

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ KANUNLARI
VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (TMS/TFRS)
GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

Emre ÖZDEMİR

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Mustafa Ömer İPÇİ

ANKARA, Kasım 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ KANUNLARI
VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (TMS/TFRS)
GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

Emre ÖZDEMİR
(Enstitü No:122008338)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mustafa Ömer İPÇİ

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Mehmet Baha KARAN

ANKARA, Kasım 2015

ÖNSÖZ

İşletme faaliyetlerinin icrasında kullanılan, bir yıldan fazla kullanılmaları sebebiyle varlık yapısının önemli bir parçasını oluşturan fiziki varlıklar maddi duran varlıkları oluşturur. Maddi duran varlıklar her işletmede ve sektörde farklılık gösterir. Bu çalışmada, finansal ve mali durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan maddi duran varlıkların Vergi Usul Kanunu, Diğer Kanunlar ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile yapılan düzenlemeler neticesinde, varlıkların iktisap edilmelerine ilişkin maliyet bedellerinin teşkili, söz konusu varlıkların iktisap edilmelerinden sonra yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklara amortisman ayrılması, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi, maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması ve maddi duran varlıklarla ilgili olarak finansal tablolarda yapılacak açıklamalar hakkında bilgilere yer verilmiştir. Bu konular, Vergi Kanunları ve TMS/TFRS açısından ayrı ayrı ele alınmış, özellikle Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca ortaya çıkan yeni uygulamalar ile mevcut düzenlemeler karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir. Tez çalışmasının başından sonuna kadar yakın ilgisini benden esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Mustafa Ömer İPÇİ hocama çok teşekkür ediyorum ve saygılarımı sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	vii
TABLolar CETVELİ.....	.viii
GİRİŞ.....	.ix

BÖLÜM 1

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1.1. DURAN VARLIKLARIN TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI.....	1
1.1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Unsurları.....	2
1.1.1.1. Arazi ve Arsalar	3
1.1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	4
1.1.1.3. Binalar	4
1.1.1.4. Tesis Makine ve Cihazlar	4
1.1.1.5. Taşıtlar.....	5
1.1.1.6. Demirbaşlar	6
1.1.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	6
1.1.1.8. Birikmiş Amortismanlar.....	6
1.1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar.....	7
1.1.1.10. Verilen Avanslar	8
1.2. DEĞERLEME	8
1.2.1. Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlemenin Tanımı	8
1.2.2. VUK'na Göre Değerleme Ölçütleri.....	10
1.2.2.1. Maliyet Bedeli	11
1.2.2.2. Borsa Rayıcı	12
1.2.2.3. Tasarruf Değeri	13
1.2.2.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer	13
1.2.2.5. İtibari Değer	14
1.2.2.6. Vergi Değeri.....	14

1.2.2.7. Rayiç Bedel	14
1.2.2.8. Emsal Bedeli ve Ücreti.....	15
1.2.2.9. Alış Bedeli.....	16
1.2.2.10. Alış Emsal Bedeli.....	16
1.2.2.11. Tapu Siciline Kayıtlı Bedel	16
1.2.2.12. Ortalama Perakende Satış Fiyatı	16
1.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK’nda Yer Alan Düzenlemelere Göre Değerlemesi ...	17
1.2.3.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme	17
1.2.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme	18
1.2.3.3. Binalarda Değerleme.....	18
1.2.3.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme	20
1.2.3.5. Taşıtlarda Değerleme	21
1.2.3.6. Demirbaşlarda Değerleme.....	22
1.2.3.7. Birikmiş Amortismanlarda Değerleme	22
1.2.3.8. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	22
1.2.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme	23
1.2.3.10. Verilen Avanslarda Değerleme	23
1.3. AMORTİSMAN	25
1.3.1. Genel Açıklama	25
1.3.2. Amortisman Ayrılmasını Gerekli Kılan Nedenler.....	26
1.3.3. Amortisman Tabi Olmanın Şartları	26
1.3.3.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıtlı Olması.....	27
1.3.3.2. İktisadi Kıymetin Bir Yıldan Fazla Kullanım Ömrüne Sahip Olması	27
1.3.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması	28
1.3.3.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması	28
1.3.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	29
1.3.4.1. Normal Amortisman.....	29
1.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	29
1.3.4.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi	30
1.3.4.3.1. Doğal Afetler.....	31
1.3.4.3.2. Yeni İcatlar	31
1.3.4.3.3. Cebri Çalışma.....	32
1.3.4.4. Madenlerde Amortisman Yöntemi.....	32
1.3.4.5. Kıst Amortisman Yöntemi	34
1.3.4.6. Amortisman Hesaplama Yöntemini Seçme ve Değiştirme.....	34
1.3.5. Amortisman Uygulama	36
1.3.5.1. Oran Bakımından	36
1.3.5.2. Süre Bakımından	36

1.3.6. Amortismanlarda Özellik Arz Eden Hususlar	37
3.6.1. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Harcamalar Açısından Amortisman ..	37
3.6.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi	37
3.6.3. Amortisman Süresi Dolmadan İktisadi Kıymetin Hurdaya Ayrılması	38
3.6.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması	38
3.6.5. Vergi Matrahından İndirilmeyen Amortisman Giderleri	39

BÖLÜM 2

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN

DÜZENLEMELER

2.1. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	40
2.1.1. Genel Açıklamalar	40
2.1.2. Amaç	40
2.1.3. Kapsam	41
2.1.4. Tanımlar	41
2.1.5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	42
2.1.5.1. Maliyet Unsurları	42
2.1.5.2. Maliyetin Tespiti	44
2.1.5.3. Başlangıç Maliyetleri	45
2.1.5.4. Sonraki Maliyetler	42
2.1.5.5. Maliyetin Ölçümü	46
2.1.6. Muhasebeleştirme Sonrası Maliyet Modelleri	47
2.1.6.1. Maliyet Modeli	47
2.1.6.2. Yeniden Değerleme Modeli	47
2.1.7. Amortisman	49
2.1.8. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	50
2.1.9. Amortisman Yöntemi	52
2.1.10. Değer Düşüklüğü.....	53
2.1.11. Değer Düşüklüğü Tazminatı	53
2.1.12. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Dışı) Bırakma	54
2.1.13. Finansal Tablo Açıklamaları	55

BÖLÜM 3

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ

KANUNLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE

STANDARTLARI / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA

STANDARTLARINDA (TMS/TFRS) YER ALAN DÜZENLEMELERİN

KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Açıklamalar.....	57
3.1.1. TMS 16 Uygulaması.....	57
3.1.2. Vergi Uygulaması.....	58
3.2. Satın Alma Yoluyla Maddi Duran Varlık Edinimi.....	59
3.2.1. TMS 16 Uygulaması.....	59
3.2.2. Vergi Uygulaması.....	60
3.2.3. Örnek Uygulama.....	61
3.3. Kredili MDV Alımı Montajı, Eski Hale Getirme Harcamaları.....	62
3.3.1. TMS 16 Uygulaması.....	62
3.3.2. Vergi Uygulaması.....	63
3.3.3. Örnek Uygulama.....	63
3.4. Yedek Parçaların Maddi Duran Varlık Niteliği.....	64
3.4.1. TMS 16 Uygulaması.....	64
3.4.2. Vergi Uygulaması.....	65
3.4.3. Örnek Uygulama.....	65
3.5. Yenileme Harcamaları.....	67
3.5.1. TMS 16 Uygulaması.....	67
3.5.2. Vergi Uygulaması.....	68
3.5.3. Bakım Onarım Giderleri.....	68
3.5.4. Satın Alınan Küçük Demirbaşlar.....	69
3.5.5. Örnek Uygulama.....	63
3.6. İmal Edilen Maddi Duran Varlık.....	70
3.6.1. TMS 16 Uygulaması.....	70
3.6.2. Vergi Uygulaması.....	71
3.6.3. Örnek Uygulama.....	72
3.7. Varlıkların Takası.....	73
3.7.1. TMS 16 Uygulaması.....	73
3.7.2. Vergi Uygulaması.....	74
3.7.3. Örnek Uygulama.....	75

3.8. Yeniden Değerleme Yöntemi.....	75
3.8.1. TMS 16 Uygulaması.....	75
3.8.2. Vergi Uygulaması.....	77
3.8.3. Örnek Uygulama.....	78
3.9. Amortisman	79
3.9.1. TMS 16 Uygulaması	79
3.9.1.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	80
3.9.1.2. Amortisman Yöntemi.....	81
3.9.2. Vergi Uygulaması.....	83
3.9.3. Amortisman Uygulamasında Farklılıklar.....	84
3.9.4. Örnek Uygulama 1	85
3.9.5. Örnek Uygulama 2	85
3.10. Taş Ocakları ve Arazilerde Amortisman	88
3.10.1. TMS 16 Uygulaması	88
3.10.2. Vergi Uygulaması	88
3.10.3. Örnek Uygulama	89
3.11. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	90
3.11.1. TMS 16 Uygulaması	90
3.11.2. Vergi Uygulaması	91
3.11.3. Örnek Uygulama	92
3.12. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	92
3.12.1. TMS 16 Uygulaması	92
3.12.2. Vergi Uygulaması.....	93
3.12.3. Örnek Uygulama	94
4. SONUÇ	95
KAYNAKÇA.....	97

KISALTMALAR CETVELİ

TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MDV	Maddi Duran Varlıklar
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
RG	Resmi Gazete

TABLULAR CETVELİ

	<u>Sayfa No.</u>
Tablo 1 : Duran Varlıkların Sınıflandırılması	1
Tablo 2 : Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçütleri	24
Tablo 3 : Amortisman Uygulamasında VUK ve TMS 16 Arasındaki Farklılıklar	84



GİRİŞ

Duran varlıklar, bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıkları kapsar. Duran Varlıklar; Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

Maddi Duran Varlıklar ise, işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve yararlanılma süreleri bir yıldan daha uzun olan fiziksel yapıya sahip, elle tutulan, gözle görülen varlıklardır. Üretim işletmelerinde ve bazı hizmet işletmelerinde var olan maddi duran varlıkların değerleri çok yüksek tutarlara ulaştığından bu varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri önem taşır. Arsa ve arazi bir yana bırakılırsa, bütün maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri sınırlıdır. Bu nedenle maddi duran varlıklarda meydana gelen değer kayıplarının, amortisman giderlerinin doğru hesaplanıp, muhasebeleştirilmesi önemli bir husustur.

Çağımızda globalleşme ile beraber ülkeler arasında sınırlar kalkmış, karşılıklı ticari ilişkiler hız kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin daha çok üretmek ve daha çok mal satmak amacıyla ülke dışında da faaliyet göstermek istemeleri, şirketler arasında yakınlaşmaları, ortaklıkları, birleşmeleri veya doğrudan şirket satın almaları doğurmuştur. Bu gelişmelerden dolayı bütün ülkelerin kullanabileceği dünya düzeyinde ortak bir muhasebe dili geliştirilmesi zorunlu kılınmıştır. Ülkemizde de küreselleşmenin etkisi ile başlayan ve Avrupa Birliği'ne üye olma sürecinde yaşanan gelişmeler, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması konusunda adımların atılmasına neden olmuştur.

