

T.C
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MEVCUT MADDİ DURAN
VARLIKLARIN MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI
(TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA
DEĞERLEMESİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Fatma ÇAKIR

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Sulhi ESKİ

İstanbul-2016

TEZ TANITIM FORMU

YAZAR ADI SOYADI : Fatma ÇAKIR
TEZİN DİLİ : Türkçe
TEZİN ADI : Üretim İşletmelerinde Mevcut Maddi Duran Varlıkların Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16) ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlemesi
ENSTİTÜ : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
ANABİLİM DALI : İşletme
TEZİN TÜRÜ : Yüksek Lisans
TEZİN TARİHİ : 22/01/2016
SAYFA SAYISI : 119
TEZ DANIŞMANLARI : Yrd. Doç. Dr. Sulhi ESKİ
DİZİN TERİMLERİ : Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi duran Varlıklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Artışı
TÜRKÇE ÖZET : İşletmelerde yer alan Maddi Duran Varlıkların değerlemesine yönelik olarak Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartı 16 ile yapılan düzenlemeler mevcuttur. Her iki düzenleme bazı detay uygulamalarda farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların üretim işletmelerinde saptanması ve farklılıkların giderilmesi önem arz etmektedir.
DAĞITIM LİSTESİ : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Fatma Çakır

T.C
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MEVCUT MADDİ DURAN
VARLIKLARIN MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI
(TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA
DEĞERLEMESİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Fatma ÇAKIR

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Sulhi ESKİ

İstanbul-2016

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Fatma ÇAKIR

.../.../2016



ÖZET

Uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerde finansal tablolarda standartın sağlanması amacıyla UFRS ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uyumlaştırılması zaman içerisinde devam etmektedir. Bu kapsamda; Maddi Duran Varlıklar Standardı 2006 yılından itibaren uygulanmak üzere yayınlanmıştır. Maddi Duran Varlıklar ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (V.U.K)'nda da düzenlemeler mevcuttur.

Çalışmanın amacı; işletmelerde var olan Maddi Duran Varlıkların değerlemesi ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standardı TMS16 'da yer alan düzenlemeler arasında mevcut farklılıkların üretim işletmelerinin Finansal Tablolar üzerindeki olumlu/olumsuz etkileri belirlenerek bu farklılıkların giderilebilmesi için önerilerde bulunmaktır.

Standartların temel amacı; uygulama birliği sağlamak ve bu yolla da düzenlenen dönem sonu Finansal Tablolar'ın aynı kriterlere göre düzenlenmesini ve dolayısıyla üçüncü şahıslar ile yatırımcılar nezdinde aynı kriterlere göre objektif olarak değerlendirilmesini sağlamaktır.

Gerek TMS 16 gerekse de 213 sayılı V.U.K'da yer alan düzenlemelere göre Maddi Duran Varlıkların değerlemesi Finansal Tablolarda farklı yer alacaktır. Kullanıcıların amaçlarına göre bilgi sunan Finansal Tablolar yanıltıcı olabilecektir. Diğer yandan Muhasebe Standartlarının uygulanmasında zorunlu olduğu düşünüldüğünde uygulayıcıların hangi düzenlemeyi esas alacaklarının uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Özellikle verginin tespit edilmesine etki eden farklılıkların giderilmesi gerek Devlet gerekse de işletmeler açısından önemi büyüktür. Çalışmada, mevcut mevzuatlara göre Maddi Duran Varlıklarla ilgili değerlendirme esasları çerçevesinde özellikle üretim işletmelerinde değerlendirme farklılıklarının etkisinin tespitine çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Artışı.

SUMMARY

International Financial Reporting Standards in order to ensure standards of international economic and trade relations in the financial statements (IAS) and Turkey Accounting Standards (TAS) continues over time to harmonize. This coverage; Tangible assets are to be applied standard has been published since 2006. Regarding Tangible Assets Tax Law No. 213 and other tax legislation are also available in our extensive regulations.

The aim of our study; which are in operation in relation to the valuation of tangible assets 213 Tax Procedural Law of Turkey Accounting standard items 16 'in the arrangements between positive on the financial statements of the company production of the existing different / determining the negative effects and make suggestions in order to resolve these differences.

The main purpose of the standard; ensure unity of administration and thus the regulation period last held in accordance with the Financial Statements, the same criteria and thus is to provide investors with any third party before the same criteria to assess objectively.

IAS 16 Property, Plant No. 213 as well as the valuation according to the regulations of the Tax Procedural Code will be included in the Financial Statements as different results. Providing information to users according to their purpose financial statements may be misleading. On the other hand, considering that the Accounting Standards regulation of which is essential to the practice becomes owed are required to harmonize the principles operators.

Especially affecting the detection of tax required to eliminate the differences in terms of importance in both state enterprises are large. The study will be tried in accordance with the valuation principles of the related tangible assets according to the current legislation , especially the determination of the impact of differences in valuation manufacturing enterprises.

Key Words: Turkey accounting standards, Plant, equipment assets, entities in the value of inventories and entities in the value increase.

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR	VII
TABLolar LİSTESİ	VIII
ÖNSÖZ	IX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU (V.U.K) KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ KAVRAMLAR	4
1.1 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIK ÇEŞİTLERİ	4
1.2 VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR	8
1.3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	9
1.3.1. Satış Amaçlı Maddi Duran Varlıklar	9
1.3.2. Yatırım Amaçlı Maddi Duran Varlıklar	11
1.3.3. Kullanım Amaçlı Maddi Duran Varlıklar	14
İKİNCİ BÖLÜM TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU (V.U.K) KAPSAMINDA KULLANIMDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	15
2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETLENDİRME	15
2.1.1. Başlangıç Maliyetleri	15
2.1.2 . Sonraki Maliyetler	17
2.1.3. Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Bedelinin Kapsamı	19
2.1.3.1. Satın Alma Yoluyla Elde Edilen Varlıkların Maliyeti	19

2.1.3.2. İmal Veya İnşa Edilen Varlıkların Maliyeti	21
2.1.3.3. Takas Yolu ile Edinilen Varlıkların Maliyeti	24
2.1.4. Borçlanma Maliyetlerinin Maliyetle İlişkisi	26
2.1.4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	26
2.1.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Son Verilmesi	28
2.2 .MADDİ DURAN VARLIKLARDA AKTİFLEŞTİRME	29
2.2.1. Maliyet Yöntemi	29
2.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi	33
2.2.3. Değerleme	37
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	38
2.3.1. Maddi Duran Varlıkları Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma	39
2.3.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma	42
2.3.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderlerinin Finansal Tablolarda Gösterilmesi	42
2.3.4. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	43
2.3.5. Amortisman Yöntemi	46
2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	51
2.4.1. Maddi Duran Varlıklardan Değer Düşüklüğü Olması Beklenenlerin Belirlenmesi	53
2.4.1.1. İşletme Dışı Bilgi Kaynakları	55
2.4.1.2. İşletme İçi Bilgi Kaynakları (İşletme içi raporlar ve değerlendirmeler)	56
2.4.1.3. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi	58

2.4.2. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	59
2.4.3. Kullanım Değer	62
2.4.4. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası	63
2.4.5. İskonto Oranı	64
2.4.6. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	65
2.4.7. Değer Düşüklüğü Zararının İptali İşleminin Muhasebeleştirilmesi	67
2.5.MADDİ DURAN VARLIKLARIN YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİNDE GELİR VERGİSİ STANDARTI TMS 12'NİN ETKİSİ	69
2.5.1. Vergiye Esas Değer (Vergi Değeri)	70
2.5.2. Sürekli farklar – Geçici Farklar	72
2.5.3. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	81
2.5.4. Gerçeğe Uygun Değerlerle Değerleme Uygulamasında Vergi Etkisi	83
2.5.5. Amortisman Uygulamasında Vergi Etkisi	84
2.5.6. Değer Düşüklüğü Uygulamasında Vergi Etkisi	84
2.6. KİRALANAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	85
2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI	88
2.8.FİNANSAL TABLOLARDA YER ALAN MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ AÇIKLAMALAR	89
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA (V.U.K) MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMASI	91
3.1 ÜRETİM İŞLETMESİNİN TANITIMI VE ÇALIŞMA SAHASI	91
3.2 ÜRETİM İŞLETMESİNİN FİNANSAL TABLOLARININ SUNUMU	95
3.3 MADDİ DURAN VARLIKLARIN MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI (TMS 16)YA GÖRE DEĞERLEMESİ	98

3.4 MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN KIYASLANMASI	100
SONUÇ	115
KAYNAKÇA	119
ÖZGEÇMİŞ	



KISALTMALAR LİSTESİ

IAS	:	İNTERNATİONAL ACCOUNT STANDARDS
KOBİ TFRS	:	KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
K.K.E.G.	:	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER
K.V	:	KURUMLAR VERGİSİ
KDV	:	KATMA DEĞER VERGİSİ
SPK	:	SERMAYE PİYASASI KANUNU
TFRS	:	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
TMS	:	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
TTK	:	TÜRK TİCARET KANUNU
UFRS	:	ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UMS	:	ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI
VUK	:	VERGİ USUL KANUNU

TABLolar LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo -1	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Durumunda Değişiklik	13
Tablo -2	Maddi Duran Varlığın Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar	30
Tablo -3	Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar	49
Tablo -4	İndirilebilir ve Vergilendirilebilir Geçici Farkların Sınıflandırılması	75
Tablo -5	Geçici Farkların İrdelenmesi	76
Tablo -6	Ticari Kar-Mali Kar Ve Ertelenen Vergiler Tablosu	78
Tablo -7	Geçici Farkların Vergisel Boyutları	82
Tablo -8	Uygulama İşletmesine Ait 31.12. 2014 Yılı Bilançosunun V.U.K 'a Göre Aktif Değerleri	96
Tablo -9	Uygulama İşletmesine Ait 31.12.2014 Yılı Bilançosunun V.U.K 'a Göre Pasif Değerleri	97
Tablo -10	TMS 16 Ve V.U.K Arasındaki Farklar Tablosu	100
Tablo -11	Uygulama İşletmesinin Tesis Makine ve Cihazları	101
Tablo -12	Uygulama İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarda Toplam Değer Düşüklüğü	103
Tablo-13	Uygulama İşletmesinin Değer Düşüklüğü Öncesi Maddi Duran Varlıklarının Amortisman Tutarları	105
Tablo-14	Uygulama İşletmesindeki Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı	106
Tablo-15	Uygulama İşletmesinde Değerleme Sonrası Amortismanlar	107
Tablo-16	TMS 16'ya Göre Düzenlenmiş 31.12.2014 Tarihli Bilanço	109
Tablo-17	V.U.K. ve TMS 16 Arasındaki Uygulama Farkları	113

ÖNSÖZ

Tez çalışmam süresince katkılarından dolayı başta tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr.Sulhi ESKİ'ye, öğrenim hayatımın her aşamasında olduğu gibi yüksek lisans çalışmamda da desteklerini esirgemeyen aileme sonsuz teşekkür ederim.

Fatma ÇAKIR

.../.../2016



GİRİŞ

Muhasebe Standartlarının temel amacı, işletmelerin sahip oldukları değerlerinin raporlanmasında ortak hareket edilmesini sağlayıcı düzenlemeler yapmaktır. Vergi düzenlemelerinde amaç ise, mali kârın doğru tespit edilebilmesini sağlamaktır. Bu nedenle muhasebe standartlarındaki düzenlemeler ile vergi düzenlemeleri belli konularda farklı düzenlemeler içerebilmektedir. Muhasebe bilimi, muhasebe standartları ile vergi düzenlemeleri arasındaki ayrışmaların azaltılmasında önemli bir fonksiyon yerine getirmektedirler.

Maddi Duran Varlıkların değerlemesi ile ilgili olarak Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16 yayınlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da daha önce aynı konuları içeren düzenlemelerde mevcuttur. Ancak her iki düzenlemeye ait uygulamalarda farklılıklarda da mevcuttur. Uygulamaların sonucunda ki farklılıklar özellikle verginin tespitini etkilemektedir. TMS 16'nın uluslararası olma niteliği de dikkate alınarak, düzenlenecek Finansal Tablolarda bu farklılıklar görülmektedir.6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 2012 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan TMS/TFRS'lere uyum zorunluluğu getirilmiştir.Standardın oluşturduğu etkilerin tespiti önem arz etmektedir. Çünkü Finansal Tablolar'ın bu etkiler altında hazırlanması tabloların kullanıcıları açısından dikkate değer özellikler taşımaktadır. Bu kullanıcıların niteliklerine göre, oluşan etkiler ve sonuçlar farklı olacaktır. Örneğin Devlet, bu etki ve sonuçlara vergi kaybı açısından bakarken yatırımcı bir kurum veya kuruluş, bilançonun işletmenin gerçek durumunu yansıtmıyorsa yansıtmadığı açısından olaya bakacaklardır.

İşletme sahip ve yöneticileri açısından da gerçeğe uygun mali tablolar önem kaydetmektedir. İşletme sahiplerinin amacı; işletmeyi kârlı bir şekilde yönetebilmektir. İşletmenin kâr sağlayacak biçimde işletilip işletilmediğinin görüleceği ve izlenebileceği kaynak Finansal Tablolar'dır. İşletme faaliyetlerinin sağlıklı şekilde ölçülebilmesi de standartlara uygun Finansal Tablolar'ın düzenlenebilmesine bağlıdır. Standartların uygulanmasının işletmenin kârlılığı üzerindeki olumlu/olumsuz etkilerinin de izlenebilmesi gerekir. İşletmenin özelliğine göre, standartların uygulanması sonucunda işletme kârlılığının artış sağladığı gözlemlenebilmektedir.

Dünya ekonomisindeki yoğun ilişkiler sonucu olarak işletmeler, benzer kriterler kullanarak finansal tablolarını düzenlemek durumunda kalmıştır. Çünkü işletmeler değişik ülkelerde yatırım yapmakta ve o ülkelerde geçerli düzenlemeler çerçevesinde faaliyet göstermektedirler. Farklı ülkelerde yapılan faaliyetlerin konsolide edilmesinde düzenlenen finansal tabloların aynı özellikleri taşıması önem taşımaktadır. Hem bu tabloların düzenlenmesinde hem de değerlendirilmesinde ortak sonuçlara ulaşabilmek için standartlara uygun finansal tablolar düzenlenmesi önem taşımaktadır.

Faaliyette bulunan ülkelerde geçerli olan mevzuat ve standartlar ile dünyada kullanılan standartlardaki farklılıklar; finansal tabloların farklı değerlendirilmeleri sonucunu doğurmaktadır. Burada uluslararası muhasebe standartları ile o ülkedeki standartların da benzer ve ortak özellikler taşıması için gerekli çalışmalar yapılmaktadır. Böylece Türkiye Muhasebe Standartları da Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartları oluşturmakta ve bu standartlar Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu da standartların yayımı ve uygulanması hakkında düzenlemeler yapmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar, özellikle üretim işletmelerde, önemli bir Bilanço kalemini oluşturmaktadır. Bu değerlerin kayıtlara ne şekilde alınacağı, değerlendirileceği ve finansal tablolara nasıl aktarılacağı önem taşımaktadır. Uygulanan standartlardaki farklılıklar dönem sonunda tespit edilen kârı etkilemektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Madi Duran Varlık (MDV) kavramının TMS 16 ve 213 sayılı V.U.K çerçevesinde tanımlamaları yapılmış ve TMS 16 standardında yer alan temel kavramlar hakkında ve satış amaçlı MDV’ler hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca, MDV’lerin sınıflandırılması hakkında kısa bir giriş yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, kullanım amaçlı MDV’lerin maliyet bedeli ölçülmesi, değerlendirme işlemlerinin yapılması, değer düşüklüğünün esasları, borçlanma maliyetlerinin (finansman gideri) MDV maliyetleri ile ilişkisi ve amortisman ayırma işlemleri kiralanan MDV incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, İstanbul ilinde faaliyet gösteren ve pirinç (metal) fitting parçaları (bağlantı elemanları) üreten bir üretim işletmesinin 2014 yılına ait faaliyetlerini gösteren Finansal Tablolarında yer alan Maddi Duran Varlıklarına ilişkin bilgiler; standartlar ve vergi mevzuatı kapsamında değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU (V.U.K) KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ KAVRAMLAR

Maddi Duran Varlıklar (MDV) ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS 16) standartta gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu standartta hangi varlıkların MDV olarak nitelendirilecekleri ve bunlarla ilgili tanımlamalar ve uygulama esasları belirlenmiştir. Bu standartta yapılan MDV tanımı ile Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K) yapılan tanımlamalar ortak özellikler göstermektedir. Standartta MDV olarak nitelendirilen varlıklar ile ilgili olarak parasal bir tutar belirlenmemiştir. Buna karşılık V.U.K 'nda bir varlığın diğer şartları taşımakla birlikte belli bir tutarın üzerinde bir değere sahip olması esası kabul edilmiştir.

1.1 . TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIK ÇEŞİTLERİ

Maddi Duran Varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak,(yatırım amaçlı gayrimenkul olmamak kaydıyla) üzere elde tutulan; ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.¹ Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir fiziki varlığın MDV olarak nitelendirilebilmesi için:

- Mal veya hizmet üretimi arzında kullanılmalıdır.
- Bir dönemden daha fazla kullanımının öngörülmesi gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının 16'ncı standardın adı Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman Standardıdır. Bu standarda göre;

Bir işletmenin mal ve hizmet üretmek amacıyla veya idari amaçlarla elinde ve bir dönemden daha fazla kullanımı beklenen varlıklardır.²

Bu tanım dikkate alındığında Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16 ile aynı tanım ve özellikleri taşımaktadır. Standardın adındaki farklılık dışında herhangi bir farklılık söz konusu değildir.

¹ International Account Standarts, 16 Nolu Standart Madde 2, 1 nci fıkra IFAC yayını, 2005,

² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 269.

Bu şartlardan herhangi birisinin olmaması halinde o fiziki varlık MDV olarak nitelendirilmemektedir. TMS 16 standardı bu şartları ararken ,MDV'nin değerinin en az ne kadar olması gerektiği hususunda bir belirleme yapmamıştır. Ancak, V.U.K³bedeli o yıl için geçerli olan fatura düzenleme mecburiyeti sınırı aşmayan sabit kıymetlerin, doğrudan gider yazılablmesini öngörmektedir. Başka bir ifade ile fatura tanzim sınırının altında kalan (Maliye Bakanlığınca her yıl belirlenen) MDV olarak kayıtlara alınmamakta, doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmektedir. Bu durum bir istisnai durum olarak nitelense dahi, standartlar ile vergi mevzuatı açısından bir farklılık olduğunun açık göstergesidir. Bu arada dönemden kastın vergi mevzuatına göre, bir yıllık bir süreyi kapsadığını da ifade etmek gereklidir. Bir ikinci farklılıkta kullanım süresi konusunda mevcuttur. Standart "dönem" kavramını kullanırken, V.U.K'da dönemden kastın bir yıl olduğu konusudur.

Maddi Duran Varlıklar edinilme amaçlarına uygun olarak farklı şekillerde sınıflandırılabilirler.

- İşletmede kullanmak amacıyla elde edilen MDV'ler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı'nda yer alan düzenlemelere tabidir.
- Yatırım amacı ile alınan MDV'ler, TMS 40 Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar standardına,
- MDV kiralamak suretiyle satın alınmışsa, TMS 17 Kiralama İşlemleri standardına tabi olacaktır.
- Bunlara ilave olarak tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları da MDV kapsamı içinde yer almakla birlikte TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirilecektir.

Maddi Duran Varlıkları;

- Arsalar,
- Binalar,
- Makineler,
- Gemi,
- Uçak,
- Motorlu taşıtlar,

³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 460) .

- Mobilya ve
- Demirbaşlar ile ofis araçları olarak sınıflandırmak da mümkündür.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardında yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır. Bu tanım bir anlamda tarihi maliyeti ifade etmektedir.

Maliyet bedeli: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.⁴

Maliyet bedeli kavramı Vergi Usul Kanunu'nda: "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi (edinilmesi) veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik (ilişkin) bilimum giderlerin toplamıdır."⁵

Buradan hareketle maliyet bedelinden kast edilenin MDV'nin alış bedeli, satın alma ya da imalatı için ödenen bedel ile söz konusu ise gümrük vergileri, nakliye montaj giderleri, komisyon giderleri, kur farkı ve faiz giderlerinden oluşmaktadır. Burada hemen ifade etmek gerekir ki, Vergi Mevzuatına göre, MDV'ye ait finansman giderleri ve kur farkları MDV'nin edinildiği yılda maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu iken, izleyen yıllarda oluşanların doğrudan giderleştirilmesi imkanı da vardır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standarda göre maliyet; iktisap veya üretme tarihi itibarıyla, varlığı elde etmek için ödenen nakit ve nakde eşdeğer varlıklar veya kıymetlerin gerçeğe uygun değerleridir.

Burada standartla Vergi Usul Kanunu'ndaki farklılıkları sıralamak gerekirse,⁶

- V.U.K madde 279'da yer alan düzenleme ile bu madde de sayılan giderlerin Maddi Duran Varlığın maliyetine eklenmesi konusunda serbestlik var iken, standarda göre bu giderler MDV'nin maliyetini oluşturur.
- Deneme üretimi giderlerin de benzer bir durum söz konusudur. Buna göre, standart açısından maliyetin bir unsuru olarak kabul edilen deneme üretimi

⁴ TMS 16 Standardı, Madde 23.

⁵ 213 Sayılı V.U.K Madde 262.

⁶ İbrahim Güler, TMS TFRS KOBİ TFRS, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012, s. 253.

giderleri, V.U.K açısından İlk kuruluş ve örgütlenme gideri değildir ve kâr/zarar hesabı ile ilişkilendirilmelidir.

Amortismanına tabi tutar : Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutardır.

Amortisman : Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe Uygun Değer : Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer Düşüklüğü Zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri Kazanılabilir Tutar : Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olandır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri : Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı Ömür : Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Geri Kazanılabilir Tutar : Bir varlığın “kullanım değeri” ile “satılabilir net değeri”nden daha yüksek tutardaki değerdir.

Bir Varlığın Satılabilir Kıymeti : Bir varlığın teknik ömrünün sonunda elde edilmesi beklenen değerinden, satılmak için katlanılacak maliyeti düşürüldükten sonra kalan tutardır.

Yabancı Kaynak (Borçlanma) Maliyetleri : İşletmenin faaliyetleri için yapılan yabancı kaynaklarla ilgili olarak katlanılan tüm giderlerdir.

Ticari (Muhasebe) Kârı : Vergi kanunlarına göre Kurumlar Vergisi hesaplanmadan önceki yıllık kazancı ifade eder.

Kurumlar Vergisine Esas Kâr : Kurumlar Vergisi kanununa göre Ocak-Aralık ayları dönemi için tespit edilen ve vergi hesaplanmasına esas olan kazançtır.

Vergiye Esas Değer : Vergi Usul Kanunu kapsamında bir varlıkla ilgili gelecek dönemlerde vergi hesaplamalarını etkileyecek tutardır. Yani, vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak değerdir.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Borçları) : İşletme faaliyetlerinde oluşacak vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ilave olarak ödenecek vergileri ifade eder. Bir başka ifade ile vergiye ilave edilecek tutardır.

Ertelenmiş Vergi Alacakları (Varlıklar) : İşletme faaliyetleri sonucunda oluşan ve çeşitli nedenlerle vergi farklarından dolayı geri kazanılacak olan vergi tutarıdır.

1.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

Vergi Usul Kanunu'nda maddi duran varlıklar, muhasebe standartlarında yer aldığı şekilde ayrıntılı olarak düzenlenmemiştir.

Kanunda genel olarak kullanım amaçlı maddi duran varlıklar düzenlenmiştir. Bu maddi duran varlıkların edinilme şekillerine göre hangi esaslara tabi olacakları düzenlenmiştir. Bu maddi duran varlıklar maliyet bedeli esas alınarak izlenmektedir.

Bunun dışında kiralama yoluyla edinilen maddi duran varlıklarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre kiralama yoluyla (leasing) edinilen maddi duran varlıklar, kullanım amaçlı maddi duran varlıkların izlenme esaslarına paralel olarak izlenmektedir. Burada ayrılan tek nokta, kiralamaya ilişkin finansman giderlerinin ayrı olarak izlenmesidir.

1.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.3.1 Satış Amaçlı Maddi Duran Varlıklar

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Standardı TFRS ile gerçekleştirilmiştir. Bir MDV'nin satış amaçlı elde tutulan varlık olması için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.

- Duran varlık veya duran varlıklardan oluşan grubun satışı için şirketin yetkili kurulları tarafından karar alınmış ve açıklanmış olmalıdır. Yani MDV'ye müşteri aranır olduğu gereklidir.⁷
- MDV'nin piyasa fiyatları ile elden çıkarmaya müsait olması gerekir. ⁸Eğer varlık mevcut hali ile kullanılamaz durumda ise veya üzerinde bir takım değişiklikler yapılması gerekiyorsa, bunun tamamlanmış olması gerekir. Başka bir ifade ile MDV'nin kullanılabilir durumda olması gerekmektedir. Eğer mevcut hali ile satışı mümkün ise bu durum yeterlidir.
- Satışın veya elden çıkarmanın bu sınıfa alındıktan sonra on iki ay içinde ve yüksek düzeyde olması gerekir.

Bu duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmasından itibaren bir yıl içerisinde satışının tamamlanması gereklidir. Satış işleminin bir yıldan fazla sürmesi bekleniyorsa, duran varlığın kullanılacak duran varlık kalemine aktarılması gerekmektedir. Aşağıdaki şartların oluşması halinde varlık satış amaçlı duran varlık olma niteliği taşımaz.⁹

- Gecikme işletmenin kontrolü dışında gerçekleşmesi
- İşletmenin gerekli tedbirleri almış olması
- Satış kararının devam etmesi
- Çözüm önerilerinin ortaya konmuş ya da planlanmış olması gerekmektedir.

İşletme de kayıtlı maddi duran varlığın, kayıtlarda yer alan değerinin kullanımdan daha ziyade satış işlemi sonucunda kazanılacak olması halinde duran varlık "satış amaçlı" olarak sınıflandırılır. Bunun için duran varlığın satılabilir olması gerektiği de göz ardı edilmemelidir. Ayrıca, duran varlıkta eksiklikler mevcutsa bunların da giderilmesi gereklidir. Doğal olarak bu eksikliklerin Maddi Duran Varlığın

⁷ Güler, a.g.e., s. 401.

⁸ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, 2014 TMS-TFRS, Gazi Kitabevi, Yenilenmiş 7 nci baskı, Ekim 2013, s. 733.

⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, a. g.e., s. 733.

satışını olumsuz derecede etkileyecek düzeyde olması gerektiği göz ardı edilmemelidir.

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar, bilanço da Dönen Varlıklar içerisinde ayrı başlık altında yer almalıdır. Bilançoda duran varlığın Maddi Duran Varlıklar Hesabı içerisinde değil satılabilir duran varlıklar içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu hesap, 194 Satış Amaçlı Duran Varlıklar Hesabı olmalıdır.¹⁰ Çünkü bu varlıklar satılmak amacıyla edinilmişler ya da satılabilir aşamaya gelmiş ve satışlarına karar verilmiştir. Bu sebeple, Dönen Varlıklar kalemi içerisinde yer alır. Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 uygulanmaz.

Duran varlık kalemleri içerisinde yer almaları söz konusu değildir. Maddi duran varlığa ilişkin olarak edinilme aşamasında ortaya çıkan bir borç olması durumunda bu borcunda bilançoda açık ve net şekilde yer alması gerekmektedir. Ayrıca bu borca karşılık finansal bir gidere katlanması durumunda bu gider dönemin finansman giderleri içerisinde yer almalıdır. Standartta göre finansman giderinin maddi duran varlığa ilişkin olması halinde bu giderin Maddi Duran Varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bunun yapılmaması halinde işletme hakkındaki bilgilerin gerçeğe uygun bilgiler olması ihtimali ortadan kalkmaktadır. Bu borçlar ilgili hesapta izlenmelidir, ayrıca senetli veya açık borç olması durumuna göre de tasnif edilerek izlenmesi uygundur. Bu borçlarla ilgili olarak 320 Satıcılar Hesabı yerine diğer 327 Diğer Ticari Borçlar Hesabı'nın kullanılması daha uygun olacaktır. İlgili hesaplarda muavin hesaplar açılmak suretiyle izlenmeli üçüncü şahısların bilgilendirilmeleri sağlanmalıdır. Buna ilave olarak, özkaynaklar içerisinde yer alan fonlar var ise, bunların da bilançoda ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

Satış amaçlı elde tutulan Maddi Duran Varlık satışları planlanmakta ise gerekli koşulları sağlamaları şartıyla standart kapsamında değerlendirilir. İşletmede kayıtlı değeri ile satılması durumunda oluşan değeri karşılaştırılır ve yüksek olmayan değerle finansal tablolarda gösterilir. Bu kapsama girdiğinden dolayı Duran Varlık kapsamından çıkan ve satılabilir duruma gelen duran varlık için amortisman ayırma şartları gerçekleşmediğinden (işletme amaçları için kullanılmadığından) amortisman da ayrılmayacaktır. Çünkü, amortisman ayrılabilmesi için, işletmede kullanılabilir olması ve bir dönemden fazla işletme de bulunma şartları aranmaktadır. Satış Amaçlı Maddi Duran Varlıkların ise, işletme de normal koşullarda bir hesap döneminden fazla kalmaması gerekmektedir.

¹⁰ Güler, a. g.e., s. 409.

Sınıflandırma yapılmadan önce duran varlıklar ile ilgili standart kapsamında değerlendirilerek, amortisman ayırma işlemi gerçekleştirilir ve yeniden değerlemesi yapılır. Satış amacı ile elde tutulan ve bu şekilde tasnif edilen bir varlığın değeri, satış maliyetinden gerçeğe uygun değerin çıkarılması şeklinde yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) çerçevesinde yeniden ölçülür.¹¹

İlk edinim aşamasında satış amaçlı olarak edinilen varlıklar için kullanımda olmadıkları için TMS 16 kapsamında yıpranma karşılığı (amortisman ayırma) işlemi yapılmayacaktır.

