle arsa bedeli için de amortisman hesaplanmış olmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından bina ve arsa iki ayrı varlık olarak kayıt altına alınmaktadır. Bu uygulamalar bakımından da arsa ve arazilerin sınırsız yararlı ömrü oldukları kabul edilir ve amortisman ayrılmaz. Bu kuralın istisnasını ise taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar oluşturur. Binalar ise amortismanına tabi tutulur.

Bu farklılık nedeniyle yukarıdaki örnek için VUK ve BOBİ FRS / TMS-16 uygulamaları arasında amortisman hesabı yönünden büyük farklılıklar oluşacaktır. Amortisman hesabı ayrıntılı olarak bölüm 3.3'te ele alınmıştır.

İlk kayıt bakımından üzerinde durulması gereken bir diğer durum yukarıdakine benzer bir işlemin nakit yerine vadeli olarak yapılması halidir.

**Örnek 2:** ABC İşletmesi 5 Ocak 2018 tarihinde küçük bir bina satın almıştır. Bu işleme ilişkin ödemeyi 9 ay vadeli 240.000 TL tutarlı bir borç senedi ile yapmıştır. Binanın satış işleminin yapıldığı tarihteki nakit değeri 200.000 TL'dir. (KDV Oranı: %18).

Bu olayda vade tarihi özel bir öneme sahiptir. VUK uygulaması açısından vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir. BOBİ FRS açısından da vade farkı, vadenin 1 yılın altında olması halinde maliyete dahil edilir. Ancak TMS-16 açısından bütün vade farkları ayrıştırılır.

Bu yönüyle hem VUK hem de BOBİ FRS açısından olaya ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

05/01/2018

252 BİNALAR	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	43.200	
321 BORÇ SENETLERİ		283.200
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>		
/		

TMS-16 açısından ise kayıtlar şu şekilde olacaktır:

<b>05/01/2018</b>		
252 BİNALAR	200.000	
32X BORÇ REESKONTLARI		
32X.01 Ertelemiş Giderler	40.000	
321 BORÇ SENETLERİ		240.000
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>		
/		

Yıl sonunda yapılması gereken kayıt ise şu şekildedir:

<b>31/12/2018</b>		
780 FİNANSMAN GİDERİ	40.000	
32X BORÇ REESKONTLARI		
32X.01 Ertelemiş Giderler		40.000
<i>Vade farkının giderleştirilmesi</i>		
/		

**Örnek 3:** ABC İşletmesinin, 5 Ocak 2018 tarihinde peşin fiyatı 200.000 TL olan özellikli varlık<sup>7</sup> niteliğinde olmayan bir binayı 13 ay vadeli 240.000 TL'ye almıştır. (Vade farkı satış faturasında gösterilmiştir. KDV %18)

Yukarıdaki olayda vade tarihinin 9 ay yerine 13 ay olması halinde ise BOBİ FRS ve VUK uygulaması farklılaşacaktır. BOBİ FRS'ye göre, 1 yıldan uzun bir vadeyle satın alınan maddi duran varlıklarda, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.

VUK için bu şekilde bir ayırım yoktur. Dolayısıyla yukarıdaki kayıt aynı şekilde yapılacaktır. BOBİ FRS ve TMS-16 açısından yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

05/01/2018	
252 BİNALAR	200.000
32X BORÇ REESKONTLARI	40.000
32X.01 Ertelenmiş Giderler	
321 BORÇ SENETLERİ	240.000
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>	
/	

Yıl sonunda yapılması gereken kayıt ise şu şekildedir:

31/12/2018	
780 FİNANSMAN GİDERİ	40.000
32X BORÇ REESKONTLARI	40.000

<sup>7</sup> Binanın özellikli bir varlık olup olmadığı TMS uygulamaları açısından farklılık oluşturmaktadır. Eğer işleme konu varlık, özellikli bir varlık niteliğinde ise bu durumda vade farkları de, VUK uygulamasında olduğu gibi, maliyete dahil edilecektir.

32X.01 Ertelenmiş Giderler		
<i>Vade farkının giderleştirilmesi</i>		

**Örnek 4:** Bir üretim işletmesi, üretimde kullanmak üzere 1 Temmuz 2018 tarihinde bir makine satın almıştır. Makine bedeli 60.000 TL'dir. Satıcı %5 iskonto yapmıştır. Makinenin taşınması için 800 TL, taşıma sigortası için 400 TL ise ödenmiştir. Makine montajı için 2.000 TL, makineyi kullanacak personelin eğitimi için 300 TL ödenmiştir. Elde edilen numunelerin satışından 1.200 TL elde edilmiştir. İşletme makinenin faydalı ömrünün 10 yıl olduğunu öngörmektedir. Bu süre sonunda makinenin yerinden çıkartılması için yapılacak olan harcamaların bugünkü değerinin 1.400 TL olacağı hesaplanmıştır. (KDV ihmal edilmiştir). (Bütün harcamalar/satışlar nakit yapılmıştır/tahsil edilmiştir). (Maliye Bakanlığı bu türden makineler için amortisman oranını %10 olarak belirlemiştir).

Bu olayda bir duran varlığın satın alma bedeli ve kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan giderler yer almaktadır. Ayrıca faydalı ömrü sonunda yeniden eski hale getirmeye ilişkin giderler vardır. Bu giderlerden makinenin maliyetine dahil edilme noktasında, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulaması paraleldir. Ancak VUK uygulaması açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS-16'ya göre Maliyet		VUK'a göre maliyet
Satın alma bedeli	60.000	60.000
İskonto	(300)	(300)
Nakliye	800	800
Sigorta	400	400
Montaj	2.000	2.000
Numune satış	(1.200)	(1.200)
Eski hale getirme	1.400	0
Toplam Maliyet	63.100	61.700

Bu olayda personel eğitimi için yapılan 300 TL her üç uygulama açısından da maliyete dahil edilecek bir gider değildir. Öte yandan, eski hale getirme giderleri bakımından VUK, diğer iki uygulamadan farklıdır. VUK açısından bu türden giderler maliyete dahil edilmemektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS 16, açısından makinenin maliyeti için yapılacak kayıtlar şu şekildedir.

01/07/2018			
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		63.100	
	100 KASA		63.100
<i>Makine alınması</i>			
	/		

Bu olayda VUK açısından yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır.

01/07/2018			
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		61.700	
	100 KASA		61.700
<i>Makine alınması</i>			
	/		

Öte yandan, yıl sonunda yapılacak kayıtlarda da farklılık olacaktır. Bunun nedeni ise amortisman hesaplamasında farklılıktır. VUK açısından 2018 yılı için ayrılacak amortisman tutarı =>  $61.700 * 0,10 = 6.170$  TL olacaktır. Ancak BOBİ FRS ve

TMS 16 açısından ayrılacak amortisman da kıst amortismanına dikkat edilmesi gerekecektir. Buna göre hesaplanan amortisman tutarı =>  $63.100/10=6.310*1/2=3.155$  TL olacaktır. Ayrıca amortisman uygulaması yönünden dikkat edilecek bir diğer nokta, söz konusu varlığın kalıntı değerinin olup olmadığıdır. Amortisman ile ilgili ayrıntılı uygulamaya çalışmanın 3.3 bölümünde yer verilecektir.

Bir maddi duran varlık, satın alınarak elde edilebildiği gibi imal veya inşa edilme yollarıyla da elde edilebilir. Ancak imal veya inşa yoluyla elde etme yöntemi bakımından BOBİ FRS, TMS-16 ve VUK açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Her üçünde de maddi duran varlığın maliyeti, birim maliyetler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu konuyla ilgili bir örneğe çalışmanın ilk bölümünde yer verildiği için (1.1.5.2.3 Maddi Duran varlıkların İşletme tarafından İnşa ve İmal Etme yoluyla edinimi bölümündeki örnek) burada tekrar yer verilmemiştir.

Maddi duran varlıkların edinimi noktasında bir diğer yol ise takas yoluyla edinildir. Bu yöntem bakımından BOBİ FRS ile TMS-16 arasında bir farklılık bulunmaktadır.

**Örnek 5:** İşletme, defter değeri 200.000.-TL, birikmiş amortismanı 40.000.-TL olan bir binasını ile gerçeğe uygun değeri 240.000.-TL olan bir araziyle takas ediyor. (Yapılan işlemin ticari bir değer taşıdığı kabul edilmiştir<sup>8</sup>).

TMS-16 açısından yapılacak kayıt şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	240.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000
252 BİNALAR	200.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	80.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>	

<sup>8</sup> İşlemin ticari bir değer taşıması hususu, TMS-16 bakımından önemlidir.

VUK ve BOBİ FRS açısından yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	160.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	40.000	
252 BİNALAR		200.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>		

*Takas yoluyla edinimde elde edilen maddi duran varlığın değeri, TMS 16'ya göre işlemin ticari içeriği varsa ve gerçeğe uygun değeri tespit edilebiliyorsa, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Eğer gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür. BOBİ FRS madde 12'ye göre ise, takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takasta parasal bir kalem alınmış veya verilmiş ise, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir (Gençoğlu, 2017: 14).*

Vergi mevzuatında ise, bir varlık takas yoluyla edinildiğinde, verilen duran varlığın defter değeri yeni alınan duran varlığın maliyeti olarak kabul edilmektedir (Akın, 2018).

Buna göre önce bina ve amortismanı kayıtlardan çıkarılır, yerine binanın kayıtlı net defter değeri üzerinden arazi kayıtlara alınır. Olayda binanın net defter değeri 160.000 TL'dir. Bu nedenle arazi de bu değer üzerinden kayıtlara alınacaktır.

Ancak sonrasında, artık arazinin gerçeğe uygun değerinin farklı olduğu bilindiği için, değerinin güncellenmesi işlemi yapılması gerekecektir.



**Örnek 6:** İşletme defter değeri 50.000.-TL, birikmiş amortismanı 10.000.TL olan binasını vererek ve 25.000.-TL’lik bir çek düzenleyerek, karşılığında gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen bir arazi satın almıştır. (Binanın gerçeğe uygun değeri ile net defter değerinin eşit olduğu kabul edilmiştir.)

Bu durumda BOBİ FRS, VUK ve TMS-16 benzer bir yaklaşım içindedir: Verilen binanın net defter değerini dikkate alınan arazinin maliyet değerini tespit ederler. Her üçü için de yapılacak kayıt şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	65.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000
252 BİNALAR	50.000
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ	25.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>	

Buna göre, gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen arazinin maliyet bedeli 65.000 TL olarak hesaplanmış ve bu değer üzerinden kayıtlara alınmıştır.

### 3.2. Sonraki Ölçüm

Sonraki ölçüm konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları ile VUK uygulaması arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu iki standart için bir varlığın “gerçeğe uygun değeri”nin bulunması temel hedeftir. Hem BOBİ FRS hem de TMS-16 bu konuyu oldukça detaylı kurallar çerçevesinde ele almıştır. Kurallara ilişkin ifadeler farklı olsa da her ikisinde de ulaşılmak istenen sonucun benzer olduğu söylenebilir. Buna göre her ikisinde de gerçeğe uygun değerinin bulunmasında 1-maliyet

yöntemi ve 2-yeniden değerlendirilmiş tutar olmak üzere iki farklı yöntem kullanılabilir. Öte yandan VUK uygulamasında sadece maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır (Ankatrion, 2018).

VUK uygulamasında ise maliyet bedeli yöntemi esas alınmış olmakla birlikte bu yöntem iki yönden diğer iki uygulamadan farklıdır. Bunlardan ilki VUK'taki maliyet yöntemi uygulamasının diğer iki yöntemden farklı şekilde işliyor olmasıdır. İkinci farklılık ise VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme işleminin 01/01/2004 tarihinde değişime uğramasıdır. Bu tarih öncesinde yapılan yeniden değerlendirme uygulaması şu şekildedir: Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oran ile çarpılıp değer artışı hesaplanmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucundan hesaplanan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (*522 MDV Yeniden Değerleme Artışları*) gösterilmekteydi. 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon değerlemesi çerçevesinde yapılmakta olup eski uygulama kaldırılmıştır (Kesgin, 2006).