Bu standartlar ilk önce Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerde kullanılmaya başlanmıştır. 4487 Sayılı Kanunla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kurulması ve uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümlerin Türkçeye çevirisi yapılarak, Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanması bu yönde atılan önemli adımlar arasındadır. (Bu kurulun görevleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir).

Özellikle son yıllarda ülkemize gelen yabancı yatırımcı sayısı ve yatırım potansiyeli düşünüldüğünde bu konuda yapılan çalışmaların ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Bu tez çalışmasının amacı, ülkemiz vergi mevzuatındaki maddi duran varlıklara ilişkin uygulama hükümleri ile TMS/TFRS'da yer alan hükümlerin açıklanması, karşılaştırılması ve ortaya çıkan farklılıkların işletmelere muhasebe ve vergisel açıdan etkilerinin belirlenmesidir.

Bu bağlamda tez çalışması dört bölümden oluşmuştur.

Giriş bölümünde, tezin amacı ve kapsamı ortaya konulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, Maddi Duran Varlıklara ait ülkemiz vergi mevzuatında yer alan tanımlar, hükümler, değerlendirme ve amortismanlar açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, maddi duran varlıklara ilişkin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, birinci ve ikinci bölümlerdeki düzenlemelerin karşılaştırması yapılmıştır. Karşılaştırmalar yapılırken ülkemiz vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuş ve örneklerle açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde sonuç kısmı yer almaktadır.

BÖLÜM 1

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1.1. DURAN VARLIKLARIN TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI

İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla bir yıldan daha uzun sürelerle kullanılmak için elde edilen sabit kıymetlere “Duran Varlıklar” denir. Duran varlıklar, bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde satılması veya tüketilmesi öngörülmemeyen varlıklardır. Bu varlıklarla ilgili bir harcamanın aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde, “Duran Varlıklar; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemeyen varlıkları kapsar” şeklinde tanımlanmıştır. Tek düzen hesap planında duran varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılır.

Tablo 1: Duran Varlıkların Sınıflandırılması

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

Burada genel olarak duran varlık kavramı ve duran varlık sınıfını oluşturan hesapların bölümlenmesine değinilmiş olup bundan sonraki bölümlerde, çalışmanın esas konusunu teşkil eden maddi duran varlıklar üzerinde durulacaktır.

1.1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Unsurları

1 sıra nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde, “Maddi Duran Varlıklar; işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.” şeklinde tanımlanmıştır¹.

Maddi duran varlıklar bir yıldan veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerde, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda ya da bir faaliyet dönemi içinde elden çıkarılması veya tüketilmesi öngörülmeleyen fiziki varlıklardır².

Maddi duran varlık kavramı TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının tanımlar kısmında, şirket faaliyetlerinin devam ettirilebilmesi için mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir şeklinde tanımlanmıştır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini kullanma süresi bir yıldan fazla olan varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubuna “Maddi Duran Varlıklar” denir³. Bir varlığın maddi duran varlık olması için aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- Maddi (fiziki) bir yapıya sahip olması,
- İşletmenin mülkiyetinde (envantere kayıtlı) olması,
- Satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilmiş olması,
- Bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

1 sıra nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre maddi duran varlıklar aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır;

¹ <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> (Erişim Tarihi 24.11.2014)

² Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.263

³ Metin, Kazım ve Yalçın Hüseyin. **İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetleri Değerleme**, Kılavuz Yayınları, 1996, s.271.

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

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

1.1.1.1. Arazi ve Arsalar

Bu hesap, işletmenin tüzel kişiliğine ait her türlü arazi ve arsaların elde etme maliyeti üzerinden izlenmesi için kullanılır. Yani bu hesapta hem parsellemeye hem de tarım yapmaya elverişli olan geniş toprak parçaları olarak tanımlanan “araziler” ile şehir, kasaba, köy sınırları içinde yer alan inşaat yapmaya elverişli olan parsellenmiş toprak parçaları olarak tanımlanan “arsa” cinsinden varlıklar sınıflandırılır⁴. Arsa, şekil ve büyüklük bakımından öngörülen imar aracı için, bölünmüş gerekli yol ağı yapıp su ve elektrik ihtiyacı giderilmiş ve kanalizasyon bağlantısı hazırlanmış imar parselidir.

Genelde, işletmelerin ürettiği ürünlerin sergilendiği veya stoklandığı sahalar, bu arsa ve arazilerin üzerine kurulurlar. Arazi ve arsalar edinildiğinde maliyet bedeliyle hesabın borcuna, elden çıkarıldığında ise hesabın alacağına kaydedilir.

⁴ Özulucan, Abitter, Özdemir Serkan Fevzi ve Arslan Seçkin. **Çözümlü&Açıklamalı Dönem içi ve Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Siyasal Kitapevi, s.332.

Bu varlıklar alındığında üzerinde daha önceden yapılmış bir yapının bulunması halinde, bu yapının yıkılması, enkazın kaldırılması gibi harcamalar maliyete eklenirken, yıkılan binanın yıkıntı değerinin satılması durumunda elde edilen gelirin mali kazancın tespitinde vergiye tabi olması gerekir. Boş arazi ve arsalar yıpranmaya veya aşınmaya maruz kalmadıkları için amortismanına tabi değillerdir⁵.

1.1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, park, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır⁶. Satın alınan veya inşa edilen yeraltı ve yerüstü düzenleri bu hesaba borç; satılması veya hizmet dışı kalması durumunda alacak kaydedilir.

1.1.1.3. Binalar

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve belli amaçlara ulaşabilmesi için tahsis edilmiş yapılardır. İşletme faaliyetlerinde kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait her türlü binaların ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Ofis, atölye, depo, yönetim binası, fabrika gibi.

Bina elde edildiğinde veya binanın iktisadi değerini artırıcı bir harcama yapıldığında ve yeniden değerlendirildiğinde hesap borçlandırılır, herhangi bir nedenle elden çıkarıldığında ise hesap alacaklandırılarak muhasebeleştirilir.

1.1.1.4. Tesis Makine ve Cihazlar

İşletmenin üretiminde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin ihtiva ettiği demirbaş niteliği olmayan, üretimde aktif nitelikli unsurların izlendiği hesaptır⁷.

Tesisler; Bir makinenin ürettiği enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan varlıklardır. Örnek; su, buhar, elektrik, yangın, telefon, ısıtma, nemlendirme tesisleri.

⁵ <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.text.asp#link318> (Erişim Tarihi 25.11.2014)

⁶ Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Türkmen Kitapevi, Temmuz 1997,s.157.

⁷ Şen, Selim. **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti için Denetim Teknikleri**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s.229.

Makineler; kendi kendine, maddelere biçim veren veya biçimi değiştiren, yeraltından çıkararak, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten aygıtlardır. Örnek; Torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi vb.

Cihazlar; Birkaç aletin uygun biçimde eklenmesinden meydana gelen ve bazı işlemlerin yapılmasına yarayan takımlardır. Örnek; Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı vb.⁸

Bu varlıklar işletmenin faaliyetini sürdürürken kullanıldığı yerde üretime katkı sağlayan varlıklardır. Bazıları sabit veya bütünleyici parça niteliğinde olabileceği gibi bazıları da hareketli veya bağımsız olabilir.

1.1.1.5. Taşıtlar

İşletmeye ait taşıtların (kamyon, kamyonet, binek otomobil vb.) izlendiği hesaptır. Bu hesap, taşıtın satın alınıp aktifleştirilmesi ile hesabın borcuna, elden çıkarılması veya üçüncü kişilere satılması sonucu varlığın aktiften çıkması ile hesabın alacağına yazılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

KDV kanununun 30. maddesi gereği “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi” indirilemeyecek KDV kabul edilmiştir dolayısıyla bu KDV taşıtlar hesabının borcuna yazılarak taşıtların maliyetine eklenir⁹.

Fabrikalarda ve bazı üretim tesisleri ile yapı işletmelerinde kullanılan forkliftler vb. motorlu araçlar tescile tabi ve plaka çıkarılıyor ise “Taşıt” aksi halde “Makine” olarak değerlendirilir.

Ulaştırma sektöründe, hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir¹⁰.

⁸ Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2005,s.439.

⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu Md. 30/b

¹⁰ **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, Türmob Yayınları, 2007,s.158.

1.1.1.6. Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır¹¹. Demirbaşlar satın alındığında bu hesaba borç olarak kaydedilir, demirbaşlar elden çıkarıldıklarında ise alacak olarak kaydedilir.

VUK 442 sıra nolu genel tebliği uyarınca 01.01.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak 880,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır¹². (Her yıl yeniden değerlendirme oranı ile birlikte madde hükmündeki had değişmektedir.)

1.1.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlık kapsamında yukarıda belirtilenler dışında kalan her türlü maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Varlık aktiflere alındığı zaman hesabın borcuna, elden çıkarılması, satılması durumunda ise alacağına yazılarak muhasebeleştirilir. Örneğin, duran varlık sınıfında bulunması gereken canlı varlıklar için ayrı bir kebir hesabı TDHP'da düşünülmediğinden burada takip edilmeleri gerekmektedir. Örneğin, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, meyve ağaçları ve orman ağaçları gibi.

1.1.1.8. Birikmiş Amortismanlar

Maddi duran varlık kalemlerinden boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir¹³. Bunun dışındaki hesaplar sınırlı bir ömre sahiptir. Bu sebeple belli muhasebe dönemlerinde iktisadi kıymete amortisman ayrılarak giderleştirilen tutarın kümülatif olarak izlendiği hesaptır. Bilançoda maddi duran varlıkların o güne kadar ayrılmış olan amortisman tutarlarını gösteren birikmiş amortismanlar hesabı, bir değer düzeltme hesabı olduğundan varlıkların altında indirim unsuru olarak gösterilir¹⁴.

¹¹ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe) Genişletilmiş 10. Baskı**, Kare Yayınları, İstanbul, 2005, s.100

¹² VUK Md. 313

¹³ VUK Md. 314

¹⁴ Akdoğan ,Tenker, s. 126.

Birikmiş amortismanlar hesabı, maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılır¹⁵.

VUK'nun 321. maddesinde; hesaplanan amortismanların ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanabileceği öngörülmüştür. Bu yöntemler uygulamada direkt ve endirekt yöntemler olarak adlandırılırlar. Fakat tekdüzen hesap planında ayrıca böyle bir hesabın açılması amortisman ayırmada endirekt yöntemin seçildiğini göstermektedir. Birikmiş amortismanlar bilançoda maddi duran varlıkların altında (-) değerle gösterilir. Böylece işletme bilançolarının net değer olarak hazırlanması sağlanır¹⁶.