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan varlıkların satış ihtimalinin düşmesi nedeniyle gerekli koşulları sağlamaması halinde satış amaçlı olarak sınıflandırma uygulamasına son verilir.

İşletme, satış amaçlı olarak tuttuğu grup halindeki varlıklardan tek bir varlık çıkarması halinde; kalan varlık ya da borçların satış amaçlı olarak gruplandırmaya devam edilmesini sağlayacak koşulları sağlayıp sağlamadığına tekil olarak bakılır. Koşulu sağlayan varlıklar aynı gruplandırma da yer almayı sürdürürler.

Bu kapsamda Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar ve Kullanım Amaçlı Duran Varlıklar söz konusu olur.

1.3.2. Yatırım Amaçlı Maddi Duran Varlıklar

Yatırım Amaçlı Maddi Duran Varlıklara (gayrimenkul) ilişkin standart (TMS 40) da yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı; kullandırma (kira) geliri veya yüksek fiyatla satış (değer artış kazancı) ya da ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller şeklinde tanımlanmıştır.¹² Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirebilmek amacıyla standarda göre aşağıdaki unsurların varlığı aranmalıdır:

- Kira geliri veya değer artış kazancı elde etmek amacı,
- Ya da her ikisinin aynı anda var olması gerekmektedir.

Uzun vadede “sermaye kazancı” elde edilmesi planlanan veya gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar, kiralamaya konu olan binalar, kiralanmak üzere boş tutulan binalar yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında nitelendirilebilir.

¹¹ TFRS 5 Standardı, Madde 9.

¹² TMS 40 Standardı, Madde 5.

Bir Maddi Duran Varlığın yatırım amaçlı olup olmadığına, bu varlığın satın alınması aşamasında karar verilebileceği gibi, satın alındıktan ve aktifleştirildikten sonra da karar verilebilir. Şayet, maddi duran varlıklar grubunda yer alacak şekilde nitelendirilen bir Maddi Duran Varlığın yatırım amaçlı duran varlık olduğuna karar verilmesi durumunda, bu maddi duran varlığın bilançonun Dönen Varlıklar bölümünde yer alan ilgili hesaba aktarılması gerekmektedir.

Bazı maddi duran varlıkların bir bölümünden kullanım (kira) geliri veya satış kazancı elde edilirken, başka bir bölümünün kullanımı söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumun varlığı halinde; hangi standardın uygulanması gerektiği bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satışının mümkün olup olduğuna bağlıdır. Bağımsız olarak satışı mümkün olan gayrimenkuller durumuna göre, hangi standardın kapsamına giriyorsa o standart kapsamında nitelendirilmelidir. Bunu örneklemek gerekirse, yatırım amaçlı olarak satın alınan bir binanın bir bölümünün depo olarak geçici olarak kullanılması gösterilebilir. Burada depo olarak geçici olarak kullanılan kısmın bağımsız olarak satışı mümkün olmaması halinde Gayrimenkul'ün tamamının yatırım amaçlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Deponun bağımsız olarak satılabilir olması halinde o kısmın ayrıştırılarak Duran Varlık hesaplarına aktarılması ve dönem sonunda amortisman ayrılması söz konusu olacaktır.

Özellikle aynı ortakların oluşturduğu işletmeler grubunun işletmeler arasında kiralanan gayrimenkuller olması halinde, bu varlıklar Yatırım Amaçlı Maddi Duran Varlık olarak nitelendirilemez. Her ne kadar başka bir şirkette kiralanan gayrimenkul olsa bile işletmeler finansal tabloları "konsolide" yapılmak zorundadır. Bunun doğal sonucu olarak bu durumda var olan Maddi Duran varlıklar var ise, bunlar yatırım amaçlı olmaktan çıkarılmalıdır. Bu durum, grup içi şirketlerin Bilançolarının konsolide edilmesinin zorunlu olmasının doğal bir sonucudur. Kiralamanın grup içi işletmeler değil diğer 3'ncü kişi ve kuruluşlara yapılması halinde, bu maddi duran varlıklar Yatırım Amaçlı olarak nitelendirilecektir.

Bir Maddi Duran Varlığın niteliğinde değişiklik olması durumunda, bu maddi duran varlığın tabi olacağı standart da farklılaşır. Tablo-1'de olayların varlığı, değişiklik olduğunun kanıtı olarak nitelendirilebilir.

Tablo-1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Durumunda Değişiklik¹³

OLAY	TRANSFER
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule
Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirmeye başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanımına son verilmesi	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün faaliyet kiralmasına tabi tutulmaya başlanması	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün inşaat veya geliştirme faaliyetinin son bulması	Gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere

İşletme faaliyetlerini çeşitli nedenlerde durdurabilir. Bu nedenler arasında;

- Kredi durdurulması,
- Yatırım yapmaktan vazgeçme sayılabilir. Kısa dönemlerde faaliyetin yapılamaması durdurma olarak nitelendirilemez. Yatırım için ödenen finansman giderleri yatırım döneminde yatırımın maliyetinin bir unsuru iken yatırımın olması durumunda dönem gideri olarak giderleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin kendisinden gelecekte ekonomik bir fayda beklenmediği durumlarda elden çıkarılması veya kullanımına son verilmesi halinde, bilanço dışı bırakılırlar.

Kâr elde etmek amacıyla elde tutulan bir maddi duran varlığın elden çıkarılması karşılığında elde edilecek tutarlar başlangıçta “gerçeğe uygun değer” esasına göre kayıtlara alınacaktır.

Kâr elde etmek amacıyla elde tutulan maddi duran varlığın, kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen gelir veya zararlar varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile maddi duran varlığın

¹³ Örtün, Kaval ve Karapınar, a. g. e., s. 592.

net defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme ya da elden çıkarılma döneminde gelir veya gider olarak muhasebeleştirilmektedir.¹⁴

1.3.3. Kullanım Amaçlı Maddi Duran Varlıklar

Sahibi tarafından işletme amaçları için işletmede kullanımı planlanan maddi duran varlıklara “Maddi Duran Varlıklar Standardı” (TMS 16) uygulanır. Satış amaçlı elde tutulan veya yatırım amaçlı olarak düşünülen duran varlıklar dışındaki;

- Fiziki varlık (Mal) ya da hizmet üretimi veya tedariki
- Veya yönetimlerde kullanılmak için elde tutulan maddi duran varlıklar (TMS 16) kapsamında sürekli kullanımı amaçlanan duran varlıklar olarak nitelendirilir.

TMS 16 standardı, kullanım amacıyla elde tutulan; emtia ve hizmet üretimi, pazarlama satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm maddi duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen maddi duran varlıklar, satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu (TMS 16) kapsamında değerlendirilir.

¹⁴ Gürbüz Gökçen, vd. Türkiye Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları, Türkmen Kitapevi, 2011, s. 526.

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU
(V.U.K) KAPSAMINDA KULLANIMDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARIN
DEĞERLEMESİ

TMS 16, Maddi Duran Varlıkların maliyetinin nelerden oluşacağını belirlemiştir. Bu belirleme ile V.U.K'da yapılan maliyet kavramı arasında farklar bulunmaktadır.

2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETLENDİRME

Bir maddi duran varlığın maliyeti, bu maddi duran varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye olumlu etkisinin olası olması ile birlikte ilgili maddi duran varlığın maliyetinin “gerçeğe en yakın” bir şekilde ölçülebilmesi durumunda maddi duran varlık olarak finansal tablolarda yer alır. Maliyet bedeli ile ölçülmektedir.¹⁵ Başka bir söyleyişle, varlık olarak muhasebeleştirme şartlarını taşıyan bir maddi duran varlık kalemi olmalıdır. Bu varlıkların aktifleştirilebilmesi için özel şart; gelecekte ekonomik yararlar sağlamasıdır. Örnekleme gerekirse, bir makinenin aktifleştirilebilmesi için;

- Makinenin üretim yapabilme kabiliyetine sahip olmasına,
- Yaptığı üretimin bir ekonomik değer oluşturmasına bağlıdır. Üretim yapamayacağı bilinen bir makinenin aktifleştirilmesi olası değildir. Ayrıca, maliyetin güvenilir bir şekilde hesaplanması gerekir. Söz konusu bu maliyet şu şekilde oluşabilmektedir; Satın alma yolu ile edinim maliyeti, inşa etme maliyeti ve üretim prosesi maliyeti niteliğinde olabilir.¹⁶

TMS 16'ya göre muhasebeleştirmede, maddi duran varlık kalemlerinin nelerden oluşacağı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Muhasebeleştirmede işletmeye özgü koşulların dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.1. Başlangıç Maliyetleri

İşletmeler, maddi duran varlıklara ait tüm giderleri oluştuğu tarihteki değeriyle muhasebeleştirilir. Oluşan bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk edinimi veya üretilmesi aşamasında oluşan ve sonradan ilave, kısmi yenileme için katlanılan harcamaların tümünü içerir.

¹⁵ Akexander D.vd. International Financial Reporting And Anajys, London,2005,2 nci baskı, s. 207.

¹⁶ Akbulut, a. g. e., s. 444.

Vergi Usul Kanununa göre; Maddi Duran Varlığın maliyeti, işletme tarafından inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında ve duran varlığın elde edilip yararlanılabilir duruma getirilmesine kadar yapılan harcamalardan oluşur.¹⁷

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre bu harcamalar;

- İnşa edilecek maddi duran varlığın maliyetini oluşturan giderler,
- Maliyet giderinin dışında kalan yönetim giderleri, borçlanma maliyetleri ve normalin üzerindeki işçilik giderleri maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.¹⁸

Vergi Usul Kanunu'nda maliyet bedeli; “ ekonomik bir değer edinimi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı tüm giderlerin toplamını ifade eder” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁹ TMS 16, maliyet kavramına duran varlığın “yararlanılabilir duruma” kadar geçen süreçteki “harcamaları” dikkate alırken, Vergi kanunları “aktifleştirme” yi esas almaktadır. Bu durum, maddi duran varlığın maliyetinin farklı tespitine neden olmaktadır.

Bir maddi duran varlığın maliyetine, yönetim gayesi çerçevesinde faaliyet gösterilebilmesi gayesiyle gerekli duruma ve yere getirilmesi durumuna kadar ortaya çıkan maddi duran varlıkla ilgili giderler dahil edilmektedir. Bu durumun gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan harcamaların ise maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmesine izin verilmez.²⁰

Maddi duran varlığın kullanılacağı yere taşınması ya da idarenin istediği şartlara uygun hale getirilmesi için katlanılan her türlü harcamalar ile bir maddi varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm harcamalar satın alma maliyetine dahil edilir. Eğer maddi duran varlıklar, vadeli olarak alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan vade farkı giderleri ayrıştırılır ve elde etme maliyetlerinde yer almamaları sağlanır.²¹

¹⁷ 213 Sayılı V.U.K. Madde 262.

¹⁸ Güler, a. g. e., s. 267.

¹⁹ 213 Sayılı V.U.K. Madde 262.

²⁰ TMS Madde 16.

²¹ Örtün, Kaval ve Karapınar, a. g. e., s. 592.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen unsurlar;²²

- Yeni bir işletme kurulmasının maliyetleri,
- Üretilen yeni bir ürün ya da hizmetin tanıtım reklamlarına ilişkin maliyetler, (reklam ve tanıtım harcamaları dahil)
- Mevcut yerden başka bir adreste ya da yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapma potansiyeli oluşturmak amacıyla katlanılan maliyetler, (personel eğitim masrafları dahil),
- İdari giderler ve bunların dışında kalan diğer genel giderler,
- İşe başlama aşamasında deneme üretimi gibi nedenlerle katlanılan zararlar,
- İşletme faaliyetlerin adreslerini değiştirme veya faaliyetleri yeniden revize etme maliyetleri.

2.1.2. Sonraki Maliyetler

TMS 16 standardında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerine ilişkin olarak rutin bakım maliyetlerini oluşturdukları tarihte finansal tablolardan gelir tablosu ile ilişkilendirir, maliyet olarak aktifleştirmez. Rutin bakım giderleri, işçilik, kullanılan malzemeler ve küçük parça giderlerinden oluşur. Bu harcamaların hedefi maddi duran varlık kaleminin “tamir ve bakım” olarak nitelendirilebilir.

Bakım giderleri, “maddi duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar”, onarım giderleri ise, “kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden çalışabilir duruma getirilmesi için yapılan harcamalar” şeklinde tanımlanabilir. Bu giderler, Tekdüzen Hesap Planı’nda 730 Genel Üretim Giderleri hesabında takip edilir. Bu giderler üretim amaçlı maddi duran varlıkların dışındaki varlıklara ait ise 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenir. Günlük bakım ve onarım maliyetleri olarak işçilik, kullanım malzemeleri ve küçük parça harcamalarını içermekte olup maddi duran varlığın tamir ve bakımı amacıyla yapılır.²³

Bir maddi duran varlığın edinilmesinden sonra katlanılan maliyetler, duran varlığın edinimi sırasında öngörülen verim standardını aşacak derecede varlıktan gelecekte elde edilecek yararları artırdığı zaman ilgili varlığın maliyetine eklenebilir.

²² Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS, Türmob yayınları-475, Güncellenmiş 3 ncü baskı, s. 242.

²³ Örten, Kaval ve Karapınar, a. g. e., s. 592.

Gelecekte elde edilecek yararları artış sağlayacak harcamalara ilişkin örnekler şunlardır;²⁴

- Tesisteki bir varlığın faaliyette bulunma süresini uzatan, üretim potansiyelini artıran harcamalar,
- Makinenin üretim kalitesini artırıcı harcamalar,
- İşlem maliyetlerini azaltan, yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesine ilişkin harcamalar.

Varlıkların aktifleştirilmesinden sonra oluşan günlük bakım ve onarım maliyetleri oluştukları tarihte “gider”leştirilir. Ancak, varlığın değerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan ve normal bakım-onarım, temizleme giderleri dışındaki kapasite artırıcı ya da maliyeti azaltıcı harcamalar, ilgili varlığın maliyetine eklenir. Yapılan harcamaların hem tamir ve bakım hem de kıymet artırıcı harcama olması durumunda bu harcamaların ayrıştırılarak izlenmesi gerekir.

Harcamaların maddi duran varlığın tespit edilen hedefler doğrultusunda kullanılmak üzere üretim yapabilir duruma getirilmesi için katlanılmış olması gerekir. Kullanılabilir hale gelmiş bir makinenin yangın sigortası primi, makine ile ilgili olduğu halde, onun maliyetine eklenmez gider yazılır.²⁵ Çünkü, bu gider makinenin kullanımı ile ilgili değil, oluşacak bir riske karşılık meydana gelmesi olası bir zararın garantiye alınmasıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu bu harcamaları maliyet unsuru olarak nitelendirilmemiştir.

Maddi duran varlığa ait olan değersiz ikame ya da yenileme maliyetleri, ilgili maddi duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydaları iyileştirmek veya korumak amacıyla yapıldığından bakım ve onarım gideri olarak dikkate alınır, maliyete dahil edilmezler. Akü değişimi, far lambalarının değişimi buna örnek olarak verilebilir.

Yedek parça ve bakım malzemeleri stoklarda izlenir. Kullanım gerçekleştiğinde giderleştirilir. Ancak, bu yedek parça ve malzemelerin bir dönemden fazla kullanılacağı değerlendiriliyor ise bunlar da maddi duran varlık değerlendirilip kaydedilir ve amortisman yolu ile giderlere dönüştürülür. Kullanım süresi bir yılın altında olan varlıkla ilgili yedek parça ve tamirat malzemeleri tek bir maddi duran varlık için kullanılabilir ise o duran varlığa özgü bir yatırım olması nedeniyle maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. Otobüs lastiği burada örnek olarak ,

²⁴ TMS 16 Madde 2.

²⁵ 213 Sayılı V.U.K. Madde 270.

verilirse lastik bir yıldan fazla süre kullanılacaksa ve bu durum önceden biliniyorsa, harcaması duran varlığın maliyeti olarak dikkate alınacaktır. Bir yıldan daha az kullanımı öngörülüyorsa, giderleştirilecektir.

Maddi duran varlığa ait bir parçanın yenilenmesi ya da ikamesi sırasında katlanılan maliyetler, söz konusu maddi duran varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan bir harcama olmayıp ayrı bir varlığın elde edilmesi gibi kayıtlara alınır ve yenilenen ya da ikame olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılarak maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir. Bir otomobilin motorunun yenilenmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

Maddi duran varlıklardan bazılarının birtakım parçalarının düzenli periyotlar ile yenilenmesi gerekebilir. Örneğin araçta kullanılan balataların bir teknik ömrü vardır ve bu sürenin sonunda periyodik olarak yenilenmesi gerekir. Bu harcamalar kriterlere göre tasnif edilerek ilgili maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir ya da doğrudan giderleştirilir.

2.1.3. Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Bedelinin Kapsamı

Ticari hayatın olağan akışı içinde ve TMS 16 standardı çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların elde edilme şekilleri şu şekilde gerçekleşebilir.

- Satın Alma,
- Takas,
- İmal veya İnşa Edilme,

Bu elde edilme şekillerine bağlı olarak da maliyetler de farklı şekilde oluşacaktır.

2.1.3.1. Satın Alma Yoluyla Elde Edilen Varlıkların Maliyeti

TMS 16'ya göre maliyet aşağıdaki unsurlardan oluşur;

- Satın alma maliyeti, önemli gümrük vergileri, geri iade edilmeyen satın alma vergileri ile indirim ve iskontolar eksi değerinde gösterilecek. Yani, maliyeti azaltan bir unsur olarak dikkate alınır.
- Varlığa direkt olarak yüklenebilen maliyetler.
- Varlığın ilk elde etme maliyetlerine giren veya varlığın üretiminde kullanımı sonunda oluşan sökme, kaldırma ve yer düzenlemelerine ilişkin değerler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı ile aşağıdaki unsurlardan oluşur.²⁶ KDV bir satın alma vergisi olmakla birlikte, indirim yoluyla giderildiği için maddi duran varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmez. Türkiye'deki KDV uygulamasında, firmalar ödedikleri KDV'yi satış yaptıkları esnada hesapladıkları KDV ile karşılaştırmakta ve satışa ait KDV'nin fazla olması halinde farkı ödemekte ancak az olması halinde Devir KDV olarak kullanmaktadırlar. Bir başka ifade ile, KDV'nin mükellefi nihai tüketicidir. Bu nedenle de ödenen KDV maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmez. Vergi Usul Kanunu'na göre; binek otomobile ait KDV'nin KDV Kanunu uyarınca indirimi kabul edilmediği için bu KDV vergi mevzuatına göre, sabit kıymetin maliyetine dahil edilmekte ya da gider olarak nitelendirilebilmektedir. Bu durum TMS 16 ile vergi uygulamaları arasındaki önemli farklardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı durum, binek otomobiller için, ödenen Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) içinde geçerlidir.

Normal koşullarda sabit kıymetin maliyetine eklenmesi gereken bu vergi kalemi (ÖTV), mükellef tarafından istenirse, gider olarak da dikkate alınabilecektir. Oysa, TMS 16, madde bu verginin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi gerektiği şeklinde düzenleme yapmıştır. TMS 16 madde 17'ye göre aşağıdaki unsurlarda maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.

- Maddi duran varlığın monte edileceği alana ve idare tarafından hedeflenen şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü harcamalar. Bu giderler; nakliye gideri, taşıma sigortası gideri, gerekli olması durumunda üretime alınabilmesi için yapılan bakım giderleri de sayılabilir.
- Maddi duran varlığın da montajı ve nakliyesi ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin harcamaların maliyeti, işletmenin ilgili üretim kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin edinimi veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler. (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı)
- Yer in maddi duran varlığın montajına veya üretimine hazırlanmasına ilişkin maliyetler.

²⁶ TMS 16 Madde 16-17.

- Üretilen ürünün İlk teslimatına ilişkin harcamalar.
- Maddi Duran varlığın Kurulum ve montaj maliyetleri.
- Maddi duran varlığın tekniğine 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.
- Mesleki ücretler,

Bir maddi duran varlığın maliyeti kapsamında yer almayan diğer maliyet unsurları şu şekilde sıralanabilir.²⁷

- Yeni bir tesisin devrinin alınma maliyetleri,
- Yeni üretilen bir mamül veya hizmetin reklam ve seminerlerle tanıtılmasına ilişkin maliyetler,yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler,
- İdare giderleri,
- Maliyete direkt olarak yüklenemeyen harcamalar gelir tablosu hesaplarında gider olarak muhasebeleştirilir.
- İdarenin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz üretime alınmamış veya tüm kapasitenin altında çalışan maddi duran varlıklar için katlanılan maliyetler,
- Maddi duran varlığın üreteceği mamül veya hizmete henüz talep oluşması aşamasında yapılan harcamalar,
- İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen organizasyonu veya yeniden yapılanmasına ait harcamalardır.

2.1.3.2. İmal Veya İnşa Edilen Varlıkların Maliyeti

Üretim işletmelerinde imal edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla ürettiği varlıklardan işletme faaliyetlerinde kullanıma tahsis edilenlerin maliyeti, satış için üretilen varlıkların maliyetine eşit olur ve satış bedelleri üzerinden değil, maliyet bedelleri üzerinden aktifleştirilir.

İnşa edilecek binanın yerinde daha önce inşa edilmiş bir bina varsa, bu binanın yıkım ve temizleme masrafları yeni binanın maliyetinde gider olarak dikkate

²⁷ TMS 16 Madde 18.

alınacaktır. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu değerinin de yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi icap edecektir.

Yıkıtılan binanın yıkıntı değerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda, elde edilen değer eski binanın itfa edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın tespitinde vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır.²⁸

İmal edilen maddi duran varlıkların maliyetlerinin belirlenme esaslarına göre; İmal edilen bir gayrimenkule ait fiilen yapılan giderler aşağıdaki gibidir.

	TL
Beton (500 m ³ x 800 TL)	= 400.000
İşçilik (5.500 Saat x 20TL)	= 110.000
Su, elektrik, çevre düzeni ve alt yapı harcamaları	= 300.000
Araç yakıt giderleri	= 50.000
Makine Teçhizat amortisman Gideri	= 60.000
Sarf malzemeleri	= 75.000
Kapı pencere çatı malzemeleri	= 120.000
Finansman Gideri (Faiz)	= 80.000
VUK göre ayrılabilir amortisman (Makineler)	= 100.000
GİDERLER TOPLAMI	= 1.295.000

²⁸ Örtün ve Karapınar, a.g. e., s. 155

TMS 16 UYGULAMASINA GÖRE GAYRİMENKULÜN OLUŞAN MALİYETİ

	TL
Beton (500 m ³ x 800 TL)	= 400.000
İşçilik (5.500 Saat x 20 TL)	= 110.000
Su, elektrik, çevre düzeni ve alt yapı harcamaları	= 300.000
Araç yakıt giderleri	= 50.000
Makine Teçhizat amortisman Gideri	= 60.000
Sarf malzemeleri	= 75.000
Kapı pencere çatı malzemeleri	= 120.000
TOPLAM MALİYET	=1.115.000

İşletmenin gerçek gideri 1.295.000 TL dir. TMS 16' ya göre Finansman Giderleri ve Makinelere ait amortismanlar maliyet unsuru olarak sayılmadıkları için TMS 16 ya göre maliyet, 1.115.000 TL olmuştur.

TMS 16 uygulamasına göre maliyet tutarı 1.115.000 TL iken vergi mevzuatına göre maliyet bedeli şu şekilde olacaktır.

V.U.K'A GÖRE GAYRİMENKULÜN OLUŞAN MALİYETİ

	TL
TMS 16 Uyarınca Maliyet tutarı	= 1.115.000
Standarda göre ayrılması gereken amortisman tutarı	= 60.000
Vergi Usul Kanunugöre ayrılması gereken amortisman tutarı	= 100.000
Amortisman Farkı	= 40.000
Vergi Mevzuatına göre Toplam Maliyet	= 1.155.000

Örneğe göre, V.U.K uyarınca ayrılması gereken amortisman tutarı daha yüksek olduğundan vergi kanunlarına göre imal edilen gayrimenkulün maliyet tutarı 40.000 TL daha fazla olarak gerçekleşmiştir. V.U.K hükümlerine göre ayrılması gereken amortisman tutarınının 40.000 TL olması durumunda maliyet 1.095.000 olarak gerçekleşecektir.

İmal edilen gayrimenkul için kullanılan kredi için ödenen kredi faizi tutarının 80.000 TL olduğu anlaşılmaktadır. Bu faiz giderinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre imal edilen gayrimenkulün maliyeti ile ilişkilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Zira, imal edilen gayrimenkuller özellikli varlık niteliğinde de olsa, maliyetle ilişkilendirilmez.

Bu örnekte yer alan rakamsal tutarlar; imal edilen maddi duran varlıkların maliyeti hesaplanırken hangi tür gider ya da harcamanın maliyet unsuru olduğunu örneklemek amacıyla tesadüfi olarak tespit edilmiştir. Amortisman giderinin vergi uygulamalarına göre daha yüksek olması işletmeye vergisel avantaj sağlayacaktır. Bu örnekteki durumda maliyet 40.000 TL yani amortismandaki fark tutarı kadar artacağı için işletmenin kârı bu tutar kadar az olacaktır.

Bu örneğin gayrimenkul yerine makine teçhizat olması durumunda da sonuç aynı olacaktır. Maliyet farkı, standart ile vergi uygulamaları arasında maliyetin unsurlarının neler olması gerektiği konusundaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Üçüncü şahıslara sunulan mali tablolarında burada söz konusu olan farklılıkların mevcut olması halinde gerekli açıklamaların bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında yapılmasında fayda görülmektedir. Bu yolla finansal tablolarında birlik ve uyum sağlanmış olacaktır.

2.1.3.3. Takas Yolu İle Edinilen Varlıkların Maliyeti

Takas yoluyla edinilen bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; takas işleminin ticari faaliyet özelliklerini taşıması ve elde edilen maddi duran varlığın veya elden çıkarılan maddi duran varlığın “gerçeğe uygun değeri” ile ölçülür.²⁹ Gerçeğe uygun değer ile ölçülmeyen maddi duran varlığın değeri, işletme kayıtlarında yer alan değeri ile ölçülür.

Bir takas işleminin ticari niteliğinin belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin yapılacak tespitlerde vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir işletmede edinilen ve satılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirleyebilmesi halinde; edinilen maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı

²⁹ TMS 16 Madde 21.

sürece, satılan maddi duran varlığın,varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.³⁰

Konunun daha anlaşılabilir olması için aşağıdaki örnekte takas maliyetinin standart ve vergi uygulamaları açısından içerdiği özellikler sıralanmıştır.

Bir işletme 50.000 TL bedelle satın aldığı ve teknik ömrü 5 yıl olan kamyoneti 3'ncü yılda daha özellikli bir makine alımı için takasta kullanma kararı almışlardır. Kamyonet için bugüne kadar 20.000 TL amortisman ayrılmış olup satılabilir değeri 30.000 TL'dir. Vergi uygulamalarına göre kamyonetin emsal bedeli 25.000 TL'dir. Bu kamyonetin verilmesi karşılığında değeri 22.000 TL olan makine takas yoluyla satın alınacaktır.

TMS 16 Standardına göre takas maliyeti şu şekildedir :

Makinenin Emsal Bedeli	=	22.000 TL
Kamyonetin Emsal Bedeli	=	25.000 TL
Gider yazılan takas farkı	=	(-) 3.000 TL

Vergi Mevzuatına göre takas maliyeti şu şekilde olacaktır :

Makinenin Emsal Bedeli	=	22.000TL
Kamyonetin Defter Değeri	=	30.000 TL
Gider yazılan takas farkı	=	(-)8.000 TL

TMS 16'ya göre takas zararı 3.000 TL iken vergi uygulamalarına göre takas zararı 8.000 TL olacaktır.

³⁰ TMS 16 Madde 22.

2.1.4. Borçlanma Maliyetlerinin Maliyetle İlişkisi

İşletmece inşa edilen ve üretien maddi duran varlık kalemi ile ilgili Borçlanma Maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı” ile belirlenmiştir. TMS 23 standardı, finansman maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları içermektedir. Bu kapsamda genel olarak borçlanma maliyetlerini oluşturdukları anda gider olarak finansal tablolarda gösterilmesi esastır. Duran varlık ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin ise maliyete eklenmesi imkan dahilindedir.

Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir.³¹

- Kısa vadeli kredili mevduat hesabı ile uzun vadeli finansmanlara uygulanan faizler.
- Finansmanla ilgili iskonto ve primlerin geri ödemeleri.
- Borç anlaşmalarının düzenlemeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin ödemeleri.
- TMS “17 Kiralama İşlemleri” standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan kiralamalara ilişkin finansman maliyetleri.
- Yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.

2.1.4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyetleri özellikle varlığın bir unsuru olarak aktifleştirilmediği sürece oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınırlar.

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (bağlı) giderlerin toplamını ifade eder.³² Buradan da açıkça anlaşılacağı üzere, maddi duran varlığın edinimi ile ilgili borçlanma giderleri (finansman gideri) maliyet unsuru olurken, daha sonra ortaya çıkanlar dönem gideri olarak dikkate alınacaktır

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere maddi duran varlığın aktifleştirildiği döneme kadar olan borçlanma maliyetleri (vade farkları, faiz giderleri ve kur farkları) ilgili varlığın maliyetine eklenir. Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur:

³¹ 213 Sayılı V.U. K. Madde 262.

³² Güler, a.g. e., s. 424.