Vergi mevzuatımızda yer alan usullerden birisi olan "Enflasyon Değerlemesi", ilk kez uygulandığı 2004 yılından sonra yasal şartlar oluşmadığı için bir daha uygulama imkânı bulamamıştır. Kabaca enflasyon değerlendirme için aranan temel şart "fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması" şeklindedir. Ancak 2005 yılı ve sonraki yıllarda bu şartlar oluşmamış böylelikle mükellefler tarafından enflasyon değerlendirme yapılmamış/yapılamamıştır (Kalkan, 2018).

Bu tarihten sonra yeniden değerlendirme yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı'nın açık bir şekilde izin vermesi aranmaktadır. Bakanlık bu yetkisini 2018 yılında 7144 sayılı Kanun ile kullanmıştır. Söz konusu kanun ile VUK'a Geçici 31'inci madde eklenmiştir. Konuya ilişkin olarak da "500 sıra no.lu VUK Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Bu tebliğe göre yeniden değerlendirme; mükelleflerin 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defterlerinde yer alan taşınmazları ile bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 30 Eylül 2018 tarihine kadar yapılabilecektir. Uygulama zorunlu değil mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Ancak, özellikle enflasyon oranlarının yükseldiği dönemlerde bu uygulamanın yapılmasında mükelleflerin büyük faydası bulunmaktadır. Çünkü, maddi duran varlık gibi işletmede uzun yıllar kullanılan

değerlerin satılması halinde aradaki enflasyon etkisi nedeniyle gerçekte olmayan/fiktif kârlar üzerinden vergi ödenmesi gibi bir durum yaşanabilmektedir.

Sonraki ölçüm konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları birbiriyle tutarlıdır. Konu hakkında ayrıntılı örneklerle çalışmanın birinci bölümünde (1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri/ örnek 6 ve örnek 7<sup>9</sup>) yer verilmiştir. Bu nedenle burada bu iki yöntem hakkında ilave bir örnek verilmeyecektir<sup>10</sup>.

Bu iki uygulama arasında hesaplama noktasında bir fark yoktur. Bununla birlikte gerçeğe uygun değeri kimin hesaplayacağını ilişkin bir farklılık bulunmaktadır. TMS-16'da gerçeğe uygun değer nasıl bulunacağıyla ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiş ve TFRS-13'e atıf yapılmıştır. Ancak BOBİ FRS'de gerçeğe uygun değer hesaplanması işleminin, kurumlarca yetkilendirilmiş kişiler tarafından veya bu bilgi ve tecrübeye sahip olanlarca yapılacağı ifade edilmiştir. Yani BOBİ FRS de bu hesaplamaların yapılması noktasında kişi ve kurumlara bir kısıtlama getirilmiştir.

Bu iki uygulamanın VUK ile karşılaştırılması bağlamında ise şunlar söylenebilir:

- 1- Örnek 6'daki bina 2010 yılı başında 500.000 TL'ye alınmış olup, bu bina için 2018 yılındaki yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanılmadığı varsayıldığında binanın defter değeri 2018 yılı sonu itibarıyla yine 500.000 TL olacaktır.
- 2- Örnek 7'deki CNC tezgâhı 2015 yılında 500.000 TL'ye alınmıştır. Bu duran varlık için 2018 yılındaki yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanılması mümkün değildir. Çünkü bu uygulamadan sadece yasal defterlerde yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar faydalanabilecektir. Dolayısıyla bu makinenin de 2018 yılı sonu itibarıyla defter değeri 500.000 TL olacaktır.

Öte yandan bir işletmenin 2018 yılındaki uygulamadan yararlanmayı tercih etmesi haline örnek olarak aşağıdaki olay verilebilir (Dibi, 2018).

<sup>9</sup> Birinci bölümdeki örnek 6 ve 7 kastedilmektedir.

<sup>10</sup> Yine çalışmanın 3.4 değer düşüklüğü bölümünde maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemlerine göre yapılan hesaplamalara yer verilmiştir.

**Örnek 7:** ABC Anonim Şirketi, 20.01.2008 tarihinde 12.000.000 TL bedelle fabrika binasını satın almış olup, 40 yıl üzerinden amortisman ayırmaktadır. Şirket şimdiye kadar 3.100.000 TL tutarında amortisman ayırmıştır. 1 Haziran 2018 tarihinde söz konusu taşınmazı yeniden değerlendirme işlemi yapmış olup ve yeniden değerlendirme oranını 3 olarak almıştır.

Maliyet bedeli (a)	12.000.000
Birikmiş amortisman (b)	3.100.000
Net defter değeri (c)	8.900.000
Yeniden değerlendirilmiş maliyet (ax3)	36.000.000
Yeniden değerlendirilmiş birikmiş amortisman (bx3)	9.300.000
Yeniden değerlendirme sonrası net defter değeri (d)	26.700.000
Değer artış tutarı (d-c)	17.800.000
Ödenecek vergi (d-c)*%5	890.000

Bu bilgiler çerçevesinde yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır.

<b>01.06.2018</b>			
252.01 FABRİKA BİNASI DEĞERLEME		24.000.000	
257.01 FABRİKA BİNASI AMORTİSMAN DEĞERLEME			6.200.000
522.01 FABRİKA BİNASI YENİDEN DEĞERLEME			17.800.000
<i>Fabrika binasının yeniden değerlendirilmesi</i>			
/			

<b>01.06.2018</b>			

770.01 ÖDENECEK YENİDEN DEĞERLEME VERGİSİ	890.000	
360.01 ÖDENECEK YENİDEN DEĞERLEME VERGİSİ		890.000
<i>Yeniden değerlendirme dolayısıyla ödenecek vergi hesaplaması</i>		

Bu kayıtlar sonrasında işletmeler cüzi bir vergi ödemesi karşılığında, maddi duran varlıkla içinde miktar olarak oldukça büyük bir yer tutan taşınmazlarını gerçeğe uygun değerlerine taşıyabilmektedirler. Bu sayede, taşınmazlarını elden çıkarmak istemeleri durumunda enflasyon dolayısıyla daha yüksek vergi ödemekten kaçınmış olmaktadır.

Özetle sonraki ölçüm konusunda VUK uygulamalarının oldukça tutucu olduğu ve ancak devlet tarafından açıkça izin verilen sınırlı hallerde mümkün olduğu; buna karşılık BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarının çok daha serbest ve maddi duran varlığın güncel değerini yansıtıcı uygulamalara izin verdiği söylenebilir.

### 3.3. Amortisman

BOBİ FRS ve TMS-16 amortisman uygulamaları açısından birbiriyile tutarlıdır. Ancak bu ikisi ile VUK uygulamaları arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır.

Öncelikle VUK uygulamasında amortisman ayrılması ihtiyari bir durumdur. Ancak diğer iki uygulama bakımından amortisman zorunlu olarak ayrılması gereken bir kalemdir. Öte yandan amortisman uygulamasında en önemli konuların başında gelen faydalı ömür, BOBİ FRS ve TMS-16'da işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenmekte iken VUK uygulamasında faydalı ömür doğrudan Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bir diğer önemli farklılık da varlığın kalıntı değeri noktasındadır. VUK, varlığını kalıntı değerini dikkate almaz sadece defter değerini dikkate alarak amortisman hesabı yapar. Ancak diğer iki uygulamada da varlığın defter değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutar üzerinden amortisman ayrılır. Yine bir başka farklılık da kıst amortisman uygulaması noktasındadır. VUK, kıst amortisman uygulamasını istisnai bir kural olarak sadece binek otomobiller için kabul eder. Ancak diğer iki uygulamada da kıst amortisman

bütün maddi duran varlıklara uygulanması esastır. Kıst amortisman uygulamasına bağlı olarak bir diğer farklılık da ilk yıl kıst amortisman dolayısıyla ayrılmayan tutarın hangi yılda ayrılacağı noktasındadır. VUK uygulamasında ilk yıldan kalan bakiye tutar son yılda ayrılırken, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamasında faydalı ömrün bitimini takip eden yılda ayrılmaktadır. Son olarak kullanılan amortisman yöntemleri bakımından da farklılık vardır. Normal/doğrusal yöntem ve azalan bakiyeler yöntemi her üç uygulama için ortak iken üretim miktarına göre amortisman ayrılması VUK uygulamasında yer almaz.

**Örnek 8:** İnşaat işi ile uğraşan bir işletme taş ocağı olarak kullanmak için bir arsayı 40.000 TL bedelle peşin olarak satın almıştır. İşletme taş ocağının faydalı ömrünü 5 olarak tespit etmiştir. 5 yılın sonunda arsayı eski haline getirmek için yapacağı harcamanın bugünkü değerinin 5.000 TL olacağını hesaplamıştır.

VUK uygulamasında arsa ve araziler amortismana tabi değildir. Ancak maden ve taş ocakları için bir istisna getirilmiştir. Bunlar için kullanılacak amortisman oranı da Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından belirlenecektir. Örnek olayda ilgili bakanlıkların da bu taş ocağı için amortisman oranını %20 olarak belirlediği varsayılmıştır. Yine arsanın 1 Ocak tarihinde alındığı kabul edilmiştir. Normal amortisman yöntemi uygulanmıştır.

Yararlı ömür süresince yapılacak amortisman kayıtları her üç uygulama açısından ortaktır:

31.12.201x			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		8.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			8.000
<i>Taş ocağı için yıllık amortisman ayrılması</i>			
/			

Ancak BOBİ FRS ve TMS-16 açısından 5 yılın sonunda arsayı eski hale getirme maliyeti de dikkate alınması gereken bir kalemdir. 5 yılın sonunda yapılacak harcamanın bugünkü değerinin 5.000 TL olduğu verisi altında ilk yıl için yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

31.12.201x			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		1.000	
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			1.000
<i>Arsanın eski haline getirilmesi için karşılık ayrılması</i>			
/			

Takip eden yıllarda ise etkin faiz yöntemi dikkate alınarak 1.000 TL'nin ilgili yıldaki değeri esas alınarak karşılık ayrılmaya devam edilecektir. Yıllık faiz oranının %30 olması halinde bir sonraki yıl ayrılacak karşılık tutarı  $\Rightarrow 1.000 \times (1+0,30) = 1.300$  TL olacaktır.

VUK uygulamasında bu şekilde bir karşılık ayrılmamaktadır. 5 yılın sonunda söz konusu eski hale getirme faaliyeti için yapılan giderin tamamı tek seferde 730 Genel Üretim Gideri Hesabına atılacaktır.

**Örnek 9:** İşletme 1 Nisan 2018 tarihinde toplam maliyeti 50.000.-TL olan bir iş makinesini satın almıştır. Bu iş makinesinin faydalı ömrünün 10 yıl ocağını tahmin etmektedir. Süre sonunda makinenin hurda değerinin 5.000 TL olacağını öngörmektedir. (Normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Faiz oranı yıllık %20 olarak alınacaktır.) Maliye Bakanlığı da bu makinenin faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiştir. 2018 yılı için ayrılacak amortisman tutarları uygulamalara göre şu şekilde olacaktır:

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları için hesaplama benzer şekilde olacaktır:

	Gelecek Değer	Bugünkü Değer
Makine maliyeti		50.000
Kalıntı değer	5.000	$\Rightarrow 5.000 / (1+0,20)^{10} = 808$
Amortismanına tabi değer		$\Rightarrow 50.000 - 808 = 49.192$
2018 yılı amortismanı		$\Rightarrow (49.192/10) * (9/12) = 3.690$

31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		3.690	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			3.690
<i>İş makinesi için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>			
/			

Takip eden yıllar için ayrılacak amortisman tutarı ise, makinenin gerçeğe uygun değerinde bir değişiklik olmadığı varsayımı altında, yaklaşık olarak 4.919 TL olacaktır. İlk yıl ayrılan kıst amortismandan kalan tutar ise faydalı ömür süresinin bitimi olan 11.yılda ayrılacaktır. Buna göre (gerçeğe uygun değerinde bir değişiklik olmadığı varsayımı altında) 11.yılda ayrılacak tutar  $(49.192/10) * (3/12) = 1.229$  TL olacaktır.