Tekdüzen hesap planında, tüm maddi duran varlık hesapları için tek birikmiş amortisman hesabı açılmıştır. Bu durumda duran varlıkları, defteri kebir üzerinde netleştirmek için bu hesabın maddi duran varlıklara paralel tali hesapları da açılması gerekir¹⁷. Böylelikle maddi duran varlıklardaki her kalemin net değeri elde edilebilir. Ayrıca zamanında ayrılmayan amortismanlar dönemsellik ilkesi gereği daha sonra ayrılırsalar dahi dönem giderinden düşülemezler. VUK'na göre işletmeler, normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemlerini kullanabilirler. En çok kullanılan amortisman yöntemleri normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler amortisman yöntemidir.

1.1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Gerek işletme gerek üçüncü kişiler tarafından yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin izlendiği hesaptır. Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt veya endirekt şekilde giren harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir, tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

Örneğin yapılmakta olan fabrika binası için katlanılan işçilik, malzeme vb. maliyetlerin söz konusu hesapta toplanıp yapımı tamamlandıktan sonra binalar hesabına aktarılması gibi.

¹⁵ Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Türmob Yayınları, 2007,s.158.

¹⁶ Küçük, Muzaffer ve Akyol Mehmet Emin. Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Yaklaşım Yayınları, s. 935.

¹⁷ Akdoğan, Sevilengül, s.337.

1.1.1.10. Verilen Avanslar

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin (nakden ödeme, virman, havale, akreditif karşılıkları vb.) izlendiği hesaptır. Sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de kapsar. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen duran varlık teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir¹⁸.

1.2. DEĞERLEME

1.2.1. Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlemenin Tanımı

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili hükümler aşağıda gösterilmiştir. Değerleme İlkeleri;

1.Genel değerlendirme ilkeleri

Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

¹⁸ Örtün, Remzi. **Genel Muhasebe (Tekdüzen Sistemi ile Uyumlu)**, 3. Baskı, Ankara Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, 2003,s.150.

e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.

f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

2.Varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.

3.İktisap ve üretim değerleri

Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.

4.Değerlemeyi basitleştirici yöntemler

Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır¹⁹.

VUK’nda değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır²⁰. Değerlemeye ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanunu’nun 258 ve devamında yer alan maddelerinde yer verilmiş ve her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl değerlendirileceği belirlenmiştir. Değerleme, doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için, kanunda değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği açık olarak belirlenmiştir. Bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma veya tercihte bulunma hakkı verilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca zorunlu olan defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna göre, defterlerin ilgili bulunduğu yılın son günü olan 31 Aralık tarihi itibariyle kapatılması gerekmektedir. İşletmeye dâhil mevcutlar, alacaklar ve borçların sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlemesinin de ilgili yılın 31 Aralık tarihi itibariyle yapılması gerekmektedir.

¹⁹ Yeni Türk Ticaret Kanunu Md. 78-81

²⁰ VUK Md. 259

Gelir ve kurumlar vergisinin uygulamasında, değerleme günü ilgili yılın 31 Aralık tarihidir. Bazen işletmelerin gösterdikleri faaliyetler takvim yılı dönemine uygun bulunmayabilir. Bu tür mükelleflerin başvurusu halinde Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, özel hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. Bu durumda, değerleme günü özel hesap döneminin kapandığı son gün olacaktır²¹.

1.2.2. VUK'na Göre Değerleme lleri

Değerleme lleri VUK'nun 261. maddesinde belirtilmiş olup bunlar;

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet (Kayıtlı) değer,
- İtibari değer,
- Vergi Değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücretidir.

Ancak, anılan maddede belirtilenlerin dışında, VUK'nun diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş olan ilave bazı değerleme lleri de bulunmakta olup bunlar aşağıdaki gibidir.

- Alış bedeli,
- Alış emsal bedeli,
- Tapu siciline kayıtlı bedel,
- Ortalama perakende satış fiyatı.

²¹ <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/DE%C4%9EEERLEME.pdf> (Erişim 02.12.2014)

1.2.2.1. Maliyet Bedeli

VUK'nun 262. maddesinde maliyet bedeli, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır²². Diğer bir ifade ile maliyet bedeli, maliyet esası ilkesine uygun olarak, iktisadi kıymetlerin alış bedeli ile bu kıymetlerin alımı için yapılan giderlerin toplamını ifade eder²³.

Maliyetleri satın alma maliyeti ve üretim maliyeti şeklinde iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Satın alma maliyeti, dışardan temin edilen iktisadi kıymetlerin işletme stoklarına girmesine kadar oluşan alış maliyeti ve giderler toplamını; üretim maliyeti ise, işletme organizasyonu içinde üretilen iktisadi değerler için satış öncesi aşamaya kadar oluşan maliyet ve giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat,
- Satın alınan emtia
- İmal edilen emtia,
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar,
- Özel maliyet bedeli,

²² Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**, Oluş Yayıncılık,2008,s.515.

²³ Örtten, Remzi ve Karapınar Aydın. **TMS ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitapevi 2007, s.11.

Maliyet bedeli ile değerleme, esasen tarihi maliyetleri ifade etmesi ve piyasa fiyatlarındaki önemli değişiklikler neticesinde iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerini yansıtmada yetersiz kalması nedeniyle eleştirilmektedir. Her şeye rağmen maliyet bedeli, oldukça objektif ve en çok uygulama bulan değerleme ölçüsüdür²⁴.

1.2.2.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler (dalgalanmalar) dışında, fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir²⁵.

Borsa rayici veya piyasa değeri değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerleme günündeki resmi borsa fiyatıdır. Resmi borsalarda değerleme günü fiyatlarının tespiti, gün boyunca oluşan fiyatların ortalaması alınarak yapılmaktadır²⁶.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile deęerlenir²⁷.

Vergi Usul Kanununda, borsa rayici ile değerleme şu haller için öngörölmüştür:

²⁴ Bektöre, Sabri, Benligiray, Yılmaz ve Erdoğan, Nurten. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Envanter ve Bilanço**, Ankara: Nisan Kitapevi 2010, s.29-30.

²⁵ VUK, Md. 263

²⁶ Meriç, Baki. **Değerleme** 1982, s.27.

²⁷ VUK, Md. 279

- İktisadi işletmelere dâhil yabancı para ve yabancı para ile olan alacak ve borçların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak, söz konusu kıymetlerde değerlendirme, 1950'den beri Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan kurlara göre yapılmaktadır. Son yıllarda, belli bir döviz piyasası oluşmuş bulunmakla beraber, bu uygulama devam etmektedir.

- Veraset ve intikal vergisinde, hisse senedi ve tahvillerle ilgili değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir²⁸.

1.2.2.3. Tasarruf Değeri

VUK'nun 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Gerçek değer subjektif kıstaslara göre değil, objektif esaslara göre belirlenir.

Tasarruf değeri, iktisadi kıymetlerin değerlemesinde sık kullanılan bir değerlendirme ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılabilir. Bu da işletmece istenilmesine bağlıdır. Yani isterse işletmeler senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilir²⁹. Diğer taraftan bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar³⁰.

1.2.2.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Bir başka ifade ile iktisadi bir kıymetin deftere kaydedilen ilk değeri mukayyet değer veya kayıtlı değerdir. Mukayyet değerle değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetler; senetsiz alacak ve borçlar, aktifleştirilen kuruluş giderleri, peştamallıklar (hava parası), aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri, reeskont uygulanmayan senetli borç ve alacaklardır³¹.

²⁸ Özbacı . s.564.

²⁹ Öztürk, Bünyamin ve Özer, Mustafa. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003, s.14.

³⁰ VUK, Md. 281

³¹ Tokaç, Ahmet. **Uygulamacı Gözüyle Mevzuat Işığında Muhasebecinin Başvuru Kılavuzu**, İstanbul: Tunca Yayınları, 2005,s.349.

1.2.2.5. İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir³². İtibari değerın uygulanacağı iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir;

- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç)
- Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri.

İtibari değerle değerlendirilmesi gereken hisse senetleri, şirketlerin sahip oldukları hisse senetleri dolayısıyla bedelsiz iktisap ettikleri hisse senetleridir. Bedel ödemek suretiyle elde edilen hisse senetlerinin ise VUK'nun 279. maddesine göre değerlendirilmesi gerekir³³.

1.2.2.6. Vergi Değeri

VUK'nun 268. maddesinde vergi değeri “Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri” olarak tanımlanmıştır. VUK'nda yer alan tanım fonksiyoneldir dolayısıyla vergi değeri rayiç bedeldir. Sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi bu değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilmektedir³⁴.

1.2.2.7. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir³⁵. İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerden, rayiç bedelle değerlendirilmesi gereken bir kıymet VUK'nda sayılmamıştır. Bu ölçüt, Emlak Vergisi Kanunu (EVK) ve Veraset ve İntikal Kanunu'nun uygulamasında yeri olan bir ölçüdür.

Rayiç bedel, özellikle veraset ve intikal vergisiyle emlak vergisi uygulamalarında önem kazanan bir değerlendirme ölçüsüdür. Rayiç bedel ölçüğü, vergi hukukumuzda esasen gayrimenkuller için öngörölmüş bir değerlendirme ölçüsü olmakla beraber, hukukumuzda yer alan birçok değerlendirme ölçüsü aslında rayiç bedelin değişik bir şekilde ifade edilmiş tarzından başka bir şey değildir³⁶.

³² VUK, Md. 266

³³ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye Hesap Uzmanları Derneğı, s.981.

³⁴ Küçük, Sema. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2009,s.24.

³⁵ VUK, Mükerrer Md. 266

³⁶ Öztürk, Bünyamin **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.16.

1.2.2.8. Emsal Bedeli ve Ücreti

VUK'nun 267. maddesi uyarınca emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. İşletmeye dâhil bir iktisadi kıymetin değerlemesinde emsal bedeli ölçüsünün uygulanabilmesi için değerlendirme konusu malın;

- Gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi,
- Gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir.

VUK'nun 267. Maddesine göre emsal bedeli sırasıyla aşağıdaki esaslara göre tayin edilir:

Ortalama fiyat esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama Satış Fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Maliyet bedeli esası: Emsal bedeli belli edilecek malın bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Söz konusu iki değerlendirme yöntemi uygulayarak emsal bedelinin tespit edilmesi vergi yükümlüsü tarafından yapılmaktadır. Ancak emsal bedeli yukarıda ifade edilen iki yöntem ile tespit edilmezse üçüncü olarak takdir esasına başvurulur ve artık değerlendirme işlemi vergi yükümlüsünün inisiyatifi dışına çıkar.

Takdir esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz³⁷.

³⁷ VUK, Md. 267

1.2.2.9. Alış Bedeli

Alış bedeli, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli ile değerleme uygulamasına sadece VUK Madde 279’da ifade edilen bazı menkul kıymetlerde rastlanır. Söz konusu menkul kıymetlerin döviz cinsinden borçlanılarak ya da kredi ile alınması durumunda ortaya çıkan kur farkı, faiz, komisyon ve benzeri masraflar alış bedeline dâhil edilmez. Bu tür ödemeler, menkul kıymetin iktisabına ilişkin ödemeler olup sadece maliyet bedelinin esas alınması durumunda dikkate alınabilir. Alış bedeline dâhil edilmeyen bu ödemeler tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilir.