Maddi duran varlığın işletmenin aktifine girdiği dönem sonuna kadar hesaplanan maddi duran varlıkla ilgili finansman maliyetleri varlığın maliyetine eklenirken, sonraki dönemlerde gerçekleşen finansman giderlerinin varlığın maliyetine eklenmesi konusunda mükelleflere seçimlik hakkı tanınmıştır. TMS 16'ya göre, katlanılan ve katlanılması planlanan borçlanma maliyetleri sabit kıymetin maliyetine eklenmelidir.

Maddi duran varlığın işletme tarafından inşâ edilmesi sürecinde özellikli varlık kapsamında değerlendirilip, kullanıma hazır hale gelinceye kadar doğrudan ilişkilendirilebilen finansman giderleri, özellikle maddi duran varlığın edinim maliyetinin bir unsuru olarak aktife kaydedilir.

Bir maddi duran varlığın işletmede kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın yalnızca fiziksel olarak inşâ edilmesinden daha fazlasını ifade eder. Bu işlemler; fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri içerir

Maddi duran varlık kaleminin maliyeti; muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına karşılık gelen eşdeğeri tutardan oluşur. Eğer ödeme vadeli yapılıyorsa peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark kredi dönemi boyunca faiz gideri (Finansman Gideri) olarak finansal tablolara aktarılır.

TMS 16'ya göre eğer maddi duran varlık taksitle alınmış ise, fiyatın içinde gizli olan finansman maliyeti ayrıştırılması gerekir. Ayrıştırılan finansman gideri, maddi duran varlığın maliyetinden çıkarılarak finansman giderleri içine alınır.

Yani edinim maliyetleri içerisinde finansman (borçlanma) giderleri yer almaz.³³

Bir duran varlıkla direkt ilgili olan bir kredinin, o duran varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi vergi uygulaması açısından bir zorunluluktur. Kullanıma hazır nitelikteki bir duran varlığın satın alınmasından doğan borçlanma giderleri TMS 23'e göre maliyetlere verilmez, doğrudan finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Çünkü, TMS 16 sabit kıymetin muhasebeleştirildiği andaki peşin değerini esas almıştır.

³³ Örtgen ve Karapınar, a.g.e., s. 155.

2.1.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Son Verilmesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler uzun süreli kesintiye uğradığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.³⁴

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler; şirketin oto finansman sağlayamaması, banka kredilerinin kesilmesi, yatırımdan vazgeçilmesi veya bir süre ara verilmesi gibi sebeplerle kesintiye uğrayabilir. Bu durumlarda borçlanma maliyetleri, varlığın maliyetine kayıt edilmesi, dönem gideri olarak nitelendirilir.

Olağan koşullarda, bir maddi duran varlığın fiziken inşâsının tamamlanması; normal yönetsel işlemler devam etse bile, ilgili maddi duran varlığın hedeflenen işletmede kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, alıcının veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.³⁵

Bir varlığın hedeflenen kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler tamamlandığında, finansman giderlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

Özellikli bir maddi duran varlık inşaatının tamamlanması durumunda, normal idari işlemler devam etse bile özellikli varlığın kullanıma veya satışa hazır olduğu kabul edilir ve aktifleştirmeye son verilir. Özellikli varlıkla ilgili müşterinin veya kullanıcının talebine göre dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi halinde de işlemlerin tamamlandığı kabul edilir ve aktifleştirmeye son verilir.

Vergi kanunlarına göre de bina inşaatlarında binanın kullanılabilir hale gelmiş olması işin tamamlanmış olduğunun kabulü için yeterlidir. Bu aşamadan sonra ortaya çıkan harcama ve giderler, maliyet unsuru değil gider olarak nitelendirilir ve sonuç hesaplarına aktarılır.

³⁴ TMS 23 Standardı Madde 23.

³⁵ TMS 23 Standardı Madde 26.

2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AKTİFLEŞTİRME

Maddi Duran Varlıkların değerlemesi, TMS 16'ya göre aktifleşme tarihinde ve aktifleştirme sonrası bilanço tarihinde olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır. Daha önce maddi duran varlıkların ilk edinim sırasında aktifleştirilmesi incelenmiştir.

Burada, bilanço tarihindeki değerlendirme konusu işlenecektir. Bilanço tarihlerinde değerlendirme de maliyet modeli ve gerçeğe uygun değer olmak üzere iki yöntem uygulanabilir. İşletmeler, bu iki yöntemde birini uygulamalıdır. Her iki yöntemin bir arada kullanılması mümkün değildir.

Maddi duran varlıklar "Duran varlıkların maliyetle değerlendirme ilkesi" gereğince, işletmeler tarafından satın alınmaları, inşâ veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında yapılan harcamalardan oluşan maliyetle değerlendirilir. Ancak, maliyet bedelinin anlamını yitirdiği durumlarda dönem sonu (31.12....) değerlemesinde maliyet değeri yerine başka değerlendirme ölçütlerine başvurulabilir. Bu ölçütlerden diğeri de "Yenileme Değeri" dir.³⁶

2.2.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yöntemi modeline göre, maddi duran varlıklar finansal tablolarda edinim ya da üretim maliyetlerinden oluşan değerden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki kalan değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.³⁷

Maliyet modeli ilk kabulden sonra, varlığın devam eden dönemlerde yıpranma ve değer düşüklükleri için ayarlama yapılmış kayıtlarla gösterilen gerçek maliyetleridir.

Temel yaklaşım olarak kabul edilen bu modelde, bir maddi duran varlık aktifleştirildikten sonra finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilir. Yani başka bir ifade ile maddi duran varlık finansal tablolarda "net değeri" ile yer alacaktır. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre; ilgili maddi duran varlığın değeri, edinimdeki maliyeti olan ilk kayıtlı değerine ulaşmaya kadar "maddi duran varlık değer artışları" kayda alınabilecektir. Bu değer hiçbir zaman maddi duran

³⁶ Gürbüz Gökçen, vd. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, 2011, s. 235.

³⁷ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s. 155.

varlığın ilk kayıtlı değerini aşamayacaktır. Daha açık bir ifade ile maddi duran varlığın değeri, edinim tarihindeki ilk kayıtlı değerinden daha yüksek olamaz.

Bu yöntemde; cari uygulama ve standart arasındaki en belirgin fark maddi duran varlıklar değer düşüklüğü için karşılık ayrılmasının gerekliliğidir. Standartta öngörülmesine karşılık, Türk vergi mevzuatında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Ancak, Takdir Komisyonuna müracaat etmek suretiyle maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olduğunun ispatlanması halinde maddi duran varlığın değeri azaltılmakta ve azaltılan bu tutar Gelir Tablosu hesaplarına intikal ettirilmektedir.

Maliyet bedeli hesaplanırken dikkate alınması gereken bilgiler Tablo- 2'de özetlenerek örneklendirilmektedir.

Tablo-2 Maddi Duran Varlığın Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar

HARCAMANIN TÜRÜ	TFRS UYGULAMASI		V.U.K UYGULAMASI		AÇIKLAMALAR
	Maliyet	Gider	Maliyet	Gider	
Satın alma Bedeli	100.000		100.000		Her iki uygulamada da temel maliyet
Kredi Alma Bedeli		1.000		1.000	Maliyete eklenmez. Gider yazılır
Taşıma Maliyeti	4.000		4.000		Maliyetin bir unsurudur.
Kurulum Maliyeti	2.000		2.000		Doğrudan yansıtılabilen harcama
Çevre Restorasyon Maliyeti	2.000				TMS 16 ya göre maliyettir.
Montajda Kullanılan Malzeme	7.000		7.000		Doğrudan yansıtılabilen harcama
Montajda Çalışan İşçi Ücretleri	8.000		8.000		Doğrudan yansıtılabilen harcama
Montajda Kullanılan Cihaz Amortismanı	1.500		1.500		Maliyetle ilgilidir. Ancak, amortisman V.U.K ve standarda göre farklı olabilir
Eğitim Gideri		3.000		3.000	Genel Gider niteliğindedir
Teste Kullanılan malzeme Harcaması	5.000		5.000		Maliyetle ilgilidir. Net tutar dikkate alınmalıdır.
Test etme işçilik Maliyeti	3.000		3.000		Doğrudan yansıtılabilen harcama
Test Etme Fabrika Amort. Gideri	2.000		2.000		Maliyetle ilgilidir.
Faaliyet Zararı		8.000		8.000	
Borçlanma Maliyeti	7.500	4.500	75.000		Özellikli varlık olması halinde Maliyet değerse giderdir.

Bir maddi duran varlığın ilk edinimdeki defter değeri, o maddi duran varlığın “geri kazanılabilir değer”ini aşarsa, o maddi duran varlıkta değer düşüklüğü vardır.

Değer düşüklüğünde;

- Bilanço da olması gereken değer olarak defter değeri ile geri kazanılabilir değerden düşük olanı dikkate alınır.
- Geri kazanılabilir değer de defter değeri ile geri kazanılabilir değerden büyük olanı seçilir.

Geri kazanılabilir değer bir anlamda maddi duran varlığın “Kullanım Değeri “ olarak da ifade edilebilir.

İşletmeler dönem sonlarında, bir maddi duran varlıkta kıymet kaybına uğradığına ilişkin, belirtilerin mevcut olup olmadığını inceler ve değerlendirmeye tabi tutar. Bu tür belirti bulunması olasılığında maddi duran varlığın varlığın geri kazanılabilir değerini araştırarak tahmin etmelidir.

Değer düşüklüğü, defter değeri ile geri kazanılabilir değer karşılaştırılması sonucu bulunur.

Geri kazanılabilir değer derken kast edilen, satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden büyük olan olarak dikkate alınır.

Piyasada ticareti yapılan mallar;

- Homojense,
- Alıcısı varsa,
- Satıcısı varsa,
- Fiyatlar bilinebiliyorsa, buradan tespit edilen değer ile defter değeri karşılaştırılabilir.

Defter değeri satış masrafları düşülerek bulunmuş rayiç değerden küçükse, maddi duran varlıkta değer düşüklüğü mevcut değildir.

Böyle bir durumun varlığı halinde, kullanım değerinin belirlenmesine ihtiyaç yoktur.

Maliyet yönteminin uygulandığı bir işletmede maddi duran varlığın değer düşüklüğünü şu şekilde belirlemek mümkündür :

ÖRNEK-X İşletmesi 30.09.2015 tarihinde 500.000 TL bedelle bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır ve sonunda önemli bir kalıntı değeri kalmamaktadır. Makine de meydana gelen bir fonksiyon arızası sonucu dönem sonunda değerinin 400.000 TL olacağı beklenmektedir. 213 sayılı V.U.K hükümlerine göre; amortisman süresi 4 yıl'dır.

TMS 16 Uygulaması ;

	TL
Satın alınan makinenin satın alma maliyeti	: 500.000
Makine Amortismanı	: (-)25.000
Değer Düşüklük Öncesi değeri	: 475.000
(500.000 – 25.000)	
Makinenin Geri Kazanılabılır Değeri	: 400.000
TMS 16 ya göre Gider Yazılan Değer Düşüklüğü Tutarı	: 75.000

TMS 16 uygulamasına göre gider yazılan tutar 100.000 TL'dir. Bu tutarın, 25.000 TL'si amortisman tutarı ve 75.000 TL'si değer düşüklüğü tutarından oluşmaktadır. Makine işletmeye 30.06.2015 tarihinde girdiğinden o yıl için ayrılacak amortisman tutarı TMS 16 ya göre 6 aylık olarak hesaplanacaktır. Makinenin teknik ömrü 5 yıl olduğuna göre yıllık amortisman oranı $1/5 = 0,20$ olarak hesaplanacaktır. Kalan 6 aylık süre içinde 2015 yılına ait amortisman tutarı 25.000 TL olmaktadır. 2015 yılına ait amortisman tutarı V.U.K göre 125.000 TL olmaktadır. Örnekte verildiği üzere V.U.K'a göre amortisman süresi 4 yıldır. Amortisman oranı $1/4 = 0,25$ olmaktadır. Makinenin değeri 500.000 TL olduğundan $500.000 \times 0,25 = 125.000$ TL olarak hesaplanmaktadır. Burada V.U.K hükümlerine göre amortisman süresi 5 yıl olsaydı her iki uygulama da gider yazılan tutar aynı olacaktı. Amortisman süresinin 8 yıl olması halinde de V.U.K hükümlerine göre gider yazılabilecek tutar 62.500 TL olacaktı.

Vergi kanunlarına göre; 125.000 TL gider yazılmıştır. TMS 16'ya göre yazılan gider daha düşük olduğundan dönemin mali kârı olumsuz etkilenmemiştir. TMS 16'ya göre yazılan giderin daha yüksek olması halinde aradaki fark hesaplanacak ve dönem mali kârı hesaplanırken kâra eklenecektir.

2.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

TMS 16 'ya göre bu yönteme "Yeniden Değerleme Yöntemi" adı verilmekle birlikte bu yöntem esasında "Gerçeğe Uygun Değer" yöntemidir. Gerçeğe uygun değer, güvenilir değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilir.

Gerçeğe uygun değeri kanıtlanabilir şekilde ve güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlıklar "yeniden değerlendirilmiş" tutarları üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden,, birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer olarak dikkate alınmalıdır. Yeniden değerlendirme, finansal tablolarda (Bilanço) itibariyle gerçeğe uygun değer olarak kullanılarak bulunacak tutarın işletmenin kayıtlı defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.³⁸

Arazi ve binaların "gerçeğe uygun değeri", genellikle piyasa şartlarındaki kanaat verici belge ve delillerin gayrimenkul değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu belirlenen değerdir. Bu sebeple, piyasa değeri, gerçeğe uygun değer olarak ifade edilmektedir.³⁹

TMS 16'ya göre, yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılmasını kabul etmektedir. Gerçeğe uygun değer ikincil piyasaya sahip varlıklar için genel olarak piyasa değerini işaret etmektedir.

Defter değeri yaklaşımın amaçları açısından, yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle bilançoya yansıtılacaklarından herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç yoktur. Gerçeğe uygun değer, duran varlık defter değerinden yüksek ise aradaki fark doğrudan gelir olarak kaydedilmeyip, öz sermaye hesap grubu içerisinde Sermaye Yedekleri grubunun altında Yeniden değerlendirme Fonu Hesabına alınırlar. Bu tutar, nitelik itibariyle Sermaye hesabının bir unsuru olarak dikkate alınır ve sermayenin cüz'ü addolunur. Vergi Usul Kanunu'na göre, bu fonun işletme amaçları dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Kullanılması durumunda gelir unsuru olarak dikkate alınır ve vergisel sonuç doğururlar. Başka bir ifade ile o yılın gelir matrahını artırarak kurumlar vergisine tabi

³⁸ TMS 16 Standardı, Madde 31.

³⁹ Güler, a.g.e., s. 275.

işletmeye ilave vergi yükü getirir. İşletmenin 2015 yılı Faaliyet Geliri 500.000 TL ve 100.000 TL'lik bir fonun amaç dışı kullanımı halinde işletmenin ödeyeceği Kurumlar Vergisi aşağıdaki şekilde artacaktır.

Faaliyet Geliri	= 500.000 TL
Eklenecek Fon Tutarı	= 100.000 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	= 600.000 TL
Kurumlar Vergisi (600.000 TL X 0,20)	= 120.000 TL

Yeniden değerlendirme yönteminde, gerçeğe uygun değer tespitinde değerlemenin sağlıklı bir şekil ve yöntemle yapılabileceği etkin piyasanın varlığı zorunlu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu piyasanın olmaması ya da yetersiz olması durumunda gerçeğe uygun değer uzmanlarca tespit ve tayin edilmelidir. Bu takdirde, tespit uzmanlarca yapıldığı Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotlarında açıklanmalıdır. ,

Maddi duran varlıklarda gerçeğe uygun değer;

- Arsa ve binalarda aynı türden bir işletmenin, aynı varlık için ödeyeceği değer olup, bunun bulunmasında mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanlarının yapılmış hesaplardan yararlanılır.
- Tesisler, cihazlar, fabrika ve genel yönetimde kullanılan müşteriler pazar değerlerinin tahmini ile bulunur. Eğer bunların pazar değeri bulunamıyorsa amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılır.
- Diğer maddi duran varlıkların değeri, bunların gelecekte yaratacakları fayda ile ölçülür.

Maddi duran varlıkların “gerçeğe uygun değeri” piyasa şartları da dikkate alınarak değerlendirme yapılmak suretiyle tespit edilmiş piyasa değeridir. Piyasanın yeterli olmaması halinde, gerçeğe uygun değer çeşitli yöntemler kullanılmak suretiyle tahmin edilmesi gerekebilir.

Varlıklarla ilgili bağlayıcı satış anlaşmasının olması halinde, maddi duran varlığın “gerçeğe uygun değeri” olarak “anlaşma değeri” dikkate alınır. Böyle bir anlaşma yoksa, varlığın aktif bir piyasası olup olmadığı araştırılır. Böyle bir piyasanın mevcut olması durumunda, piyasadaki satış fiyatı “gerçeğe uygun değer” olarak kabul edilir.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri piyasa değerleridir. Bu değer, konusunda uzman, gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca, tespit ve tayin edilir. Arazi ve binalar dışındaki maddi duran varlıkların “gerçeğe uygun değeri” piyasa şartları ve işletme içi bilgiler incelenerek değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değeridir. Maddi duran varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması sebebiyle piyasa değerlerine ilişkin bilgi mevcut değilse ya da bulunamıyorsa, gelir yaklaşımı veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılarak” gerçeğe uygun en yakın değeri” (uygun değer) tespit edilebilir. TMS 16 da sözü geçen gelir yaklaşımında “birime özgü değer” hesaplanmaktadır. Birime özgü değer olarak, bir işletmenin bir maddi duran varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında katlanılması beklenen nakit akışlarının bugün ki değeridir.⁴⁰

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer; Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında tanımlanan” kullanım değeri”nden farklıdır. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminleri ile birlikte katılımcılara ilişkin faktörleri de yansıtır. Bu şekilde görülmektedir ki, gerçeğe uygun değer, işletme dışı faktörlerden daha fazla etkilenmektedir. Kullanım değerleri ise, işletme içi faktörlere bağlıdır.

Gerçeğe uygun değerın tespitinde kullanılacak diğer yöntem itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımıdır. Bu yaklaşım amortismanı düşürülmüş “ikame maliyeti” ni işaret eder. Bu değer, benzer bir varlığın satın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesi suretiyle hesaplanır.

Yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı maddi varlığın değerinde görülen değer değişiminin sıklığına ve dalgalanmanın boyutuna bağlıdır. İlke olarak, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın fazla açılmasını beklemeden yapılması gerekir. Eğer gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark çok hızlı şekilde açılıyorsa, yeniden değerlendirme her dönem yapılmalı, ancak bu farkın açılması sıklıkla olmuyorsa, 3-5 yıllık aralıklarla yapılabilir.⁴¹

TMS 16 gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanımına varlığın ilk muhasebeleştirme tarihini izleyen değerlendirme dönemlerinde izin verilmiş olmasına rağmen, gerçeğe uygun değer ölçüsünün aslında ilk kayıtta da kullanılabileceğini

⁴⁰ TFRS 5, Madde 6.

⁴¹ Örtün ve Karapınar, a.g.e., s. 155.

belirtmektedir. Bir veya birden fazla maddi duran varlığın, parasal olmayan varlık (başka bir maddi duran varlık)veya varlıklar ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilmesi halinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyet bedeli” gerçeğe uygun değeri” ne göre belirlenecektir.

Bu yöntemle göre;

- İlk dönemde artış olması halinde bu değer Özkaynak içerisinde değerlendirilir.
- İzleyen dönemlerde artış olması halinde aynı şekilde Özkaynak içerisinde değerlendirilir.
- İzleyen dönemlerde azalış olması halinde değer artış fonundan kaynaklanır. Bunun yetmemesi halinde kalan tutar giderleştirilir.
- İlk dönemde azalış olması halinde bu azalış giderleştirilir.
- İzleyen dönemlerde artış olması halinde; önceki azalış kadar olan tutar gelir yazılır, kalan tutar olması halinde bu tutar öz kaynaklar içerisinde yer alır.
- İzleyen dönemlerde azalış olması halinde de azalış tutarı gider olarak dikkate alınır.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa gelir ve kurumlar vergisinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergiler Standardı”kapsamında yer alan ilkeler doğrultusunda bu ilkelere uygun olarak muhasebeleştirilir

Maddi duran varlığın değerinde yeniden değerlendirme yönteminin uygulanması sonucu bir artış meydana gelmesi durumunda bu artış, özkaynaklar grubu içerisinde gösterilir. Bu özkaynak hesabı “Yeniden Değerleme Artış Fonu” hesabıdır. Söz konusu artışlar bu hesabın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde azalış meydana gelmesi halinde azalışlar öncelikle bu hesaptan karşılanır ve bunun yetmemesi halinde giderleştirilir.

Aynı şekilde maddi duran varlığın değerinde, yeniden değerlendirme yönteminin uygulanması halinde bir azalış meydana gelmesi halinde bu azalış gider olarak dikkate alınır. İzleyen dönemlerde aynı şekilde azalış olması halinde gider olarak dikkate alınır, artış olması halinde eski azalış kadar kısmı gelir yazılır; böylece daha önce gider yazılması giderilmiş olur.artan kısım olması halinde bu tutar da öz kaynaklar içerisinde yer alan Yeniden Değerleme Artış Fonu hesabına alacak kaydedilir.

2.2.3. Değerleme

Değer artışı olması halinde bir maddi duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, değerlemeden kaynaklanan bu artış kâr yazılmaz. Bu değerlendirme farkı, bilançoda özkaynak hesaplarında gösterilir. Bu fark bilançoda özkaynak kalemleri içerisinde yer alan ancak, ayrı bir kalem olan “Maddi Duran Varlıklar Değer Artış Fonu” hesabında gösterilir.⁴²

Kullanımdan çekilmesi veya çıkarılması söz konusu olduğunda, yeniden değerlendirme değer artışı, geçmiş yıl kârları hesabına aktarılabilir.⁴³

Yeniden değerlendirme artışı(Enflasyon Düzeltmesi), vergi mevzuatına 2003 yılında girmiş bir uygulamadır. Hesaplanan yeniden değerlendirme artışının beş yıl içerisinde işletmeden çekilmesi ya da ortaklara kâr olarak dağıtılması halinde, yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre vergiye tabi tutulmaktadır.⁴⁴

Yeniden Değerleme uygulamasının Vergi Usul Kanunu'ndaki karşılığı Enflasyon Düzeltmesidir. Yani, işletmenin aktifinde yer alan parasal olmayan değer olarak nitelendirilen bilanço kalemlerinin enflasyon etkisi ile değerlerinin azalması durumunda, bu değerlerin güncelleştirilmesini esas almaktadır. Parasal olmayan kalemlerin başında Maddi Duran Varlıklar gelmektedir. Vergi Usul Kanununa göre yeniden değerlendirme uygulaması yapılabilmesi için kanunun önerdiği şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu şartların oluşmadığı yıllarda yeniden değerlendirme artışı uygulanması söz konusu değildir. Bu uygulamanın yapılabilmesi için son üç hesap dönemi sonunda enflasyonun % 100' ün üzerinde artması ve son yılda da artışın en az % 10 olması şarttır. Burada dikkat edilmesi gereken temel husus her iki şartın bir arada gerçekleşmiş olmasıdır. Kanun maddesi halen yürürlükte. Ancak, her iki şartın bir arada gerçekleşmemesi sebebi ile uygulama alanı daralmıştır. Bununla beraber Vergi Usul Kanunu'daki düzenleme gereğince bu şartlar oluşmasa bile “kıymetli maden ticareti” yapanlar yeniden değerlendirme (Enflasyon Düzeltmesi) yapmak durumundadır.

Bir maddi duran varlığın defter değeri, yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak dikkate alınır. Söz konusu maddi duran varlıkla ilgili olarak daha önce yeniden değerlendirme artışı oluşmuşsa, ortaya çıkan azalış,

⁴² Örtten ve Karapınar, a.g.e., s.155.

⁴³ Örtten ve Karapınar a.g.e. ,s.155.

⁴⁴ 213 Sayılı V.U.K. Mükerrer Madde 298.

önceki değerlendirme farkını yok edecek ölçüde özkaynak hesap grubundaki “yeniden değerlendirme değer artışı hesabı”ndan düşülecek şekilde kayıtlara alınır. Kalan tutar olması halinde bu tutar gider olarak dikkate alınacaktır

Varlığın defter değerinden düşülmesi halinde bu fark gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak dikkate alınmalıdır. Bu durum vergi mevzuatında karşılık gideri olarak nitelendirilmekte ise de TFRS 5 standardı bunu bir düzeltme zararı olarak nitelendirmektedir. Bu giderler nitelikleri itibariyle amortisman giderleri gibi üretim veya hizmet maliyeti ile ilişkili olamazlar.

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Bir varlıktan yararlanma bir muhasebe döneminde gerçekleşiyor ise, o maliyet, doğrudan “gider” olarak nitelendirilir. Birden fazla muhasebe döneminde yararlanma söz konusu ise faydalanma süresi ile uyumlu olarak ilgili dönemlere dağıtılır. Faydalanma süresine uyumlu olarak dağıtılan bu maliyetlere “amortisman” adını vermekte ve amortisman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 16’ya göre, amortisman tabi değer hesaplanırken, varlığın son satılabilir (kalıntı) değerinin maliyetten düşürülmesi gerekmektedir. Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar.

Amortisman, varlığın değerinde bir değişiklik yaratacaktır. Varlığın kullanım sürecinde kullanımından dolayı değerinde bir azalma, genel fiyat seviyesindeki değişim nedeniyle bir küçülme veya varlığın cinsine özgü fiyat seviyesindeki değişiklikler nedeniyle bir azalmanın ortaya çıkması gerekir.⁴⁵

Maddi duran varlıklardan boş arsa ve araziler amortisman tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerindeki meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her türlü yollar ve arklar amortisman tabi tutulur. Bir binanın üzerinde yer aldığı arsanın değerinde meydana gelecek artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.⁴⁶ Maddi duran varlığın birbirinden bağımsız olarak değer yitirmiş her bir bağımsız bölümü maliyetle önemli bir şekilde ilişki içerisindedir.

⁴⁵ A.g.e., s. 43 (Yüksek Lisans Tezi).

⁴⁶ 213 Sayılı V.U.K. Madde 269 ve 313.

Amortisman gibi kayıtlar diğer varlıkların üretiminin maliyetleri içermediği takdirde gelir tablosuna kayıt edilir.⁴⁷

Amortisman; amortismana tabi kabul edilebilen varlığın temelde beklenen kullanım ömrü olarak kabul edilir. Beklenen kullanım ömrü de kullanılan dönemdir ve varlığın ekonomik ömrü biçilen değerden daha uzun olabilir.⁴⁸

Bir varlığın amortismana tabi tutulması, maddi duran varlığın kullanılabilir ve işletme aktifine girdiği durum olduğunda başlar. Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.

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.

Başka bir varlığın edinilmesinde kullanılan maddi duran varlığın amortismanı dönem giderleri arasında yer almaz. Söz konusu olan amortisman tutarı, yeni edinilen varlığın maliyetine eklenir. İşletme için yapılan tesislerin inşaatında kullanılan yükleyicinin amortismanı yapılmakta olan yatırım maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Yani pres makinesi satın aldığı anda 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabına alınır. Amortismanı da 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının alacağına, karşılık gideri hesabı yerine de 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına borç yazılır.⁴⁹

TMS 16 standardı bir maddi duran varlık kaleminin, her bir parçasının toplam maliyetinin içinde önemli bir maliyeti oluşturması halinde ayrı ayrı amortismana tabi tutulmasını imkanı kılar.⁵⁰

Örnek olarak; bir tır'ın çekicisi ve römorkörü ister mülkiyete isterse finansal kiralamaya konu olsun, her ikisini de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür.

2.3.1. Maddi Duran Varlıkları Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma

Bir duran varlık farklı parçaları ile bir bütün olarak alınıyorsa, bütünü oluşturan parçalar farklı kullanım ömürlerine sahip olması ve parçaların bedellerinin

⁴⁷Cennet Gürbüz, Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço kârına Yönelik Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009 . s. 44 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

⁴⁸Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır , Kobilere Finansal raporlama, Türmob Yayınları-426, 2011, s. 343.

⁴⁹A. Tugay Yücel, Genel Muhasebe, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 3 ncü Baskı, Nisan-2014

⁵⁰TMS 16 Standardı Paragraf 44.

ayrıca belirlenebilmesi koşuluyla parçalar için farklı oranlarda amortisman ayrılması söz konusu olabilir. Fabrika, bina, tesis, araç ve gereçleri ile satın alınmışsa her bir ayrı kısım için ayrıca kayda alınır ve farklı sürelerde amortismanına tabi tutulur. Boru üreten üretici firma için bir ekstruder hattının alınmasında ekstruder, soğutma bölümü ve kesme üniteleri bir bütün olarak çalışmakla birlikte teknik ömür olarak bir birinden farklı teknik ömürlere sahip olabilir. Bu durumda ekstruder hattı tek başına değil, ekstruder, soğutma bölümü ve kesme ünitesi ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilir.

Amortisman uygulanacak olan bir maddi duran varlık birimini oluşturan parçaların ömürleri, ana birimin ömrü kadar uzun olmayabilir. Ana birimin faaliyetine devam edebilmesi için bu parçaların, ana birimin hizmet süresi içinde değiştirilmesi gerekebilir. Bu durumda ana birimin ömründen daha kısa ömürlü olan parçalar üzerinden farklı oranlarda amortisman ayrılır. Yukarıda verdiğimiz örnekte yer alan ekstruder makinası için ayrı, soğutucu ünitesi ile kesme ünitesine farklı oranlarda amortisman uygulanmalıdır.

Burada dikkat edilmesi gereken temel unsur, üretimin sürdürülebilmesi için gereken makine kısımlarının birbirinden bağımsız olmakla birlikte üretimin yapılabilmesi için bir bütünlük arz etmeleridir.