VUK uygulaması açısından ise amortisman hesabı daha kolaydır. VUK, amortismanda kalıntı değeri dikkate almadığı için ve binek otomobiller haricinde kıst amortisman hesaplamadığı için iş makinesinin defter değeri ile amortisman oranını çarparak 2018 yılı amortismanını hesaplayacaktır.



31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			5.000
<i>İş makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

Maliye Bakanlığının belirlediği faydalı ömür	10 yıl
Amortisman oranı	=>1/10= 0,10
Defter değeri	50.000
2018 yılı amortisman tutarı	=>50000*0,10=5.000

Ancak olaydaki varlık bir iş makinesi değil de bir binek otomobil olsaydı hem VUK uygulaması hem de BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları bakımından kıst amortisman uygulanması gerekli olacaktır. Ancak bu durumda bile uygulamalar arasında kayıtlar yönünden farklılıklar olacaktır. Bu durumun nedenleri ise; kalıntı değer, kıst amortismandan kalan tutarın dikkate alınacağı yılın farklı olması ve kıst amortisman hesabındaki farklılıktır.

**Örnek 10:** Faaliyet konusu binek otomobillerin kiraya verilmesi olan bir işletme, şirket müdürlerinin kullanmaları için 18 Temmuz 2017 tarihinde 150.000 TL (KDV dahil) tutarında bir taşıt satın almıştır. Binek otomobilin ekonomik ömrü 5 yıldır. İşletme, 5 yıl sonunda otomobilin piyasa değerinin 34.850 TL olacağını tahmin etmektedir. Piyasa faiz oranı %20'dir. İşletme azalan bakiyeler yöntemini tercih etmektedir. Maliye Bakanlığı da binek otomobiller için amortisman oranını %20 olarak kabul etmiştir.

Olayda işletmenin faaliyet konusunun binek otomobillerin kiralanması olduğu vurgulanmıştır. Bu konunun değerlendirilmesi gerekir. VUK uygulamasında binek otomobiller bakımından şu iki şartın birlikte sağlanmış olması halinde kıst amortisman

değil tam amortisman ayrılacaktır: a-İşletmenin faaliyet konusunun binek otomobillerin kiralanması ya da diğer şekillerde işletilmesi olması ve b-Binek otomobilin esas olarak bu amaca tahsis edilmiş olması (İSMMM, 2018).

Olayda işletmenin faaliyet konusu istenen birinci şartı sağlamış olmakla birlikte ikinci şart sağlanmamış durumdadır. Bu nedenle işletme bu taşıt için kıst amortisman uygulamak durumundadır.

Olaya konu varlık binek otomobil olduğu için vergi konusunun da ele alınması gerekir. VUK uygulamasında, binek otomobiller için ödenen KDV, bir istisna hariç, indirim konusu yapılamamaktadır. Mükelleflerin önünde iki seçenek bulunmaktadır: ilki KDV'nin taşıtın maliyetine eklenmesi ikincisi ise doğrudan gider yazılmasıdır. Yukarıda verilen iki şarttan ilki sağlanıp ikincisi sağlanamadığından dolayı işletmenin bu KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

Bu olayda işletmenin, KDV'yi taşıtın maliyetine eklediği kabul edilmiştir.

Bu noktalar çözüme kavuşturulduktan sonra uygulamalar bazında azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması ve kayıtlar şu şekilde olacaktır:

Amortisman oranı, Maliye Bakanlığı tarafından %20 olarak kabul edilmiştir. İşletme azalan bakiyeler yöntemini tercih etmiştir. Bu durumda uygulayacağı amortisman oranı %40 olacaktır. (VUK uygulaması azalan bakiyeler amortisman uygulamasında %50'yi geçmemek üzere normal amortisman uygulamasının iki katının uygulanmasını kabul etmektedir. Eğer olayda %20 yerine %30 oranı olsaydı bu durumda azalan bakiyeler yönteminde uygulanabilecek amortisman oranı  $2 \times \%30 = \%60$  değil, en yüksek oran olan %50 olarak dikkate alınacaktı.)

VUK uygulamasında maddi duran varlığın kalıntı/hurda değeri de dikkate alınmamaktadır. Kıst amortisman uygulamasında maddi duran varlığın satın alındığı ay kesri tam ay olarak sayılmaktadır.

Öte yandan kıst amortisman hesabının nasıl yapılması gerektiği noktasında VUK ile ilgili literatürde bir ayrışma bulunmaktadır. Bazı yazarlar amortisman hesabının yapılmasında doğrudan VUK mükerrer 315.maddeyi referans alarak ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl için fiilen ayrılan amortisman tutarını dikkate almaktadır. Bazı yazarlar ise idarenin muktezalar ile oluşturduğu "idari görüşü" dikkate alarak ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl

için fiilen ayrılan amortisman tutarı yerine ayrılması gereken tam amortisman miktarını dikkate almaktadır (Fahran, 2016: 427).

Bu iki yaklaşım da VUK ile ilgili olduğu için aşağıda yer verilmiştir.

Aşağıdaki tabloda VUK mükerrer 315.maddeyi referans alarak yapılan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılacak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	120.000	%40	48.000		78.000
2020	72.000	%40	28.800		106.800
2021	43.200	%40	17.280		124.080
2022	25.920	%40	25.920		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31.12.2018			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>			
/			

31.12.2022			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		25.920	

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	25.920
<i>Binek otomobil için 2022 yılı amortisman ayrılması</i>	

Aşağıdaki tabloda ise “idari görüşü” referans olarak yapılan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılacak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	90.000	%40	36.000		66.000
2020	54.000	%40	21.600		87.600
2021	32.400	%40	12.960		100.560
2022	19.440	-	49.440		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır

<b>31.12.2018</b>	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>	

31.12.2022			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		49.440	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			49.440
<i>Binek otomobil için 2022 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

Olayda binek otomobile ait KDV, TMS-16 ve BOBİ FRS uygulamaları bakımından “iade edilemeyen vergi” kapsamında olduğu için taşıtın maliyet bedeline dahil edilmek durumundadır. Bu nedenle taşıtın maliyet bedeli 150.000 TL olarak alınacaktır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında kıst amortisman uygulaması bazı nedenlerden dolayı VUK uygulamasından farklıdır. Bu durumun nedenler kalıntı değer, kıst amortismandan kalan tutarın dikkate alınacağı yılın farklı olması ve kıst amortisman hesabındaki farklılık olarak sayılabilir.

Bu nedenle öncelikle ilk yıl amortisman matrahının hesaplanması gereklidir. Bunun için aracın 5 yıl sonraki kalıntı değerinin bulunması ve bu tutarın bugünkü değerinin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması gerekir. Ancak örnekte azalan bakiyeler yönteminin seçilmesinden dolayı kalıntı değer BOBİ FRS ve TMS-16 açısından dikkate alınmamaktadır. Kalıntı değer BOBİ FRS ve TMS-16 açısından normal amortisman yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinde dikkate alınmaktadır.

Bu durumda aracın ilk yıl amortisman matrahı 150.000 olarak hesaplanmıştır.

TMS-16 uygulamasında, ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl için fiilen ayrılan amortisman tutarı yerine ayrılması gereken tam amortisman miktarı dikkate alınmaktadır (Şen, 2011). BOBİ FRS uygulamasında da aynı yaklaşım izlenmektedir (Ankatrio, 2018). Bu yönüyle bu iki uygulamanın azalan bakiyeler yönteminde kıst amortisman hesabının, Maliye Bakanlığı'nın “idari görüşü”

ile benzer olduğu söylenebilir. Aralarındaki farklılık ise ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarının hangi yılda itfa edileceği noktalarındadır.

Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göre azalan bakiyeler yönteminde kıst amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılabak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	90.000	%40	36.000		66.000
2020	54.000	%40	21.600		87.600
2021	32.000	%40	12.960		100.560
2022	19.440	%100	19.440		120.000
2023	0		30.000		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır

31.12.2018	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>	
/	

31.12.2023	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000

Yukarıda yer verilen hesaplama tabloları aşağıda özetlenmiştir.

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarları		
	VUK-mk.315	VUK-idari görüş	BOBİ FRS-TMS16
2018	30.000	30.000	30.000
2019	48.000	36.000	36.000
2020	28.800	21.600	21.600
2021	17.280	12.960	12.960
2022	25.920	49.440	19.440
2023	0	0	30.000
Toplam	150.000	150.000	150.000

Tablodan da görüleceği üzere seçilen yönteme göre yıllık amortisman tutarları arasında büyük farklılıklar oluşmamaktadır. VUK uygulamasında kullanılan iki yöntem arasında toplam amortisman tutarı değişmemekle birlikte yıllar itibariyle büyük farklar oluşmaktadır. VUK ile diğer iki uygulama arasında ise seçilen amortisman yöntemi nedeniyle “idari görüşle” büyük farklar bulunmamaktadır. Ancak seçilen amortisman yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi ya da üretim miktarı yöntemi olması durumunda kalıntı/hurda değer dikkate alınmasından dolayı gerek amortisman tutarı gerek toplam amortisman tutarı açısından büyük farklar oluşacaktır.

**Örnek 11:** İşletme 1 Temmuz 2018 tarihinde 40.000.-TL tutarlı bir matbaa makinesi almıştır. Bu makinenin faydalı ömrü 5 yıl veya 100.000 baskı adeti olarak belirlenmiştir. İşletme, matbaa makinesinden alınabilecek baskı adedinin yıllara göre azalan bir seyir izleyeceğini tahmin etmektedir. Buna göre ilk yıl 40.000 baskı, ikinci yıl, 30.000 baskı, üçüncü yıl 20.000 baskı ve son iki yılda da 5.000'er adet baskı alabileceğini tahmin etmektedir. Faydalı ömrü sonunda hurda değerinin 5.000.-TL

olacağı kabul edilmektedir. (Hesaplama kolaylığı açısından 5.000 TL, hurda değerinin bugünkü değeri olarak dikkate alınacaktır).

2018 yılı için ayrılması gereken amortisman tutarları farklı varsayımlar altında aşağıda hesaplanmıştır.

VUK uygulaması bu olaya uygulanabilecek iki alternatif yöntem kabul eder: 1-Normal amortisman yöntemi, 2-Azalan bakiyeler yöntemi. VUK'ta yer "fevkalade amortisman" yöntemi, istisnai haller dışında başvuru bir yöntem değildir. Maliye Bakanlığı tarafından bu makinenin faydalı ömrünün 5 yıl olarak dikkate alındığı kabulü altında amortisman tutarları normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Amortisman oranı} = 1/5 = 0,20$$

#### Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	40.000*0,20	8.000
2019	40.000	32.000	40.000*0,20	8.000
2020	40.000	24.000	40.000*0,20	8.000
2021	40.000	16.000	40.000*0,20	8.000
2022	40.000	8.000	40.000*0,20	8.000
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

#### Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	40.000*0,40	16.000
2019	40.000	24.000 <sup>11</sup>	24.000*0,40	9.600
2020	40.000	14.400	14.400*0,40	5.760
2021	40.000	8.640	8.640*0,40	3.456

<sup>11</sup> Bir önceki örnekte açıklandığı üzere, hesaplamalar idari görüş çerçevesinde yapılmıştır.