Alış bedeli sadece iktisadi kıymetin alış değerini kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz. Bu sebeple alış bedeli maliyet bedelinden farklıdır. Maliyet bedeli alış bedelini de içeren bir kavramdır. Alış bedeli işletmeye dâhil hisse senetleri ve tahviller gibi menkul değerlerin değerlendirilmesinde kullanılır.

1.2.2.10. Alış Emsal Bedeli

VUK’nun geçici 4. maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, amortismanına tabi kıymetler dışındaki diğer kıymetleri maliyet bedeli bilinmediği takdirde, alış emsal bedeli ile değerlemeleri gerekmektedir.

VUK’nun geçici 5. maddesi uyarınca da, ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortismanına tabi sabit kıymetlerini, amortismanlarını da dikkate alarak, kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerlerler.

1.2.2.11. Tapu Siciline Kayıtlı Bedel

Tapu siciline kayıtlı bedel, bir vergiye matrah olan servet değerlemesinde, tapuda kayıtlı haklar için uygulanır.

1.2.2.12. Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir.

1.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK’nda Yer Alan Düzenlemelere Göre Değerlemesi

Değerleme ile ilgili yukarıda yapılan ayrıntılı açıklamalardan sonra değerlendirme konusu, maddi duran varlık kalemleri açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.2.3.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme

Arazi ve arsalar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak inşaatla tahsis edilen arsanın değerlendirilmesi değişik iktisap türlerine bağlı olarak farklılık gösterir. Son yıllarda hızlı nüfus artışı, iç ve dış göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesi sonucunu doğurmuş, bu durum ise özellikle büyük kentlerde arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiştir. Arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, kendine özgü koşulların sonucunda “arsa karşılığı kat inşaatı” olarak ifade edilen olguyu gündeme getirmiştir³⁸.

Kat karşılığı arsa şeklinde bina yapılması durumunda, bağımsız bölümlerin bir kısmı arsa sahibine verilmektedir. Sonuç olarak arsa sahibi müteahhide arsayı, müteahhit de bunun karşılığı olarak arsa sahibine bağımsız bölüm vermektedir. Müteahhit açısından toplam inşaat maliyeti, arsa sahibine verilen de dâhil olmak üzere toplam üretilen dairelerin maliyetidir. Toplam inşaat maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisinde kalan dairelerin arsa maliyetini ifade eder. Arsa sahibi açısından da kendisinde kalan bağımsız bölümlerin bedeli, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedelidir.

Müteahhit firmanın arsa sahibine, belli sayıda bağımsız bölüm vermesi yanı sıra bir miktarda nakden ödeme yapması halinde, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile nakden yapılan ödemenin tutarı olur³⁹.

³⁸ Erdem, Hayretin. “Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, sayı 189, s.120.

³⁹ Saraçoğlu, Ümit ve Ürel, Gürol, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, s.383.

Maliye Bakanlığı 1985 yılında yayımlanan ve 24 yıldır değişime uğramadan aynen uygulanmaya devam edilen 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile daire karşılığı veya kat karşılığı inşaat işlerinde arsa verilip daire alınmasının bir trampa işlemi olduğunu kabul etmektedir. Bu işlemde; arsa sahibinin inşaat yapacak olana (müteahhide) ticari mahiyetteki arsa teslimi ve inşaat yapanın arsa sahibine daire veya işyeri teslimi olmak üzere iki ayrı tesliminin olduğu belirtilmektedir⁴⁰.

1.2.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme

Yeraltı ve yerüstü düzenleri edinildiklerinde, elde etme maliyetiyle, dönem sonlarında ise maddi duran varlıkların değerlemesinde belirtilen maliyet bedeli ile değerlendirilir. Hesap, yapımı tamamlanan yeraltı ve yerüstü düzenlerinin “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında oluşan maliyetinin ilgili hesaba aktarılarak aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yeraltı ve yerüstü tesislerinin ekonomik değerini artırıcı bir harcama olduğunda hesabın borcuna eklenir.

1.2.3.3. Binalarda Değerleme

Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde gayrimenkuller (taşınmazlar);

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler⁴¹. Şeklinde tanımlanmış olup binaların gayrimenkul sayıldığı açıkça ifade edilmiştir.

VUK’na göre gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetler şöyle değerlendirilir. İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar⁴².

⁴⁰ Ozansoy, Ahmet. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2009, sayı 195.s.33.

⁴¹ TMK, Md. 704

⁴² VUK, Md. 269

İlgili kanunda gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler eklenir denilmiştir.

1. Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve tesviyesinden mütevellit giderler.
3. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline dâhil etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler⁴³ denilmiştir. Kanun maliyet bedeline giren giderleri tek tek saymıştır.

Bazı durumlarda, üzerine bina yapılan arsanın tamamı binanın kullanım alanına ayrılmakta iken bazen de arsanın bir kısmına bina yapılarak kalan kısım ileride başka amaçlarla kullanılmak için boş tutulmaktadır. Bu şekilde arsanın bir kısmının binanın kullanım alanı dışında bırakılması durumunda, binanın maliyetine kullanımına tahsis edilen arsanın maliyeti eklenir. Örnek verilecek olursa, yirmi beş dönümlük arsanın, yola yakın bir yerine iki dönüm kapalı alanlı fabrika yapılması, üç dönüm de fabrika bahçesi tahsis edilmesi durumunda fabrika maliyetine beş dönümlük arsanın bedeli eklenir. Kalan yirmi dönüm arsa değişik amaçlarla kullanılabilir niteliktedir⁴⁴.

Bir binanın kaloriferi, havagazı, su tesisleri, bir duvarın tuğlaları, çatısı mütemmim cüz niteliğindedir. İlgili bölümde açıklandığı gibi, bu unsurlar söküldüğünde bina zarar görecektir. Yerleştiği binadan tahrip edilmedikçe ayrılamayan, ayrıldığı takdirde yapılmasındaki gayretler boşa giden makineler de binanın mütemmim cüz'idir⁴⁵. Binalara yapılan asansör ve kalorifer tesisatı harcamaları binanın kullanım ömrü içindeki yararını arttırdığı için maliyet arttırıcı gider olarak kabul edilir. Bu ilave tesisatın, yukarıda açıklanan esaslar dâhilinde binanın kalan itfa süresi içinde itfa edilmesi gerekir⁴⁶. Ancak uygulamada, bu tür tesisatlar genellikle binadan ayrı, bağımsız bir amortisman tabi iktisadi kıymet gibi muhasebeleştirilmektedir. Bu uygulama artık yerleşmiş bir yöntem haline gelmiştir⁴⁷.

⁴³ VUK, Md. 270

⁴⁴ Yılmaz, s.79.

⁴⁵ Metin, Yalçın, s.286.

⁴⁶ Özbacı, s.594.

⁴⁷ Yılmaz, s.94.

1.2.3.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme

Her türlü tesis makine ve cihazlar, maliyet bedeli ile değeri. İşletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için kurulan ve gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü ve teferruatı durumunda olmayan duran varlıklardır. Bir fabrikada bulunan ve muharrik kuvvet naklinde kullanılan demiryolları, yükleme ve boşaltmalarda kullanılan vinçler, iskeleler, yeraltında ve yerüstünde bulunan havagazı, su, elektrik, telefon ve kalorifer şebekeleri örnek olarak verilebilir. Binanın inşası sırasında yapılmayıp sonradan eklenen ve binanın tahrip edilmesine yol açmadan sökülebilecek havalandırma sistemi, aynı şekilde ısıtma sistemi bu tip tesisatlardandır.

İthal edilen makine ve tesisatta ithalatla ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dâhil edilir. Kısmen vergi olmamakla birlikte gümrükte ödenen bir takım fon, harç veya çeşitli kamu kurumlarının ya da bunlar tarafından kurulan vakıfların bağış adı altında yaptıkları tahsilatın da maliyete ilave edilmesi gerekir. Makine ve tesisatın taşınması için yapılan nakliye giderleri ile kurulup faaliyete geçirilmesi için yapılan montaj giderleri de maliyete eklenecek giderlerdendir.

İmal edilen makine ve tesislerde imal bedeli satın alma bedeli sayılır. VUK'nun 271. maddesine göre; inşa ve imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. İşletmede imal olunan makine ve tesisatın maliyet bedeli, hammadde ve yardımcı malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel imal giderlerinden maddi duran varlığa düşen pay, maliyete pay verilmesi tercih ediliyorsa genel idare giderlerinden sabit kıymete düşen pay, maliyet bedeline eklenmesi tercih ediliyorsa, noter ve kıymet takdiri komisyon giderlerinden oluşmaktadır⁴⁸.

Makinelere ise, buhar makineleri, elektrik motorları, benzin veya mazotla işleyen makineler, akümülatör bataryaları, türbinler, dinamolar, jeneratör, transformatör ve transmisyonlar, dokuma tezgâhları, büküm ve çözümlü makineleri, boya kazanları, torna ve freze tezgâhları, delme ve kesmede kullanılan makineler. Taşımada kullanılan lokomotifler, vinçler, traktör ve biçer döverler örnek gösterilebilir⁴⁹.

⁴⁸ Akyol, Küçük, .s.773.

⁴⁹ Yalçın, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, İstanbul: Kılavuz Yayınları, Nisan 2001 s. 605.

1.2.3.5. Taşıtlarda Değerleme

VUK'nun 269. maddesinde gayrimenkullerin değerlendirme ölçütü maliyet bedeli olarak belirlendikten sonra gayrimenkul kategorisine giren iktisadi kıymetler de aynı maddede sayılmıştır. Bu bentte yapılan sınıflandırma “Gemiler ve Diğer Taşıtlar” şeklindedir. Gemilerin özel olarak belirtilmesinin nedeni, bunların gemi siciline kayıtlı edilmeleri ve bu bakımdan da icra ve iflas hukukunda gayrimenkul olarak kabul edilmiş olmalarıdır. Gemilerin özel olarak belirtilmemesi durumunda, ayrı bir sicile kayıtlı olan ve bir hukuk alanında özel olarak gayrimenkul sayılan bir iktisadi kıymetin vergi hukukunda yerinin tespitinin güçleşecek olmasıdır. Deniz ticaretine tahsis edilmiş olsun olmasın bütün deniz taşıtları ile bütün kara ve hava taşıtları, maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Bu doğrultuda, binek otomobiller, taşıt olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Diğer maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerde olduğu gibi, taşıtların da, VUK'nun 272. maddesine göre; alınması sırasında ödenen kur farkları ve kredi faizlerinin, taşıtın aktife girdiği tarihten takvim yılı sonuna kadarki kısmının maliyete eklenmesi gerekir. Takip eden dönemlerde ise maliyete eklenmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. Binek otomobillerin alımında ödenen, noter giderleri, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon giderleri, özel tüketim vergisi ve faaliyet konusu bunların işletilmesi ile ilgisi olmayan binek otomobilin KDV'sinin maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması serbestliği bulunmaktadır. Bu doğrultuda, binek otomobillerine ilişkin KDV ve ÖTV'nin, gider yazılması veya maliyet bedeli olarak dikkate alınması açısından durum özellik arz etmektedir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otoların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler, binek otomobillerine ait KDV'yi KDV Kanunu'nun 30. maddesi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamda indirilemeyen Katma Değer Vergisi, maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması ihtiyari olup, mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı, binek otomobillerine ait olup indirilemeyen KDV'nin, doğrudan gider yazılması veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasının bir sakıncası olmadığı görüşündedir. Ayrıca MTV Kanununa göre I, III, IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak, helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez⁵⁰.