Örnekleme gerekirse; plastik boru üretiminde kullanılan ekstruder hattı, ekstruder makinesi, kalıp, soğutma ünitesi, kesme ünitesi ve paketleme bölümlerinden oluşmaktadır. Bunlardan her hangi birinin eksik olması halinde üretimin yapılabilmesi mümkün olmamaktadır. Bu üniteye yer alan parçaların teknik ömürleri farklı olabilmektedir. Örneğin, borunun çapını belirleyen kalıp kullanım süresi içerisinde ekstruder makinesinden daha kısa bir teknik ömre sahiptir. Aynı şekilde diğer parçalar içinde benzer bir durum söz konusudur. Burada, ekstruder hattı için tek bir amortisman uygulanması yerine her bir parça için ayrı amortisman uygulanmalıdır.

Ekstruder makinesinin teknik ömrü 8 yıl ise yıllık % 12,5 oranında amortisman uygularken, kalıbın teknik ömrü 2 yıl ise % 50 oranında amortisman hesaplanmalıdır. Soğutma ünitesinin teknik ömrü 5 yıl ise, % 20 oranında amortisman hesaplanacaktır.

Ekstruder Hattı amortisman oranı (bütün olarak) % 20 olduğunu kabul edilsin. Ekstruder Makinesinin (tek) teknik süresi 8 yıl ve dolayısıyla amortisman oranı % 12,5 dur. Kalıbın teknik ömrü 2 yıl ve amortisman oranı % 50 dir. Soğutma

ünitesinin teknik ömrü 5 yıl ve amortisman oranı % 20 dir.Kesme ünitesinin teknik ömrü 4 yıl ve amortisman oranı % 25 dir.Paketleme ünitesinin teknik ömrü 10 yıl olup amortisman oranı % 10 dur.

	TL
Ekstruder makinesi	100.000
Kalıp	5.000
Soğutma Ünitesi	25.000
Kesme Ünitesi	10.000
Paketleme Ünitesi	5.000
HAT TOPLAM MALİYETİ	145.000

	Amortisman Tutarı TL
Ekstruder makinesi (100.000 x 0,125)	12.500
Kalıp (5.000 x 0,50)	2.500
Soğutma Ünitesi (25.000 x 0,20)	5.000
Kesme Ünitesi (10.000 x 0,25)	2.500
Paketleme Ünitesi(5.000 x 0,10)	500
TOPLAM AMORTİSMAN	23.000
HAT AMORTİSMANI (145.000 x 0,20)	29.000

Hat amortismanı hesaplanırken; Ekstruder Makinesi, Kalıp, soğutma Ünitesi, Kesme Ünitesi ve Paketleme Ünitesinin değerlerinin toplamı dikkate alınmaktadır. Boru üretebilmek için bu hattın kurulması gereklidir.

Ekstruder hattında yer alan makinelerin ayrı ayrı amortisman tutulması halinde amortisman gideri 23.000 TL olmaktadır. Üretim hattının tek bir amortisman oranına tabi tutulması halinde de 29.000 TL amortisman gideri hesaplanacaktır.

Bir işletmede çok sayıda ve aynı cinsten maddi duran varlıklar bulunabilir. Bu tür maddi duran varlıkların tek tek ele alınarak amortisman hesaplanması yerine, grubun toplam değeri üzerinden amortisman hesaplanır. Sinema salonu işleten bir firmanın satın aldığı koltukların her biri ayrı ayrı değil topluca amortismanına tabi tutulur. Burada koltuklar bir bütünlük teşkil etmektedirler.

2.3.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma

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 bir durumda yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olan önemli parçaların amortisman gideri açısından tek bir grup olarak sınıflandırılması mümkün olmaktadır.⁵¹

Örneğin bir yolcu gemisi ele alındığında bu duran varlık, tek bir varlık olarak nitelendirilemez. Çünkü; yolcu gemisinin teknik ömrü ile gemide kullanılan motor sisteminin teknik ömrü farklı olmaktadır. Bu durumda, geminin amortismanı ile motor sisteminin amortismanının farklı olması gerekir.

Yukarıdaki örnekte verilen plastik boru üretimi yapan işletmede 5 adet ekstruder hattının var olduğunu kabul edersek, makine teçhizatı gruplandırmak mümkün olacaktır. Ekstruder makineleri bir grup, kalıplar bir başka grup, soğutma üniteleri başka bir grup, kesme üniteleri başka bir grup, paketleme üniteleri de ayrı bir grup olarak sınıflandırılabilir.

2.3.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderlerinin Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Döneme ait amortisman gideri, başka bir maddi duran varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, finansal tablolardan gelir tablosunda amortisman gideri olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman gideri maddi duran varlığın maliyetinin bir unsurudur ve maddi duran varlığın defter değerine dahil edilir. Amortisman Gideri direkt yöntemin kullanılmaması durumunda yani başka bir ifade ile endirekt yöntemin kullanılması halinde giderleştirilen amortisman giderleri, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak yazılarak takip edilir. Bu durumda, maddi duran varlığın net defter değeri, maddi duran varlığın defter değerinden “257 Birikmiş Amortismanlar

⁵¹ TMS Standardı Madde 45.

Hesabı”ndaki tutarın düşülmesi ile bulunacaktır. Eğer, işletmenin bilançosunda “257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı” yok ise, bu durumda işletme direkt yöntemi uygulamaktadır. Bu takdirde de maddi duran varlığın net değeri, bilançoda yer alan değerine eşit olacaktır. Endirekt yöntemi uygulayan bir işletmede amortisman gider kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

-----31.12.20..-----
730 Genel Üretim Gideri Hes. xxx
257 Birikmiş Amortismanlar Hes. xxx
-----.../.../...-----

Maddi duran varlık, üretimle ilgi değil pazarlama satış ile ilgili ise, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının yerine 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı, genel idare ile ilgili maddi duran varlık olması durumunda da 770 Genel İdare Giderleri Hesabı kullanılacaktır.

2.3.4. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman

Dönemi

Bir maddi duran varlığın amortismanına esas olan tutarı faydalı ömrü boyunca orantılı ve sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına” uygun olarak muhasebeleştirilir.⁵²

Maddi duran varlıkların kalan faydalı ömürleri ve bundan kaynaklanan sebeplerle amortisman oranları her hesap döneminde gözden geçirilmeli ve doğruluğu test edilmelidir. Sonraki hesap dönemlerinde de varsa yapılan değer artırıcı harcamalar, tamir ve bakım harcamaları varlığın faydalı ömrünü uzatırken, teknolojiye veya ürünün piyasasında meydana gelen değişimler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu birimler dikkate alındığında varlığın kalan faydalı ömründe ve dolayısıyla amortisman oranlarında değişiklik yapmak gerekir. TMS’16 da amortisman tabi maddi duran varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından işletme dışı teknik bilgiler esas alınarak serbestçe tayin olunur. Amortisman ayırma işleminde yararlı sürenin belirlenmesi teknik bir işlemdir.

⁵² TMS 16 Standardı Madde 51.

Bu konuda hassas davranılsa bile, bazı hatalar veya teknolojik değişiklikler bu sürenin hesabında yanılmalara neden olabilir.⁵³ Vergi mevzuatında maddi duran varlıkların teknik ömrü ve dolayısıyla amortisman süresi Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilmektedir.

Standart varlığın amortisman tutarının esasta kullanım ömrü boyunca sistematik bir şekilde ayrılmasını gerekli görmektedir.⁵⁴

Bir varlığın içerdığı gelecekteki ekonomik faydalar genellikle varlık tarafından kullanıldıkça tükenen nitelik taşıır. Bununla birlikte atıl kalan varlığa giydirilmiş ve yüklenmiş değerler, teknik veya ticari yıpranma gibi faktörlerin varlığın ekonomik değerinin azalmasına neden olurlar.

Bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm kriterler dikkate alınır.⁵⁵

- Maddi duran varlığın beklenen kullanım süresi.
- Maddi duran varlıkta olması olası fiziki aşınma ve yıpranma.
- Üretim teknolojisinde değişiklikler veya olumlu gelişmeler ya da maddi duran varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler olması nedeniyle teknik veya ticari değer yitirmesi, ilgili kiralama sözleşmelerinin zamanından önce son bulacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki kanuni kısıtlamalar.

Maddi duran varlığın faydalı ömrü, işletmenin varlıktan beklediği faydaya ve teknik özelliklere göre tespit edilir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik faydalarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu durumda, varlığın faydalı ömrü öngörülen ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilir. Bir maddi duran varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.⁵⁶

⁵³ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 200.

⁵⁴ Gürbüz, a.g.e., s. 48 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

⁵⁵ TMS 16 Standardı Madde 56 .

⁵⁶ TMS 16 Standardı Madde 57.

Bir maddi duran varlığa ilişkin gelecekteki ortaya çıkan ekonomik faydalar , işletme tarafından olağanüstü bir durum oluşmadığı sürece esas olarak kullanım süresince tüketilir.

Bir maddi duran varlığın kalıntı değeri (kullanım süresi sonundaki değeri) varlığın işletme kayıtlarında yer alan defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde amortisman uygulaması durdurulur ve kalıntı değer defter değerine eşitlenir. Örneğin taşıt aracının işletmede kayıtlı defter değeri 2.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 1.850.000 TL ve kalıntı değeri de 250.000 TL ise amortisman uygulamasına son verilir.

TMS 16'nın bu uygulaması ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulaması örtüşmemektedir. Vergi Usul Kanununa göre, amortisman ayırma süresi ile teknik süre ile uyumlu olmak durumundadır ve her hangi bir dönemde amortisman ayrılmaması halinde bu amortismanın daha sonra ki dönemlerde ayrılma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Maddi duran varlığın kullanım ömrü dolduktan sonra amortisman ayrılması halinde , bu tutarın vergi kanunlarına göre gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu nedenle, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

Teknolojik değişiklikler sonunda varlıkların kullanım ömrünün eksik tahmin etkilendirler. Örneğin, yazıcıdan usb kablosu ile çıktı alınması planlanırken daha uygulamaya geçilmeden kablosuz bağlantı yöntemi geliştirilmiş olabilir ve bu durumda kurulan sistemin teknik ömrü beklenenden daha kısa süre olabilir.

Duran varlığın ömrünü artırıcı harcamalar, sağlanan ek ömür içerisinde, verimi artıran harcamalar ise kalan ömür süresi içerisinde "gider"e dönüşür.⁵⁷ Bir varlığa bakım onarım yapılması amortisman ayırma gereğini ortadan kaldırmamaktadır. Bakım onarım harcamaları değer azalmasını engellemeye yönelik değil, maddi duran varlığı bulunduğu durumda tutmaya yani çalışabilir durumda tutmaya yöneliktir.⁵⁸

TMS 16 standardı,maddi duran varlığın kullanıma hazır olması halinde amortisman ayırma işlemine başlanılmasını ve varlığın satış için TFRS 5 standardına uygun olarak kullanımdaki maddi duran varlık şartlarını kaybetmesi durumunda zaman amortisman uygulamasına son verilmesini öngörmektedir.⁵⁹

⁵⁷ 213 Sayılı V.U.K. Madde 320.

⁵⁸ 213 sayılı V.U.K. Madde 272.

⁵⁹ Gürbüz, a.g.e., s. 58 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

2.3.5. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi işletmenin maddi duran varlığın teknik ömrü boyunca uygulayacağı planlanan tüketim modelini yansıtır. Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarını faydalı ömrü boyunca orantılı olarak dağıtabilmek amacıyla farklı amortisman yöntemleri uygulanabilir. Bu yöntemler TMS 15 standartında:

- Doğrusal Amortisman Yöntemi,
- Azalan Bakiyeler Yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve 321'nci maddeleri arasında amortisman yöntemleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde normal amortisman, azalan bakiyeler ve fevkalade amortisman yöntemleri olarak üç çeşit amortisman yöntemi ortaya konulmuştur. Madenlerde amortisman ise, Vergi Usul Kanununun da ayrı bir madde olarak düzenlenmiştir. Fevkalade amortisman iktisadi varlığın yasadaki sayılan nedenlerle değer düşüklüğüne uğraması halinde mümkündür. Ayrıca varlığın aşırı çalıştırılması nedeniyle faydalı ömrünün zaman süreci olarak kısılması halinde de fevkalade amortisman ayrılması gerekir. TMS 16'da fevkalade amortisman yerine değer düşüklüğü standardı gereğince zarar yazma söz konusudur. Ayrıca varlığın aşırı kullanılması halinde üretim miktarı yöntemine göre amortisman tercihi kullanılmaktadır.⁶⁰

TMS 16'da bir varlığın değişik amortisman yöntemleri ile amorti edilebilmesine imkan sağlamıştır. Bu yöntemler;

- Normal Yöntem,
- Azalan Bakiyeler Yöntemi,
- Üretim Miktarlarını baz alan yöntem olarak sıralanabilir.

Üretim yöntemi modeli genel olarak petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesislerinin amortize maliyetleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır.⁶¹

Doğrudan maddi duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır. Maddi duran varlığın yararlı ömrü 10 yıl ise, bu yöntemde her yıl % 10 oranında amortisman gideri hesaplanacak ve yararlı ömrün sonuna da kalıntı değeri sıfır olacaktır.

⁶⁰ Şeref Demir, TMS-TFRS V.U.K Değerleme Yaklaşımı, Seçkin Yayınevi, 3 ncü baskı, s.226 .

⁶¹ Gürbüz, a.g.e. ,s. 58 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Azalan bakiyeler yönteminin uygulandığı durumda, hesap dönemine ait amortisman gider tutarı, maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Bu yöntemde amortisman oranı normal amortisman oranının 2 katıdır. Vergi mevzuatımızda yöntemde hesaplanacak amortisman oranına üst sınır belirlemiştir. Bu oran % 50 dir. Yani, azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılacak tutar % 50 den fazla olsa bile % 50 olarak hesaplanacaktır.

Üretim miktarı yönteminde maddi duran varlığın amortismanı kullanım süresindeki üretim miktarı üzerinden hesaplanır.⁶² Vergi Usul Kanunu'nda bu amortisman yöntemi düzenlenmemiştir.

İşletme, maddi duran varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının planlanan tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmelidir. Seçilen yöntem, ekonomik yararlar da bir değişiklik olmadığı sürece aynen uygulanmalıdır. Amortisman yöntemlerinin hesap dönemi içinde ya da sonraki hesap dönemlerinde değiştirilmesinden kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin mali tabloların dipnotlarında tutarsal yansımalarıyla birlikte açıklanması zorunlu olmaktadır.

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özelliklerini göz önünde tutarak amortisman yöntemlerinden her hangi birisini ve kendilerine uygun gördükleri bir başka amortisman yöntemini karar alma sürecine yardımcı olmak veya işletmenin genel durumunu görebilmek için serbestçe belirleyebilmektedirler. Bu serbestlik, gerek standartların uygulanması gerekse vergi uygulamaları açısından mevcut değildir.

Standartlar; seçilen amortisman yöntemi seçiminin ve uygulanmasının dönem sonucuna dolayısıyla da finansal tabloların yıllar itibarıyla karşılaştırılmasına yapacağı etki ile ilgilenmektedir. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi ölçülür ve değişikliğin nedeni ile birlikte açıklanması gerekir.

TMS 16 amortisman yöntemi için sıkı kurallar koymamıştır. Doğru amortisman yöntemi, azalan bakiyeler ve üretim yöntemlerinden istenilenin kullanımına imkan sağlamaktadır. Uygulanan amortisman modeli, varlığın kullanım

⁶² Akın Akbulut, Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2012, s. 525.

ömrü boyunca azalan faydalarını yansıtmalıdır. Amortisman yönteminin iptal edilme ihtiyacında, uygulanacak amortisman yönteminin değişiklikleri yansıtması gerekir.⁶³

Vergi Usul Kanunu uygulamalarında dikkate alınmak üzere; amortisman yöntemi olarak; normal amortisman ile azalan bakiyeler yöntemine yer verilmiştir. Bu yöntemlerden herhangi birini uygulama konusunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Burada azalan bakiyeler yöntemi, vergisel avantaj sağlamak bakımından tercih edilen yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

100.000 TL değerinde ve 5 yıl teknik ömrü olan bir duran varlığın normal amortisman tutarı 20.000 TL iken, azalan bakiyeler yönteminde ilk yıl için 40.000 TL olacak ve mükellefe vergisel avantaj sağlayacaktır.



⁶³ Gürbüz, a.g.e., s. 51 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Tablo 3- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar

V.U.K AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
İşletmede 1 yıldan fazla kullanılmalıdır.	İşletmede 1 yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılmalıdır.
Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır.	Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır
Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalı (Envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.)	Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalıdır.
İktisadi kıymetin belli tutarı aşması gerekir. (Her yıl Maliye Bakanlığınca tespit edilir.)	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınıflandırma yoktur. Ancak önemlilik gereği küçük kıymetler gider yazılabilir.
Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
Parçalara ayırarak ya da gruplandırılarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırılarak amortisman ayırmak mümkündür.
Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonra ki dönemlerde ayıramazlar.	Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Tablo 3- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar

V.U.K AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
Amortismanına konu varlığın maliyet bedelidir.	Amortismanına konu maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra kalan değerdir.
Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılır.
MDV'nin elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortismanına konu değer her zaman finansman giderlerini içerir.	Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderleri maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır.

Amortisman uygulamalarını örneklemek gerekirse şu şekilde ifade edilebilir.

ÖRNEK UYGULAMA

D. A.Ş. toplam maliyeti 250.000 TL olan bir makineyi 01.03.20.. tarihinde satın almış ve işletme aktifine almıştır. İşletmeye göre makinenin teknik ömrü 12 yıl olup bu sürenin sonunda 50.000 TL değeri olacağı öngörülmektedir. Süre sonun da 35.000 TL harcama yapmak suretiyle makinenin yenilenmesi mümkündür. 213 sayılı V.U.K 333, 339 ve 365 sayılı Genel Tebliğlerine göre makinenin amortisman süresi 5 yıldır.

- TMS 16 uygulamasına göre Amortisman Hesaplanması

	TL
Makinenin Maliyeti	: 250.000
Aktifleştirme Maliyeti	: 250.000
Kalıntı Değeri	: (-) 50.000
Amortisman Uygulanacak Tutar	: 200.000
20.. Yılı Amortismanı (10 aylık)	
(200.000/12 x 10/12=)	: 13.889

- Vergi Usul Kanunu'na göre Amortisman Hesaplanması

Aktifleştirme Maliyeti	:	250.000
Amortisman Uygulanacak Tutar	:	250.000
20.. yılı amortismanı	:	50.000

(250.000 / 5 = 50.000 TL)

Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılması gereken amortisman gideri tutarı 50.000 TL olup TMS 16'ya göre ayrılması gereken tutardan daha yüksektir. Bu durum vergi uygulaması açısından firmaya vergi avantajı sağlamaktadır. Standardın uygulanması halinde işletmenin kârı 36.111 TL tutarında az olacaktır.

Ayrıca şunu ifade etmek gerekir ki, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde(MSUGT) "kıst amortisman" uygulaması sadece binek araçlar için söz konusu iken, TMS/TFRS'de söz konusu uygulama tüm "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu için uygulanması esas belirlenmiştir.⁶⁴

2.4.MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı" kapsamında uygulanmaktadır. Konunun anlaşılabilmesi için standartta geçen bazı kavramları şu şekilde sıralamak mümkündür.

Aktif Piyasa : Ticareti yapılan mallar benzer özellik gösteriyorlar ve daima bu malların bir müşterisi ve bir pazarlayanı varsa, malın ederide piyasadakiler açısından açık ve net olarak öğrenilebiliyorsa bu piyasa aktif piyasadır.

Nakit Yaratan Birim : Diğer varlıklardan bağımsız likit değer oluşturan diğer maddi duran varlıklardan daha ufak maddi duran varlık grubudur.

İşletme Kaynakları :Şerefiye'nin dahil olmadığı durumda, tüm likit oluşturan ünitelerin gelecekteki likit oluşturmalarına ilave de bulunan maddi duran varlıklar olarak ifade edilir.

⁶⁴ Cemal Elitaş, Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS/TFRS'ye Geçiş Rehberi, Temmuz 2012, Gazi Kitabevi, s. 306.

Satabilme Giderleri : Yabancı kaynak kullanma giderleri ve kurumlar vergisi dikkate alınmadan bir maddi duran varlığın ya da likit oluşturan ünitenin satılabilmesi ile ilgili maliyetlerin toplamıdır.

Geri Kazanılabilir Tutar : Bir maddi duran varlığın ya da likit oluşturan ünitenin, satılması durumunda gerçekleşen masrafları düşülmüş “gerçeğe uygun değeri” ile “kullanım değeri”nden yüksek olandır.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer : Bir maddi duran varlık ya da likit oluşturan ünitenin serbest piyasa şartlarında müşteri ve satıcının pazarlığı sonucu, konusuna hakim ve arzulu gruplar arasında gerçekleştirilen ve satılması durumunda, elde edilmesi gereken tutardan, satış esnasında oluşan giderlerinin çıkarılması sonucu elde edilen tutardır.

Değer Düşüklüğü Zararı : Bir maddi duran varlık ya da likit oluşturan ünitenin işletmede kayıtlı muhasebe kıymetinin, geri kazanılabilir değerinden fazla olan bölümüdür.

Faydalı Ömür : Bir varlığın işletme tarafından kullanılması gereken süreyi veya işletmenin bir maddi duran varlıktan elde etmesi beklenen gelecekteki imalat miktarını veya üretimin birimsel değerini (m,kg.,vb) ifade eder.

Kullanım Değeri : Maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit girişlerinin bugünkü değeridir.

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı” bir işletmenin, varlıklarının geri elde edilebilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektedir.

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenmelidir. Şayet durum bu şekilde ise varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Standart işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesini gerektirdiğini ifade etmektedir. Standart ayrıca bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.⁶⁵

⁶⁵ TMS 36 Standardı Madde 1.

TMS 36 varlığın geri kazanılabilir tutarı, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinden büyük olandır.⁶⁶

TMS 36'da, aşağıda belirtilen varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz. Çünkü, bu konu da kendi standartlarında özel hükümler mevcuttur.

- Türkiye Muhasebe Stoklar Standardı (TMS 2) kapsamında yer alan Emtialar
- Taahhüt edilen İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (Türkiye Muhasebe İnşaat Sözleşmeleri Standart TMS 11)
- Çalışanlara sağlanan faydalanan kaynaklardan sağlanan varlıklar (Türkiye Muhasebe Standartları Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı TMS19)
- Türkiye Finansal Raporlama Finansal Araçlar Standardı (TFRS 9) kapsamındaki finansal varlıklar
- Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller (Türkiye Muhasebe Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı TMS 40)
- Piyasa fiyatlarına uygun değerden satılma giderleri düşülerek değerlendirilen zirai faaliyetlerle ilgili hayvanlar (Türkiye Muhasebe Tarımsal Faaliyetler Standardı TMS 41)
- Vadeli olarak edinilen maddi duran varlıkların edinme maliyetleri ve Türkiye Finansal Raporlama Sigorta Sözleşmeleri Standardı (TFRS 4) na göre düzenlenen sigorta senedindeki sigorta yaptırmanın sigorta senedinden doğan haklarından kaynaklanan menkul kıymetleri
- Türkiye Finansal Raporlama Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar Standardı (TFRS 5) çerçevesinde, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları.

2.4.1. Maddi Duran Varlıklardan Değer Düşüklüğü Olması Beklenenlerin Belirlenmesi

Bir maddi duran varlığın işletmede kayıtlı defter değeri, geri kazanılabilir tutarından yüksek ise, o varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu durumda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standartlarında, değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin belirtiler TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında belirtilmiştir.

⁶⁶ TMS 36 Ertelenmiş Vergi Varlıkları.Madde 1

⁶⁷ B.J. Epstein ve Abbas Mirza, International Accounting and Financial Reporting Standards.IFRS 2005, USA s. 298.

İşletme, sınırsız faydalı bir ömre sahip ya da daha üretime alınmamış bir maddi, duran varlığın, işletme aktiflerinde yer alan değerinin geri kazanılabilir tutarı ile mukayese edilmek suretiyle değer düşüklüğünün olup olmadığı açısından yıllık olarak kontrol eder. Her dönemde dönem içerisinde yapılması şartıyla, mevzu bahis değer düşüklüğü kontrolü bir yıl süren dönemin her hangi bir sürecinde yapılabilir. Benzer maddi duran varlıklar değer düşüklüğü yönünden farklı süreçlerde kontrol edilirler.

Bir işletme şirket birleşmesi sırasında edinilen ve birleşilen şirketten dolayı ortaya çıkan şerefiyeyi TMS 36 kapsamında değer düşüklüğü açısından standartta yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder.

İşletme, TMS 36'da belirtilen şartlardan tanımlanan şartlardan bazısının var olması durumunda bir geri kazanılabilir tutar öngörümü değerlendirilmesi gerekebilir.

TMS 36'nın uygulandığı işletmelerde öncelikle değer düşüklüğü testinin hangi varlık veya varlık grupları için ne zaman yapılması gerektiği bilinmelidir. Daha sonra gerekiyorsa değer düşüklüğü testi yapılmalıdır.

Varlık başka bir standarda göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme azalışı olarak dikkate alınır.

Herhangi bir varlığın değer düşüklüğüne ilişkin tutar belirlendikten sonra sıra bunun muhasebeleştirilmesine gelir. Buradaki amaç; bilançoda varlıkların gerekli değer düzeltilmesi yapıldıktan sonra net değeriyle gösterilmesidir. Ayrıca, bu işlemde doğan zararın da gelir tablosuna değer düşüklüğünün tespit edildiği dönemde aktarılması ve zarar olarak dönem gelirinden düşülmesidir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi konusunda standartta herhangi bir belirleme yapılmamış ve ayrıca Tekdüzen Hesap Planı'nda her hangi bir hesap tanımlaması da yapılmamıştır.

Değer düşüklüğü zararı; işletmede maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, "Değer Düşüklüğü Zararı" olarak raporlanır. Bu durumda oluşan zararın gelir tablosu hesaplarında yer alan "Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar Hesabı"na borç kaydedilmesi ve ilgili varlık hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Faaliyet Dışı Giderler Hesabı yerine Karşılık Giderleri Hesabının

kullanılması da mümkündür. Endirekt yöntemi uygulayan bir işletmede Karşılık Giderleri hesabına borç kayıt yapılırken, Birikmiş Amortismanlar Hesabına açılan MDV Değer Düşüklüğü Alt Hesabına da alacak kaydedilir. Bu konuda uygulama birliği olduğu söyleme imkanı mevcut değildir.

Değer düşüklüğü zararı; işletmede yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı durumlarda, daha önceki dönemlerde “değer artışı” olup olmadığına bakılarak muhasebeleştirilir. Daha önceki dönemlerde değer artışı olması durumunda, zarar öncelikle bu değer artışından karşılanır. Bu tutarın yetmemesi halinde kalan tutar “Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar Hesabı” veya “Karşılık Giderleri Hesabına” borç kaydedilir. Bu hesaba borç kayıt edilen tutar, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağına yazılır veya Birikmiş Amortismanlar hesabında açılan Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararı Hesabına alacak yazılır ve böylece duran varlığın (net) değeri düşürülmüş değeri eşitlenmiş olur.

2.4.1.1. İşletme Dışı Bilgi Kaynakları

İşletme, maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren belirtilerden herhangi birisinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, işletme dışındaki kaynakların belirtilerini dikkate alır.⁶⁸

Bu belirtiler;

- Dönem içinde maddi duran varlığın piyasada oluşan fiyatı; kullanım süresi ya da olağan kullanılmasından, oluşması planlanan kıymetinden çok düşmüşse,
- İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü sektör, teknik ya da yasal çevre ile genel piyasada ya da maddi duran varlığın kullanıldığı piyasada, kuruluş açısından negatif yansıması olan ehemmiyetli durumların oluşması durumu veya bu durumların yakın gelecekte gerçekleşmesi durumu oluşması ihtimal dahilinde ise,
- Yılın belirli bir zaman diliminde yabancı kaynak maliyeti(faiz) oranları ya da başka menkul kıymet verimliliğine ait piyasa oranları işletme dışı faktörlerden kaynaklı olarak yükselirse, bu yükselişin maddi duran varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan indirim oranını ciddi ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını önemli ölçüde kaybetmesi ihtimal dahilinde ise,
- İşletmenin net maddi duran varlıklarının işletme kayıtlarındaki defter değeri piyasada oluşan değerinden daha yüksekse dikkate alınır.

⁶⁸ TMS 36 Standardı, Madde 12.

2.4.1.2. İşletme İçi Bilgi Kaynakları (İşletme içi raporlar ve değerlendirmeler)

Maddi duran varlıkların değerinin düşüp düşmediğine ilişkin işletme içi bilgi kaynakları şunlardır: ⁶⁹

Maddi duran varlığın fiziki hasara uğradığı veya değer kaybına uğradığına ilişkin kanıt bulunmaktadır.

İşletmede maddi duran varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, etkin ve önemli seviyede olumsuz değişiklikler meydana gelmiş olması veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir.

İşletme içi raporlamada maddi duran varlığın üretim kapasitesinin beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların olması gerekir.

İşletme, maddi duran varlığın değer kaybına uğrama ihtimaline ait bulguları gösteren ve yukarıda açıklananlardan farklı nitelikte durumlar oluşursa, bu durumlar da ilgili maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlemesini gerektirecektir. Maddi duran varlığın değer kaybına uğramış olabilme ihtimalini gösteren kurum içi faaliyet raporlarından elde edilen belgeler şunlardır: ⁷⁰

- Maddi duran varlığın edinilmesi için ihtiyaç duyulan likit girişleri ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan likit ihtiyacı ilk aşamada planlanandan ciddi ölçüde fazlalaşmıştır.
- Maddi duran varlıktan meydana gelen likit kaynakları ya da faaliyet kâr ya da zararı planlanandan ciddi seviyede fazladır.