2022	40.000	5.184	40.000-34.816	5.184
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

Bu durumda işletmenin hangi amortisman tutarını tercih ettiği 2018 yılı amortisman tutarını etkileyecektir. İşletmenin azalan bakiyeler yöntemini tercih ettiği varsayımı altında 2018 yılı amortisman kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2018			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		16.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			16.000
<i>Baskı makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından ise hem amortisman tabi tutarın (hurda değerinin dikkate alınması nedeniyle) farklı olması hem kıst amortisman uygulamaları hem de üretim yönteminin de seçilebilecek olması nedeniyle amortisman hesapları VUK uygulamasından farklı olacaktır.

$$\text{Amortisman oranı} = 1/5 = 0,20$$

$$\text{Amortisman tabi tutar} = 40.000 - 5.000 = 35.000$$

Doğrusal Amortisman Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	35.000	35.000	$35.000 * 0,20 * 6/12$	3.500
2019	35.000	31.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2020	35.000	24.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2021	35.000	17.500	$35.000 * 0,20$	7.000

2022	35.000	10.500	35.000*0,20	7.000
2023	35.000	3.500	35.000-31.500	3.500
Toplam Amortisman Tutarı				35.000

Azalan Bakiyeler Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Amortismanına Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	40.000*0,40*6/12	8.000
2019	40.000	24.000	24.000*0,40	9.600
2020	40.000	14.400	14.400*0,40	5.760
2021	40.000	8.640	8.640*0,40	3.456
2022	40.000	5.184	5.184*1	5.184
2023		0	40.000*0,40*6/12 <sup>12</sup>	8.000
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

İşletme üretim yöntemine göre amortisman hesaplamayı da tercih edebilir.

Bunun için öncelikle birim üretim maliyetinin bulunması gerekir:

*Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri-Kalıntı Değeri) / Varlığın yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı*

$$= (40.000-5.000) / 100.000 \text{ birim}=0,35\text{TL/birim.}$$

*Amortisman Tutarı=Amortisman Oranı x Dönem İçinde Üretilen Birim Sayısı*

Üretim Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Tahmini Baskı Adedi	Amortisman Oranı	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	0,35	40.000*0,35*6/12	7.000
2019	30.000	0,35	30.000*0,35	10.500
2020	20.000	0,35	20.000*0,35	7.000
2021	5.000	0,35	5.000*0,35	1.750
2022	5.000	0,35	5.000*0,35	1.750

<sup>12</sup> İlk yıl ayrılmayan tutar hesabı.

2023	0	0	$40.0000 * 0,35 * 6 / 12^{13}$	7.000
Toplam Amortisman Tutarı				35.000

Tablodan da görüleceği üzere ilk yıl kıst amortisman ayrılmıştır. Makine, işletmede 6 aylık bir kullanım süresine sahip olacağı için 2018 yılı tahmini üretim miktarı üzerinden 6 aya isabet eden amortisman hesaplanmıştır. Diğer yılların hesaplanmasında özellikli bir durum yoktur. 2023 yılına ait amortisman hesabı ise aslında tam olarak bir amortisman hesabı değildir. İlk yılda uygulanan kıst amortisman nedeniyle ayrılamayan tutarın tamamının itfa edilmesini ifade etmektedir.

İşletmenin üretim yöntemine göre amortisman hesaplamayı tercih ettiği varsayımı altında 2018 yılı için yapılacak olan amortisman kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2018			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		7.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR			7.000
<i>Baskı makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

Aşağıdaki tabloda VUK, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından hesaplanan amortisman tutarları yıllar itibariyle gösterilmiştir:

<sup>13</sup> İlk yıl ayrılamayan amortisman hesabını göstermektedir.

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarları				
	VUK		BOBİ FRS ve TMS-16		
	Normal AY	Azalan Bakiyeler Y.	Doğrusal AY.	Azalan Bakiyeler Y.	Üretim Y.
2018	8.000	16.000	3.500	8.000	7.000
2019	8.000	9.600	7.000	9.600	10.500
2020	8.000	5.760	7.000	5.760	7.000
2021	8.000	3.456	7.000	3.456	1.750
2022	8.000	5.184	7.000	5.184	1.750
2023	0	0	3.500	8.000	7.000
Toplam	40.000	40.000	35.000	40.000	35.000

Tablodan da görüleceği üzere hem uygulama (VUK/BOBİ FRS ve TMS-16) hem de seçilen yöntem (normal/doğrusal-azalan bakiyeler-üretim) yıllık amortisman tutarlarını ciddi şekilde etkilemektedir.

#### 3.4. Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları birbiri ile paralel hükümler içermektedir. TMS-16 uygulamasında bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı belirlenirken “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı”na göre değerlendirme yapılırken, BOBİ FRS uygulamasında “Bölüm 18- Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümüne göre değerlendirme yapılmaktadır. Bölüm 18 ve TMS-36 birbiriyle tutarlı bir şekilde konuyu ele almaktadır. Buna göre, değer düşüklüğü testine tabi tutulan bir maddi duran varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark, değer düşüklüğü miktarı olarak kabul edilerek muhasebeleştirilmektedir. Hesaplanan değer düşüklüğü kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 476).

VUK uygulamasında ise, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarındaki benzer bir değer düşüklüğü müessesesi ve yeniden değerlendirme uygulaması bulunmamaktadır. VUK hükümlerine göre enflasyon muhasebesi uygulanan dönemler haricinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme öngörülmemektedir. Bu nedenle maddi duran

varlıkla dönem sonunda da başlangıçta olduğu gibi maliyet yöntemi ile izlenmektedir. Bir maddi varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde gerçeğe uygun değer tespitinde “emsal bedel” uygulaması uygulanacak olup, emsal bedelin tespiti ise VUK md.267 uyarınca takdir komisyonları tarafından yapılacaktır (Yücel vd., 2018: 293). Öte yandan Maliye Bakanlığı, 7144 sayılı kanun ile VUK’a eklenen geçici 31.maddeye dayanarak “500 sıra no.lu VUK Genel Tebliğini” yayınlamıştır. Bu tebliğ ile mükelleflere, 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defterlerinde yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar için 30 Eylül 2018 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yeniden değerlendirme konusunda bir izin verilmiştir. Bu uygulamaya başvurmak zorunlu değildir, ancak bu izin hakkını kullanmak mükelleflerin yararınadır (Dibi, 2018).

Bunun yanında maddi duran varlıklar konusunda VUK uygulaması daha ziyade fevkalade amortisman uygulaması çerçevesinde şekillenmektedir. Buna göre VUK md.317 kapsamında, ilgili bakanlıkların görüşüyle birlikte Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlar dikkate alınarak, değer düşüklüğüne uğramış maddi duran varlığın değerinin düşürülebilmesi imkânı vardır. Ancak bu maddede sayılan hallerde bakıldığında A- Yangın deprem, sel gibi afetler, B- Yeni icatlar, C- Cebri çalışma gibi durumlar nedeniyle meydana gelen teknik verim veya kıymetin tamamen/kısmen düşmesi hallerinin sayıldığı görülmektedir. Ancak uygulamada sayılan bu haller olmadan da bir maddi duran varlığın değerinde oynamalar meydana gelmesi mümkündür. Yine fevkalade amortisman uygulaması işletmenin kendi başına yapabileceği bir uygulama değildir. Bu uygulamada Maliye Bakanlığınca her işletme için ve işin mahiyetine göre ayrı ayrı tespit edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranlarının kullanılması gerekmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 476). Başka bir ifadeyle bu yöntemin uygulanmasında işletmelerin serbestisi yoktur, ancak Maliye Bakanlığı izni dahilinden bu yöntemden faydalanabilmektedir (Akpınar, 2012: 235).

VUK uygulaması ile BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları arasında değer düşüklüğü noktasında bir diğer farklılık da değer düşüklüğü karşılıklarının iptali noktasındadır. VUK, yukarıda yer verilen hükümleri kapsamında değer düşüklüğü karşılığının iptali noktasında bir düzenlemeye yer vermemiştir. Çünkü vergi mevzuatında değer düşüklüğünün oluşması bazı şartları gerektirmektedir. Öte yandan değer düşüklüğünün iptali için bir düzenleme yapılmamıştır. Maddi duran varlığa ait

yenileme maliyetlerinde gider yazma ya da aktifleştirme serbestliği vardır (Tekşen ve Dağlı, 2017: 427). Ancak BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü karşılıklarının iptali mümkündür.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü konusuna verilen önemin altında, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değer üzerinden finansal tablolarda yer almasının önlenmesi yatmaktadır. Değer düşüklüğü uygulamasında dan kullanılan iki yöntem bulunmaktadır: 1- Maliyet yöntemi, 2- Yeniden değerlendirme yöntemi. Her iki yöntemde de varlığın net defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı bir karşılaştırmaya tabi tutulur. Geri kazanılabilir tutar ise; varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Kullanım değeri, varlığın gelecekte işletmeye kazandırması beklenen nakit akımlarının bugünkü değeridir. Değer düşüklüğü, varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altında kalması halinde oluşur. Her raporlama döneminin sonunda maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair bir göstergenin olup olmadığına bakılması, bu türden bir göstergenin mevcut olması halinde ilgili maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi gerekir. Bu yönde bir gösterge yoksa bu işlemin her yıl yapılmasına gerek yoktur. Ancak, belli periyotlar dahilinde (3 veya 5 yıl) bu işlemin yapılması gerekir (Yükçü ve İçerli, 2007; Yücel vd., 2018).

Değerleme işlemleri, iki yönteme göre yapılabilmektedir. Bu yöntemler 1- Maliyet yöntemi, 2-Yeniden değerlendirme yöntemi şeklindedir.

Maliyet yöntemi; maddi duran varlığın finansal tablolarda kayıtlı maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesini ifade etmektedir. Bu hususun detaylandırılmaya ihtiyacı vardır. Buna göre bir varlığın değer değişimi bu yönteme göre izlendiğinde:

- Ortada bir değer artışı varsa herhangi bir işlem yapılmaz.
- Ortada bir değer azalışı varsa doğrudan kar/zarar hesaplarına yansıtılır. Bu işlem yapılırken hesaplanan değer azalışı tutarı, ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Varlık pazarlama bölümünde kullanılıyorsa zarar da pazarlama giderleri kalemi içinde gösterilir.

- Ortada iptal edilmesi gereken bir değer düşüklüğü varsa yine doğrudan kar/zarar hesaplarına yansıtılır. İptal edilmesi gereken değer düşüklüğü demek, maliyet modeli açısından daha önceden yazılmış bir zararın iptal edilmesi demektir (Yücel vd., 2018).

Yeniden değerlendirilmiş tutar, maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkarılması suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonu tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, maddi duran varlığın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Bu hususun da detaylandırılmaya ihtiyacı vardır. Buna göre bir varlığın değer değişimi bu yöntemle göre incelendiğinde:

- Ortada bir değer artışı varsa bu artış özkaynak hesapları altında izlenen yeniden değerlendirme artışı hesaplarında gösterilmelidir.
- Ortada bir değer azalışı varsa bu azalış kar/zarar hesaplarında gösterilir. Ancak öncesinde değer artışında kaydedilmiş bir hesap varsa önce bu hesap kullanılarak durum tersine çevrilmelidir. Kalan bir tutarın olması halinde bu durum kar/zarar hesaplarında gösterilir.
- Ortada iptal edilmesi gereken bir değer düşüklüğü varsa bu tutar yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (Yücel vd., 2018). Ancak önceki dönemde, bir değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılan bir tutar varsa, cari yıl için önce bu tutar kadar bir gelir yazılır, artan bir kısım varsa sadece bu kadarlık kısım yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları çerçevesinde bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespitinde bu varlığın net defter değeri, bu varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile bu varlığın kullanım değerinden yüksek olanı ile karşılaştırılır. Satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değer, bir varlığın istekli ve bilgili taraflar arasında, karşılıklı pazarlık ortamında, piyasa koşulları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarmaya ilişkin maliyetler indirildikten sonra elde edilebilecek tutarı ifade etmektedir. Varlığın kullanım değeriye, bir maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki toplam nakit akışlarının bugünkü değeridir.