⁵⁰ Metin, Yalçın, s.306.

1.2.3.6. Demirbaşlarda Değerleme

Demirbaşlar maliyet bedeli ile değeri. Demirbaş eşyanın ne olduğu kanunda tanımlanmamıştır. Bu kavramla işletmede sürekli olarak kullanılan ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan varlıklar denilmek istenmiştir. Masa, sandalye, televizyon, işyeri mutfağında kullanılan aletler, daktilo, temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 273. maddesinde demirbaş; alet, edevat, mefruşat olarak tanımlanmıştır. Bunların maliyet bedeli satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi münhasıran bunların alınması için yapılan giderlerden oluşmaktadır. Kanun koyucu gayrimenkul alımı nedeniyle ödenen komisyon ve tellaliye giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi konusunda mükelleflere tanıdığı serbestliği demirbaşlar için tanımamıştır. Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya için ödenen komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerin maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. İmal edilen, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. Bu bedellerin maliyet bedeline eklenmesi zorunludur⁵¹.

1.2.3.7. Birikmiş Amortismanlarda Değerleme

Birikmiş amortismanlar, maddi duran varlık bedellerinin kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan pasif karakterli bir hesaptır. Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise birikmiş amortismanlar hesabına borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

1.2.3.8. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Diğer maddi duran varlıklar da maliyet bedeli ile değeri. Yukarıda anılan esaslar çerçevesinde değerlemeye alınırlar.

⁵¹ Metin, Yalçın, s. 318.

1.2.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme

Yapımı süren ve dönem sonu itibariyle henüz tamamlanmamış bulunan sabit kıymetlere ilişkin her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenir⁵².

Duran varlığın edinilmesinin birden çok aşamada gerçekleşmesi durumunda, harcamaların yapıldıkça duran varlık hesabına alınması çeşitli sakıncalar yaratır. Bu nedenle edinilmesi, birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyeti oluştuktan sonra tek tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması söz konusudur⁵³.

Yapılmakta olan yatırımların ilgili olduğu iktisadi kıymetlerin maliyet teşekkülü aktife alınma (tamamlanma) döneminde yapılır. İşletmenin yaptığı birden çok yatırım varsa bunlara ilişkin maliyet unsurları bu kalemin ayrıntısında ayrıca takip edilir⁵⁴.

1.2.3.10. Verilen Avanslarda Değerleme

Verilen avanslar hesabı değerlendirme açısından farklılık göstermektedir. Eğer ilgili hesap TL bazında ise mukayyet değer ile (iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri) değerlendirilir⁵⁵.

Yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar ise, bilanço günündeki kurla değerlemeye tabi tutulabilecektir. İşletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması gerektiği düşüncesinden hareketle döviz olarak verilen avansların dönem sonu bakiyelerinin değerlemeye tabi tutulmasının gerektiği ancak ortaya çıkan lehte ve aleyhte kur farklarının mali karın tespitinde dikkate alınamayacağı ileri sürülmektedir⁵⁶.

⁵² Aygün, Fethi. **Satın Alınan Arsanın Binaya Dönüşme Süreci**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2008, sayı 52, s.137.

⁵³ Akdoğan, Sevilengül, s.341.

⁵⁴ Küçük, s.119.

⁵⁵ Atay, Tezcan. **Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi**,

⁵⁶ Güneser, Gürcan. **“Döviz Bağı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?”**, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 25, s.116.

Tablo 2: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçüleri

Maddi Duran Varlık Unsurları	Değerleme Ölçüsü	İlgili Kanun Maddesi (VUK)	İlgili Hesap
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	262-269	250
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	262-269-270-271	251
Binalar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	252
Tesis Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	253
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-272	254
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	262-269-271-273	255
Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	256
Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Değer	265-313-330	257
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Değer	265-289	258
Verilen Avanslar (TL)	Mukayyet Değer	262-281-283	259
Verilen Avanslar (Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Değer	265-283-281	259

1.3. AMORTİSMAN

1.3.1. Genel Açıklama

Bir varlığın bedelinin ekonomik ömrü üzerinden yıllara yaygın ve sistematik olarak dağıtımını olarak ifade edilen amortisman, Fransızca “amortissement” sözcüğünden gelmektedir. Maddi duran varlıkların yıpranması, maddi olmayan duran varlıkların kayıttan silinmesi ve borç taksitlerinin ödenmesi anlamında kullanılmaktadır. Kelimenin kökeni Fransızca’da öldürmek, tüketmek, söndürmek anlamlarına gelen “amortir” kelimesine, “amortir” kelimesinin kökeni ise Latince’de ölmek anlamına gelen “mort” kelimesine dayanmaktadır. Muhasebe ve finans alanında amortisman kavramı, bilançoda yer alan bazı kalemlerin kayıtlı tutarının belirli bir döneme yayılarak geri dönülemez bir biçimde indirilmesi işlemidir⁵⁷.

Amortisman kavramını çeşitli disiplinler açısından farklı biçimlerde ifade etmek mümkündür. Tahakkuk esasına dayalı muhasebede, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemsel faydaları ile ilişkilendirilmesini gerektirir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe varlığın maliyetinin onun faydalı ömrüne dağıtılması olarak anlamlandırılmaktadır. Faydalı ömrün bir yıl yada bir muhasebe döneminden daha uzun olması durumunda varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir⁵⁸.

VUK’na göre amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerinin yok edilmesi işlemidir.

Bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan bir iktisadi kıymet amortismanına tabi tutulup tamamen itfa edilmiş olsa bile satılıp başka bir işletmenin aktifine dâhil olduğunda, amortisman ayırmak için gerekli şartları taşıdığı takdirde söz konusu kıymeti satın alan işletme amortisman uygulamasına kendi bünyesinde devam edebilir⁵⁹.

⁵⁷ Şükrü Dokur, Sait Yüksel Kaygusuz, “**Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu**”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara Mayıs, 2005, s.1

⁵⁸ Erdal Yılmaz, Okan Gelmedi, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS- 16 Açısından değerlendirilmesi” **Vergi Raporu**, Temmuz 2010, s.82

⁵⁹ Ercan, İbrahim. “**Mevcutlarda Amortisman Uygulaması**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, sayı 65,s.135.

1.3.2. Amortisman Ayrılmasını Gerekli Kılan Nedenler

Amortismanların, iktisadi kıymetlerin değerlerinde meydana gelen kayıplar nedeniyle sermayede oluşabilecek tahribatı önlemek amacıyla ayrılan karşılıklar ya da fonlar olarak da tanımlanabilir. İktisadi kıymetlerin değerlerinde azalmaya yol açan etkenler çeşitlidir ve yasalarda da genellikle sınırlanmazlar. İktisadi kıymetlerin değerini azaltan unsurların bir kısmı zamana, bir kısmı ise fiili kullanıma bağlıdır. Aşağıda bu nedenler belli başlıklar halinde sayılmaktadır;

- a) Yıpranma ve aşınma nedeniyle iktisadi kıymetin kullanım ömrünün azalması,
- b) Çürüme, paslanma, bozulma ve eskime nedeniyle değer kaybı,
- c) Beklenmeyen olaylar nedeniyle oluşan değer kayıpları,
- d) Bakım- onarım hizmetlerinin yetersizliğinden kaynaklanan değer kayıpları,
- e) Gelişen teknoloji karşısında iktisadi kıymetin değerini kaybetmesi,
- f) İşletme faaliyetinin süre ile sınırlı olması⁶⁰.

1.3.3. Amortisman Tabi Olmanın Şartları

VUK'na göre amortisman uygulanacak varlığın duran varlık olması o varlığa amortisman ayırabilmek için tek başına yeterli değildir. Bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için, bazı şartların bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar;

- İktisadi kıymetin aktifte kayıtlı olması,
- İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanım ömrüne sahip olması,
- İktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalması,
- İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması.

Demirbaşlar için doğrudan gider yazabilme sınırı vardır. Bu meblağ her yıl Maliye Bakanlığı'na yeniden değerlendirme oranı esas alınarak belirlenmektedir. 2015 yılı için bu tutar KDV hariç 880,00 TL'dir. Bu tutarın altındaki demirbaş alımları direk gider yazılabilmektedir.

⁶⁰ Gündüz, N. Kemal ve Perçin Necati. **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2009,s.4.

1.3.3.1. İktisadi Kıymetin Aktifte Kayıtlı Olması

VUK'nun 320. maddesine göre amortisman uygulaması varlığın aktife girdiği yıl başlar. Ancak, kanunda aktife giriş kavramının tanımı yapılmamıştır. İşletmelerin, herhangi bir duran varlığa amortisman uygulayabilmesi için, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, söz konusu duran varlığın işletmenin envanterine kaydedilmiş olması gerekir. Burada kullanılmaya hazır halde bulunan ve envantere kayıtlı bulunan duran varlıkların amortismanı ifade edilmektedir. Varlığın envantere dâhil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir. Kanunda amortisman ayrılmasında gerekli şartlar arasında ilk sırayı alan envantere kayıtlı olma şartının, amortismanların vergi azaltıcı etkisini denetlemeye yönelik olduğunu ileri süren görüşler bulunmaktadır.

1.3.3.2. İktisadi Kıymetin Bir Yıldan Fazla Kullanım Ömrüne Sahip Olması

VUK'nun 313. maddesine göre, işletmelerin amortisman uygulamalarındaki bir diğer koşul; amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir⁶¹. Duran varlığın amortisman tabi olması için işletmenin aktifine girdiği tarihten sonra bir yıl geçmiş olması ya da işletmede fiilen bir yıldan fazla kullanılmasının planlanıyor olması şart değildir. İşletmenin aktifine girdiği anda, bir duran varlığın kullanım ömrünün on iki aydan fazla olduğu düşünülüyorsa, bu duran varlık diğer koşulları da sağlıyorsa amortisman tabi tutulacaktır⁶².

İşletmelerde gerek teknik, gerekse fiili olarak bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider yazılır. Konuyu tersinden ele alacak olursak, işletmelerde bir yıldan fazla süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli bir tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılmasına imkân yoktur⁶³.