İlgili faaliyet döneminde gerçekleşen değerler, geleceğe ait planlanmış değerlerle beraber mukayese edildiğinde, maddi duran varlıkla ilgili döneme ait faaliyet zararları, dönem içerisinde yabancı kaynak maliyeti (faiz) nispetleri ya da başka menkul kıymet verimliliğiyle ilgili piyasa oranlarının artmış olması durumunda, işletmenin belirli durumlarda maddi duran varlığın geri kazanılabilir değeri için resmi bir öngöründe bulunması gerekmez. ⁷¹

Maddi duran varlığın kullanılma kıymetinin hesaplanmasında esas alınan indirim nispetinin piyasa koşullarında indirim oranında ortaya çıkan yükselişten etkilenmesinin ihtimal haricinde olması. Örneğin kısa vadeli faiz oranlarındaki artış

⁶⁹ TMS 36 Standardı, Madde 14.

⁷⁰ TMS 36 Standardı, Madde 14.

⁷¹ TMS 36 Standardı, Madde 16.

uzun bir yararlı ömrü kalan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli bir etki yapmayabilir.

Maddi duran varlığın kullanılma kıymetinin hesaplanmasında esas alınan indirim nispetinin piyasa koşullarında indirim oranında ortaya çıkan yükselişten etkilenmesinin ihtimal dahilinde olması; ancak, geri kazanılabilir tutara ait daha önceki duyarlılık analizinin aşağıdaki özellikleri göstermesi;

- İleride meydana gelecek likit tutarlarının da yükselmesi ihtimal dahilinde olduğundan geri kazanılabilir tutarda önemli ölçüde azalma olması ihtimal dahilinde değildir.
- Geri kazanılabilir tutarda ortaya çıkan azalışın önemli değer düşüklüğü kaybına neden olacağı ihtimal dahilinde değildir.

Maddi duran varlıkta değer düşüklüğü uğramış olanlar ile sigorta sözleşmeleri gereği üçüncü şahıslardan alınan tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosunda gösterilir.

2014 yılında aktife alınan bir makinenin yararlı ömrü 5 yıl olup, 31.12.2015 tarihi itibarıyla defter değeri 30.000 TL'dir. Yararlı ömrün bitmesine 3 yıl kalmıştır. İleriye doğru 3 yıl içerisinde bu makineden beklenen net nakit akışları aşağıdadır. Faiz oranı % 8 dir.⁷²

2016 yılı için öngörülen nakit akışı = 13.000 TL

Faiz oranı = % 8

Bugünkü değer $= (1/1,08=0.925 \times 13.000 \text{ TL})$ = 12.025 TL

2017 yılı için beklenen nakit akışı = 11.000 TL

Faiz Oranı = % 8

Bugünkü Değer = $(1/1.08^2= 0.857 \times 11.000 \text{ TL})$ = 9.427 TL

2018 yılı için beklenen nakit akışı = 10.000 TL

Faiz Oranı = % 8

Bugünkü Değer = $(1/1.08^3= 0.794 \times 10.000 \text{ TL})$ = 7.940 TL

Kullanım değeri = $(12.025 \text{ TL} + 9.427 \text{ TL} + 7.940 \text{ TL})$ = 29.392 TL

⁷² Güler, a.g.e., s.338.

2.4.1.3. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Bu tutarlardan birinin ilgili varlığın defter değerini aşması söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramamış olduğunu gösterir. Bu nedenle diğer tutarın tahmin edilmesine gerek yoktur.

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine karar vermek kolay olmayacaktır. Bu değerın tespit edilebilmesi, pazarlık ortamının mevcut olması, bilgili ve istekli alıcıların olması koşuluna bağlıdır.⁷³

Maddi duran varlık, diğer maddi duran varlık ya da maddi duran varlık gruplarına ait girişlerine önemli seviyede bağımlı likit girişi meydana getirmesi durumunda, geri kazanılabilir tutar her bir maddi duran varlık için ayrı olarak tespit edilir.

Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16)'nda tespit edilen değerlendirme yöntemi gibi diğer muhasebe standartlarınca paralel değerlendirilmiş tutarlardan takip edilen maddi duran varlıklara uygulanır. Değerlendirilmiş bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılacak kurallara tabidir.⁷⁴

Maddi duran varlığın, gerçeğe uygun değeri, serbest pazar koşullarında oluşan değeri esas kabul edilerek tespit edilmişse, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile satılma aşamasındaki giderleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasında oluşan farkın miktarı önem taşıyacaktır.

Gerçeğe uygun değerle satılma aşamasında oluşan giderleri çıkarılmış gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, maddi duran varlığı işletme dışına çıkarırken oluşacak doğrudan ilave gideri oluşturacaktır. Böylece satılma aşamasında ortaya çıkan giderlerin dikkate alınmayacak seviyedeki önemsiz bir miktarı ise, yeniden değerlendirme esaslarını değerlendirdikten sonra, yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın öngörülmesine ihtiyaç yoktur. Lakin bu farkın dikkate alınacak düzeyde önemli bir

⁷³ Güler, a.g.e. s.338.

miktarda olması ihtimali olmasında, değer düşüklüğüne uğraması ihtimal dahilinde olacaktır.

Maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir yöntemle göre tespiti söz konusu olduğunda, adı geçen varlığın yeniden belirlenmiş değeri geri kazanılabilir tutarından daha büyük ya da daha düşük olabilir. Bu sebeple, işletme, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu standardı uygulamak durumundadır.⁷⁴

Geri Kazanılabilir değer ölçülmesi bölümünde ki örnekte varlığın kullanım değerini 29.392 TL olarak hesaplamıştı. Bu örnekten hareket edildiğinde söz konusu makinenin satış masrafları düşülmüş değerinin 26.000 TL olduğu ifade edildiğinde, makinenin Geri Kazanılabilir Değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;⁷⁵

Makinenin Kullanım Değeri	= 29.392 TL
Makinenin gerçeğe Uygun değeri	= 26.000 TL
Geri Kazanılabilir Değer	= 29.392 TL olacaktır

Makinenin geri kazanılabilir değeri, satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olan olarak belirlenecektir.

2.4.2. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

İşletme, her dönem sonunda işletme maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını incelemek durumundadır. Değer düşüklüğünün mevcut olması durumunda bunu mali tablolara yansıtmak zorundadır. Mevcut uygulamalarda yer almayan bu işlem sürekli izlemeyi gerektirecektir. Ülkemizdeki mevcut durum için maddi duran varlıklara değer düşük karşılığı ayrılması da yeni bir uygulama gerektirmektedir.⁷⁶

Gerçeğe uygun değer; bilinçli, ticari olarak tecrübeli ve istekli taraflar arasında herhangi bir olumsuzluk ya da ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması beklenen fiyattır.

⁷⁴ TMS 36 Standardı, Madde 5.

⁷⁵ Güler, a.g.e., s.345.

⁷⁶ Akbulut, a.g.e., s. 576.

Gerçeğe uygun değeri, piyasada oluşan fiyatlardan tahmini satış maliyetleri düşülerek de tespit etmek mümkündür.⁷⁷

Gerçeğe uygun değer tanımında “bilgili, istekli ve ticari tecrübeye sahip taraflara” işaret edilmektedir. Bundan amaç; hem istekli alıcının hem de istekli satıcının, yatırım amaçlı maddi duran varlığın niteliği, özellikleri, mevcut ve potansiyel kullanımı ve bilanço tarihindeki piyasa koşulları hakkında “gerçekçi” şekilde bilgilendirilmiş olduğudur. İstekli satıcı; aşırı istekli veya belli bir fiyattan satmaya zorlanan kişi olmadığı gibi, mevcut piyasa koşullarına göre makul sayılmayacak bir fiyat üzerinde ısrar eden kişi de olmayacaktır. Hatta, “karşılıklı pazarlık ortamı” ile de her biri bağımsız olarak hareket eden, bir biri ile ilişkisi olmayan taraflar arasında oluşan ve piyasa koşullarına uygunsuz fiyatların ortaya çıkmasına neden olmayacak bir piyasa ortamı belirlemektedir.

Varlığa ilişkin bağlayıcı bir satış anlaşmasının veya aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, raporlama tarihi itibarıyla, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, bilgili ve istekli alıcı taraflar arasında pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.⁷⁸

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için; piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu takdirleri esas almak mümkündür. Bu yöntemin uygulanmasında TFRS 13 Standardında yer alan yöntemlerinde uygulanması gerekir.⁷⁹

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasında belirlenen fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ilave maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutardır. Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasada oluşan fiyattır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek için bilinçli ve istekli taraflar bir araya geldikleri aktif bir piyasa ortamı aranır.

⁷⁷ TFRS 13 Madde 5.

⁷⁸ KOBİ TFRS 27, Madde 14.

⁷⁹ TFRS 13.

Bazen maddi duran varlığın serbestce alış-satış yapılan pazarda işlem görmemesi halinde, satılma giderleri düşülmüş “gerçeğe uygun değeri”ni tespit etmek olanaklı olacaktır. Fakat, zaman zaman maddi duran varlığın satılmasından alınacak bedeli öngörmek için esas teşkil edilecek belirti ve aktif piyasa işlemi mümkün olmayabilir. Maddi duran varlığın piyasada işlem görmemesi halinde, işletme,maddi duran varlığın kullanım değeri olarak geri kazanılabilir tutarı esas almak gerekmektedir.

Maddi duran varlık için satıcıyı bağlayıcı bir satış akdi yada aktif bir piyasa bulunmaması durumunda, satılma giderleri indirilmiş gerçeğe uygun değer, işletmenin satış giderleri indirildikten sonra düzenlenecek mali tablo tarihinde bilgili ve arzulu taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken işletme aynı endüstri sektöründe eşdeğer maddi duran varlıklarına ait aktüel muamelelerin neticelerini dikkate alır.⁸⁰

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın tespiti esnasında elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi gerekir. İndirilmesi gereken bu maliyetler;

- Kanuni giderler
- Gider olarak ödenen damga vergisi ve benzeri işlem vergileri
- Maddi duran varlığın taşıttırılması giderleriyle
- Maddi Duran varlığı, satılmaya hazır duruma getirebilmek için oluşan ilave maliyetler şeklinde sıralanabilir.

Burada şunu ifade etmek gerekir ki, bu maliyetler hesaplanırken KDV dikkate alınmaz. Çünkü, KDV nihai alıcıyı ilgilendiren ve istisnai haller hariç maliyet unsuru olmayan bir vergi türüdür. Şayet, vergi kanunları KDV'nin indirimine imkan vermiyorsa, bu takdirde KDV bir maliyet unsuru olmaktadır. Normal koşullar altında, KDV bir maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.⁸¹

Türkiye Muhasebe Standardı Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS 19) 'nda yer alan sözleşmenin feshi yoluyla İşten çıkarma tazminatları ve varlığın elden çıkarılması sonrasında, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir.

⁸⁰ TMS 36 Standardı, Madde 28.

⁸¹ 3065 sayılı K.D.V. Kanunu Madde 29.

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı TMS 36 satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olarak şunları standart dışı bırakmaktadır.⁸²

- Satış anlaşması sözleşmesindeki fiyat satış bedeli olarak kabul edilebilir.
- Aktif piyasadaki fiyat elden çıkarma maliyeti olarak kabul edilebilir.
TMS 36'daki en iyi kanıt ayarlanmış işlem süresi içinde elden çıkarma maliyeti için yasal satış sözleşmesindeki fiyattır.

Yukarıdaki örnekte yer alan maddi duran varlığın (makinenin) satış masrafları düşülmüş gerçeğe uygun değeri, aktif piyasadaki değeri yani rayiç bedeli olarak ifade edilebilir.

Adı geçen örnekte makinenin satılabilir değeri 26.000 TL olarak hesaplanmaktadır.

2.4.3. Kullanım Değeri

Maddi duran varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıda yer alan unsurlar dikkate alınır.⁸³

- İşletmenin maddi duran varlıktan sağlamayı planladığı gelecekteki likit girişleri öngörüsü.
- Gelecekteki likit girişlerinin parasal değeri ve süreçlemesinde oluşabilecek tadilatlar için öngörüler,
- Pazar rizikosu haricinde geçerli yabancı kaynak faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,
- Maddi duran varlıkta yer alan belirsizlikleri yüklenmenin bedeli ve
- Para yetersizliği benzeri pazar katılımcılarının işletmenin maddi duran varlıktan sağlamayı planladığı gelecekteki likit girişlerinin fiyatlandırmasına etki edeceği diğer unsurlardır.

Maddi duran varlığın kullanılma müddetince ve sonunda satılması ile elden çıkarılmasından sağlanması planlanan likit giriş ve çıkışlarının öngörülmesi ve gelecekteki likit hareketlerine makul indirim katsayısının tatbiki maddi duran varlığın kullanım değerinin öngörülmesi hesaplanabilir.

Kullanım değeri, bir maddi duran varlıktan kaynaklanması planlanan gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.⁸⁴

⁸² TMS 36 Standardı, Madde 30.

⁸³ TMS 36 Standardı, Ek A.

Kullanım değerinin hesaplanabilmesi için, ilk olarak ilgili maddi duran varlığın gelecekteki nakit girişleri ve nakit çıkışları tahmin edilir. Daha sonra gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranları piyasa şartları da dikkate alınarak belirlenir. Son olarak da nakit akışları bugünkü değer faktörleri ile düzeltilerek ilgili maddi duran varlığın kullanım değeri hesaplanmaya çalışılır.⁸⁵

Kullanım değerinin tüm maddi duran varlıklar için kullanılması mümkün değildir. Bu ölçek yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir.⁸⁶

2.4.4. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası

Gelecekteki nakit akış tahminleri belirlenirken; varlıktan kullanımı süresince ve yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek nakit akışlarına ilişkin tahminlerin yapılması gerekir. Ayrıca varlığın kullanımı süresince nakit girişi oluşturmak için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili tahminlerde nakit çıkış tahminleri belirlenmesinde dikkate alınır.

- Nakit çıkış tahminleri; varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir
- Yönetim geçmişteki tahminleri ile gerçekleşen tahminleri karşılaştırıp farkların olup olmadığını tespit eder. Farkların sebeplerini inceleyerek, tahminlere uygunluğunu değerlendirir. Yönetim, maddi duran varlıkla ilgili olarak, geçmişte nakit akışları gerçekleşirken mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de dikkate alarak, cari nakit akışlarını belirler.

Bir işletme maddi duran varlığın kullanım değerini ölçerken aşağıdaki yöntemleri uygular.⁸⁷

- Nakit akış tahminleri; ilgili maddi duran varlığın geriye kalan faydalı ömrü boyunca var olacak ekonomik şartlara ilişkin idarenin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir verilere dayanır. Bu yaklaşım işletme dışı kanıtların da ağırlıklı olarak ele alınmasına bağlıdır.

⁸⁴ KOBİ TFRS 27, Madde 5.

⁸⁵ Güler, a.g.e., s.342.

⁸⁶ Güler, a.g.e., s. 342.

⁸⁷ TMS 36 Standardı, Madde 33.

- Nakit akış tahminleri; yönetim tarafından en güncel finansal tahminlerle ve haklı gerekçeler bulunmadığı takdirde en fazla beş yıllık süre için belirlenebilir.
- Bu yöntemde gelecekte gerçekleştirilmesi planlanan yeniden yapılandırmalar veya gelecekteki üretim kalitesini artırma, verimlilik çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almamaktadır.

Güncel verilerle desteklenen tahminlerden oluşan nakit akış tahminleri ilerleyen dönemlerde sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle tahmin edilebilir. Ancak artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmaması gerektiği hususu dikkate alınmalıdır.

Büyüme oranının kullanılmasında mevcut orandan daha farklı ve yüksek bir oranın kullanılması ihtiyacına ilişkin önemli durumlar olmadığı takdirde; işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da maddi duran varlığın kullanıldığı pazarlar için uygulanacak büyüme oranı, geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşamaz.

İşletme, tahminlerin güvenilir olduğuna dair emin kanıtlara sahipse beş yıldan daha uzun dönem için planlanan finansal öngörülerde yer alan likit hareketleri dikkate alınabilmektedir. Fakat genellikle en fazla beş yıllık bir sürece ait en aktüel öngörülerin dikkate alınması kabul görmektedir.⁸⁸

Finansal tahminler esas alınarak maddi duran varlığın faydalı ömrünün nihayete ereceği döneme ait likit hareketleri öngörü yapılabilir. Bu durumda gelecek dönemlere ilişkin uygulanacak oran önem arz etmektedir. Bahse konu nispet, kendisinde vuku bulan artış bir mamül veya sanayinin hayat süresi ile ilgili metotlar objektif bilgilerle uyumlu olmadıkça, sabit ya da azalan bir orandır. Uygun olması durumunda büyüme oranı sıfır veya negatif olarak dikkate alınabilecektir.

2.4.5. İskonto Oranı

İskonto oranı; paranın zaman değeri ile gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü risklerini de kapsayan ve cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi orandır.⁸⁹

İskonto oranı; yatırım yapan işadamlarının fırsat maliyetlerini esas almak şeklinde belirledikleri tutar, zaman ve riziko profili açısından işletmenin maddi duran

⁸⁸ TMS 36 Standardı, Madde 55.

⁸⁹ TMS 36 Standardı, Madde 56.

varlıktan sağlamayı planladığı likit hareketleriyle benzer seviyede limit hareketleri oluşturan bir yatırım yapmış olmaları halinde elde etmeyi planlayacakları kazançtır. Bu oran iki şekilde tahmin edilebilir

- Aynı tür varlıklar için pazar işlemlerindeki adı konmamış ama genel kabul görmüş bir nispet üzerinden,
- Hizmet kapasitesi ve rizikoları bakımından ilgili maddi duran varlığa aynı tür bir varlığa sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama kapital maliyeti üzerinden öngörülebilir.

Ancak maddi duran varlığın kullanılma değerini değerlendirmede esas alınan iskonto oranı, gelecekteki likit akış öngörülerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.⁹⁰

Bir varlığın kullanım değeri belirlenirken hesaplanması gereken iskonto oranı; uygun bir iskonto oranı olması, gerekmektedir.⁹¹

Bu iskonto oranının uygulanması dışarısında; varlıktan beklenen gelecekteki nakit akışlarının öngörülmesi, bu nakit akışlarının tutarına ve zamanlamasına ilişkin ortaya çıkması olası değişken durumlara ilişkin beklentiler, cari piyasada da risksiz faiz oranı ile ifade edilebilen paranın zaman değeri, varlığa özgü belirsizlikleri üstlenmenin bedeli, likidite sıkıntısı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlamasına yansıtabilecekleri olası diğer faktörler⁹²

2.4.6. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, değer düşüklüğü zararı söz konusu olmakta ve varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına indirilmesi gerekmektedir.⁹³

Yeniden değerlendirilmemiş bir maddi duran varlığa ilişkin olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı gelir tablosu hesaplarında kayıtlara alınacaktır. Fakat, yeniden değerlendirilmiş bir maddi duran varlığa ait değer düşüklüğü kaybı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarı söz konusu ise fazlalık tutarı aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek kayıtlara alınacaktır.

⁹⁰ TMS 36 Standardı, Madde 56.

⁹¹ KOBİ TFRS 27 Madde 16.

⁹² Akbulut, a.g.e., s. 576.

⁹³ Gürbüz, a.g.e., s. 64 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesinde iki farklı durumdan söz edilebilir. Duran varlığın maliyet bedeli ile izlenmesi söz konusu ise aktif değerinin azaltılmasına karşılık gelir tablosu hesaplarının birine de zarar yazılacaktır. Eğer duran varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri üzerinden bilançoda gösteriliyor ise bu durumda değer düşüklük zararının öncelikli olarak yeniden değerlendirme fonunda varlığa ilişkin olarak bulunan miktardan karşılanması gerekir. Yeniden değerlendirme fonunda bulunan miktarın zararın tamamını karşılamaması halinde kalan kısım dönemin gelir tablosundaki bir hesaba aktarılmalıdır.

Yeniden değerlendirme modelinde, önceki yıllarda değer artışı kaydedilmiş maddi duran varlıklarda, değer düşüklüğü oluşması durumunda, ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı önce mevcut yeniden değerlendirme artış fonu'ndan mahsup edilir. Eğer değer azalış zararı fazla ise aradaki fark gider olarak kaydedilir. Bir başka ifadeyle, yeniden değerlendirme artışları hiçbir zaman alacak bakiyesi vermez

Maddi duran varlığın değer düşüklüğü zararına ait öngörülen tutarın, ilişkili olduğu varlığın işletmedeki muhasebe kayıt değerinden fazla olması durumunda, işletme,yalnızca başka bir muhasebe standardının bunu gerektirmemesi gerektiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık değer düşüklüğü zararı'nın muhasebeleştirilmesi ile yeni defter değerine göre varlığa ilişkin amortisman tutarının (itfa payı) ve hurda değerinin gelecek dönemlerde düzeltilmesi gereklidir.

Türkiye Muhasebe Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı TMS 36 muhtemelen değer düşüklüklerinin belirlenmesi bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir "Değer Düşüklük Karşılık Hesabı" kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır.⁹⁴ Bu durumu şu şekilde yorumlamak mümkündür :

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan şirketler buna uyum için yapılan kayıtlarını defterlerinde göstermeyip, finansal tablolar üzerinde düzeltme şeklinde gerçekleştirdiklerine göre bu değer düşüklüklerinin

⁹⁴ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 533.

kayda alınmasında zorunluluk yoktur. Finansal tablo üzerinde düzeltme yaparak doğrudan ilgili aktiften indirebilirler.⁹⁵

Eğer kayıtlar TFRS'ye uygun tutuluyor ve değer düşüklükleri yasal defterlere alınıyor ise iki yöntemden birisi seçilerek uygulayabilir. Ya hesaptan net değer düşüklüğü aktifin değerinden düşülür. Aynı uygulama birikmiş amortismanlara ekleme yapılarak de elde edilebilir. Bu birinci yöntemdir. İkinci yöntem ise, hem aktif değer, hem birikmiş amortismanlar birlikte düzeltilir. İşletme kayıtlarından elde edilen her iki bakiyeye göre mali tablolar üzerinde düzeltme yapmaları daha yararlı olacaktır.⁹⁶

Gelir tablosu hesaplarında 654 Karşılık Giderleri Hesabına mı alınması, yoksa amortisman giderleri hesabına alınarak fonksiyonlara dağıtılması mı veya olağan gider ve zararlara mı alınması daha uygundur. Bu hesaplamayı normal amortisman giderleri gibi düşünülüp diğer amortisman giderleri ile birlikte fonksiyonlara dağıtılması mümkün değildir. Diğer karşılık giderleri ile aynı nitelikte olduğu yorumu yapılabilir ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın belirlediği gelir tablosu modelinde "Diğer Gider ve Zararlar" kaleminde gösterilebilir.

Bazı gelir ve gider kalemlerini "Diğer" başlığı ile raporlanması tam açıklama kuralı ile çeliştiğinden, çok düşük ve önemsiz kalemler olduğunda bu şekilde gösterilmesi uygun olacaktır.

Eğer zarar önemli bir kalem ise, gelir tablosunda ayrı bir kalem açılarak "Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararı" isimli kalemle daha açık bir şekilde gösterilmesi daha uygun olacaktır. Rakam önemli bir büyüklükte değilse, Diğer Gider ve Zararlar" kalemi içinde gösterilebilir.⁹⁷

2.4.7. Değer Düşüklüğü Zararının İptali İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, yalnızca anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmesi durumunda iptal edilir.

⁹⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.201.

⁹⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.533.

⁹⁷ Örtten, vd. a.g.e., s.534.

Durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesidir.⁹⁸

Maddi duran varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının olması durumunda, gelecekte bu zararın oluşmayacağı ya da azalmış olma ihtimali doğrultusunda emare olup olmadığını mukayese ederken, işletme içi ve dışı belirtilerin dikkate alınması gerekir. Düzeltme ile ulaşılan yeni net değer doğrultusunda amortisman hesabın ve ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınması gerekecektir.⁹⁹ Bir maddi duran varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, yalnızca anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir.¹⁰⁰

Maddi duran varlık TMS 16'ya göre yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece, varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen gelir tablosu hesaplarında kar veya zarar olarak muhasebeleştirir.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, yeniden değerlendirme artışı olarak muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararının iptali durumunda, zarar, yeniden değerlendirme fazlası olarak nitelendirilerek özkaynaklar hesaplarına alacak olarak muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesini takiben, maddi duran varlığın yıpranma payı düzeltilen değer ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş muhasebede kayıtlı değerinin gelecek dönemlerde düzeltme dikkate alınarak, işletme kayıtlarında buna göre muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır.

Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda değer düşüklüğünün iptali yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi sebebiyle artan muhasebe değeri, daha önceki muhasebe değerinden fazla olarak hesaplanırsa, bu işlem, yeniden değerlendirme manasına gelecektir. Bu modelde bu fazlalıklar özkaynaklar grubu yeniden değerlendirme artış hesabında gösterilir.

⁹⁸ Akbulut, a.g.e., s.591.

⁹⁹ Gürbüz, a.g.e., s. 66 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

¹⁰⁰ TMS 36 Standardı, Madde 114.

Ancak daha önce yeniden değerlendirme değer artışı hesabını aşan bir değer düşüklüğü (kayıp) zararı nedeniyle dönem gideri olarak yazılmış bir tutarın olması halinde bu zarara isabet eden tutar dönem geliri olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün iptali nedeniyle oluşan gelir ve giderler 64 veya 65 nolu grupta net değerleri ile raporlanır.¹⁰¹

Değer düşüklüğü olan kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden sözleşmelere dayanılarak alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilir.¹⁰²

2.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİNDE GELİR VERGİSİ STANDARDI TMS 12 'NİN ETKİSİ

TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri "Gelir Vergileri Standardı TMS 12" ye uygun olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca, standartta yer verilen amortisman uygulamaları ile mevcut amortisman uygulamaları arasında ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle de gelir vergisi etkisi meydana gelmektedir.

Muhasebe standartlarına göre gider veya zarar yazılması gereken durumların bazılarında vergi kanunları yazılan bu giderlerin matrahtan indirilmesine izin vermemektedir. Diğer taraftan muhasebe standartlarına göre gelir veya kâr yazılması gereken bazı gelir veya kârlar da vergi mevzuatı açısından vergi dışı bırakılmaktadır. Bu durumda muhasebe standartlarına göre hesaplanan kâr ile vergi mevzuatı açısından kurumlar vergisi matrahı(gelir vergisi matrahı) olacak kâr farklılaşmaktadır.

Vergiye tabi kâr (mali kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe karı (ticari kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka *ertelenmiş vergi* denir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi, ticaret kanunları ve vergi kanunları arasında muhasebe konusunda var olan farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

TMS 12'ye göre bazı temel kavramlar aşağıda verilmiştir. Bu kavramlar verilirken özellikle TMS 12'nin işletme faaliyetlerine olan olumlu/olumsuz etkilerini göstermek amacı ile ilgili temel kavramlar verilmiştir. Bu standardın temel amacı; mevzuatta yer alan düzenlemelerdeki farkların işletme kârına olan ve olması muhtemel etkilerini tespit etmektir.

¹⁰¹ Ökten ve Karapınar, a.g.e., s. 170.

¹⁰² Ökten ve Karapınar, a.g.e., s. 169.

Ticari Kâr ve Zararı : Vergi öncesi dönem ticari kâr/zararını ifade eder.

Vergiye Tabi Kâr : Özetle vergi hesaplanmasına esas tutar olarak ifade edilir. Standartlara göre tespit edilen kâr ticari kâr, bu kâra Kanunen Kabul Edilmeyen Gider'lerin eklenmesi suretiyle bulunan tutar da vergiye tabi kâr başka bir ifade ile vergi matrahıdır.,

Vergi Gelir/Gider Farkı : Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Hesap Dönemi Vergisi : Mali kâr üzerinden o döneme ait olarak ödenecek olan vergiyi ifade eder. (Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü : Vergiye Tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek vergiyi ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Kaynakları (Varlığı) : Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan vergileri ifade etmektedir.

Geçici Farklar : Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değer arasındaki farkları ifade eder.

Vergiye Esas Değer : Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı ifade eder

2.5.1. Vergiye Esas Değer (Vergi Değeri)

Bir varlığın vergi değeri işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek tutarı ifade eder. Şayet ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.¹⁰³ Diğer bir ifade ile varlıkların muhasebe değeri vergi değerine eşitse cari uygulamaya göre herhangi fark söz konusu olmaz.¹⁰⁴ Ancak varlıkların muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir fark söz konusu olması durumunda standart ve vergi açısından farklı değerlendirmeler oluşacaktır. Bu farklar vergiye olan etkilerine göre farklı sonuçlara neden olabilmektedir. Örneğin, muhasebe değeri vergi değerinden daha yüksek ise, bu durumda standarda göre ayrılması gereken amortisman tutarı artacaktır. Ayrılan ve standart açısından gider niteliği taşıyan amortisman payı, vergi

¹⁰³ TMS 12 Standardı, Madde 7.