BOBİ FRS ile TMS-16 uygulamaları arasında gerçeğe uygun değer hesabının nasıl yapılacağı noktasında bir paralellik bulunmaktadır. Bununla birlikte değerlemeyi yapacak kişiler BOBİ FRS 12.17’de yetkili ve uzman kişiler olarak sınırlandırılmış iken, TMS-16 uygulaması bakımından TFRS-13’e atıf yapılmıştır (Gençoğlu, 2017: 15).

BOBİ FRS ve TMS-16’ya göre, değer düşüklüğü nedeniyle, sigorta tazminatı alınrsa, bu tutar gelir yazılacaktır. Yenileme maliyetleri ise, iktisadi ömrü arttırıcı ise, BOBİ FRS ve TMS-16 gereği aktifleştirilecek, değilse, gider yazılabilecektir. VUK’a göre de alınan sigorta tazminatları gelir yazılacaktır. Yapılan tamirat ile, VUK md. 272’de belirtilen “varlığın değerini ve ömrünü” arttırıcı bir gider yapılmış ise, bu tutar doğrudan gider yazılmayıp, ayrıca aktifleştirilir (Akpınar, 2012: 236).

**Örnek 12:** İşletme 1 Ocak 2018’de 400.000.-TL’ ye almış olduğu makinenin 31 Aralık 2018 tarihinde ikinci el satış değerinin 250.000.-TL olduğunu tespit etmiştir. İşletme doğrusal amortisman uygulamaktadır. Amortisman oranı %20 alınacaktır. Satış işlemleri için yapılması gereken maliyet 20.000 TL olarak tahmin edilmektedir. İşletme maliyet modelini kullanmaktadır.

$$\text{Net Defter Değeri} = \text{Maliyet Bedeli} - \text{Birikmiş Amortisman Tutarı}$$

$$2018 \text{ yılı birikmiş amortisman tutarı} = 400.000 * 0,20 = 80.000 \text{ TL}$$

$$\text{Net Defter Değeri} = 400.000 - 80.000 = 320.000 \text{ TL}$$

$$\text{Geri Kazanılabılır Değer} = \text{Net Satış Değeri} = 250.000 - 20.000 = 230.000.-\text{TL}$$

Değer düşüklüğü testi: Geri kazanılabılır değer < Net defter değeri =>değer düşüklüğü var.

$$\text{Değer Düşüklüğü Hesabı} = \text{Net Defter Değeri} - \text{Geri Kazanılabılır Değer} = 320.000 - 230.000 = 90.000.-\text{TL}$$

İşletme maliyet modelini kullandığı için bu tutarı doğrudan kar/zarar hesaplarına aktaracaktır. İşletmenin, BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında değer düşüklüğü ve 2018 yılı amortismanı için yapacağı muhasebe kaydı şu şekildedir:



31.12.2018

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	80.000	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	90.000	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		90.000
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		80.000
<i>Makinenin değer kaybına uğraması ve 2018 yılı amortisman ayrılması</i>		
/		

Yukarıdaki örnekte makinenin geri kazanılabilir değeri 320.000 TL üzerinde olmuş olsaydı, işletme maliyet yöntemine göre değerlendirme yaptığı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

**Örnek 13:** İşletme aktifinde bulunan makinenin maliyet değeri 280.000.-TL'dir. 2018 yılı sonunda bu makinenin birikmiş amortismanı 80.000.-TL, piyasa satış fiyatı 160.000.-TL ve satış giderleri 6.000.-TL'dir. Makinenin kullanım ömrünün dolmasına 3 yıl kaldığı, bu yıllar için işletmeye kazandıracığı nakit akışlarının 2019 yılı sonunda: 90.000.-TL, 2020 yılı sonunda: 60.000.-TL ve 2021 yılı sonunda 23.000.-TL olacağı tahmin edilmektedir. Piyasa faiz oranı %20'dir. (Önceden makine için değer artış kaydı yapılmamıştır). (Değerleme işlemleri yeniden değerlendirme modeline göre yapılmaktadır.)

BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında yapılacak işlemler şu şekilde olacaktır.

Öncelikle geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir.

Net satış değeri=160.000-6.000= 154.000.-TL

Kullanım değeri=Gelecek yıllar nakit akımlarının bugünkü değeri =  
 $90.000/(1+0,2)^1 + 60.000/(1+0,2)^2 + 23.000/(1+0,2)^3 = 75.000 + 41.666,67 + 13.310,19 = 129.976,85.-TL$  (yaklaşık 130.000.-TL olarak dikkate alınacaktır)

Kullanım değeri=130.000.-TL

Bu durumda Net Satış Değeri (154.000)> Kullanım değeri (130.000) olduğu için Geri Kazanılabilir Değer 154.000.-TL olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılı sonunda varlığın Net Defter Değeri (280.000- 80.000) = 200.000.-TL

Değer düşüklüğü testi: Geri kazanılabilir değer <Net defter değeri =>değer düşüklüğü var.

Değer düşüklüğü hesabı= Net defter değeri- Geri kazanılabilir değer= 200.000-154.000=46.000.-TL

Maddi duran varlık için öncesinde bir değer artış kaydı bulunmamaktadır. Bu nedenle değer azalışının doğrudan kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir<sup>14</sup>.

31.12.2018			
65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI		46.000	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			46.000
<i>Makinenin değer kaybına uğraması</i>			

Yukarıda yer verilen iki örnekte sırasıyla maliyet ve yeniden değerlendirme modellerine göre değer düşüklüğü olması halinde yapılacak kayıtlara yer verilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde 1.1.7 başlığı altındaki örneklerde değer artışı olması halinde yapılacak kayıtlara yer verildiği için bu bölümde tekrar yer verilmemiştir.

Çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde ifade edildiği üzere değer düşüklüğü uygulamasının VUK uygulamasında tam bir karşılığı bulunmamaktadır. Ancak, doğal afet, teknolojik gelişme veya cebri çalışma gibi nedenlerden dolayı teknik verim ve

<sup>14</sup> Öncesinde bir değer artış kaydı olması halinde yapılacak hesaplamalara ilişkin olarak ilk bölümdeki 1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli başlığı altındaki örnek 8 incelenebilir. Yine bu bölümün sonunda verilen örneklerde de konu ele alınmıştır.

kapasitesinde önemli düşüşler olan maddi duran varlıklar için Maliye Bakanlığı izni ile fevkalade amortisman ayrılma imkânı vardır.

**Örnek 14:** Bir işletme 1 Ocak 2018’de 195.000.-TL tutarında bir makine satın almıştır. Bu makinenin kullanım ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmesine rağmen 2018 yılı içinde çıkan bir yangın sonrasında makinede hasar oluşmuştur. İşletme Maliye Bakanlığına makinenin değer takdiri için başvurmuştur. Takdir komisyonu makinenin 2018 yılı sonu itibariyle değerinin 100.000.-TL olduğuna karar vermiştir. İşletme, yapmış olduğu kendi araştırmasında bu makinenin ikinci el satış değerinin 98.000.-TL olduğunu, satış giderlerinin 2.000.-TL olduğunu tespit etmiştir. Yine işletme bu makinenin kullanım değerinin 80.000.-TL olacağını tahmin etmektedir. İşletme normal/doğrusal amortisman uygulamaktadır.

Örnek olayda VUK uygulaması bakımından yapılması gereken işlem ve kayıtlar şu şekildedir.

2018 yılı sonu itibariyle makinenin net defter değeri = maliyet bedeli – 2018 yılı amortismanı (değer düşüklüğü dikkate alınmadan)

$$= 195.000 - 195.000 * 0,20 = 156.000.-TL$$

2018 yılı sonu itibariyle VUK değer düşüklüğü karşılığı = Net Defter Değeri – Takdir Değeri

$$= 156.000 - 100.000 = 56.000.-TL$$

VUK uygulaması bakımından hesaplanan değer düşüklüğü karşılığı 56.000.-TL olacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

31/12/2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	39.000	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	56.000	
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR		56.000
257- BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		39.000
<i>2018 yılı için amortisman ve değer düşüklüğü ayrılması</i>		

Bu olayda makinanın defter değerinde bir düzeltmeye gitmeden sadece birikmiş amortismanlar hesabında fevkalade amortisman tutarının dikkate alınması yoluyla da muhasebe kaydı oluşturulması mümkündür.

Takdir komisyonunun, 2018 yılı sonu itibariyle net defter değeri 156.000.-TL olan bir makinenin değerini 100.000.-TL olarak belirlemesi, ilave olarak 56.000.-TL tutarında amortisman hesapladığı anlamına gelmektedir.

2018 yılı için hesaplanan fevkalade amortisman tutarı = Normal Amortisman + İlave Amortisman = 39.000 + 56.000 = 95.000.-TL'dir.

Fevkalade amortisman hesapları için de normal amortisman hesapları kullanılmaktadır. Bu durumda yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31/12/2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		95.000	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			95.000
<i>2018 yılı için fevkalade amortisman ayrılması</i>			

VUK uygulaması ve fevkalade amortisman hesaplaması bakımından üzerinde durulması gerekli olan bir diğer husus da fevkalade amortisman uygulamasından sonraki yıllara ait amortisman tutarlarının ne olacağıdır.

Aşağıdaki tabloda VUK uygulamasında normal, azalan bakiyeler ve fevkalade amortisman tutarları yıllar itibariyle gösterilmiştir.

Yıllar	Normal Amortisman Y.	Fevkalade Amortisman Y	Azalan Bakiyeler Y.
2018	39.000	95.000	95.000
2019	39.000	39.000	40.000

2020	39.000	39.000	24.000
2021	39.000	22.000	36.000
2022	39.000	----	----
Toplam	195.000	195.000	195.000

Yukarıdaki tabloda ilk sütun, varlığın değerinde herhangi bir değer düşüklüğü olmaması halinde normal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle ayrılacak değerleri göstermektedir. Bu yöntemle göre yıllık amortisman tutarı 39.000 TL'dir. İkinci sütunda ise varlığın ilk yıl değerinde meydana gelen değer düşüklüğü sonrasında oluşan fevkalade amortisman tutarları yer almaktadır. Dikkat edileceği üzere varlığın normal amortisman yöntemine göre 2022 yılında amorti olan tutarı ikinci sütunda 2021 yılı içinde tamamlanmıştır. Bu durumun nedeni, ilk yıl ayrılan fevkalade amortisman tutarından sonra diğer yıllar normal tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmesidir. Eğer, değer düşüklüğü tutarı 56.000 TL yerine daha düşük bir tutar, örneğin 38.000 TL olmuş olsaydı, bu durumda 2021 yılında 39.000 TL ayrılacak ve kalan 1.000 TL 2022 yılında amorti edilecekti. Azalan bakiyeler yönteminde ise fevkalade amortisman yöntemine göre ortaya çıkan itfa süresi dikkate alınacaktır (Fahran, 2016: 410-412).

BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında yapılacak işlemler ise şu şekilde olacaktır.

Öncelikle geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir.