⁶¹ Ali Deran, Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, "Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi", **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, sayı.104

⁶² N.Kemal Gündüz, Necati Perçin, "Amortismanlar ve Yeniden Değerleme", **Yaklaşım Yayınları**, 1.Baskı-Ankara, Şubat 1997, s.45

⁶³ Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

İktisadi kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanılacak olması ile kullanılabilir olması farklı şeylerdir. Örneğin bir inşaat firmasının 9 ay sürecek ve özellik arz eden bir taahhüt işinde kullanıp daha sonrada satmayı tasarladığı, iş makinesi alım tutarını, bir yıldan az kullanmak niyetiyle aldığı gerekçesiyle doğrudan gider yazması söz konusu değildir. Kaldı ki aynı yılda alınıp satılsalar dahi önce aktifleştirip, sonra alış ve satış tutarları arasındaki farkların kar veya zarar unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Değeri ne olursa olsun kullanım ömrü ve dayanıklılık süresi bir yılın altında olanlar doğrudan gider yazılır⁶⁴.

1.3.3.3. İktisadi Kıymetin Yıpranmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması

VUK 313. maddesine göre amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dâhil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Duran varlıkların amortismanına konu olabilmesi için yıpranmaya, aşınmaya veya değerden düşmeye maruz kalması gerekir. Yıpranma veya aşınma, duran varlıkların kullanımı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Kullanılma sonucunda duran varlıkların yapısındaki yıpranma ve aşınma ile duran varlıktan beklenen verimlilik de düşecektir. Kullanılarak yıpranan veya aşınan duran varlığın değerinde azalma olabileceği gibi teknolojik gelişmelerin hızlı olması da duran varlığın değerinde azalmaya yol açacaktır⁶⁵. Yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz kalmayan varlıklar amortismanına konu olamazlar. Örneğin boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir.

1.3.3.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması

VUK'nun 313. maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılan sınır, son olarak 442 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile (KDV hariç) 880,00 TL olarak belirlenmiştir. Belirtilen tutar altında kalan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır⁶⁶.

⁶⁴ Bünyamin Öztürk “ Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Ocak 2006, s.441

⁶⁵ Dokur ve Kaygusuz, s.33

⁶⁶ Deran ve Yakupçebioğlu, a.g.e.

1.3.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen yöntemlere göre amortisman hesaplamak zorundadırlar. Ancak işletme yönetimi, belirlenen yöntemler dışında da amortisman ayırma gereği duyabilir. İşletmelerde amaç, kuruluşun en iyi şekilde sevk ve idaresi, geliştirilmesi ve planlanan hedeflere varması olduğuna göre, bunu sağlayacak yöntemlerin seçilmesi normaldir⁶⁷.

1.3.4.1. Normal Amortisman

Normal amortisman, doğrusal ya da düz amortisman olarak da adlandırılmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tabii iktisadi kıymetler için her yıl eşit oranda ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntem duran varlıkların her yıl eşit oranda yıprandığı varsayımına dayanmaktadır. Amortisman süresi iktisadi kıymetin aktife girdiği yılda başlar.

Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı veya duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir. Bu yöntem, uygulamada basit olması nedeni ile yaygın olarak kullanılmaktadır.

Maliye Bakanlığı her bir sabit kıymet için faydalı ömür belirlemiştir. İktisadi kıymetlerin ömrünün belirlenmesi ile ilgili 333 ve 339 Sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği düzenlenmiştir. Daha sonradan yürürlüğe giren 365, 389, 399 ve 406 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile de iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları belirlenmiştir.

1.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman uygulaması vergi sistemimize bir teşvik müessesesi olarak girmiştir. Duran varlıkların ilk yıllarında yüksek tutarlarda amortisman ayrılması ve bu şekilde ayrılacak amortismanları gider yazmaları suretiyle, işletmelerin yatırımlarının başlangıç dönemlerinde ödeyecekleri verginin daha düşük olması ve bu yolla işletmelere finansal yönden belirli bir avantaj sağlanması bu yöntemin temel amacıdır.

⁶⁷ Çetiner, Ertuğrul. **İşletmelerde Mali Analiz**, Ankara: Gazi Kitapevi 2000, s.45.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman usulü ile yok edebilirler⁶⁸. Azalan bakiyeler yöntemi diğer teşvik müesseseleri içerisinde gerek mükellef kitlesi, gerekse teşviğe konu olan duran varlıkların kapsamı yönünden en genel teşvik müessesesi olmakla birlikte, bu yöntemde amortisman uygulamalarına ilişkin bir takım kısıtlama içeren şartları da vardır. Bunlar;

a) Azalan bakiyeler yönteminde amortisman uygulaması yalnızca “bilanço esasına göre defter tutanlar” mükellefler tarafından uygulanabilir. Buna göre, “ikinci sınıf tüccarlar”, “serbest meslek erbabı” ile “zirai işletme hesabı esasında defter tutan çiftçiler”, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayıramazlar.

b) Normal amortisman yönteminde, duran varlığın maliyeti, tahmini ekonomik ömrüne eşit tutarlarda bölünmek suretiyle her yıl ayrılır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, üzerinden amortisman ayrılacak değer, her yıl değişir. Bu değer, maliyet bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar düşülmek suretiyle bulunur. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katı alınır. Ancak, uygulanacak amortisman oranı hiçbir zaman % 50’yi geçemez.

c) Azalan bakiyeler yönteminde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, son yıl tamamen itfa edilir⁶⁹.

1.3.4.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Vergi mevzuatımızda öngörülen normal amortisman oranları ve bu oranlara göre hesaplanacak amortisman süreleri, duran varlıkların normal şartlar altında gösterecekleri performansa göre belirlenmiş ortalama değerleri ifade etmektedir. Bunun dışında, duran varlıklar bazı nedenler ile normal performanslarını gösterebilme niteliklerini kaybederler. Bu nedenle, duran varlıkların olağan dışı olaylara muhatap kalmaları dolayısıyla normalin çok üzerinde yıpranmaları, aşınmaları veya değer kaybetmeleri gibi belirli özel durumlar için özel amortisman rejimlerinin oluşturulması bir nevi gerekliliktir. VUK’nda “fevkalade amortisman” başlığı altında özel bir itfa rejimi konulmasının altında yatan neden de budur.

⁶⁸ Bıyık, Recep, Kıratlı Aydın. **Vergi Teşvikleri ve Koruma**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2000, s.607.

⁶⁹ Özbalcı, .s.244.

İktisadi kıymetler üzerinde fevkalade amortisman temel olarak 3 nedenle uygulanmaktadır. Bunlar;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan

Menkul ve gayrimenkullerle, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Ancak, yukarıdaki şartlar gerçekleşse dahi, duran varlıkların aşınma, yıpranma ve değerden düşme özelliklerinde aşırılıklar görülmedikçe, fevkalade amortisman uygulaması söz konusu olmamaktadır.

1.3.4.3.1. Doğal Afetler

VUK'nun 317. maddesine göre yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle değerini kısmen veya tamamen kaybeden menkul ve gayrimenkullere fevkalade amortisman ayrılır.

İlgili maddede hangi doğal afetlerden bahsedildiği net değildir. Madde de adı geçmeyen hortum, fırtına, heyelan, yer kayması, kasırga, çığ düşmesi gibi doğal afetler de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

1.3.4.3.2. Yeni İcatlar

Duran varlıkların teknolojik gelişmelerden dolayı demode olması, ileri üretim teknolojilerinin kullanıldığı durumlarda yeni donanımlara eski makine ve teçhizatın uyum sağlayamaması, söz konusu varlıkların verimli kullanılmasına engel teşkil etmektedir. Dolayısı ile duran varlıklarda teknolojik gelişmeler nedeni ile kısmen veya tamamen değer kaybı söz konusu olmaktadır.

Şüphesiz burada önemli olan, teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan yeni icatların, eski sabit kıymetlerin değerlerinde ani ve çok yüksek oranda bir kayıp oluşturmasıdır. Aksi halde, olağan gelişme seyri içerisinde ortaya çıkan yeni icatlar, eski sabit kıymetlerin değerinde çok büyük kayıplara yol açmaz ve bu kayıplar olağan amortisman yöntemleri ile telafi edilebilecek seviyede kalır. Yeni icatların, sabit kıymetlerin değerinde fevkalade amortisman ayrılmasını gerektirecek kadar bir kayıp doğurup doğurmadığına nihai olarak karar verecek makam Maliye Bakanlığı'dır⁷⁰.

1.3.4.3.3. Cebri Çalışma

İktisadi kıymetlerin normalden fazla çalışmaları doğal olarak tahmini amortisman süresinden daha önce aşınıp yıpranmaları nedeniyle yenisinin alınması gerekebilir. VUK'nun 317. maddesinde her ne kadar “cebri çalışma” ifadesine yer verilmişse de uygulamada vardiya usulüyle sürekli çalıştırılan makine teçhizat bu kapsamda değerlendirilmektedir. Vardiyalı çalıştırılarak üretimde kullanılan makine teçhizat için mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na başvurmaları üzerine bakanlık, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan görüş aldıktan sonra fevkalade amortisman oranı belirlemektedir⁷¹.

Esasen aşırı kullanım nedeniyle fevkalade amortisman uygulanması, işletmelerin aşırı kullanım nedeniyle daha çabuk yıpranan makine ve tesisatlarının bedelini daha kısa sürede itfa etmelerine imkan sağlamak amacını taşımaktadır⁷².

1.3.4.4. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Madenlerle ilgili amortisman, VUK'nun 316. maddesinde “işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlık'larınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir” şeklinde düzenlenmiştir.

⁷⁰ Öztürk, s.432

⁷¹ Mehmet Ali Özyer “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı, 2004, s.593

⁷² Osman Arioğlu, “Fevkalade Amortisman Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2001

Madenlerde amortisman uygulamasına esas alınacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Türkiye Cumhuriyeti'nde madenlerin mülkiyeti de, işletme hakkı da devlete aittir. Devletin dışındaki kişilerin madenleri işletmesi izne tabidir.

Bu husus, 3213 Sayılı Maden Kanunu'nun 4. maddesinde, "Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir" şeklinde ifade edilmiştir. Maden cevherleri ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir;

1. Belli bir sahada, Maden Kanunu'na göre, yetkili mercilerden alınan ruhsat izinleri üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılır. Maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkânı veren imtiyaz ruhsatı verilir.

2. Maden yahut taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınır.

İşletme hakkının ruhsat alınması yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı imtiyaz bedelidir. İşletme hakkının satın alma yoluyla kazanılmasında ise amortisman matrahı maliyet bedelidir. Amortisman matrahı olarak imtiyaz bedelinin esas alındığı ilk yöntemde imtiyaz bedelinin içerisine, arama hakkının elde edilmesi için yapılan giderler, topografik haritaların hazırlanması için yapılan giderler, arama ve sondaj faaliyetleri ile ilgili her türlü giderler girmektedir.

Maliyet bedelinin esas alındığı ikinci yöntemde ise, işletme hakkının satın alınması için yapılan ödemeler toplamı madenin maliyet bedeli olup amortisman matrahı olarak kabul edilmektedir. Burada işletme hakkının "devletten" veya "bir kişiden" alınması durumu amortisman matrahının tespitinde önemli bir noktadır. Eğer devletten alınmış ise, imtiyaz hakkının alınmasından sonra yapılan ödemeler amortisman tabi tutulamayacaktır. İmtiyaz hakkının, daha önce ruhsatı devletten alan bir kişiden satın alınması söz konusu ise, ruhsatın alınmasından sonra eski ruhsat sahibinin yaptığı harcamalar da amortisman konusuna edilebilecektir⁷³.