¹⁰⁴ TMS 12 Standardı, Madde 61-62.

mevzuatı açısından gider niteliği taşımayacaktır. Bu giderleştirilen tutar, Kanunen Kabul edilmeyen Gider (KKEG) olarak nitelendirilecek ve dönemin mali kârı tespit edilirken Ticari Kâra eklenecektir. Başka bir ifade ile, bu giderin mali kârı azaltmasına imkan sağlanmayacaktır. Bu durum standart ile vergi mevzuatı açısından ortaya çıkan farklılıkların doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir varlığın muhasebe değeri düşük vergi değeri yüksekse, bu durumda da muhasebe standartlarına göre ayrılacak amortisman vergi kanunlarına göre ayrılacak amortismanlardan daha düşük olacaktır. Bu durumda gider yazılacak amortisman gideri yüksek olacak ve işletmenin kârı muhasebe standartlarına göre olması gerekenden daha yüksek olacaktır. Bu durum firmaya, vergisel bir avantaj sağlayacaktır. Sağlanan bu avantajın izlenmesi gerekmektedir. Çünkü, daha sonraki dönemlerde bu durumun tam aksi bir durumun gerçekleşmesi durumunda öncelikle bu avantaj ortadan kaldırılacak yani bir anlamda düzeltme işlemi yapılacaktır. Daha sonraki dönemlerde bu avantajın devam etmesi de imkan dahilindedir.

Açıklamaları örneklemek gerekirse aşağıdaki sonuçlara ulaşılır;

Makinenin Muhasebe Değeri : 100.000 TL

Makinenin Vergi Değeri : 90.000 TL

V.U.K'a göre makinenin amortisman süresi 5 yıl, muhasebe standartlarına göre de 4 yıldır.

Birinci yılda ayrılması gereken amortisman hesaplaması şu şekilde yapılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılması gereken amortisman tutarı

$$=90.000 \text{ TL} \times 0,20 = 18.000 \text{ TL}$$

TMS 16'ya göre ayrılması gereken amortisman tutarı

$$=100.000 \text{ TL} \times 0,25 = 25.000 \text{ TL}$$

Amortisman kaydı TMS 16' ya göre yapıldığında 25.000 TL'nin giderleştirilmesi söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılması gereken amortisman tutarı 18.000 TL olduğundan dolayı aradaki fark olan 7.000 TL' nin vergi kanunları açısından gider yazılması söz konusu olmayacaktır. Bu durumda amortisman olarak ayrılan bu 7.000 TL dönemin mali kârı tespit edilirken Ticari Kâra eklenecektir. İşletmenin ticari kârınının 30.000 TL olduğunu varsayarsak, mali kârı

yani başka bir ifade ile vergi matrahı 37.000 TL olacaktır. Aşağıda da bu durumun tam tersi bir durumun olması halinde hesaplama şu şekilde olacaktır.

Makinenin Muhasebe Değeri : 75.000 TL

Makinenin Vergi Değeri : 100.000 TL

V.U.K' a göre makinenin amortisman süresi 5 yıl, muhasebe standartlarına göre' de 4 yıldır.

Vergi mevzuatına göre ayrılması gereken amortisman tutarı

$$= (100.000 \times 100/5) \quad 100.000 \text{ TL} \times 0,20 = 20.000 \text{ TL}$$

TMS 16 nolu Muhasebe standardına göre ayrılması gereken amortisman tutarı

$$=(75.000 \times 100/4) \quad 75.000 \text{ TL} \times 0,25 = 18.750 \text{ TL}$$

Bu seçenekte de işletme vergi mevzuatına göre 20.000 TL amortisman ayıracak ve bunu gider olarak dikkate alabileceken muhasebe standardına göre ayırması gereken amortisman tutarı 18.750 TL olacaktır. Bu durumda işletme 1.250 TL' nin vergisi kadar bir vergisel avantaj sağlamaktadır.

2.5.2. Sürekli Farklar-Geçici Farklar

Mali kâr ile ticari kârın birbirinden farklılaşmasına yol açan unsurlar, analiz edilmek suretiyle değerlendirildiğinde karşımıza sürekli ve geçici farklar olarak çıkar.

Sürekli farklar, ticari ve mali kârın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır.¹⁰⁵Başka bir ifade ile sürekli farklar hiçbir zaman vergiden indirilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirlerden kaynaklanır. Sürekli farklara neden olan giderlere; vergi ve trafik cezaları, gecikme zamları, yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar, sözleşmeye dayanmayan tazminat ödemeleri, personele alınan hediyeler gibi Kanunen Kabul Edilmeyen giderlerdir. Sürekli farklara neden olan gelirler ise iştiraklerden temettüleri (kâr payı), yatırım indirimi istisnası, serbest bölge kazançları, sosyal güvenlik kurumu % 5'lik teşvik gibi vergiye tabi olmayan gelirler örnek olarak gösterilebilir.

¹⁰⁵ E. Handan Söğüş Sümer, Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, İSMMMO Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010.

Geçici farklar, yarattıkları vergi etkisi cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olacak gelirlerle; cari dönemde indirimini kabul edilmeyen giderlerden oluşur.¹⁰⁶

Geçici farklar sonraki dönemlerde matraha ilave edilebilecek veya matrahtan indirilebilecek nitelikteki farklardır. Geçici farklar sürekli farkların aksine, meydana geldikleri dönemden sonraki dönemlerin vergi tutarını etkileyen farklardır. Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgi sunmak için söz konusu farkların yarattıkları vergi etkisinin mali tablolarda muhasebeleştirilerek izlenmesi bir gereklilik arz etmektedir.

Bunlar vergi kârı ile ticari kârın farklılaşmasını sağlayan ancak sonraki dönemlerde ortadan kalkan farklardır. Örneğin yasal koşulları sağlayamaması nedeniyle vergi matrahına ilave dilen bir şüpheli alacak karşılık gideri bu alacak vergi mahkemesine verildiğinde veya alacak tamamen ortadan değeri arasında fark oluşur.¹⁰⁷ Bu fark sonraki dönemde ortadan kalkacaktır.

Vergi açısından gerekli işlemler tamamlanmış olacağından dönem sonunda kalktığına değersiz duruma geldiğinde vergi matrahından da indirilebilir duruma gelir. Bundan dolayı, standarda göre; karşılığın ayrıldığı dönemde vergiye esas kâr rakamı yüksek, muhasebe kârı düşük olur. Bu aynı zamanda aktifte yer alan alacak tutarının vergisel değerinin yüksek, muhasebe değerinin düşük olması demektir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi ticari kârdan düşülerek vergiye tabi kâra ulaşılacaktır. Bu durumda da vergiye esas kâr düşük, muhasebe kârı yüksek olacaktır. Böylece bilançonun aktifinde net alacağın tutarı hem vergi açısından hem muhasebe açısından aynı tutar olacaktır.¹⁰⁸

Geçici farklar; indirilebilir geçici vergi farklar ve vergiye tabi geçici farklar şeklinde iki tür olarak karşımıza çıkar.

İndirilebilir geçici vergi farkları; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Örtün ve Karapınar, TMS İle Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi kitabevi, 5 nci baskı, Ağustos 2013, s.242.

¹⁰⁷ Gürbüz, a.g.e., s. 71 (Yüksek Lisans Tezi).

¹⁰⁸ Sümer, a.g.m.

¹⁰⁹ TMS 12 Standardı, Madde 5.

Bunlara örnek olarak;

- Kıdem tazminatı karşılığı gideri
- Şüpheli alacak karşılığı gideri
- Stok değer düşük karşılığı
- Yasal oranlardan daha yüksek oranda ayrılan amortismanlar sayılabilir.

İndirilebilir geçici farklar, vergi yasalarına göre değeri yüksek, muhasebe değeri düşük nitelikte ise ilk yıl ticari kâra göre fazla vergi verilmesi söz konusu olacaktır. Vergi matrahına eklenmiş olması sebebiyle doğan ek vergi, izleyen yıllarda vergi matrahından indirildiğinde daha az vergi ödeneceği için de mahsup yapılmış olacaktır.

Varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır. Başka bir ifadeyle, geçici farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde vergi matrahında azalışa neden olacaktır.¹¹⁰

İndirilebilir vergi geçici farkları, ertelenmiş vergi alacağı olarak muhasebe kayıtlarına alınır. Ertelenmiş vergi alacağı şu şekilde hesaplanacaktır.¹¹¹

Ertelenmiş Vergi alacağı=İndirilebilir Geçici farklar x İndirme Dönemi Vergi Oranı

Vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahına dahil edilecek tutarlardır¹¹²Bu durumda vergiye tabi geçici farkların ilgili oldukları gelecek dönemin vergi matrahını arttırması söz konusudur. Hisse senetleri değer artış kazancı, yasal oranların altında ayrılmış amortisman giderleri buna örnek olarak sayılabilir

Vergiye tabi geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü şu şekilde hesaplanır.¹¹³

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü= Vergiye Tabi Geçici Farklar x Vergilendirme Dönemi Vergi Oranı

¹¹⁰ Ökten ve Karapınar, a.g.e., s.242.

¹¹¹ Demir ve Bahadır, a.g.e.,s. 590.

¹¹² TMS 12 Standardı, Madde 5.

¹¹³ Demir ve Bahadır, a.g.e., s. 590.

Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu farklar geçici farkların bir kısmını oluşturur. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları aktif ve pasiflerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır. Bunlar; ¹¹⁴

- İndirilebilir Geçici Farklar ve
- Sürekli Geçici farklar olmak üzere iki ana başlıkta izlenebilir.

Tablo- 4 İndirilebilir ve Vergilendirilebilir Geçici Farkların Sınıflandırılması¹¹⁵

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
AKTİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe değeri	Vergilendirilebilir Geçici fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe değeri	Vergilendirilebilir Geçici fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

¹¹⁴ Güler, a.g.e., s.81.

¹¹⁵ Kaval, a.g.e., s. 411.

Tablo -5 Geçici Farkların İrdelenmesi

Geçici Farkların İrdelenmesi (1'inci Aşama)

Geçici Farkın netleştirilmesi (2'nci aşama)

Aktif ve Pasifin Kendi Arasında Netleştirilmesi : Bilançoya hakim olan geçici farkın bulunması (3'ncü Aşama)

Geçici farka ilişkin vergi tutarının hesaplanması neticesinde bilançoda raporlanacak ertelenmiş vergi borcu ya da alacağının saptanması (4'ncü Aşama)

Dönem sonucunun düzeltilmesi : Hazırlanan toplam ertelenmiş vergi tutarının cari döneme ilişkin gelir/gider ilişkisi (Son Aşama)

Geçici ve sürekli farkların irdelenmesi aşaması yukarıdaki şekilde gerçekleşecektir. Bu işlemler sonucunda oluşan farkların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

ÖRNEK: İşletmenin 20.. yılı vergi öncesi dönem muhasebe kârı 600 TL olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi borcu ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 40 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu söz konusudur. Bu örneğin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

----- 31.12.20..-----

690 Dönem Kâr Ve Zarar Hesabı	600	
691 Dönem Kârı Vergi Ve Karşılığı Hesabı		210
691.10 Yasal Vergi Karşılığı Hesabı		200
691.20 Ertelenmiş Vergi Gid. Yük. Hesabı		10
692 Dönem Net Kâr Ve Zarar Hesabı		390

-----.../.../...-----

-----31.12.20..-----

691 Dönem Kârı Vergi Ve Karşılığı Hesabı	210
691.10 Yasal Vergi Karşılığı Hesabı	200
691.20 Ertelenmiş Vergi Gid. Yük. Hesabı	10
370 Dönem Karı Vergi Karşılığı Hesabı	200
483 Ertelenmiş Vergi Yük. Hesabı	10

-----.../.../...-----

Bu durumda, içinde bulunulan yılda işletmenin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı bilançoda 40 TL'den 50 TL'ye çıkmış olacaktır. Yani dönem bilançosunda ertelenmiş vergi borcu 50 TL ve dönem net kârı ise 400 TL (400= 600 – 200) yerine, cari dönemdeki 10 TL'lik ertelenmiş vergi borcu gider etkisi nedeniyle net dönem kârı 390 TL olarak raporlanacaktır.

ÖRNEK Vergi öncesi dönem muhasebe kârı 600 olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi alacağı ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 40 TL tutarında ertelenmiş vergi alacağı söz konusudur.

-----31.12.20..-----

690 Dönem Kârı Ve Zararı Hesabı	600
691 Dönem Kârı Vergi Ve Karşılığı Hesabı	10
691.20 Ertelenmiş Vergi Gid. Yük Hesabı	10
691 Dönem Kârı Vergi Ve Karşılığı Hesabı	200
691.10 Yasal Vergi Karşılığı Hesabı	200
692 Dönem Net Kârı Ve Zarar Hesabı	410

-----.../.../...-----

İşletmenin önceki dönemden 50 TL vergi alacağı olduğu için işletmenin karı 400 TL den 410 TL ye çıkmıştır.

Tablo-6 Ticari Kâr, Mali Kâr Ve Ertelesen Vergiler Tablosu¹¹⁶

KONUSU	TİCARİ KÂRA EKLENECEK TUTAR	TİCARİ KÂRDAN İNDİRİLECEK TUTAR	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	ERTELENEN VERGİ BORCU
Kullanılan Makinenin Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılması		XXX		XXX
Satış Amaçlı Duran Varlıkta Değer Düşüklüğü		XXX		XXX
Satış Amaçlı Duran Varlıkta Değer Artışı		XXX		XXX
Gayrimenkulün Peşin Satın Alınması		XXX		XXX
Kredili MDV Alımı	XXX		XXX	
MDV'nin Maliyet Bedeli	XXX		XXX	
Yedek Parçaların MDV Niteliği		XXX		XXX
Yenileme Harcamaları		XXX		XXX
Büyük çaplı Kontroller		XXX		XXX
Küçük Demirbaşlar		XXX		XXX
İmal Edilen Gayrimenkuller	XXX		XXX	
Varlıkların Takası	XXX		XXX	
Başkasının Arsası Üzerine Kat karşılığı Bina Yapımı		XXX		XXX

¹¹⁶ Akbulut, a.g.e., s. 483.

Maliyet Yöntemi İle Ölçülen Makine	XXX		XXX	
Arsa Ölçümünde Yeniden Değerleme Yönteminin Seçilmesinde Değer Artışı				
Çevreyi eski Hale Getirme Harcamaları		XXX		XXX
Amortismanda Yöntem Farklılığı ve Kâra Etkisi		XXX		XXX
Taksitli MDV ediniminde Maliyet		XXX		XXX
MDV' nin önemli Parçalarının Amortismanı		XXX		XXX
Taş Ocakları- Araziler ve Amortisman Uygulaması		XXX		XXX
Santral Yapımı ve İşletilmesi	XXX		XXX	
Özel Maliyet Bedellerinin Durumu	XXX		XXX	
MDV Değer Düşüklüğü		XXX		XXX
MDV Yeniden Değerleme Yönteminde Değer Düşüklüğü	XXX		XXX	

MDV Değer Düşüklüğü ve Sigorta Tazminatı		XXX		XXX
MDV'nin Bilanço Dışı Bırakılması		XXX		XXX
Değer Düşüklüğü Zararının İptali		XXX		XXX
Yeniden Değerlenmiş MDV satışı	XXX		XXX	
Yatırım Amaçlı Arsa Satın Alınması	XXX		XXX	
Yatırım Amaçlı GM inşası öngörülme yen giderleri	XXX		XXX	
Yatırım Amaçlı GM inşası	XXX		XXX	
Kira ile Tutulan Gayrimenkulün Başkasına Kiraya Verilmesi		XXX		XXX
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Transferi		XXX		XXX
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Satışı		XXX		XXX
Yeniden Değerlenmiş MDV Satışı	XXX		XXX	

2.5.3. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergileri Standardı TMS 12 ticari kârın tespitinde uygulanan dönemsellik ilkelerinin vergi hesaplarında uygulanarak “tahakkuk esası” na göre kayıt yapılmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle, gelecekte vergilenebilecek gelirler için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilmesi sağlanacaktır. Ertelenmiş vergi alacağı ve vergi borcu dönemin vergisi ile birlikte dönemin kâr ve zararına dahil edilir.¹¹⁷Ancak yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerinde meydana gelen artışlar, öz kaynaklar içinde “Yeniden değerlendirme Fonu” na yazıldığından bu varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan dönem vergisi de doğrudan özkaynaklarda gösterilir.¹¹⁸

Ertelenmiş vergilerde sebep sonuç ilişkisini aşağıdaki şekilde ifade edilebilir. Sürekli farkların vergi etkisi sadece ait olduğu dönem için geçerlidir. Diğer dönemlere yansımalarının söz konusu olmaması nedeniyle vergi ertelemesine sebep teşkil etmezler. Geçici farklar ise ticaret ve vergi yasaları arasında bazı gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesindeki dönem farklılıklarından ve/veya söz konusu yasalar tarafından bazı bilanço kalemlerinin farklı değerlendirilmesinden, kullanılmamış vergi zararı ve yatırım indirimi gibi bilançoda yer almayan unsurlardan kaynaklanmaktadır. Bu farkları sürekli farklardan ayıran temel özellik gelecek dönemlerde vergi etkisi oluşturmalarıdır.

Günümüze kadar ertelenmiş vergi konusunun Türk Muhasebe Sistemi içinde kanunlarda yer almamış olması nedeniyle, Türk Tekdüzen Hesap Planı’nda gerekli eklemeler henüz gerçekleştirilmemiştir. Dolayısıyla söz konusu hesap planında ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin herhangi bir hesap ismi yer almamaktadır. Bu nedenle aşağıda ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi incelenirken mevcut hesap planı çerçevesinde açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Buradaki amaç muhasebe mantığının irdelenmesidir.

¹¹⁷ Örtten, vd. a.g.e., s. 164.

¹¹⁸ Örtten, vd. a.g.e., s. 164.

Tablo -7 Geçici Farkların Vergisel Boyutları

AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİF KALEMLER		
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Ertelenmiş vergi alacakları aktifinde duran varlıklar içinde, ertelenmiş vergi borçları da uzun vadeli yükümlülükler içinde gösterilir. Bu durumda kullanılacak hesaplar şunlardır:

Ertelenmiş Vergi Varlıkları(Alacağı)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri ¹¹⁹

Ertelenmiş vergi borcu şu şekilde kayda alınacaktır:

----- 31.12.20.. -----

691 Dönem Kârı Vergi Ve

Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hesabı XXX

484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı XXX

----- .../.../... -----

¹¹⁹ TMS 12 Standardı, Madde 17-b.

Ertelenmiş Vergi Alacağı(Varlığı) söz konusu olması halinde kayıt şu şekilde yapılacaktır.

-----31.12.20..-----

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı XXX

691 Dönem Kârı Vergi Ve Yasal

Yükümlülük Karş. Hesabı XXX

-----.../.../...-----

2.5.4. Gerçeğe Uygun Değerlerle Değerleme Uygulamasında Vergi Etkisi

TMS 16 'ya göre maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini sağlamak amacıyla değerlendirilir. Ancak, muhasebe standartlarının öngördüğü değerlendirme anlayışı Vergi Uygulamaları açısından kabul edilen bir uygulama değildir. Dolayısıyla maddi duran varlığın değerlemeye tabi tutularak gerçeğe uygun değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik tutarından farklı olacaktır.¹²⁰

Bu durumda gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasında fark oluşacaktır. Eğer varlığın defter değeri vergiye esas değerini aşarsa muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutardan fazladır. Aradaki fark vergiye tabi geçici fark olup ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurur.¹²¹Bu durumun geçerli olması için ilgili varlığın işletme tarafından elden çıkartılma niyetinde olmaması veya satış halinde elde edilen tutarın benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılması gerekir.

Mevcut uygulamalardan farklı olarak muhasebe standartlarına göre muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren işlemler kayıtlanmalı ve mali tablolarda gösterilmelidir.¹²²

¹²⁰ TMS 12 Standardı Madde 20.

¹²¹ TMS 12 Madde 16.

¹²² Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s. 201.

2.5.5. Amortisman Uygulamasında Vergi Etkisi

TMS 16'ya göre ticari kârın tespitinde dikkate alınan amortisman tutarı ile , vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınan amortisman tutarları birbirinden farklı olabilir.¹²³

Mesela, vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması durumunda işletmenin defter değeri vergiye esas değeri aşar, aradaki fark doğal olarak vergiye tabi geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan, vergi açısından uygulanan amortisman ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş ise, vergiye esas değeri defter değerini aşar, aradaki fark indirilebilir geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi alacağı (varlığı) olarak muhasebeleştirilir.¹²⁴

Amortisman ayrılırken maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerini de içeren “elde etme maliyetleri” nin esas alınması öngörülmüştür.¹²⁵

TMS 16 ile V.U.K arasında oluşan bir farklılık ise amortisman konusunda ortaya çıkmaktadır. Standarda göre, varlığın amortismanına tabi tutulması varlık kullanılabilir olduğu zaman başlamaktadır. Dönem içinde kullanılabilir hale geldiğinde kıst amortisman esası geçerlidir. V.U.K'da ise, binek otomobiller hariç olmak üzere, varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınmaktadır. Maddi duran varlık yılın sonunda işletmeye girmiş olsa bile, yılın tamamını kapsayacak şekilde amortisman ayrılmaktadır.¹²⁶

2.5.6. Değer Düşüklüğü Uygulamasında Vergi Etkisi

Değer düşüklüğü, varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak muhasebe standartlarınca muhasebeleştirilmesi öngörülen değer düşüklüğü zararı da gerçeğe uygun değer uygulaması gibi, vergi mevzuatı açısından kabul gören bir uygulama değildir.

Dolayısıyla maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez. Bu nedenle varlığın vergiye esas değerinde düzeltme yapılmaz.

¹²³ TMS 12 Standardı Madde 17/b.

¹²⁴ Sebahat Çorum, “Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi” Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007 s. 123.

¹²⁵ Yüksel Koç Yalkın, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri, TMS 14” Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl : 1, Sayı 1, Nisan 2000, s. 8-9.

¹²⁶ Akbulut ,a.g.e., s. 15.

Diğer bir ifadeyle, bazı varlıklar gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılmamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.¹²⁷

Vergi kanunları ile TMS 16 arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında ortaya çıkmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ve kısmen Vergi Usul Kanununda şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, menkul kıymet değer düşük karşılığı gibi uygulamalar bulunmaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması işlemi yeni bir uygulamadır. Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Bu durumda da değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece V.U.K ile TMS 16 arasında bir farklılık oluşmamaktadır.

Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da değişiklik olmaktadır. Bu durum ise V.U.K ile TMS 16 arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.¹²⁸

2.6. KİRALANAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

TMS 16 kiralama işlemlerini; finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki grupta ele almaktadır. Finansal kiralama bir ödeme karşılığında belirlenen süreçte kiracıya kullanım hakkı ile birlikte mülkiyete ilişkin her türlü risk ve yararın da devredildiği sözleşmedir. Faaliyet kiralaması ise finansal kiralama tanımının dışında kalan kiralama çeşitlerini kapsamaktadır.¹²⁹

Finansal kiralama yoluyla kiralanan maddi duran varlıklar, mülkiyet hakkına sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı amortisman yöntemine tabi tutulur ve sözleşme kapsamında yapılan kira ödemeleri faiz ve ana para ödemeleri olarak ayrılır.¹³⁰

¹²⁷ TMS 12 Standardı, Madde 26/d.

¹²⁸ Akbulut, a.g.e., s.597.

¹²⁹ TMS 17 Standardı, Madde 18.

¹³⁰ Gürbüz, a.g.e., s. 67 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Kiracı kiralama ile ilgili ödemelerin asıl borç ve faiz ödemesi olarak mali tablolarında göstermek durumundadır.¹³¹

Finansal kiralama (leasing) yöntemiyle edinilen maddi duran varlık, maddi duran varlığın kiralama işleminin başladığı döneminin başında öngörülebilir vergisel fayda ya da vergisel teşvikleri indirildikten sonraki gerçeğe uygun değerinden (uygun değer) ya da en az kira bedeli ödemelerinin o tarihte indirgenmiş değerinden (net bugünkü değeri) düşük olanı üzerinden muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Anapara ve kira ödemeleri yükümlülük olarak değerlendirilmekte ve ödendikçe azaltılmaktadır. Faiz ödemeleri ise finansal kiralama dönemi boyunca gelir tablosunda giderleştirilmektedir. Finansal kiralama sözleşmesi ile elde edilen maddi varlıklar, varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulmaktadır. Mülkiyete ait risk ve getirilerin önemli bir kısmının kiralayana ait olduğu kiralama işlemine yapılan ödemeler, kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile gelir tablosuna “gider” olarak kaydedilmektedir.¹³²

TMS 16'ya göre, kiracılar, kira sözleşme süresinin başında yani ilk muhasebeleştirme anında, finansal kiralama muamelesini, kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş, hesaplanabilen “gerçeğe uygun değer” ile ya da asgari kira ödemelerinin net bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarda varlık veya borç olarak muhasebeleştirilir. Bu durum muhasebenin muhafazakarlık ilkesine uyumlu bir sonuçtur. Ayrıca finansal kiralamaya konu varlığın kalıntı değerinin de gerçeğe uygun değer ölçüsü ile ölçülmesi gerekmektedir.¹³³

Kiracı tarafından faiz giderleri gerçekleştikçe muhasebe uygulamalarında ki dönemsel ilkesine göre tahakkuk yoluyla gider yazılır. Kiraya veren açısından da faiz gelirleri gerçekleştikçe gelir olarak kaydedilir.

Kiralama dönemi sonunda kiracının, “kiralama konusu” maddi duran varlığın mülkiyetini edinebileceğine ait tam bir kesinlik bulunmaması durumunda ise, ilgili varlık, kiralama süresi veya faydalı ömür süresi doğrultusunda tamamen itfa edilir.

134

¹³¹ Güler, a.g.e., s. 195,196.

¹³² Güler, a.g.e., s. 342.

¹³³ Yücel, a.g.e., s. 443,444.

¹³⁴ Gürbüz, a.g.e., s. 57 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Finansal kiralamaya konu varlığı amortisman ayırma işlemi kiracı tarafından yapılır. Amortisman ayırma politikası kiracının sahip olduğu diğer benzeri duran varlıklarına uygulanan politikalara paralel olarak yürütülür. Şu farkla ki, kira süresi sonunda kiracıya devredileceğine ilişkin makul bir kesinlik yoksa kiralanan varlığın tamamı kira süresi ile kullanım süresinin kısa olanına göre amorti edilir.¹³⁵ Değerle ilgili bir azalış tespit edilirse gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansman gelirleri tutarı bu azalmaya göre yeniden hesaplanır ve ilgili döneme kadar meydana gelen birikmiş tutarlar topluca gelir tablosunda gider olarak gösterilir.¹³⁶

Arazi ve binanın birlikte kiralanmasında arazi ve bina unsurları ayrılmalıdır. Arazi unsuru genellikle bir faaliyet kiralaması olarak adlandırılmaktadır. Bina unsuru ise, TMS 17 Standardına göre faaliyet kiralaması olabildiği gibi, finansal kiralamada olabilmektedir. Ancak, kiracı söz konusu arazi ve binayı TMS 40 Standardına göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmış ve gerçeğe uygun değer modelini uygulamış ise bu durumda arazi ve bina unsurlarının ayrı olarak sınıflandırılması gerekli değildir.¹³⁷

Maddi duran varlık, bir diğer varlık ya da varlık gruplarına büyük ölçüde bağımlı olarak nakit girişleri yaratmadıkça, geri kazanılabilir tutar her bir varlık için ayrı ayrı belirlenir.¹³⁸

Boş araziler ile üzerinde bina bulunan arazilerin kiralanması da, diğer varlıkların kiralanması ile aynı hükümlere ve uygulamaya tabi olacaktır. Ancak, kiralama süresi sonunda mülkiyetin kiracıya geçeceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamışsa, arazilerde mülkiyete ilişkin risk ve getirilerin tamamının veya tamamına yakın bir kısmının kiracıya devredilmiş olduğu varsayılmaz.

¹³⁵ Güler, a.g.e., s.195,196.

¹³⁶ TMS 17, Madde 26.

¹³⁷ TMS 17, Madde 27.

¹³⁸ Akbulut, a.g.e., s. 597.

2.7.MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKMASI

Maddi duran varlıklar belirli Şartların ortaya çıkması durumunda işletmenin bilanço kalemlerinden çıkarılması gerekmektedir.

Bir maddi duran varlık kalemi, aşağıdaki hallerde;

- İŞletme kayıtlarından satma yoluyla elden çıkarıldığında veya,
- Kullanımının fayda sağlayamacağı ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda oluŐmayacađının beklendiği durumlarda, bilanço dışı bırakılır.¹³⁹

Duran varlıklar elden çıkarıldığı, kullanımdan kaldırıldığı veya hiçbir ekonomik yarar beklenilmediği zaman aktiften çıkarılmalıdır. Duran varlıkların satılması halinde sağlanan satış bedelinin duran varlığın net değeri karŐısındaki durumuna göre kâr veya zarar ortaya çıkacaktır. Bu farklar diğer gelirler veya diğer giderler hesabına alınır. Doğal olarak böyle bir satıştan elde edilen gelir satış hasılatı olarak kaydedilmez.¹⁴⁰ Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılması halinde bu durumdan dolayı ortaya çıkan kazanç veya kayıplar gelir tablosunda gösterilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasının halinde ortaya çıkan gelir ya da zararlar, varsa varlıkların yukarıda satılan sebeplerle elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile maddi duran varlığın işletmedeki defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.¹⁴¹

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, "Hasılat Standardı TMS 18'de" yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satışı geri kiralama işlemi yoluyla elden ıkarılmalarda ise Kiralama İŞlemleri Standardı TMS 17 uygulanır. İŞletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. Yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaz. İŞletme için yenilenen parçanın muhasebe kayıtlarından dolayı defter değerinin belirlenmesi olası değilse,

¹³⁹ TMS 16 Standardı ,Madde 67.

¹⁴⁰ TMS 16 Standardı ,Madde 71.

¹⁴¹ TMS 16 Standardı ,Madde 71.

yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da üretildiğindeki maliyetinin bir karinesi olarak kullanılabilir.