Net satış değeri=98.000-2.000= 96.000 TL

Kullanım değeri=80.000 TL

Bu durumda; Net Satış Değeri ( 96.000 ) > Kullanım Değeri ( 80.000 ) olduğu için Geri Kazanılabilir Değer 96.000.-TL olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılı sonunda varlığın Net Defter Değeri ( 195.000 - 39.000 ) = 156.000.-TL

Değer Düşüklüğü Testi: Geri Kazanılabilir Değer < Net Defter Değeri  
=> Değer Düşüklüğü var.

Değer Düşüklüğü Hesabı = Net Defter Değeri - Geri Kazanılabilir Değer =  
156.000 - 96.000 = 60.000.-TL

Maddi duran varlık için öncesinde bir değer artış kaydı bulunmamaktadır. Bu nedenle değer azalışının doğrudan kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

31.12.2018			
65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI		60.000	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			60.000
<i>Makinenin değer kaybına uğraması</i>			
/			

Bu makine için 1 Mart 2019 tarihinde sigortadan 50.000 TL tutarında bir tazminat alındığını kabul edelim. Bu durumda her üç uygulama bakımından bu tazminat tutarı gelir olarak değerlendirilecektir. Yapılacak olan kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31.12.2018			
100 KASA		50.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			50.000
<i>Makinenin değer kaybı için sigorta tazminatı alınması</i>			
/			

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü ve değer artışı olması durumlarının maliyet modeline ve yeniden değerlendirme modeline göre farklı sonuçları bulunmaktadır. Yeniden değerlendirme uygulamasında da yine brüt değere ve

net değere göre hesaplama yapılabilmektedir. Söz konusu bu sayılan modellerin VUK uygulamasında karşılığı olmadığı daha önce ifade edilmişti. Yine BOBİ FRS 2018 yılında uygulamaya girmiştir. Ancak modellerin birbirinden farkını verebilmek adına bu durum göz ardı edilmiştir.

**Örnek 15:** 1 Ocak 2014 tarihinde nakit olarak 20.000.-TL bedelle alınan ve ekonomik ömrü 5 yıl olan bir makinenin gerçeğe uygun yıl sonu değerlerinin şu şekilde olduğu tespit edilmiştir. (İşletme doğrusal amortisman yöntemi uygulamaktadır.)

Tarih	Gerçeğe Uygun Değer (TL)
31.12.2015	15.800
31.12.2016	12.400
31.12.2017	7.700
31.12.2018	4.200

Maliyet modeline, yeniden değerlendirme-brüt ve yeniden değerlendirme-net yöntemine göre değer artış ve düşüklükleri aşağıda hesaplanmıştır.

Yıllar	Net Değer – Geriye Kazanılabılır Değer	Değer Artış veya Azalışı
2015	( 20.000-4.000) - 15.800	- 200
2016	( 20.000-8.000) - 12.400	+ 400
2017	( 20.000-12.000) - 7.700	- 300
2018	( 20.000-16.000) - 4.200	+ 200

Tabloya göre 2015 yılı sonunda makinenin net değeri 16.000.-TL iken gerçeğe uygun değeri 15.800.-TL'dir. Bu durumda 200.-TL değer azalışı bulunmaktadır. Maliyet bedeli yönteminde, değer artışı durumunda bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır. Ancak değer azalışı durumunda kar/zarar hesaplarına yansıtılmaktadır.

Bu tabloya göre yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

<b>31.12.2014</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2014 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

<b>31.12.2015</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2015 yılı amortisman ayrılması</i>			

<b>31.12.2015</b>			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		200	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			200
<i>2015 yılı değer düşüklüğüne karşılık ayrılması</i>			
/			

Kayıtlardan görüldüğü üzere 2015 yılında 200 TL tutarında bir değer düşüklüğü oluşmuş ve bu tutar doğrudan gider hesapları ile ilişkilendirilmiştir.



<b>31.12.2016</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2016 yılı amortisman ayrılması</i>			
<b>31.12.2016</b>			
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		200	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR			200
<i>2016 yılı değer artışının gösterilmesi</i>			
/			

2016 yılı itibariyle makinenin değer artışı 400 TL tutarındadır. Ancak maliyet modelinde değer artış tutarları sadece önceki dönemde gider yazılan tutar kadarıyla dikkate alınmaktadır. İşletme 2015 yılında bu makine için 200 TL gider yazmıştı. Ancak 2016 yılına gelindiğinde makinenin değeri, net defter değerinin üzerine çıkmıştır. Bununla birlikte maliyet yönteminde geri kazanılabilir değer tutarı varlığın başlangıçtaki defter değerini aşamaz. Bu nedenle sadece gider yazılan tutar kadarlık bir kısım iptal edilir ve gelir yazılır.

<b>31.12.2017</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2017 yılı amortisman ayrılması</i>			

<b>31.12.2017</b>			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		300	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			300
<i>2017 yılı değer düşüklüğüne karşılık ayrılması</i>			
/			

<b>31.12.2018</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2018 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

<b>31.12.2018</b>			
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		200	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR			200
<i>2018 yılı değer artışının gösterilmesi</i>			
/			

Yukarıdaki iki kayıttan da görüleceği üzere 2017 yılında 300 TL tutarında tekrar bir değer düşüklüğü yaşanmıştır. Bu değer düşüklüğü muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır. 2018 yılında ise 200 TL tutarında bir değer artışı yaşanmıştır. Bu defa, bir önceki yılda 300 TL gidere atıldığı için değer artışının tamamı kadar bir gelir yazılmıştır.

Yeniden değerlendirme modeli ise maliyet modeline kıyasla daha kompleks hesaplama gerektirmektedir. Bu modelde de brüt değer ve net değer olmak üzere iki farklı metot kullanarak değer düşüklüğü ve değer artışları hesaplanmaktadır.

*“Bu yöntemin esası maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin gerçeğe uygun değere göre düzeltilmesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve ayrılacak amortismanların cari değere göre düzeltilmiş (yeniden değerlendirilmiş) tutarlar üzerinden ayrılmasıdır” (Örten ve Bayırlı, 2007: 41).*

Yeniden değerlendirme-brüt değere göre hesaplama

Çalışmanın 2.2.4 bölümünü Tablo 4’te brüt yöntem özetlenmiştir:

<b>a) Cari Değerin Hesaplanması</b>	= Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi
<b>b) Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı</b>	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
<b>c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi</b>	= Birikmiş Amortisman x Değerleme Katsayısı
<b>d) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması</b>	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

2015 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	20.000 - 200	19.800
b) Düzeltilme Katsayısı	19.800/20.000	0,99
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	4.000*0,99	3.960
d) Ayrılacak Amortisman	19.800*0,20	3.960
e) Toplam Amortisman		7.920

2016 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	19.800+520	20.320
b) Düzeltilme Katsayısı	20.320/19.800	1,026
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.920*1,026	8.128
d) Ayrılacak Amortisman	20.320*0,20	4.064
e) Toplam Amortisman		12.192

2017 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	20.320-428	19.892
b) Düzeltme Katsayısı	19.892/20.320	0,978
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	12.192*0,978	11.935,20
d) Ayrılacak Amortisman	19.892*0,20	3.978,40
e) Toplam Amortisman		15.913,60

2018 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	19.892+ 221,6	20.113,60
b) Düzeltme Katsayısı	20.113,6/19.892	1,0111
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	15.913,6x 1,0111	16.090,88
d) Ayrılacak Amortisman	20.113,60 x 0,20	4.022,72
e) Toplam Amortisman		20.113,60

Yeniden değerlendirme-net değere göre hesaplama

<b>a) Yeniden Değerleme (Düzeltme) Katsayısı</b>	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri / Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
<b>b) Net Değerin Bulunması</b>	= Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar
<b>c) Değer Artış veya Azalışının Bulunması</b>	= Düzeltmeden Önceki Net Değer – Düzeltmeden Sonraki Net Değer
<b>d) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi</b>	Birikmiş Amortisman x Düzeltme Katsayısı
<b>e) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması</b>	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

2015 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	20.000 – 4.000	16.000
b) Değer Artış veya Azalışı	15.800 – 16.000	-200
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	4.000 x 0,99	3.960
d) Ayrılacak Amortisman	19.800 x 0,20	3.960
e) Toplam Amortisman		7.920

2016 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	19.800 – 7.920	11.880
b) Değer Artış veya Azalışı	12.400-11.880	+ 520
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.920*1,026	8.128
d) Ayrılacak Amortisman	20.320*0,20	4.064
e) Toplam Amortisman		12.192

2017 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	20.320-12.192	8.128
b) Değer Artış veya Azalışı	7.700-8.128	-428
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	12.192*0,978	11.935,20
d) Ayrılacak Amortisman	19.892*0,20	3.978,40
e) Toplam Amortisman		15.913,60

2018 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	19.892-15.913,60	3.978,40
b) Değer Artış veya Azalışı	4.200-3.978,40	221,60
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	15.913,60*1,0111	16.090,88
d) Ayrılacak Amortisman	20.113,60*0,20	4.022,72
e) Toplam Amortisman		20.113,60

Yeniden değerlendirme modelinde gerek brüt yöntem gerekse net yöntem kullanıldığında değer artış/azalış tutarları ile yıllık amortisman tutarları birbiri ile aynı olmaktadır.

Yeniden değerlendirme modeline göre yıllar itibariyle yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.

<b>31.12.2014</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2014 yılı amortisman ayrılması</i>			
<b>31.12.2015</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.960	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			3.960

2015 yılı amortisman ayrılması

<b>31.12.2015</b>			
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		200	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			200
<i>2015 yılı değer düşüklüğünün zarar yazılması (20.000-19.800 veya 16.000-15.800)</i>			
<b>31.12.2015</b>			
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		40	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			40
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (4.000-3.960)</i>			
<b>31.12.2016</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.064	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.064
<i>2016 yılı amortisman ayrılması</i>			
<b>31.12.2016</b>			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		520	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			520
<i>2016 yılı değer artış kaydının gelir yazılması (12.400-11.880)</i>			

<b>31.12.2016</b>		
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU	208	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		208
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (8.128-7.920)</i>		
<b>31.12.2017</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.978,40	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.978,40
<i>2017 yılı amortisman ayrılması (19.892* 0,20)</i>		
<b>31.12.2017</b>		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	428	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		428
<i>2017 yılı değer azalışının gider yazılması</i>		
<b>31.12.2017</b>		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	256,80	
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU		256,80
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (12.192 -11.935,20 )</i>		
/		

<b>31.12.2018</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.022,72	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.022,72
<i>2018 yılı amortisman ayrılması (20.113,60* 0,20)</i>			
/			
<b>31.12.2018</b>			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		221,60	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			221,60
<i>2018 yılı değer artışının gelir yazılması</i>			
<b>31.12.2018</b>			
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU		177,28	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			177,28
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (15.913,6-16.090,88)</i>			
/			

Yukarıda yer alan muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere değer düşüklüğünde ve artışında yeniden değerlendirme modelinin kullanılması daha karışık



hesapların yapılmasını gerektirmektedir. Maliyet modeli daha sade bir bakış açısı sunmaktadır.

### **3.5. Finansal Tablo Dışı Bırakma**

Maddi duran varlıkların finansal tablo dışında bırakılması noktasında VUK uygulaması ile BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları arasında çeşitli noktalardan farklılıklar vardır. BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları ise kendi arasında birbiriyle tutarlıdır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göre bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılır. Bu durumda, maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp kâr ya da zarara yansıtılır.