⁷³ Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları", **TÜRMOB Yayınları**, İstanbul, 2001

1.3.4.5. Kıst Amortisman Yöntemi

Kıst amortisman uygulamasında binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak üzere kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye, itfa süresinin son yılına ertelenmek suretiyle o yıl tamamen yok edilir. Kanun koyucu vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla yalnızca binek otomobiller için kıst amortisman yöntemini benimsemiştir.

1.3.4.6. Amortisman Hesaplama Yöntemini Seçme ve Değişirme

VUK'nun 313. maddesinden başlayarak 321. maddesine kadar süren yasal düzenlemeler amortisman mevzuu ile ilgilidir. VUK'nun 315. maddesi normal amortisman tanımını yaparken, mükerrer 315. maddesi de azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmanın tanımı düzenlemiştir. Diğer taraftan aynı yasanın "Amortisman Uygulama Süresi" başlığı altında düzenlenen bölümlerinden amortisman usulünü seçme bakımından "c" bölümü ile ilgili mükerrer 320. maddesi, üç fıkra halinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.
- Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir⁷⁴.

⁷⁴ Fahrhan, Ferhat. "Başlangıçta Azalan Bakiyeler Usulünü Seçen Mükelleflerin, Daha Sonra Normal Amortisman Usulüne Geçmeleri Halinde Karşılaşacakları Vergi Yararı", Yaklaşım Dergisi, sayı

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini normal ya da azalan bakiyeler usulünden istedikleri ile amortismanına tabi tutabilirler. İktisadi kıymetlerin tamamına aynı yönetime göre amortismanına tabi tutma mecburiyeti yoktur. Bir iktisadi kıymet normal amortisman usulü ile amortismanına tabi tutulurken, bir başka iktisadi kıymetin azalan bakiyeler usulüyle amortismanına tabi tutulması mümkündür. Ancak, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturan değerler için normal ya da azalan bakiyeler usulünden yalnız birisi uygulanabilir.

Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. İtfa süresi tamamlanana kadar normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına devam edilmelidir.

Bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, bu usulden vazgeçip normal amortisman usulüyle amortisman ayırmaya devam olunabilir. Bu durumda, amortisman usulünün değiştirildiği verilecek beyannamelerde veya beyannamelerin eki olan bilançolarda belirtilmek zorundadır. Böyle bir bildirim yapılmadan amortisman ayırma usulü değiştirilemez, kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınır.

Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçilmesi halinde iktisadi kıymetin itfa edilmeyen kısmı kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir⁷⁵. İşletmeler bu konudaki tercihlerini, genellikle amortisman ayırma süresinin ilk yıllarında daha fazla gider yazma olanağı veren azalan bakiyeler yönteminden yana kullanmaktadır. Ancak tercih yapılırken, toplam olarak ortaya çıkacak amortisman gideri ve amortisman hesaplama yöntemi işlemlerinin ilişkilerini ve ortaya çıkacak sorunların işletmeye sağlayacağı yararları da göz önünde bulundurmak gerekir⁷⁶.

⁷⁵ Yalçın, s.664.

⁷⁶ Tokay, S. Hüseyin. “Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderler ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi” Yaklaşım Dergisi, sayı 128, Ağustos 2003, s.55.

1.3.5. Amortisman Uygulama

1.3.5.1. Oran Bakımından

VUK'na 5024 sayılı kanunla eklenen hükümlerle amortisman konusunda köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Amortisman uygulamasına ilişkin yapılan bu değişiklik; 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olduğundan bu tarihten önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için değişiklik öncesi hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecek, bu tarihten sonra edinilen kıymetler için yeni hükümlere göre amortisman ayrılacaktır⁷⁷.

Eski uygulamada ana kural, amortisman konusuna giren varlıkların; % 20 oranını geçmemek üzere mükelleflerin serbestçe belirledikleri oranlar üzerinden itfa edilebilmesi şeklinde idi. Binalar için farklı oranlar tespit etme yetkisine Maliye Bakanlığı sahipti, ayrıca bazı varlıklarda % 20'nin üzerinde oran belirleme yetkisi de Bakanlığa aitti. Bu konu VUK'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir⁷⁸.

Maliye Bakanlığı yeni amortisman sisteminde amortismana tabi iktisadi kıymetler için tek tek belirlediği oranları 333, 339, 365, 369 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile duyurmuştur.

1.3.5.2. Süre Bakımından

01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için amortisman süresi VUK'nun 320'inci maddesi uyarınca (1) rakamının seçilen orana bölünmesi ile hesaplanmaktaydı. Buna göre 100 birim değerinde bir kıymet için % 20 oranında amortisman ayrılırsa amortisman işlemi beş yılda tamamlanır. (Amortisman süresi = 1 / Amortisman oranı)

Ancak 5024 sayılı Kanun'la VUK'nun 315'inci maddesinde amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı'na belirlenecek faydalı ömre göre tespit edileceği şeklinde yapılan değişiklikten sonra 31.12.2003 tarihinden sonra alınan iktisadi kıymetler için bu hükmün anlamı kalmamıştır.

⁷⁷ Egemen, Ali. "Amortisman Uygulamasında Karşılaşılan Problemlere Toplu Bir Bakış", Vergi Dünyası, sayı 28, şubat 2006, s.43.

⁷⁸ Sağlam, Erdoğan. "Yeni Amortisman Sisteminde Yaşanan Bazı Sorunlar ve Görüşlerimiz", Vergi Dünyası, sayı 25, Ekim 2005,s.41.

1.3.6. Amortismanlarda Özellik Arz Eden Hususlar

1.3.6.1. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Harcamalar Açısından Amortisman

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazanılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderlerin amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir⁷⁹.

Örneğin, bir kamyon, ilk iktisabı sırasında bulunmayan bir kasa ilave edilmesi halinde, sonradan ilave edilen bu parça değer arttırıcı bir gider olarak amortismanına tabi tutulur. Bu parçanın, kamyonun iktisabından sonraki yıllarda eklenmesi halinde, kasanın bedeli kamyonun kalan amortisman süresi içerisinde itfa edilecektir. Öte yandan vergi idaresine göre, iktisadi kıymetlerin kullanım ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymetin itfa süresinden bağımsız olarak itfa edilirler. Buna karşılık, iktisadi kıymetin normal kullanım ömründeki fonksiyon ve yararlarını arttırmaları nedeniyle maliyet bedelini arttırıcı sayılan giderler, asıl iktisadi kıymetin kalan itfa süresi içerisinde eşit tutarlarda itfa edilir.

1.3.6.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Yenilenmesi

VUK'nun 328'nci maddesinde de belirtildiği üzere amortismanına tabi iktisadi mallar satılır ve yenisinin alınması işin mahiyetine göre zaruri görülür ya da işletmeyi idare edenlerce yenisinin alınması kararlaştırılırsa, iktisadi kıymetin satışında elde edilen kar 3 yıl süre ile pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Geçici olan bu hesap "549 Özel Fonlar Hesabı" dır. Bu üç yıllık süre içerisinde kullanılmamış olan karlar, üçüncü yılın sonunda kara eklenir. Yenilemenin yapılması halinde fonda tutulan kar, yeni iktisadi kıymetin amortismanında kullanılır. Üç yıldan önce işin terki, devri ve işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına ilave edilir⁸⁰.

⁷⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.1112.

⁸⁰ Levent Emre, Murat Bekar, "Amortisman Kavramı, Maddi Duran Varlıklarda Amortisman ve Özellik Arz eden Hususlar" Vergi Raporu, Ağustos 2011, Sayı.143, s.84

1.3.6.3. Amortisman Süresi Dolmadan İktisadi Kıymetin Hurdaya Ayrılması

Amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırmamak gerekir. Söz konusu varlıklar işletmede kullanılıyor olmaktan çıkmıştır. İşletmede kullanılmayan iktisadi kıymetlerin hurda olarak satılması durumunda önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı, satıştan elde edilen kar ya da zarar buna göre belirlenmelidir.

Hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler satılmamış ise, bu değerler iktisadi kıymetler arasından çıkarılmalıdır. İktisadi kıymet olmaktan çıkan bu varlıkların değerleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli, tespit edilen değer aktifte yer almalı, tamamen değersiz duruma gelmiş ise aktifler arasından çıkarılmalıdır. Bu varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanlar ve takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırarak, kar ya da zarar belirlenmelidir. Belirlenen kar ya da zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmalıdır. Ayrıca, iktisadi kıymet olmaktan çıkan varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır⁸¹.

1.3.6.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Gerçek usulde bilanço esasına göre kanuni defterlerini kayıt altına alan mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini sattıklarında, satın alınan bedelden, ayrılmış olan amortisman tutarı çıkarılarak kalan tutar üzerinden, eğer satış bedeli yüksek ise aradaki fark kar hesabına, düşük ise zarar hesabına atılır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin devir veya trampası da satış olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle belirttiğimiz iki kavramın tanımının yapılması gerekmektedir.

Devir, bir iktisadi kıymetin mülkiyetinin veya üzerindeki hakkın başkasına geçirilmesi şeklinde tanımlanır. Trampa ise, mükelleflerin ihtiyaç duydukları iktisadi kıymetleri tasarrufunda bulunan diğer iktisadi kıymetlerle değiştirmesi şeklinde tanımlanır.

⁸¹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.1111.

1.3.6.5. Vergi Matrahından İndirilmeyen Amortisman Giderleri

GVK'nun "İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 41. maddesinde, gerçek kişilerin safi kazançlarının tespitinde indirilmesi mümkün olmayan giderler ele alınmış olup, bu giderlere sınırlandırmalar getirilmiştir. Maddenin 8. fıkrasında; ister kiralama yoluyla edinilen, isterse işletme envanterinde kayıtlı olan, yat, kotra, tekne, sürat teknesi, gibi motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan varlıklara ilişkin giderlerin yanında, bu varlıklara ilişkin amortismanların da vergi matrahının hesaplanmasında indirilecek bir gider niteliğinde olmadığı ifade edilmektedir.



BÖLÜM 2

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN

DÜZENLEMELER

2.1. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1.1. Genel Açıklamalar

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğine haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurul görevlerini, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devretmiştir. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır. TMSK, UMS/UFRS'nin çevirilerini yaparak, bu standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları'nı (TMS/IFRS) yayımlamıştır⁸². Ülkemizde belli şartları taşıyan şirketlere muhasebe standartlarını ve finansal raporlama standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir.

2.1.2. Amaç

TMS 16 standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

⁸² Yalkın, Yüksel Koç, Demir Volkan ve Demir Defne. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm; İSMMMO Yayın Organı, Yıl 2006, Sayı: 76,s.292.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

2.1.3. Kapsam

Bu standart satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilir. Yine özel tükenmeye tabi varlıklar ile özel maliyetler bu kapsamda değerlendirilir.