2.8. FİNANSAL TABLOLARDA YER ALAN MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılması gerekir.

- İşletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- Maddi duran varlığa uygulanan amortisman yöntemleri ve oranları ile faydalı ömürler,
- İşletme muhasebe kayıtlarındaki dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı ve mutabakatının yapılmış olması.
- İşletmenin borçları için üçüncü şahıslara veya kurumlara teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ipotekler ve tutarları,
- Maddi duran varlığın inşası ya da üretimi aşamasında katlanılan ve işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı,
- Maddi duran varlıkların edinimi amacıyla yapılan sözleşmelerde yer alan taahhütleri,
- Gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen , kaybolan veya satmak veya kullanımdan çıkarmak suretiyle elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar,
- Dönem içerisinde gelir tablosunda hesap dönemi gideri olarak veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı.

Maddi varlıklar ile ilgili bilanço rakamının referans numarasında ise şunlara yer verilmelidir:

- Maddi duran varlıklarda dönem içinde meydana gelen; yeni girişler, elden çıkarmalar, işletme birleşmeleri neticesinde giren varlıklar, yeniden değerlendirme neticesinde değer azalışları ve artışları, değer azaltmaları neticesinde Yeniden Değerleme Fonu'ndan iptaller ve Gelir Tablosu'na verilen tutarlar,

- Dönemin amortisman giderleri ve bilançoda ayrıca gösterilmemiş ise birikmiş amortismanlar,
- Yurt dışı veya başka para birimi ile raporlama yapan işletmelerin konsolide mali tablolara alınmasından kaynaklanan doğan kur farkları,
- Maddi duran varlıkların (tescile tabi ya da değil) üzerindeki rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar olup olmadığı,
- Maddi duran varlık alımı için girilmiş taahhütlerin olup olmadığı,
- Yeniden değerlendirme yapılmış ise bunun esasları,
- Varlıklarda değer azalışı ve muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar Standardına göre uygulama yapılmış ise bunun esasları,
- Geçici olarak kullanılmayan, hurdaya ayrılan, elden çıkarılacak varlıkların değeri,
- Tamamen amorti edilmiş olmasına rağmen kullanılmaya devam edilen varlıklar,
- Eğer elde etme maliyeti kullanılıyor fakat varlıkların değeri elde etme maliyetinden önemli oranda sapsen bunların piyasa veya yeniden elde etme maliyetleri.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS 16) VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA (V.U.K) MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMASI

3.1. ÜRETİM İŞLETMESİNİN TANITIMI VE ÇALIŞMA SAHASI

Dünyada ortak ekonomik ilişkilerin hızlı gelişimi ve bunun sürdürülebilmesi için TMS ve TFRS kapsamındaki standartların uygulanması işletmeler açısından bir zorunluluk halini almıştır. Bu uygulamada temel amaç; işletmedeki mevcut uygulamanın standartlar açısından incelenerek hangi noktalarda farklılaşma oluştuğunu ve bu farkların işletmeleri ne şekilde etkilediğinin tespit edilmesidir. Maddi Duran Varlık hesaplarında meydana gelen farklılıkların işletmenin finansal tablolarına nasıl yansıtacağı karşılaştırmalı olarak verilecektir. Tekdüzen Hesap Planının uygulandığı işletmelerde standartların uygulanması sonucu oluşan farklılıkların kaynaklarının belirlenerek vergi mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Yapılan bu uygulamanın vergisel sonuçları da gözlemlenecek ve işletmeler açısından yapılması gereken uygulama hakkında da öneriler de bulunulmaya çalışılacaktır. Böylece işletmenin Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak düzenlenen Finansal Tabloları ile standardın uygulanması sonucu ortaya çıkan ve farklılıkları da içeren Finansal Tabloları ortaya konulacaktır. Ortaya çıkan farklılıkların işletmelerin kârlılığı ve vergisel boyutu ile ilgili açıklamalar yapılacaktır. Ancak, standartların uygulanması sonucunda işletmenin ödeyeceği vergi de bir azalma meydana gelip gelmediğinin araştırılması ve finansal tablolar düzenlenirken vergi incelemesine muhatap olmamak için gerekli titizliğin gösterilmesi gerekecektir. Aksi takdirde vergi incelemesi sırasında “vergi ziyası” na sebebiyet verme iddiası ile muhatap olunabilecektir. İşletmenin vergi planlaması yaparken, muhasebe standartlarının uygulanması sonucu mali kârı etkilemesi muhtemel tüm ihtimalleri dikkate almak gereklidir. Bu konuda hassasiyet gösterilmemesi durumunda işletmenin dönemsel amortisman giderlerinde farklılaşma oluşacak ve dönemin mali kârı sağlıklı bir şekilde tespit edilemeyecektir.

Örnek uygulamada verilerini esas alarak kullanacağımız işletme İstanbul İli Gaziosmanpaşa İlçesi'nde pirinç (Bakır, demir gibi metallerin bileşiminden hazırlanan metal) kullanılarak fitting (plastik tesisat üretiminde kullanılan ara eleman) üreten bir işletmedir. İşletme bir limited işletme olup 3 ortağı mevcuttur. Plastik boru ve bağlantı elemanları üreten sanayi kuruluşlarına yardımcı ve ara malzeme üretmektedir. İşletme bir KOBİ'dir. Bilindiği üzere çalışan işçi sayısı 250'yi

geçmeyen işletmeler Küçük ve Orta Ölçekli İşletme (KOBİ) olarak nitelendirilmektedir. İşletme, kapasite raporu ve sanayi sicil belgesine haizdir. Bu da açıkça ortaya koymaktadır ki, bu işletme bir üretim işletmesidir.

İşletme 2014 yılında 9.461.234,45 TL ciro elde etmiş ve 141.454,56 TL kâr beyan etmiştir. Beyan edilen kâra Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) dahil edilmemiştir. Şirketin KKEG toplamı da 11.906,16 TL olarak beyan edilmiştir. KKEG dahil edildiğinde işletmenin mali kârının 153.360,72 TL olduğu görülecektir.

İşletmenin Tablo-8 de yer alan verileri dikkate alındığında; 2014 yılına ilişkin 7.214.883,36 TL'lik aktif büyüklüğü mevcuttur. Bunun irdelenmesi sonucu; 6.756.472,33 TL'nin Dönen Varlık 458.411,03 TL olan kalanının da Duran Varlık'tan oluştuğu görülmektedir. Buradan da görüleceği üzere işletmenin duran varlıkların toplam aktif içerisindeki büyüklüğü % 6,4 civarında olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile işletme özkaynaklarının çoğunluğunu Dönen Varlıklarla değerlendirmiştir. Bu özelliği ile üretim işletmesi özelliği taşımamakla birlikte sektör ve sektör de kullanılan makine parkı dikkate alındığında Üretim İşletmesi olduğu açık olarak görülmektedir.

İşletmenin pasif değerlerinin incelenmesi sonucunda; Kısa Vadeli Yabancı Kaynak toplamının 4.389.303,71 TL olduğu, Özkaynak toplamında 2.825.679,65 TL olduğu görülmektedir. İşletmenin kaynakları açısından incelendiğinde çok yüksek olmamakla birlikte yabancı kaynak kullandığı görülecektir. Bu durum işletmenin kârlılığı üzerinde olumsuz etki yapmakla birlikte yabancı kaynağın önemli bir bölümünün işletme ortaklarının işletmeye vermiş olduğu kaynaklardan oluştuğu anlaşılacaktır. İşletmenin orta vadede özkaynaklarını güçlendirme planları yaptığı ifade edilmiştir. Özkaynaklarının güçlendirilmesi şirket kârlılığını olumlu etkileyecektir.

İşletmenin Maddi Duran Varlıklarının; Tesis Makine Cihazlar ve Demirbaş eşyalardan oluştuğunu ve ilgili hesaplarda izlendiğini, amortisman ayırma yönteminin indirekt yöntem olduğu görülmektedir. Buna ilave olarak, maddi olmayan duran varlıklarının işletmenin kiralık olan kısımlarına yapılan değer artırıcı harcamalar olduğu ve özel maliyet olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir. Amortisman süresi olarak Vergi Mevzuatında öngörülen oranlar esas alınmaktadır. Kullanılan makine tesislerin teknik ömür belirlemeleri yapılmamaktadır.

İşletmenin maddi duran varlık kalemlerinin incelenmesi sonucu;

TL

Tesis Makine ve Cihazlar	: 460.419,55
Demirbaş eşya	: 71.649,66
TOPLAM	: 532.069,21
Birikmiş Amortisman	: - 85.265,26
MADDİ DURAN VARLIK NET DEĞER	: 446.803,95

İşletmenin kiralama yoluyla edindiği ve özel maliyet olarak muhasebeleştirdiği maliyetleri aşağıdadır :

Özel Maliyetler	: 19.126,46
Birikmiş Amortisman	: - 7.519,38
NET ÖZEL MALİYET	: 11.607,08

İşletme, pirinç adlı metalden fitting (bağlantı elemanları) üreten bir işletmedir. İşletme pirinç malzemenin niteliğini belirleyen MS 56 özellikleri taşıyan pirinç malzeme kullanmaktadır. Bu malzemeler üretici firmalar tarafından bakır, demir ve çeşitli metallerin belirli oranda eritilerek oluşturulan metal karışımından üretilmektedir. Üretilen bu malzemeler çeşitli çaplarda üretilmektedir. Bu çaplar üretilecek fitting açısından önem taşımaktadır. Bu metaller 6 metre boyunda kesilerek satılabilir aşamaya gelmektedir.

İşletme ihtiyaç duyduğu hammaddeleri yani pirinç çubukları toptan üretici firmalardan temin etmektedir. Bu malzemeler, işletmenin hammadde deposuna tartılmak suretiyle alınmaktadır. Ayrıca, malzemelerin MS 56 ayarında olduğu çeşitli testlerle doğrulanır.

Stoklara alınan pirinç çubuklar, üretilecek malzemenin özelliğine göre, metal kesme makinelerinde kesilerek üretime verilme aşamasına getirilir. Örneklemek gerekirse, 20 lik diye tabir edilen fitting üretilecekse, kesim işlemi bu malzemenin ihtiyaç duyduğu gramajdan % 5 fazlasına denk gelecek şekilde kesilir.

Kesilen bu malzemeler “pres” adı verilen makinelerde, üretilecek ürüne göre, preslenerek işlenebilir hale getirilmektedir. Bu işlem yapılırken metal malzeme

ısıtma fırınlarında ısıtılarak pres yapılabilecek ısıya getirilir. Pres’de malzemenin özelliğine göre “pres kalıpları” takılır ve malzemeler preslenir. Torna ve işleme tezgahlarında işlenebilir hale gelen malzemeler üretimin bir sonraki aşamasına hazır hale getirilmiştir. Preslenen malzemeler soğutulmaya bırakılır ve ortam ısısına gelmesi beklenir.

İşlenmeye hazır hale gelen metal parçalar, tornalarda ya da işleme tezgahlarında dış açılma işlemine tabi tutulmaya hazırdır. Bu malzemeler işleme tezgahlarına yerleştirilir. Aynı anda dakika da 24 adet parçanın işlenebildiği işleme tezgahlarında dış açılma işlemine başlanmaktadır. Bu işlem TSE tarafından belirlenen standartlara uygun olarak dış açma işlemine tabi tutulur. Dış açma işleminde dış açma aparatları makineye takılmakta ve parçalar tarafından dış açma işlemi yapılmaktadır.

Üretimin bu aşamadan sonra ki işlemi dış açılan malzemelerin fırçalar vasıtasıyla parça üzerinde yer alan ve talaş adı verilen parçaların temizlenmesi esas alınmaktadır. Bu fırçalar vasıtasıyla dış açma aşamasında malzeme üzerinde oluşan çapaklar temizlenmektedir. Bu işlemin eslik yapılması ya da yapılmaması halinde üretilen ürün kullanılabilir bir ürün olma özelliğini kaybetmektedir. Çünkü, bu malzemeler daha sonra enjeksiyon makinelerinde plastik kaplama işlemleri yapılmaktadır. Tesisat ustaları tarafından bu malzemenin kullanılması aşamasında metal parça üzerinde her hangi bir çapak ve yabancı malzeme olmaması gerekmektedir.

Fırçalama işlemi sonucu temizlenen malzemeler “göz kontrolü” yolu ile % 100 oranında kontrol işlemine tabi tutulmaktadır. Bu işlemin amacı; malzeme üzerinde her hangi bir çapak olmamasını sağlamaktır. Kılavuz ölçü aletleri aracılığıyla “örnekleme” yöntemi ile dış kontrolleri de yapılmaktadır. Hatalı olan dış açma işlemleri varsa, bu malzemeler ayrıştırılmakta ve eritmek suretiyle yeniden işleme tabi tutulmaktadır. Çapak ve dış kontrollerinden geçen malzemeler kullanılabilir hale gelmeleri için kromaj” kaplama işlemine tabi tutulmak üzere depolara gönderilecektir.

Çapak ve dış kontrollerinden geçen yani başka bir ifade ile kalite kontrol aşamasından geçen fitting malzemeleri kromaj kaplanmak üzere kromaj işlemine tabi tutulmaya hazır hale gelecektir. Krom malzemeninin kullanıldığı kromaj işlemleri yapılması aşaması şu şekilde gerçekleşmektedir.

Metal malzeme eriyik hale getirilmiş kromaj malzemesinden geçirilmektedir. Bu süreç çok önemlidir. Zira kaplanması gereken krom malzemesinin kalınlığı 5 mikron civarında olmalıdır .Bu teknik bir özellik olup detayına burada girilmemiştir.

Kromaj kaplanan malzemeler belirli bir ısıda olan fırınlardan belli bir süre esas alınarak geçirilmektedir. Kaplanan kromajın uygun olması halinde artık malzemeler üretim aşamasını gerçekleştirmiş olmaktadır.

Bu aşamadan da geçen malzemeler “kalite kontrol” işlemi tabi tutulur. Kalite kontrol işleminden geçen malzemeler üretici firmalara sevk edilmek amacıyla belli sayılarda kasalanmak suretiyle “üretim depo” suna gönderilmektedir. Üretim deposuna gönderilen malzemeler cinslerine göre ayrı alanlarda stoklanmaktadır. Sevkiyat müşteri siparişlerine göre, günlük ya da haftalık periyotlarla yapılmaktadır.

Bu üretim prosesini tamamlayan ve üretici firmalara sevk edilen malzemeler, üretici firmanın kalite güvence birimi tarafından “örnekleme” yöntemi kullanılmak suretiyle kalite kontrole tabi tutulacaktır. Bu kalite kontrol işlemleri TSE tarafından tespit edilen Kalite Kontrol Standartlarına göre yapılmaktadır. Bu standartlarda teslimat miktarına kadar kaç adet örnekleme seçileceği ve bu örneklerin hangi kriterlere göre kontrole tabi tutulacağı belirlenmiştir. Kalite güvence departmanları bu standartlara uyum sağlamak zorundadırlar.

Belli örnekleme yöntemlerine göre kalite kontrol testlerine tabi tutulan ve genel kabul edilebilir hata oranlarını gerçekleştiren malzemeler için “kabul tutanağı” düzenlenir.

Kalite kontrol testlerinden geçemeyen malzemeler iade edilmektedir. Bu takdirde iade edilen malzemeler yeniden üretim işlemine tabi tutulmaktadır. Bu işlem hem zor hem de maliyetli bir işlemdir.

Bu nedenle üretimi en az hata payı ile gerçekleştirmek işletmenin kârlılığı açısından önem taşımaktadır.

3.2. ÜRETİM İŞLETMESİNİN FİNANSAL TABLOLARININ SUNUMU

Üretim işletmesinin uygulamaya konu dönemine ait finansal tablolarına ait bilgiler aşağıdaki şekildedir :

Tablo-8 Uygulama İşletmesine Ait 31.12.2014 Yılı Bilançosunun V.U.K.'a Göre Aktif Değerleri

	Önceki Dönem	Cari Dönem
1 DÖNEN VARLIKLAR		6.756.472,33
10 Hazır Değerler		1.320.613,05
100 Kasa		8.274,13
101 Alınan Çekler		1.081.136,00
102 Bankalar		241.202,92
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)		10.000,00
12 Ticari Alacaklar		2.066.753,89
120 Alıcılar		2.066.753,89
13 Diğer Alacaklar		36.341,24
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		36.341,24
15 Stoklar		3.299.285,90
150 İlk Madde ve Malzeme		688.147,31
152 Mamüller		350.547,74
157 Diğer Stoklar		332.430,00
159 Verilen Sipariş Avansları		1.928.160,85
19 Diğer Dönen Varlıklar		33.478,25
190 Devreden KDV		33.478,25
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		6.756.472,33

	Önceki Dönem	Cari Dönem
2 DURAN VARLIKLAR		458.411,03
25 Maddi Duran Varlıklar		446.803,95
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		460.419,55
255 Demirbaşlar		71.649,66
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		85.265,26
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar		11.607,08

264	Özel Maliyetler	19.126,46
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	7.519,38
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	458.411,03
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	7.214.883,36

Tablo -9 Uygulama İşletmesine Ait 31.12.2014 yılı Bilançosu'nun V.U.K' a göre Pasif değerleri

3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	4.389.303,71
32	Ticari Borçlar	2.135.898,44
320	Satıcılar	2.135.898,44
33	Diğer Borçlar	2.226.067,31
331	Ortaklara Borçlar	2.203.096,44
335	Personele Borçlar	22.970,87
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.	16.688,84
360	Ödenecek Vergi ve Fonları	4.983,51
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	11.705,33
37	Borç ve Gider Karşılıkları	10.649,12
370	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	29.091,73
371	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	18.442,61
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	4.389.303,71

	Önceki Dönem	Cari Dönem
5	ÖZKAYNAKLAR	2.825.579,65
50	Ödenmiş Sermaye	2.500.000
500	Sermaye	2.500.000
57	Geçmiş Yıllar Kârları	184.125,09

570	Geçmiş Yıllar Kârları	184.125,09
59	Dönem Net Kârı (Zararı)	141.454,56
590	Dönem Net Kârı	141.454,56
591	Dönem Net Zararı (-)	
	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	2.825.579,65

PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI 7.214.883,36

İşletmenin maddi duran varlıkları; Makine, tesis ve cihazlar, demirbaşlar ve bunlara ilişkin olarak ayrılan ve birikmiş amortismanlar hesabında izlenen Birikmiş Amortismanlardan oluşmaktadır. Endirekt yöntem uygulandığı için Maddi duran varlıklar brüt (amortisman ayrılmamış) tutarları ile bilançoda yer almakta ve amortismanlar düşülerek netleştirilmektedir. Bilançoda yer alan maddi duran varlıklar tarihi maliyetleri ile kayıtlara alınmıştır.

İşletmenin sahip olduğu Tesis, makine ve cihazlar; direkt olarak üretim faaliyetleri için kullanılmaktadır. Demirbaşlar ise doğrudan üretimle ilgili olmamakla beraber lojistik amaçlı olarak kullanılmaktadır. Bu sebepten ötürü, çalışmamızda demirbaşlar da ilave olarak Maddi Duran Varlıklara dahil edilerek işlem yapılacaktır.

3.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI (TMS 16) YA GÖRE DEĞERLEMESİ

Uygulama ile ilgili olarak açıklamalara geçmeden önce muhasebe standardı ve vergi usul kanunu uygulamaları arasındaki temel farkların özet olarak bir tablo halinde verilmesi konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Tablo-10'da hem muhasebe standartları açısından hem de vergi mevzuatı açısından "maliyete" dahil olan ve olmayan unsurlar listelenmektedir. Tablo-10 incelendiğinde görülecektir ki, her iki uygulama açısından ortak olan noktalar olduğu kadar ayrık olan noktalar da mevcuttur. Örneğin, vergi mevzuatına göre; kredi kullanma maliyeti (borçlanma maliyeti) ilk yıl için maliyet unsuru iken, sonraki yıllarda doğrudan giderleştirilebilir. Oysa, aynı maliyet unsuru, aktifleştirilen maddi duran varlıkla ilgili olmak koşuluyla, Türkiye Muhasebe Standartlarında dönemine bakılmaksızın maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. İşletmenin maddi duran varlıklarının öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uygulanmak suretiye muhasebe kayıtlarına alındığı ve finansal tablolarında da bu esaslara göre oluşan maliyet bedellerinin yer aldığı görülmektedir.

İşletmenin aktifleştirildikleri dönemlerde Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) ya göre; maliyet unsuru olan ancak maliyetlere intikal ettirilmesi gereken maliyet unsurlarının var olduğu ancak geçmiş dönemlerde olduğu ve dahili bir araştırmaya ihtiyaç olduğu için, bu unsurların neler olduğu detaylı olarak araştırılmamış ve uygulama da ihmal edilmiştir.

Tablo-10 TMS ve V.U.K Arasındaki Farklar Tablosu

Harcamanın Türü	Maliyet	Gider	Maliyet	Gider	Açıklaması
Satın Alma Maliyeti					Her iki uygulamada da temel maliyet unsurudur.
Kredi Kullanma Bedeli, Dosya Masrafı					Maliyete eklenmez, gider yazılır.
Taşıma Maliyeti					Maliyetin bir unsurudur.
Kuruluş Maliyeti					Doğrudan yansıtılan harcama.
Çevre Restorasyon Maliyet Karşılığı					TMS 16 açısından maliyet ile ilgilidir. VUK/GVK Md. 40/3 bu şekilde bir karşılık ve maliyete izin vermemektedir.
Montajda Kullanılan Malzeme					Doğrudan yansıtılabilen harcama.
Montajda çalışan işçi ücretleri					Doğrudan yansıtılabilen harcama.
Montajda Kullanılan Cihaz Amortisman					Maliyetle ilgilidir. TMS 16/V.U.K amortisman tutarı farklı olabilir.

Tablo-10 TMS 16 Ve V.U.K Arasındaki Farklar Tablosu

Harcamanın Türü	Maliyet	Gider	Maliyet	Gider	Açıklaması
Eğitim Gideri					Genel Gider Niteliğindedir.
Test Etme Malzeme Gideri					Maliyet Niteliğindedir.
Test Etme İşçilik Harcaması					Doğrudan yansıtılan gider niteliğindedir.
Test Etme Fabrika Amortismanı					Maliyetle ilgilidir. TMS16/V.U.K amortisman tutarı farklı olabilir.
Faaliyet Zararı					Genel Gider niteliğindedir.
Borçlanma Maliyeti					TMS16/TMS 23'e göre özellikli varlık değilse genel gider niteliğindedir. V.U.K için Finansman Gideri ilk yıl için maliyetin bir parçasıdır.

Örnek olarak sayfa 23 de açıklanan tabloya göre, TMS 16 uygulamalarına göre bir Maddi Duran Varlığın maliyet tutarı 1.115.000 TL olmasına karşılık V.U.K hükümlerine göre ise, 1.155.000 TL olabilmektedir. Aradaki fark, TMS 16 ve Vergi Usul Kanunu'ndaki maliyetin kapsamındaki farklılardan kaynaklanmaktadır.

İşletme ile ilgili maddi duran varlık kalemlerinin TMS 16 açısından incelenmesini yapmadan önce; maddi duran varlıklarına ilişkin net defter değerlerinin (tarihi maliyetlerinin) hesaplanması gerekmektedir. Aşağıda işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin olarak hesaplanan net defter değerleri ve geri kazanılabilir değerleri tespit edilmiştir.

3.4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN KIYASLANMASI

İşletmenin maddi duran varlıklarının TMS 16 ve V.U.K açısından değerlendirilmesinin yapılabilmesi için öncelikle Maddi Duran Varlıkların Geri Kazanılabilir Değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tablo-11 'de bu değerle toplu olarak gösterilmiştir.

TABLO-11 Uygulama İşletmesinin Tesis Makine Ve Cihazları

	Alış bedeli	Kayıtlı Değeri	Geri Kazanılabilir Değer
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		-	
1 AD.LCD SAMSUNG TV	5.593,22	3.437,52	5.000,00
1 AD.BİLGİSAYAR	958,00	-	250,00
1 AD.TORNA TEZGAHI	6.250,00	20.900,00	25.000,00
1 AD. ACER BİLGİSAYAR	1.699,55	-	-
1.AD. VİDALI HAVA KOMPRESÖRÜ	38.000,00	1.336,00	1.500,00
2 AD.SOMUN İŞLEME TRANSFER TEZ.	50.000,00	2.640,00	3.000,00
1 AD.KONVEYÖR	1.670,00	2.092,05	2.500,00
2 AD.KONVEYÖR	3.300,00	18.184,65	20.000,00
KTG 218 400....1400C	2.324,50	21.820,55	20.000,00
1 AD.EKSANTRİK PRES (250 TON)	21.186,00	11.639,00	13.000,00
3 AD.EKSANTRİK PRES (100 TON)	25.422,00	718,15	-
2 AD.EKSANTRİK PRES (80 TON)	13.560,00	718,15	-
1 AD.KUMLAMA TEZGAHI	847,00	739,65	-
1 AD. ÇAPAK KIRMA PRESİ (10 TONLUK)	847,00	3.637,60	4.000,00
2 AD. TAVAN VİNCİ (5 TONLUK)	848,00	3.637,60	4.500,00
2 AD. OTOMATİK TESTERE	4.238,00	346,25	400,00
1 AD. DİJİTAL FREZE	4.238,00	346,25	400,00
2 AD. ERÇELİK MATKAP	424,00	7.997,05	8.500,00
1 AD. SU SOĞUTMALI MATKAP	424,00	3.548,45	4.000,00
11 AD. ROVELVER TEZGAHI	9.317,00	10.557,50	11.000,00
1 AD. LUPOMAT VİDALI HAVA KOMPRESÖRÜ	4.237,00	18.184,65	20.000,00
3 AD. TAM OTOMATİK TESTERE	12.711,00	14.372,15	15.000,00
1 AD. CNC TORNA	21.186,00	14.372,15	15.500,00
1 AD. 251 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	15.500,00
1 AD. 248 Y. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	16.000,00
1 AD. 249 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	15.000,00
1 AD. 262 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	2.111,30	2.500,00
1 AD. 264 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	-	2.000,00
1 AD. ŞERİT TESTERE	2.542,00	2.450,00	4.000,00
1 AD. KESİNTİSİZ GÜÇ KAYNAĞI	84,76	1.072,92	

1 AD. FORKLİFT (2 TON)	4.237,00	4.333,32	5.000,00
1 AD. KÖŞELEME TEZGAHI	1.250,00	2.375,00	2.500,00
1 AD. TORNA TEZGAHI	5.000,00	734,06	1.000,00
3 AD. SOMUN İŞLEME TRANSFER TEZGAHI	75.000,00	70.250,00	75.000,00
1 AD. ELEKTRİK PANOSU	847,00	1.000,00	1.500,00
TT42 CNC YATAY TORNA TEZGAHI	163.339,62	175.000,00	200.000,00

Varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin tespitinde işletme içi ve dışı kaynaklardan yararlanılmış ve varlıklara ilişkin piyasa değeri bu bilgiler esas alınarak tespit edilmiştir. Maddi duran varlıkların piyasa değerleri ile yapılan kıyaslamalarda bazı varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin defter değerlerinin altında kalmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.

İşletme dışı bilgi kaynaklarından Maddi Duran varlıkların satılması halinde piyasa fiyatı araştırması yapıldığı ve geri kazanılabilir değerler hesaplanırken bu bilgilerden de yararlandığı görülmektedir.

İşletme içi kaynaklarda ise, Maddi Duran Varlıkların çalışabilir durumda olup olmadıkları, var olan eksikliklerin giderilmesinin maliyeti ve bu maliyete katlanması halinde Maddi Duran Varlıkların satılabilir durumda oldukları gibi hususlarda gerekli bilgiler derlenmiştir. Bu bilgiler ışığında Maddi Duran Varlıkların “satılabilir değer” leri tespit edilmiştir.

İşletmede değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilen maddi duran varlıklar Tablo-12 de gösterilmiştir.

Tablo-12 Uygulama İşletmesinin Maddi Duran Varlıklar da Toplam Değer Düşüklüğü

Tesis Makine ve Cihazlar	Alış Tarihi	Alış Bedeli	Geri Kazanılabılır Değer	Değer Düşüklüğü
3 Adet Eksantrik Pres (100 Ton)	01.07.2012	25.422,00	24.703,85	718,15
3 Adet Eksantrik Pres (80 Ton)	01.07.2012	13.560,00	12.841,85	718,15
1 Adet Kumlama Tezgahı	01.07.2012	847,00	107,35	739,65
1 Adet Kesintisiz Güç Kaynağı	01.07.2102	8.476,00	7.403,08	1.072,92
Toplam Değer Düşüklüğü				3.248,87

Yukarıdaki Tablodan da anlaşılacağı üzere Makine Tesis ve Cihazlarda 3.248,87 TL tutarında bir değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

İşletmenin Maddi Duran Varlıklarında meydana gelen değer düşüklüğünün makine ve teçhizatlara ait olduğu görülmektedir. Bu değer düşüklüğünün nedeni makine ve teçhizatların yıpranmış olması ve piyasa fiyatlarının bu şekilde oluşmasından kaynaklanmaktadır.

Daha önceki dönemlerde bu varlıklara ilişkin olarak herhangi bir değer artışı kaydını yapılmadığı anlaşıldığından tespit edilen değer düşüklüğü tutarının tamamının giderlere aktarılması gerekmektedir.

Yapılması gereken muhasebe kayıtları direkt yöntem ve indirekt yöntemle göre gerçekleştirilebilir. Buna göre yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır:

Direkt Yönteme Göre;

-----31.12.20..-----

659. Diğer Olağan Giderler 3.248,87

Ve Zararlar Hesabı

253. Tesis Mak. Ve Cih. Hesabı 3.248,87

-----./.../...-----

Maddi Duran Varlıklarda “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılıkları Standardı” kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. Ancak, 25 Maddi Duran Varlıklar grup hesapları arasında değer düşüklüğünü gösterecek boş bir hesabın bulunmaması sıkıntı oluşturmaktadır. Bu nedenle “257 Birikmiş Amortismanlar” hesabının kapsamında genişleme yapılarak değer düşüklüğü karşılık tutarının da bu hesapta izlenmesi uygun olabilecektir. Örnek çözümünde buna karşılık gelmek üzere “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı” olarak kullanılacaktır.