VUK uygulamasında ise maddi duran varlıklar sadece satılmaları halinde bilanço dışı bırakılmaktadır. VUK bu konuyu 328.maddesinde düzenlemiştir. Buna göre;

- Amortisman tabi iktisadi kıymetler satıldıklarında, alınan bedel ile bu iktisadi kıymetlerin envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki fark kar/zarar hesabına aktarılır.
- Bu iktisadi kıymetler için bir amortisman ayrılmış ise, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ dikkate alınır.
- Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bir durumsa ya da bu konuda idareciler tarafında bir karar verilmiş ve teşebbüse geçilmişse, satıştan elde edilen kar, yenileme giderleri için kullanılmak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.
- Sebebi ne olursa olsun, bu 3 yıllık süre içinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde de bu karlar o yılın matrahına eklenecektir.
- Yukarıdaki yer verilen düzenlemeler kapsamında yeni değerlerin elde edilmesinde kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilir. Bu

mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan bir değer varsa, bu değer üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göreyse, bir maddi duran varlık kalemiyle bağlantılı olarak özkaynak hesap grubunda yer alan yeniden değerlendirme değer artışı tutarları, ilgili maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması halinde doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı şekilde söz konusu maddi duran varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması halinde de geçmiş yıl kârlarına aktarım yapılabilir. Bununla birlikte, varlık işletme tarafından kullanılırken de değer artışı kısmi olarak aktarılabilir. Bu seçenekte aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortismanıyla orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasında kalan fark kadar olur (Örten ve Bayırlı: 2007). TMS 16 Md.41 uyarınca, yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım, kâr ya da zarar üzerinden yapılamaz.

VUK ile BOBİ FRS ve TMS-16 düzenlemeleri mukayese edildiğine maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması konusundaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

- VUK'ta gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmeme nedeniyle mali tablo dışı bırakma uygulaması yoktur.
- Gerek maliyet gerekse amortisman tutarları arasındaki farklılık uygulamaların farklı kar rakamları çıkarmasına neden olacaktır.
- VUK uygulamasında karın gelir yazılmaması gibi bir seçenek de söz konusudur. Bir kar erteleme uygulaması olarak düzenlenen "Yenileme Fonu" uygulaması TMS 16'da yoktur.
- VUK uygulamasında, bilanço dışı bırakılan iktisadi kıymetin yerine alınan yeni varlığa ilişkin amortisman yenilenme fonundan karşılanır. Böyle bir düzenleme diğer iki uygulamada yoktur.

**Örnek 16:** İşletme 16 Aralık 2018'de aktifinde kayıtlı olan bir iş makinesini 100.000.-TL'ye satmıştır. Makinenin maliyet bedeli 200.000.-TL, birikmiş amortisman tutarı ise 150.000.-TL'dir. Makinanın satışa hazırlanması için (yerinden sökülmesi ve taşınması) yapılması gereken maliyetler ise 10.000 TL olarak tahmin edilmektedir. (KDV ihmal edilmiştir)

BOBİ FRS ve TMS-16 açısından işlemler şu şekildedir.

*Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar*

*= 200.000 – 150.000 = 50.000.-TL*

*Net Tahsilat = Satış tutarı – Diğer masraflar (nakliye, söküm)*

*= 100.000 – 10.000 = 90.000 TL*

*Satış Karı = Net Tahsilat – Net Defter Değeri = 90.000- 50.000 = 40.000.-TL*

16.12.2018	
100 KASA	100.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	150.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	40.000
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	10.000
<i>Maddi duran varlık satışı</i>	
/	

VUK uygulaması açısından yapılması gereken işlemler şu şekildedir.

*Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar*

*= 200.000 – 150.000 = 50.000 TL*

*Satış Karı = Tahsilat – Net Defter Değeri = 100.000- 50.000 = 50.000.-TL*

16.12.2018	
100 KASA	100.000

257 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR	150.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		200.000
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		50.000
<i>Maddi duran varlık satışı</i>		
<b>16.12.2018</b>		
730 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		10.000
<i>Maddi duran varlık satışı için yapılan giderler</i>		
<b>/</b>		

Öte yandan VUK uygulaması bir maddi duran varlığın yenilenmesi amacıyla satılması halinde, bu satış dolayısıyla elde edilen karın ilgili yıl kar/zarar hesaplarına aktarılması yerine özkaynak altında pasif bir fon hesabında tutulmasına da imkân sağlamaktadır. Böyle bir kolaylık BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından yoktur.

**Örnek 17:** İşletme yukarıda yapılan satış nedeniyle aynı neviden bir makine almaya karar vermiştir.

VUK uygulaması açısından yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

<b>31.12.2018</b>		
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	50.000	
549 ÖZEL FONLAR		50.000
<i>Maddi duran varlık satış gelirinin MDV fonuna aktarılması</i>		

İşletmenin bu tercihte bulunmasından sonra 3 yıl içinde bu fonu tüketmesi gerekmektedir.

**Örnek 18:** İşletme 2020 yılında aynı neviden bir makineyi 100.000 TL bedel karşılığında satın almıştır. Bu makinenin kullanım ömrü 5 yıldır. Bu işletme azalan bakiyeler yöntemini kullanmaktadır.

2020 yılı için amortisman tutarı:  $100.000 * 0,40 = 40.000$  TL

31.12.2020			
549 ÖZEL FONLAR		40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			40.000
<i>Makine için 2020 yılı amortisman ayrılması</i>			

İşletmenin 549 ÖZEL FONLAR hesabındaki bakiyeyi 3 yıl içinde kullanması gerekmektedir. Bu üç yılın başlangıcı, fona atıldığı yıl ile başlamaktadır. Buna göre işletme 2020 yılı sonuna kadar bu bakiyeyi aynı neviden bir maddi duran varlık alımı için kullanmış olmalıydı. Kullanılmayan bakiye 2023 yılı sonunda, ilgili dönem gelir ve karlarına atılacaktır.

31.12.2023			
549 ÖZEL FONLAR		10.000	

679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	10.000
<i>MDV Yenileme Fonunun kapatılması</i>	
_____ / _____	

**Örnek 19:** 31 Aralık 2018 tarihinde yapılan envanter işlemleri sırasında, aktifte kayıtlı değeri 30.000.-TL, birikmiş amortismanları ise 24.000.-TL olan bir makinenin kullanılmasından ya da ileride elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda elde edilemeyeceği değerlendirilmiştir.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

<b>31.12.2018</b>	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	6.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	30.000
<i>Makinenin kullanımdan çekilerek kullanım dışı bırakılması</i>	
_____ / _____	

Söz konusu olaydaki mali tablo dışı bırakma uygulaması VUK açısından geçerli bir durum değildir. Bu nedenle VUK yönünden bu varlık için amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekir. İlgili yıl için amortisman tutarının 1.000 TL olması halinde aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

<b>31.12.2018</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			1.000
<i>Kullanım dışı bırakılan makine için amortisman ayrılması</i>			
/			



#### 4.SONUÇ

İşletmelerin oluşturdukları finansal tabloların gerçekliğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olması finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli bir husustur. Finansal tablolar oluşturulurken kullanılan bilginin güvenilirliği ve gerçeği yansıtması işletmelerin muhasebe işlemlerinde tercih ettikleri yöntemlerle doğrudan bağlantılıdır. Maddi duran varlıklar işletmelerin üretim ve ticari faaliyetlerinde kullandığı işletmelerin toplam aktiflerinde yüksek tutarlı olan varlıklardır. Maddi duran varlıklarla ilgili ülkemizde yürürlükte da olan BOBİ FRS, VUK ve TMS-16 düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu işletmelerin nihai amacı olan ortakların refah maksimizasyonunu önemsemeyerek devletin çıkarlarını korumak açısından vergi tabanlı olmakla birlikte mali kanunlarla kurallara bağlanmıştır. Bu durum küreselleşen işletmelerin gerçeğe uygun sunum yapmalarını zorlaştırmakta olup işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcıların ihtiyacını karşılamamaktadır. KGK tarafından işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacına yönelik ve dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulması sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı yayınlanmıştır. TMS ve BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunuyla karşılaştırıldığında işletmelerin mevcut durumlarını yansıtılabilmeleri için birçok konunun işletme yönetimine ihtiyari olarak bırakıldığı görülmektedir.

Maddi duran varlıklar ilk satın alındığında üç düzenlemede de maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınırlar. Fakat maliyet bedeli kavramı incelendiğinde Vergi Usul Kanunu diğer düzenlemelerden ayrılmaktadır. VUK'da yer alan maliyet bedeli kavramı vadeli alış işleminde ortaya çıkan vade farkı tutarının da varlığın maliyetine eklenmesi içermektedir. TMS-16 ve BOBİ FRS'ye baktığımızda ise maliyet bedeli varlığın satın alındığı tarihte ki peşin tutarını ifade etmektedir. Vadeli alımlarda ki vade farklarının varlığın maliyetine eklenmesi hususunda üç düzenlemede birbirinden ayrılmaktadır. BOBİ FRS'ye göre varlıklar satın alınırken vadesi bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılarak giderleştirilir. Vade bir yıldan az ise vade farkı varlığın maliyetine eklenir. TMS-16'da ise satın alınan işlemlerinde vade tarihine bakılmaksızın bütün vade farkları giderleştirilir. VUK'ta bütün vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmektedir. BOBİ FRS ve TMS-16'da maddi duran varlık satın



alındığı tarihten sonrasında işletmeler muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini kullanabilirler.

VUK'nun BOBİ FRS ve TMS-16'dan ayrıldığı diğer bir konuda yeniden değerlendirme modelidir. Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değeri güvenli bir biçimde tespit edilebiliyorsa varlık finansal tablolara alındığı tarihten sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden kayıt altına alınır. Değerleme işlemi sonucunda maddi duran varlığın değeri artmışsa değer artış tutarı özkaynaklar grubunda yer alan TMS-16 açısından "yeniden değerlendirme değer artışı" hesabında BOBİ FRS açısından "yeniden değerlendirme yedeği" hesabında takip edilir. Varlık değer düşüklüğü uğramışsa yeniden değerlendirme hesaplarında ki tutardan karşılaştırılarak ilgili döneme kar veya zarar olarak yansıtılır. VUK'da yeniden değerlendirme modeli enflasyon muhasebesi ile uygulamadan kalkmıştır. VUK'da yeniden değerlendirme yapabilmek için Maliye Bakanlığının izni aranmaktadır. Yeniden değerlendirme sonrasında değer düşüklüğü ve değer artışları dikkate alınmamaktadır. BOBİ FRS ve TMS-16 yeniden değerlendirme konusunda tek ayırım gerçekleştirilebilir değer hesaplanmasındadır. BOBİ FRS' de gerçekleştirilebilir değeri konu hakkında bilgi ve tecrübesi olan kişiler ya da ilgili kurumlar tarafından yapılması zorunlu kılınmıştır. TMS-16 ise gerçeğe uygun değer nasıl hesaplanacağı ayrıntılı bir biçimde ilgili standartlar yardımıyla açıklanmıştır.

BOBİ FRS ve TMS-16 standardında maddi duran varlığın faydalı ömrünün sonunda varlığın kullanılacağı alanın düzenlenmesi veya varlığın taşınmasına ilişkin tahmini maliyetler varlığın değerine eklenebilmektedir. Vergi Usul Kanununda bu konuyla ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. VUK' da amortisman ayrılması ihtiyari bırakılmışken BOBİ FRS ve TMS-16 amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS ve TMS-16 da amortisman konusundaki değer varlığın kalıntı değeri düşüldükten sonra bulunan değerdir. VUK ise kalıntı kavramı yer almamakla birlikte varlığa ayrılacak amortisman değeri varlığın maliyet bedelidir. TMS-16 ve BOBİ FRS'de maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi işletme tahminlerine bırakılmışken VUK'nunda Maliye Bakanlığınca yayınlanan süreler kullanılmaktadır. BOBİ FRS ve TMS-16 göre maddi duran varlığın önemli parçaları maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahipse ayrı bir amortisman yöntemi kullanılabilir fakat Vergi Usul Kanununda varlık parçalara ayırmak suretiyle amortisman tabii tutulur. BOBİ FRS ve TMS-16 da maddi duran varlıklar ilk satın alındığında kıst

amortisman yöntemine göre kayıt edilirken VUK'nunda sadece binek araçlarda kıst amortisman yöntemi uygulanır. Değer düşüklüğü açısından TMS-16 ve BOBİ FRS'de maddi duran varlığa değer düşüklüğü testi uygulanarak varlıkta ki değer düşüklükleri tespit edilirken VUK'da böyle bir düzenleme yer almamaktadır. VUK' da değer düşüklükleri Maliye Bakanlığınca belirlenen fevkalade durumlar da ortaya çıkmakla birlikte değer düşüklüğü tutarı takdir komisyonunca belirlenmektedir. Maddi duran varlığın finansal tablo dışında bırakılması konusunda BOBİ FRS ve TMS-16'da bir varlık elden çıkarılmışsa ya da varlıktan gelecekte bir faydanın gelmesinin olası olmadığı durumlar finansal tablo dışı bırakılırken, VUK'da varlık sadece satılması durumunda finansal tablo dışı bırakılmaktadır.

Ülkemizde uygulanmaya başlayan BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunuyla karşılaştırıldığında daha modern ve işletmelerin mevcut durumlarını daha iyi yansıttığı görülmüştür. TMS-16 ise modern bir düzenleme olmakla birlikte Vergi Usul Kanunundan geçiş yapacak işletmeler için karmaşık ve maliyetli bir yapıya sahiptir. BOBİ FRS, TMS-16'nın daha küçük işletmeler için sadeleştirilmiş hali olup uygulanabilirliği arttırmıştır. Ülkemizde TDHP yetersizliği nedeniyle BOBİ FRS'nin kapsadığı ancak TDHP'da yer almayan muhasebe kalemleri mevcuttur. TDHP güncellenerek ulusal muhasebe sistemimizin modernleşmeye gidilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde ki muhasebe uygulamaları vergi ekseninden çıkarak işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcıların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması için çalışma sürecini hızlandırması gerekmektedir.

Bundan sonra bu finansal raporlama alanında karşılaştırma konusunda çalışacak olan adaylara üç düzenlemenin oluşturdukları "Finansal Tabloların" karşılaştırılarak uygulama yönünden farklılıklarının ortaya çıkarılması önerilir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Abdioğlu H. (2016). *Uygulamalı Genel Muhasebe*, Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.

Acar D, Tetik H. (2008). *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Ağca A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*,3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Akbulut A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Ankara: Hesap Uzmanları Yayınları.

Akdoğan N, Sevilengül O. (2003). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün M. (2008). "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar". Sağlam N, Şengel S, Öztürk B. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. (375 -411)

Akyol M, Küçük M. (2013). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Bektöre S, Benligiray Y, Erdoğan N. (2010). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Envanter ve Bilanço*, Nisan Kitabevi, Ankara.

Büyükmirza HK. (2013). *Maliyet Muhasebesi*, 17. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çaldağ Y, Ayanoğlu Y. (2004). *Genel Muhasebe*, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Çonkar K, Ulsan H, Öztürk M. (2010). *Genel Muhasebe*, 5.Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık.

Demir Ş. (2012). *TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Doğan A. (2005). *Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri* 2, 4. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

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

Fahran F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TMS/IFRS Karşılaştırmaları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gençoğlu ÜG. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güçlü F, Çiçek H, Benli T. (2006). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Gündüz NK, Perçin N. (1999). *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, 2.Baskı*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Haftacı V. (2010). *Dönemsel Muhasebe, 1.Baskı*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

İbiş C, Selvi Y, Yılmaz F, vd. (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Açıklamalar ve Uygulamalar), 2.Baskı*. İstanbul: İSMMMMO Yayınları.

Karakaya M. (2014). *Maliyet Muhasebesi, 6. Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karasioğlu F. (2015). *Finansal Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri-TMS/IFRS Uygulamalı, 2. Baskı*. Ankara: Nobel Akademi Yayıncılık.

Karapınar A, Eflatun O. (2017). *BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Küçük M. (2004). *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Küçük M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması –Genel Bakış*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Küçüksavaş N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe), Genişletilmiş 10. Baskı*, İstanbul: Kare Yayınları.

Lazol İ. (2017). *Genel Muhasebe, 23. Baskı*, Bursa: Ekin Basım.

Öngen S. (2000). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: Palmiye Yayıncılık.

Örten R, Kaval H, Karapınar A. (2008). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten R, Kaval H, Karapınar A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbalcı Y. (2008). *Tüm Vergi Kanunları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özbireckli M, Kıymetli Şen İ, Tüm K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay yayıncılık.

Özerhan Y, Yanık S. (2012). *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı, Güncelleştirilmiş 2.Baskı*. Ankara: Türmob Yayınları.

Parlakkaya R. (2010). *Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 1.Basım*, Ankara: Nobel Yayınları.

Sevilengül O. (2014). *Genel Muhasebe, 17.Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sürmen Y. (2009). *Muhasebe-1*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Şen S. (2003). *Hatalı ve Hileli işlemlerin Tespiti için Denetim Teknikleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Taştan H, Azaltun M, Mert H. (2012). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi Bildiri Kitabı”, *2.nci Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu. 16-17 Haziran, Trabzon*, Mumeyek Vakfı Yayınları, İstanbul: 300-311.

Tenker N. (1999). *Finansal Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Toramanlı G. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uysal T, Şenlik M. (2012). *Genel Muhasebe, 3. Baskı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

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

Ürel G. (2003). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Yaşaroğlu F Ö. (2009). *Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri (Meslek Yüksekokullarına Yönelik)*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Yıldırım ÖÇ, Yıldırım AH. (2009). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

## Makaleler

Abdioğlu H, Yumuşak S, Uyar E. (2014). “Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi Ve rnek Uygulamalar”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 23: 364-397

Akbulut Y, Marşap B. (2006). “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4):85-116.

Aygün F. (2008). “Satın Alınan Arsanın Binaya Dönüşme Süreci”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (52): 125-148.

Bykipekci S, Yiğit E. (2016). “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2): 219-231.

Deran A, Yakupebioğlu NS. (2006). “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, *Mevzuat Dergisi*, 9(104): 98-120.

Erol M, Aslan M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12):55-86.

Gençoğlu G. (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76):1-24. DOI: 10.25095/mufad.400056

Gönen S, Uğurluel G. (2007). “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve çözüm nerleri”, *Vergi Dünyası*, (316): 229-236.

Gneser G. (1995). “Dövize Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?”, *Yaklaşım Dergisi*, (25): 95-125.

Kaya U. (2007). “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, *Mali zm Dergisi*, 17(83): 67-80.

Kırhoğlu H, Bağdat A. (2016). “Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi” 3. *Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Kongresi*, 16: (616-627)

Kıymetli şen İ, Özbirecikli M. (2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Nisan 2018 Özel Sayı):462-484.

Küçük, M. (2012). “Maddi duran varlıklar (TMS 16)”. *Vergi Dünyası Dergisi*, (373): 59-63

Örten R, Bayırlı R. (2007). “TMS 16’ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36): 34-49.

şen Ç. (2011). “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, (106): 133-160.

Tekşen Ö, Dağlı Sř. (2017). “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20):427-447.

Yalkın YK, Demir V, ve Demir D. (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, 17. World Congress of Accounting Bildirisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (76): 291-307.

Yazıcı M. (2003). “Muhasebe Standardının Tanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (18): 33-37

Yelgen, E, UYAR, S. (2018). “Bobi Frs Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (), 98-109. DOI: 10.29067/muvu.339102

Yılmaz E, Gelmedi O. (2010). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu*, (130): 81-95.

Yücel S, Öncü MA, Akaytay A. (2018). “Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39):283-304.

Yükçü S, İçerli Y. (2007). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, (82): 16-27.

### Tezler

Akpınar A. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Aydın G. (2016) *Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Bozkulak Ö. (2018). *Maddi Duran Varlıkların VUK Ve TMS 16 Açısından Değerlemesi Ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular*. Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Hızarcı UE. (2015). *Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kesgin MM. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri Ve Türk Vergi Mevzuat ile Karşılaştırılması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi

Nergiz R. (2012). *Maddi Duran Varlık Standardının Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Özdemir E. (2015). *Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları Ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/IFRS) Göre Karşılaştırılması*. Ankara: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Şahin B. (2009). *TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, Marmara Üniversitesi. İstanbul: Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Şahin E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen*



*Muhasebe Sistemiyle Karşılaştırılması Ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği.*  
Çorum: Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Yıldıran Ö. (2015). *Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulamaları ile TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Açısından Karşılaştırılması.* İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

### **Elektronik Kaynaklar**

Akın O. (2018). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı”, [www.mehmetakif.edu.tr](http://www.mehmetakif.edu.tr), [https://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0686\\_2197\\_dosya.ppt](https://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0686_2197_dosya.ppt) (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2019).

Ankatrio (Anka Trio Bağımsız Denetim A.Ş.). (2018). “BOBİ.FRS – MSUGT(VUK)-TFRS Karşılaştırması” [www.ankatrio.com.tr](http://www.ankatrio.com.tr), [https://ankatrio.com.tr/app/files/5415\\_1807\\_0607-TFRS-BOBI\\_FRS-MSGUT\\_Karsilastirma.pdf](https://ankatrio.com.tr/app/files/5415_1807_0607-TFRS-BOBI_FRS-MSGUT_Karsilastirma.pdf) (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2019).

Dibi E. (2018). “Taşınmazlara Yeniden Değerleme İmkânı ve Yeniden Değerlemeye İlişkin Muhasebe Kayıtları”, [www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremdibi/004/> (Erişim Tarihi: 19 Şubat 2019).

İSMMMÖ (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası). (2018). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı)”, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr), <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliğleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---3988> (Erişim Tarihi: 20 Ocak 2019).

Kalkan R. (2018). “Enflasyon Değerlemesi İmkânı Kaçırılmamalı”, [www.bilgidenetim.com](http://www.bilgidenetim.com), <https://www.bilgidenetim.com/ymm-rafet-kalkan-enflasyon-degerlemesi-imbani-kacirilmamali.html> (Erişim Tarihi: 17 Şubat 2019).

KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2019). “IFRS Taksonomileri”, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5158/IFRS-Taksonomileri#> (Erişim Tarihi: 20 Ocak 2019).

Muhasebetr. (2019). “Demirbaş ve Amortisman Sınırı”, [www.muhassebetr.com](http://www.muhassebetr.com), <http://www.muhassebetr.com/demirbas-amortisman-siniri/>, (Erişim Tarihi: 9 Ocak 2019)

Muhasebex. (2018). “VUK // Değerleme”, [www.muhassebex.com](http://www.muhassebex.com), <http://www.muhassebex.com/VUK-degerleme>, (Erişim Tarihi: 26 Aralık 2008)

Suryay. (2018). “şirket Aktifinde Kayıtlı Arsa Üzerinde Kat Karşılığı İnşaat Yapımı”, [www.suryay.com.tr](http://www.suryay.com.tr), <http://www.suryay.com.tr/mevzuat/sirket-aktifinde-kayitli-arsa-uzerinde-kat-karsiligi-insaat-yapimi/25778> (Erişim Tarihi: 27 Aralık 2018)

### **Kanunlar ve Diğer Mevzuat**

VUK (Vergi Usul Kanunu)

KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu)

GVK (Gelir Vergisi Kanunu)

ÖTVK (Özel Tüketim Vergisi Kanunu)

MTVK (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu)

TTK (Türk Ticaret Kanunu)

MSGUT (1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)

TMS-16 (Maddi Duran Varlıklar Standardı)

TMS-19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı)

TMS-36 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı)

TMS-38 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı)

TMS-41 (Tarımsal Faaliyetler Standardı)

TFRS-5 (Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı)

TFRS-6 (Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı)

TFRS-15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı)

BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy işlemlerin finansal raporlama standardı)