Yapılan işlemlerde kullanılan bazı hesaplar Tekdüzen Hesap Planı’nda tanımlanmamıştır. Hesap Planı mantığı kullanılmak suretiyle, burada kullanılacak hesaplar değişik kaynaklar incelenmek suretiyle genel olarak kullanılan olanlar tercih edilmiştir.

Endirekt Yönteme Göre;

----- 31.12.20..-----

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hes. 3.248,87

659.01 Değer Artış Zararları Hes.

257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşı. Hes. 3.248,87

257.01 Tes. Mak. Ve Cih. Değ. Düş. Karşılığı Hesabı

----- .../.../...-----

----- 31.12.20.-----

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hes. 649,77

691 Dönem Kârı Ve Yasal Yükümlülük Karşı. Hes. 649,77

(3.248,87 X 0,2 = 649,77)

-----/.../...-----

Türkiye’de Kurumlar vergisi (KV) oranı, KV Kanununa göre, % 20 olarak uygulanmaktadır. Meydana gelen değer düşüklüğü karşılığı tutarı vergi oranı ile çarpılmak suretiyle ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmıştır.

Tablo-13 Uygulama İşletmesinin Değer Düşüklüğü Öncesi Maddi Duran Varlıklarının Amortisman Tutarları

Tesis Makine Ve Cihazlar	Defter Değeri	Birikmiş Amortismanlar	Birikmiş amortisman Oranı %	Değer Düşüş Öncesi Birikmiş Amortisman
3 Adet Eksantrik Pres (100 Ton)	25.422,00	1.059,25	10	2.542,20
3 Adet Eksantrik Pres (80 Ton)	13.560,00	565,00	10	1.356,00
1 Adet Kumlama Tezgahı	847,00	44,15	10	84,70
1 Adet Kesintisiz Güç Kaynağı	8.476,00	0	10	0
Toplam				3.982,90

Maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün varlık maliyetlerine aktarılması sonucunda hesaplanan amortisman tutarlarında fark oluşması sonucu doğacaktır. Yeni değerlere göre ayrılması gereken amortisman tutarları aşağıdaki tabloda hesaplanarak gösterilmiştir. Tablo-14’de işletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklardan geri kazanılabilir değeri artanlar listelenmiştir.

Tablo-14 Uygulama İşletmesindeki Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı

TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	Alış bedeli	Kayıtlı Değeri	Geri Kazanılabilir Değer
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			
1 AD.LCD SAMSUNG TV	5.593,22	3.437,52	5.000,00
1 AD.BİLGİSAYAR	958,00	-	250,00
1 AD.TORNA TEZGAHI	6.250,00	20.900,00	25.000,00
1.AD ACER BİLGİSAYAR	1.699,55	-	-
1.AD. VİDALI HAVA KOMPRESÖRÜ	38.000,00	1.336,00	1.500,00
2 AD.SOMUN İŞLEME TRANSFER TEZ.	50.000,00	2.640,00	3.000,00
1 AD.KONVEYÖR	1.670,00	2.092,05	2.500,00
2 AD.KONVEYÖR	3.300,00	18.184,65	20.000,00
KTG 218 400....1400C	2.324,50	21.820,55	20.000,00
1 AD.EKSANTRİK PRES (250 TON)	21.186,00	11.639,00	13.000,00
3 AD.EKSANTRİK PRES (100 TON)	25.422,00	718,15	-
2 AD.EKSANTRİK PRES (80 TON)	13.560,00	718,15	-
1 AD.KUMLAMA TEZGAHI	847,00	739,65	-
1 AD. ÇAPAK KIRMA PRESİ (10 TONLUK)	847,00	3.637,60	4.000,00
2 AD. TAVAN VİNCİ (5 TONLUK)	848,00	3.637,60	4.500,00
2 AD. OTOMATİK TESTERE	4.238,00	346,25	400,00
1 AD. DİJİTAL FREZE	4.238,00	346,25	400,00
2 AD. ERÇELİK MATKAP	424,00	7.997,05	8.500,00
1 AD. SU SOĞUTMALI MATKAP	424,00	3.548,45	4.000,00
11 AD. ROVELVER TEZGAHI	9.317,00	10.557,50	11.000,00
1 AD. LUPOMAT VİDALI HAVA KOMPRESÖRÜ	4.237,00	18.184,65	20.000,00
3 AD. TAM OTOMATİK TESTERE	12.711,00	14.372,15	15.000,00
1 AD. CNC TORNA	21.186,00	14.372,15	15.500,00
1 AD. 251 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	15.500,00
1 AD. 248 Y. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	16.000,00
1 AD. 249 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	14.372,15	15.000,00
1 AD. 262 Ş. NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	2.111,30	2.500,00
1 AD. 264 Ş.NOLU TRANSFER TEZGAHI	16.950,00	-	2.000,00
1 AD. ŞERİT TESTERE	2.542,00	2.450,00 TL	4.000,00
1 AD. KESİNTİSİZ GÜÇ KAYNAĞI	84,76	1.072,92	-
1 AD. FORKLİFT (2 TON)	4.237,00	4.333,32	5.000,00
1 AD. KÖŞELEME TEZGAHI	1.250,00	2.375,00	2.500,00
1 AD. TORNA TEZGAHI	5.000,00	734,06	1.000,00
3 AD. SOMUN İŞLEME TRANSFER TEZGAHI	75.000,00	70.250,00	75.000,00
1 AD. ELEKTRİK PANOSU	847,00	1.000,00	1.500,00
TT42 CNC YATAY TORNA TEZGAHI	163.339,62	175.000,00	200.000,00
GERİ KAZANILABİLİR DEĞER GENEL TOPLAM			513.550,00

Bu maddi duran varlıkların amortismanlarının da değeri düşen varlıklarda olduğu gibi güncellenmesi gerekmektedir. Bu düzeltme sonrası ayrılan amortismanların gider yazılabilmeleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mevcut değildir.

İşletmenin 2014 yılında bu sabit kıymetlere ilişkin olarak ayırdığı amortisman tutarı 85.265,26 TL'dir. Bu amortisman tutarı giderlere yansıtılmış ve şirketin mali tablolarına da yansımıştır. Şirketin maddi duran varlık toplamı 460.419,55 TL'dir. Değeri düşen maddi duran varlıklar dikkate alınmamıştır. Şirketin maddi duran varlıklarının geri kazanılabilir değeri 460.419,55 TL'den 513.550 TL'ye yükselmiştir. (Tablo 14 de yapılan hesaplama göre) Ortalama amortisman oranı % 18,5 olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu oran amortisman tutarının (85.265,26) toplam maddi duran varlık toplamına (460.419,55) bölünmesi suretiyle bulunmuştur. Bu durumda geri kazanılabilir değer üzerinden amortisman gideri de 95.006,75 TL olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunu tablolaştırmak gerekirse:

Tablo -15 Uygulama İşletmesinde Değerleme Sonrası Amortismanlar

Maddi Duran Varlık	Kayıtlı Değer	Geri Kazanılabilir Değer	Kayıtlı Değer Amortisman	Geri Kazanılabilir Değer Amortisman	Geri Kazanılabilir Değer Amortisman
GENEL TOPLAM	460.419,55	513.550,00	85.265,26	95.006,75	9.741,49

Tablo-15'de görüldüğü üzere 9.741,49 TL'lik bir tutar olarak amortisman giderlerinde artış söz konusudur. Şirketin 2014 yılı amortisman giderlerinin muhasebe standartlarına göre, düzeltilmesi ve 95.006.75 TL olan tutarın dikkate alınması gerekecektir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır :

Direkt Yönteme Göre;

-----31.12.2014 -----

253 Tesis Mak. Ve Cih. Hesabı 9.741,49

649 Diğer Olağan Gelirler Hesabı 9.741,49

-----.../.../... -----

Endirekt Yönteme Göre;

----- 31.12.2014 -----

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	9.741,49	
689 Faaliyet Dışı Gider Ve Zararlar Hesabı	9.741,49	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		9.741,49
659 Diğer Olağan Gider ve Zar. Hesabı		9.741,49

----- .../.../... -----

Bu durumda işletme Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16)' na göre 9.741,49 TL'lik bir amortisman avantajı sağlamasına rağmen V.U.K ve KV Kanunu hükümlerine göre herhangi bir vergisel avantaj sağlayamayacaktır. Çünkü, V.U.K ve KV Kanunu maddi duran varlık amortismanlarının kayıtlı değer esas alınarak yapılmasını öngörmektedir. İkinci kayıtlı artan amortisman tutarı Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) yapılmak suretiyle vergisel etkisi sıfırlanmıştır.

Tablo-16 TMS 16'ya Göre Düzenlenmiş 31.12.2014 Tarihli Bilanço

	Önceki Dönem	Cari Dönem
1 DÖNEN VARLIKLAR		6.756.472,33
10 Hazır Değerler		1.320.613,05
100 Kasa		8.274,13
101 Alınan Çekler		1.081.136,00
102 Bankalar		241.202,92
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)		10.000,00
12 Ticari Alacaklar		2.066.753,89
120 Alıcılar		2.066.753,89
13 Diğer Alacaklar		36.341,24
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		36.341,24
15 Stoklar		3.299.285,90
150 İlk Madde ve Malzeme		688.147,31
152 Mamüller		350.547,74
157 Diğer Stoklar		332.430,00
159 Verilen Sipariş Avansları		1.928.160,85
19 Diğer Dönen Varlıklar		33.478,25
190 Devreden KDV		33.478,25
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		6.756.472,33

	Önceki Dönem	Cari Dönem
2 DURAN VARLIKLAR		501.750,74
25 Maddi Duran Varlıklar		490.143,66
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		513.500,00
255 Demirbaşlar		71.649,66
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		95.006,00
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar		11.607,08

264	Özel Maliyetler	19.126,46
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	7.519,38

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI **501.750,74**

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI **7.258.223,07**

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR **4.389.303,71**

32	Ticari Borçlar	2.135.898,44
320	Satıcılar	2.135.898,44
33	Diğer Borçlar	2.226.067,31
331	Ortaklara Borçlar	2.203.096,44
335	Personele Borçlar	22.970,87
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	16.688,84
360	Ödenecek Vergi ve Fonları	4.983,51
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	11.705,33
37	Borç ve Gider Karşılıkları	10.649,12
370	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	29.091,73
371	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	18.442,61

KISA VADELİ YABANCI

KAYNAKLAR TOPLAMI **4.389.303,71**

	Önceki Dönem	Cari Dönem
5 ÖZKAYNAKLAR		2.868.919,36
50	Ödenmiş Sermaye	2.500.000
500	Sermaye	2.500.000
57	Geçmiş Yıllar Kârları	184.125,09

570	Geçmiş Yıllar Kârları	184.125,09
549	M.D.V Değer Artış Fonu	43.339,69
59	Dönem Net Kârı (Zararı)	141.454,58
590	Dönem Net Kârı	141.454,58

ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI **7.268.919,36**

PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI **7.258.223,07**

Bilançonun Muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi halinde bilanço da yer alan MDV (Net) kalemi 9.741,49 TL daha yüksek olarak yer alacaktır ve bilançosun ana toplamları aşağıdaki şekilde değişiklik gösterecektir.

	V.U.K GÖRE BİLANÇO DEĞERLERİ	TMS 16' YA GÖRE BİLANÇO DEĞERLERİ TL
DÖNEN VARLIKLAR	6.756.472,33	6.756.472,33
DURAN VARLIKLAR	458.411,03	501.750,74
AKTİF TOPLAMI	7.214.883,36	7.258.223,07
KISA VAD. YAB. KAY.	4.389.303,71	4.389.303,71
ÖZKAYNAKLAR.	2.825.579,65	2.868.919,36
PASİF TOPLAMI.	7.214.883,36	7.258.223,07

Her iki uygulamanın yapılması sonucunda değerlerde meydana gelen farklar aşağıda tablo olarak sunulmuştur.

	V.U.K'A GÖRE DEĞERLER TL	TMS 16 YA GÖRE DEĞERLER TL
MDV	460.419,55	513.550,00
AMORTİSMAN	85.265,26	95.006,75
VERGİ VARLIĞI		649,77
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	-----	3.248,87
VERGİSEL AVANTAJ		2.468,12

İşletmenin vergi avantajının hesaplaması şu şekildedir :

	TL
V.U.K. hükümlerine göre belirlenen K.V. matrahı	141.454,56
Vergi Alacağı	649,77
Amortisman Giderinde Artış (-)	9.741,49
Değer Artış Zararı (-)	3.248,87
TMS 16'ya göre olması gereken K.V. matrahı	129.113,97
V.U.K hükümlerine göre K.V.	28.290,91
(141.454,56 x 0,20)	
TMS 16'ya göre K.V.	25.822,79
(129.113,97 x 0,2)	
İşletme Lehine Vergi Avantajı	2.468,12

Görüldüğü üzere V.U.K. hükümlerine göre işletme 28.290,91 TL K.V. ödemesi yükü ile karşılaşırken TMS 16 standardını uygulaması halinde, bu vergi yükü, 25.822,79 TL olarak karşımıza çıkmaktadır. İki uygulama arasında standardın uygulanması durumunda işletme, 2.468,12 TL vergi avantajı sağlamaktadır.

Uygulama incelendiğinde bu farkın ana sebepleri arasında; maddi duran varlıklarda meydana gelen değer artışı ve bunun ayrılacak dönem amortismanına olan etkileri ile değer düşüklüğü zararının olumsuz etkisini görmekteyiz.

TMS 16 standardının uygulanması durumunda işletme vergisel avantaj elde etmiştir.

Sonuç olarak ;

Yukarıda çözümünü yaptığımız uygulama işletmesinin verilerini de esas aldığımızda V.U.K ile TMS 16 uygulaması arasında ortaya çıkan farkları bir tablo olarak aşağıdaki tablodaki şekilde sıralamak mümkündür.

Bu tablo da her iki uygulama ile uygulamalar arasındaki farklar sunulmuştur.

Tablo -17 V.U.K. ve TMS 16 Arasındaki Uygulama Farkları

Kriter	TMS 16	V.U.K ve THP
Maliyet Bedeli	TMS 16'ya uygun maliyet yöntemi uygulanmamıştır.	İşletmede , V.U.K. kriterlerine esas olan maliyet bedeli yöntemi uygulanmıştır.
Değerleme	Yeniden Değerleme yöntemi uygulanmamıştır Değer Düşüklüğü uygulanmamıştır. Örnek uygulamada değer düşüklüğü uygulanmış ve 3.248, 87 TL değer düşüklüğü hesaplanmıştır.	Yeniden Değerleme Yöntemi uygulanmamıştır. Değer Düşüklüğü uygulanmamıştır.
Finansman Giderinin Muhasebeleştirilmesi	Finansman Giderleri MDV'nin maliyetinde dikkate alınmamıştır.	İlk yıla ait finansman giderleri MDV'nin maliyet bedeline dahil edilmiş, sonraki yıllara ait finansman gideri doğrudan giderleştirilmiştir.
Amortisman	Amortisman süresi ve oranı hesaplanırken standartta yer alan yöntemlerden normal amortisman yöntemi seçilmiş ve MDV 'nin teknik ömrü V.U.K. hükümlerine göre tespit edilmiştir. Standartta göre amortisman ayrılması durumunda firmanın vergi yükü 1.948,29 TL daha az olacaktır.	Amortisman süresi ve oranı tespit edilirken V.U. K. Hükümleri dikkate alınmıştır. Bu durumda standarda göre ayrılması gereken amortisman tutarı 9.741,49 TL az hesaplanmıştır. Bu durumda 1.948,29 TL fazla vergi yükü ile karşılaşmıştır. KV oranı % 20 olarak dikkate alındığında
Sınıflandırma	Özel maliyetler MDV kalemi içerisinde Maddi olmayan Duran Varlık olarak kayıtlara alınmış ve izlenmiştir. Finansal kiralama ile elde edilen varlık söz konusu değildir.	Özel maliyetler MDV kalemi içerisinde Maddi olmayan Duran Varlık olarak kayıtlara alınmış ve izlenmiştir. Finansal kiralama ile elde edilen varlık söz konusu değildir.

İşletme, TMS 16' ya göre; Maddi Duran Varlıklarındaki 43.339,71 TL değer artışı sağlamıştır. Bu artışa karşılık amortisman giderlerinde de 9.741,49 TL'lik bir artış sağlanmıştır. Bu veriler ışığında, TMS 16 Satındardının uygulanması durumunda, V.U.K esaslarına göre hesaplanan Kurumlar Vergisi Matrahı 9.741,49 TL azalacaktır. Yani başka bir ifade ile işletme $(9.741,49 \times 0,2)$ 1.948,29 TL daha az vergi ödemekle yükümlü olacaktır.

Bu durum işletmeye vergisel bir avantaj sağlayacaktır. Ancak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ticari kazancın tespitinde TMS 16 ve diğer standartlar kapsamında oluşan değer artışlarına ait olan giderlerin giderleştirilmesine imkan sağlamamaktadır. İşletme sonuç olarak TMS 16 kapsamında yapacağı değerlemeler neticesinde "vergisel "avantaj" elde etmektedir.

TMS 16 ve diğer Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması hem işletmelerin bilançolarının güncel ve gerçeğe uygun olmasını sağlamakta hem de işletmelere daha az vergi yükü getirerek "vergisi maliyeti" açısından avantaj sağlamaktadır.

SONUÇ

Dünya ekonomisinin ülkelerarası ilişkilerinin sonucu olarak; işletme faaliyetlerinin bir özeti olan Finansal Tablolar da ve bu tabloların oluşturulmasında ortak bir dil kullanılması gereği ortaya çıkmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarının neredeyse, bir çok işletme için kullanılması zorunlu standartlar arasına girmiştir. Bunun doğal sonucu olarak Türkiye, bu uluslararası standartları Türkçe'ye çevirerek ülkemizde kullanılabilir hale getirmiştir. Bu standartlar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Kurumu tarafından yayımlanmaktadır. Bu kurum, uluslararası standartlarda meydana gelen değişimleri takip etmekte ve yayımlanan standartlar güncellenmektedir.

Standartlar ve ülkemizde geçerli vergi mevzuatı arasında yaşanan uyumsuzluklar nedeniyle düzenlenen Finansal Tablolarda farklılıklar oluşmaktadır. Bu farklılıkların nedenlerini araştırıp Finansal tabloları Uluslararası Standartlara uygun olarak düzenlemek özellikle yabancı yatırımcılar açısından önem taşımaktadır. Bu farklılıkların oluşması halinde bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında bu farklılıkların kaynaklarını ve nedenlerini dolayısıyla Finansal Tablolar'da meydana getirdiği etkinin tanımlanması ve açıklanması gerekmektedir. Bu açıklamaların yapılmaması durumunda düzenlenen Finansal Tablolar hem yöneticiler açısından hem de üçüncü şahıslar tarafından eksik ve yanlışlıklar içeren belgeler olma durumunda kalacaklardır.

Maddi duran varlıklar açısından standartları incelediğinde; Maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı maddi duran varlıklar, satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar ve kullarımdaki maddi duran varlıklar olarak sınıflandırıldığı görülmektedir.

Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16 'ya göre kullanım amaçlı olarak elde tutulan maddi duran varlıkların aktifleştirilme sonrasında değerlendirilmesi gerektiği durumlarda iki model önermektedir. Bu modellerden birincisi Maliyet Modeli diğeri ise Yeniden Değerleme Modeli'dir.

Maliyet modelinde maddi duran varlık kaleminin Finansal Tablolarda maliyet bedelleri esas alınarak gösterilmesini içermektedir. Burada doğal olarak maddi duran varlığın maliyet bedelinin doğru ve gerçeğe yakın bir seviyede belirlenmiş olması esastır. Bu modelde maliyet TMS 16 standardı ile vergi düzenlemeleri arasında önemli ve ciddi farklar bulunmaktadır. Bu farklar;

- Finansman giderinin vergi mevzuatında ilk yıl için maddi duran varlığın maliyetine eklenmesini, sonra ki yıllarda ise, mükellefin isteğine bağlı olarak maliyete eklenmesi konusunda seçimlik hakkı verilmesidir. TMS 16 'da, finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği düzenlenmektedir. Böyle bir durum söz konusu ise, Finansal Tablolar düzenlenirken bu konu da dipnotlarda açıklama yapılması gerekmektedir.
- TMS 16 maddi duran varlık niteliği taşıyan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen duran varlıkların Maddi Duran Varlık olarak aktifleştirilmesini öngörmektedir. Vergi mevzuatı ise, maddi duran varlık olabilmesi için belli bir tutarın üzerinde olmasını ve işletme de bir yıldan fazla kullanılması gerektiğini öngörmektedir. Burada TMS 16 dönem kavramının vergi mevzuatımızda yer alan yıl kavramı ile örtüşmediğini de belirtmekte fayda vardır.
- TMS 16 maddi duran varlığın "faydalı ömrü" üzerinden amorti edilmesini kabul etmektedir. Vergi mevzuatın da ise, faydalı ömür yerine idarece tespit edilen sürenin esas alınmasını öngörmektedir. Bir makinenin standarda göre amortisman süresi 10 iken vergi mevzuatına göre 5 yıl hatta 3 yıl bile olabilmektedir. Bu durumda da ayrılan amortismanların farklılaşması sonucunu doğuracağı açıktır. Böyle bir durumun oluşması halinde dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılması halinde maddi duran varlıkların değerlerinde Finansal Tablolarda görünen değerlerde farklılık olacaktır. Bu da firma faaliyetlerinin değerlendirilmesinde hatalı ve eksik değerlendirme sonuçları doğuracaktır.

Uygulama da Ticari Kâr tespiti ile Mali Kâr tespitinde farklılıklar vardır ve bu adeta kaçınılmaz bir durumdur. Burada esas olan, TMS 16 ile vergi mevzuatında ki yer alan düzenlemelerin mümkün olabildiğince birbirine yakın olmasını sağlamak gerekmektedir.

Ticari kâr, muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenen faaliyet sonuçlarını ifade etmektedir. Türkiye'deki uygulamada ticari kârın belirlenmesinde standartların doğru uygulanıp uygulanmadığı Bağımsız Denetim yolu ile kontrol edilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari kârın tespitinde Muhasebe Standartlarının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.

Mali kâr, vergi kanunlarına göre tespit edilen kardır. Ticari kâr ile mali kâr çoğunlukla bir birine eşit değildir. Bunun nedenleri arasında önemli yer tutan; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanun'larının

işletmeler tarafından gerçekleştirilen kimi giderlerin ticari kârın tespitinde dikkate alınmamasıdır.

Yeniden Değerleme Modelinde gerçeğe uygun değer belirlenirken, değer “güvenilir” olarak belirlenebilmesi esastır. Gerçeğe uygun değer bulunduktan sonra, birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü uygulaması, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı TMS 36 hükümlerine göre yapılacaktır. Bu modelin uygulanması halinde Finansal Tablolarda yer alan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesi esastır. Ancak, mevcut vergi mevzuatı bunu engellemektedir. Türkiye’deki işletmelerin Finansal Tablolarda yer alan maddi duran varlıkları, yeniden değerlendirilmiş gerçeğe uygun ile değil tarihi maliyetleri ile gösterildiğinden gerçek durumu yansıtmamaktadır. Örneğin, işletme bilançosunda tarihi maliyetle yer alan bir bina gerçek değerinin çok çok altında yer alabilmektedir.

Maddi Duran Varlıklarda değer düşüklüğü ya da değer artışı vergi mevzuatı ile TMS 16 standardı arasındaki uyumsuzluğun önemli bir uygulamasıdır. Değer düşüklüğü olması halinde işletmenin faaliyetine olumsuz etki, değer artışın olması halinde de faaliyetine olumlu etki etmektedir. Bu uygulamadaki farklılığın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yapılacak bir düzenleme ile ortadan kaldırılması mümkündür. Bu değişikliğin yapılması halinde işletmelerin Finansal Tablolarında yer alan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değerleri ile yer alması sağlanacaktır. Bu yolla işletmenin “ticari kâr” ı ile “mali kâr” ı arasındaki farklar minimum seviyeye çekilmiş olacaktır. Bu değişiklik ile işletmelerin daha rasyonel faaliyet göstermeleri olası hale gelecektir.

Amortisman ayırma yönteminde faydalı ömrün idarece tespiti yerine TMS 16 göre tarif edilen faydalı ömre uygun olarak ayrılmasını düzenlemek de bir farklılığı ortadan kaldıracaktır. Bu durum hem idarenin yükünü hafifletecek hem de işletmelerin faaliyet sonuçlarının gerçeğe yakın olarak tespit edilebilmesine imkan sağlayacaktır.

TMS 16 standardı ile ilgili olarak ortaya çıkan ve çıkması muhtemel sorunların çözülebilmesi için, vergi mevzuatı, standartlarla paralel bir şekilde düzenlemeli ve bu sorunlar ortadan kaldırılmalıdır. Ancak Maddi Duran Varlıklarda değer artışı olması durumunda da benzer bir sorun yaşanacaktır. Örneğin, yeni değer artmış olsa dahi, amortisman ayrılmasına eski değer esas alınacaktır. Yani, amortisman güncel değer üzerinden değil, finansal tablolarda yer alan tarihi maliyetleri üzerinden ayrılmaya devam olunacaktır.

Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16 ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin farklılıkların ortadan kaldırılması amacıyla bazı düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır. Bunlar;

- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'nci madde de düzenlenen enflasyon düzeltmesi olarak ifade edilen düzenlemelerin kapsamı genişletilmelidir. Şöyle ki, enflasyon düzeltmesi yapılabilmesinin şartlarından olan son üç yılda ki enflasyon oranları (% 100 ve % 10) şartı ortadan kaldırılarak işletmelerin her hesap dönemi için bu imkandan faydalanması sağlanmalıdır.
- Aynı madde de yapılacak düzenleme ile, maddi duran varlıklarda ortaya çıkan değer artışı ile birlikte değer kayıplarının da yapılabilmesine imkan verilmelidir. Sadece değer artışlarının dikkate alınması durumunda işletmeler vergi avantajı sağlamakta ancak, finansal tablolarında yer alan maddi duran varlıklarının "gerçeğe uygun değerleri" yer almayacaktır.
- Vergi Usul Kanunu madde 262'de düzenlenen "maliyet bedeli" kapsamının TMS 16 standardı ile uyumlu hale getirilmesi sağlanmalıdır. Örneğin, finansman giderlerinin maliyet bedeline dahil olacağı şeklinde düzenleme yapılmalıdır.
- Vergi Usul Kanunu madde 313-316 arasında düzenlenen amortisman hesaplama yöntemi ile ilgili düzenlemelerde "amortisman oranı" nı belirleme yönteminde kullanılan faydalı ömür de uyum sağlanmalıdır. Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin tespitinde mükelleflere seçimlik hakkı tanınması sağlanmalıdır.
- Vergi Usul Kanunu'nda sadece binek otomobiller için uygulanan "kıst amortisman" uygulamasının kapsamı tüm maddi duran varlıklar olarak dikkate alınmalıdır. Böylece TMS 16 ile amortisman ayırma işleminde süre bakımından uyumluluk sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan ve KARAPINAR Aydın, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Yenilenmiş 7. Baskı, gazi Kitapevi, Ankara, Ekim 2013
- AKBULUT Yıldız, Gerçeğe Uygun Değer Ölçülmesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar
- DEMİR Volkan ve BAHADIR Oğuzhan, Kobilerde Finansal Raporlama, Türmob Yayınları-426, Ankara, 2012
- AKGÜL Başak Ataman ve AKAY Hüseyin, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiyede Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, Mehmet ERKAN, Cemal ELİTAŞ ve Yunus CERAN Dönem sonu Muhasebe İşlemleri (Tms/Tfrs Uyumlu), Ekin Kitabevi , İstanbul, 2014
- GÖKCEN Gürbüz , ATAMAN Başak ve ÇAKICI Cemal, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkmen Kitabevi, 2011
- TÜREL Ahmet, Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı, Türkmen Kitabevi, 2012
- Alexander D, Anne B. Ve Ann J. International Financial Reporting And Anajys, 2 nci Edition, London England :Thomson
- Epstein, B. J. Ve Abbas A. M. International Accounting and Financial Reporting Standards, IFRS 2005, USA :JhonWiley&SonsInc.
- ELİTAŞ Cemal, Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS TFRS'ye Geçiş Rehberi, 1 nci baskı, Temmuz 2012, Gazi Kitapevi
- DEMİR Şeref, TMS TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, 3'ncü Baskı, Haziran 2015, Seçkin Kitabevi
- ÖZERHAN Yıldız ve YANIK Serap, TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Güncelleştirilmiş 3 Baskı, Haziran 2015, TÜRMÖB Yayınları-475
- YÜCEL A. Tugay Genel Muhasebe, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, Nisan 2014
- ÖRTEN Remzi ve KARAPINAR Aydın, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Gözden geçirilmiş 5. Baskı, Ağustos 2013
- GÜLER İbrahim, TMS-TFRS KOBİ-TFRS, Yaklaşım yayıncılık, Kasım 2012
- AKBULUT Akın, TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2012

KANUNLAR

Vergi Usul Kanunu

KDV Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

STANDARTLAR

TFRS 5

TMS 12

TMS 14

TMS 16

TMS 17

TMS 18

TMS 23

TMS 40

TEZLER

GÜRBÜZ, Cennet Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço kârına etkisine yönelik bir uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta-2009 (Yüksek Lisans Tezi)

ÇORUM Sebahat, MD Varlıklara ait Türkiye ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)

DERGİLER

İSMMMO Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, Nisan 2000

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Fatma ÇAKIR

Doğum Yeri : SİVAS

Doğum Yılı : 1987

Medeni Durumu : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans : Cumhuriyet Üniversitesi İşletme Fakültesi (2006-2010)