Ancak; canlı varlıklar, maden petrol doğalgaz ve benzeri nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan varlıkların kullanım hakları ve maddi olmayan duran varlıklar, firma değeri, satış amacıyla elde bulundurulmuş duran varlıklar ile tarımsal faaliyetlerde kullanılan meyvelikler, canlı hayvanlar diğer standartlarda düzenlendiği için bu standart kapsamına girmemektedir.

2.1.4. Tanımlar

Bu standartta geçen tanımlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

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

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

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüklüğüyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması ifade eder.

İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımdan ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi 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 ortaya çıkması gereken tutardır.

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

Maddi Duran Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

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

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

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

2.1.5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

2.1.5.1. Maliyet Unsurları

Varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. Maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti aşağıdaki unsurlardan oluşur:

1. İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

2. Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

3. Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

1. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
2. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
3. İlk teslimata ilişkin maliyetler,
4. Kurulum ve montaj maliyetleri,
5. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar,
6. Mesleki ücretler,
7. Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” standardı hükümleri uygulanır.

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arazi faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir.

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur (bkz. TMS 2). Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardı ile belirlenmiştir.

2.1.5.2. Maliyetinin Tespiti

Maddi duran varlıkların aktife alınabilmesi için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Buna göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İlgili varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi⁸³.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Standarda göre muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önem arz etmeyen kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

2.1.5.3. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir.

⁸³ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 83, Eylül – Ekim 2007, s. 67

Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için tesisler edinebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklara ilişkin maliyetler, bir duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

2.1.5.4. Sonraki Maliyetler

TMS 16 Standardına göre ikame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede arttırdığında ve bunu güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme kriterini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolara alınır⁸⁴. Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil ederek muhasebeleştirir. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir.

⁸⁴ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 203

Bu açıklamalardan sonra bir duran varlığın edinilmesinde onunla ilgili olarak yapılan harcamalar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- İşletim harcamaları
- Geliştirme harcamaları

İşletim harcamaları, duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar yani bakım giderleri; kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için getirilen harcamalar yani onarım (tamir) giderleridir.

Geliştirme harcamaları, bir duran varlığın veriminin veya ömrünün uzaması için yapılan harcamalardır. Buna değer arttırıcı harcamalar da denir. Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini veya verimini arttıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikli iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer arttırıcı harcamalar) duran varlığın maliyetine eklenir.

2.1.5.5. Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal veya parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber bu şartlar bütün takaslar için de geçerlidir:

(a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

(b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi,

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

(a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının, transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya

(b) İşletme faaliyetlerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve

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

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlemede, işletmenin işleminden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olmalıdır.

2.1.6. Muhasebeleştirme Sonrası Maliyet Modelleri

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

2.1.6.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

2.1.6.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli olde farklı olmasına neden olmayacak Şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki deęiŐimlere bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli olde farklılaŐması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlenmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlenmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre iŐleme tabi tutulur:

(a) Varlığın brüt defter değerindeki deęiŐiklikle orantılı olarak düzeltilir ve boyelece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden deęerlenmiŐ tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır.

(b) Varlığın brüt defter değeri ile netleŐtirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. AŐaęıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- (a) Arazi;
- (b) Arazi ve binalar;
- (c) Makinalar;
- (d) Gemiler;
- (e) Uçaklar;
- (f) Motorlu taşıtlar;
- (g) Mobilya ve demirbaşlar ve
- (h) Ofis gereçleri.

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

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

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

2.1.7. Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli, her bir maliyeti olan, her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortisman tabi tutabilir.

Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilir. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları veya yararlı ömrünü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmini teknikleri kullanılabilir.

Bir İşletme, bir varlığın toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dâhil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı, bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

2.1.8. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri, defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğu zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dâhil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

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

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

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

(c) Üretimdeki değişiklikler veya teknolojik gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikleri nedeniyle teknik ya da ticari anlamda iktisadi kıymetin çağın gerisinde kalması.

(d) Kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da zorunlu kısıtlamalar.

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

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

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

2.1.9. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

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

2.1.10. Değer Düşüklüğü

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

2.1.11. Değer Düşüklüğü Tazminatı

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

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

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

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

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

2.1.12. Finansal Durum Tablosu (Bilanço Dışı) Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya

(b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar hasılat olarak muhasebeleştirilir.

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetinin dâhil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

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

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

2.1.13. Finansal Tablo Açıklamaları

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- Kullanılan amortisman yöntemleri;
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),

Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:

- Girişler;
- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dâhil edilenler ve diğer çıkışlar;
- İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
- Yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
- Gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
- Gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
- Amortisman;
- Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dâhil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve diğer değişiklikler.
- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dâhil edilen harcamaların tutarı;

- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

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

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

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

- Kalıntı değerler;
- Maddi duran varlıkların sökülmesi, taşınması ile yenilenmesine ilişkin tahmini maliyetler;
- Yararlı ömürler ve amortisman yöntemleri.

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda, yapılması zorunlu açıklamaların yanı sıra aşağıdaki hususlar da açıklanır:

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

BÖLÜM 3

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ KANUNLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI / TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA (TMS/IFRS) YER ALAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Açıklamalar

3.1.1. TMS 16 Uygulaması

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, (yatırım amaçlı gayrimenkul olmadığı sürece) başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan fiziki varlıklardır. Ayrıca bu fiziki varlıkların birden fazla dönemde kullanımı da gereklidir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı yukarıdaki konuları düzenler. Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 Standart hükümleri uygulanır. (TMS 16 prf.2)

Bununla birlikte TMS 16 Standardı aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

- Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar;
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi
- Petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Bununla birlikte Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır. (TMS 16 prf.5)

3.1.2. Vergi Uygulaması

Değerleme konusunda ise Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine bakmak gerekir. Anılan maddeye göre, iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makineler;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayri maddi haklar.

Maliyet bedelinden anlaşılması gereken ise VUK'nun 262. maddesinde açıklanmıştır. Kanunun 262. maddesinde; “maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerinin toplamını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, maliyet bedeli; ilk iktisaptaki (elde etmedeki) ödenen veya katlanılan satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin tamamını, ilk iktisap sonrası, değerinin artmasını sağlayacak nitelikteki satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin hepsi ile ilişkilendirilebilecek müteferrik bilumum giderleri kapsamaktadır. Kanundaki “müteferrik bilumum giderler” ifadesini ise, faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, tapu harcı, ithalat vergileri vs. giderler şeklinde yorumlanabilir.

Bu özet açıklamalardan TMS 16 ve VUK'nun maddi duran varlıklara yaklaşımlarında benzerliklerin çok olduğunu ancak TMS 16'da işletmeye bırakılan kararların VUK uyarınca belli kurallara bağlanması nedeniyle, TMS 16 uygulamalarının, VUK hükümlerine uymadığı noktalarda farklı sonuçların doğmasına yol açacaktır.

3.2. Satın Alma Yoluyla Maddi Duran Varlık Edinimi

3.2.1. TMS 16 Uygulaması

TMS 16 uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kaleminin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir işletme bir maddi duran varlığı aktifleştirdikten sonra muhasebe politikası olarak isterse maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçebilir ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular. Bu açıdan kısım kısım uygulama hakkının olmadığı belirtilebilir. Maliyet modelinde, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden değerlendirme modelinde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirmeler, bilançoda öz sermaye kalemi olarak bir fon yardımıyla bilançoda yer alır.

3.2.2. Vergi Uygulaması

VUK'nun hükümlerine göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri. Ayrıca gayrimenkullerde, maliyet bedeline satın alma bedelinden başka aşağıda yazılı giderler girer:

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri,
- Nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Finansman giderlerinin maliyete pay verilip verilmemesi konusunda ise kanuni bir düzenleme olmamasına karşın VUK'nun 163 Seri No'lu Genel Tebliğindeki düzenlemelere bakmak gerekecektir. Tebliğ uyarınca,

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesini gerektirmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekir.

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda maddi duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan faiz ve kur farklarının anılan varlığın maliyetine yüklenmesi zorunlu olmaktadır.

3.2.3. Örnek Uygulama

X AŞ, işyeri olarak kullanılmak üzere 05.06.2014 tarihinde e-ihale yoluyla bir gayrimenkul edinme kararı almıştır. Bu iş için emlak şirketine 10.000 TL danışmanlık ücreti ödemiş, gayrimenkulün değerinin belirlenmesi için gayrimenkul değerlendirme uzmanına 5.000 TL ödemiştir. İlgili gayrimenkul 31.12.2014 tarihinde 1.000.000 TL bedelle satın alınmıştır. Satın alım için e-ihale şirketine 10.000 TL komisyon bedeli, tapu harcı olan 7.500 TL ve emlak vergisi olarak 2.500 TL ödenmiştir. X AŞ, bu binayı 50 yıl kullanacağını ve kalıntı değerinin önemsiz olduğunu hesaplamıştır. VUK uyarınca binanın faydalı ömrü 50 yıldır.

TMS 16 Göre Hesaplaması

- Bina Satın Alma Bedeli	1.000.000 TL
- E-İhale Komisyon Bedeli	10.000 TL
- Tapu Harcı	7.500 TL
- Emlak Vergisi	2.500 TL
Maliyete Eklenecek Giderler	1.020.000 TL

Doğrudan Giderler:

-Emlak Şirketi	10.000 TL
-Gayrimenkul Değerleme Uzmanı	5.000 TL
31.12.2014 Amortisman Gideri	0 TL

VUK Uygulaması

-Satın Alma Bedeli	1.000.000 TL
--------------------	--------------

Maliyete İlave Edilen veya Doğrudan Giderler

-E-İhale Komisyon Bedeli	10.000 TL
-Tapu Harcı	7.500 TL
-Emlak Vergisi	2.500 TL

Doğrudan Giderler:

-Emlak Şirketi	10.000 TL
-Gayrimenkul Değerleme Uzmanı	5.000 TL
-31.12.2014 Amortisman Gideri	20.000 TL
Toplam Giderler	55.000 TL

Görüldüğü üzere başlangıçta gayrimenkul alımında örnekte TMS 16 uyarınca 15.000 TL gayrimenkulün maliyetine dahil edilmeyen gider yapılmış ve doğrudan ticari kardan düşülmüş iken VUK uyarınca 55.000 TL gider yazılabilmektedir. Bu durum amortisman ve diğer maliyet unsurlarından ayrı olarak sonuç hesaplarını etkileyen konulardan biridir.

3.3. Kredili MDV Alımı, Montajı, Eski Hale Getirme Harcamaları

3.3.1. TMS 16 Uygulaması

TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.

- a) Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

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

Bu kapsamda alanın eski hale getirilmesi maliyetlerinin de makinenin maliyetine eklenmesi gerekecektir. Öyleyse eklenecek eski hale getirme maliyetleri için bir karşılık hesabı da açılmalıdır. Finansman maliyetleri maliyet ilişkisi: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. Bu kapsamda edinilen maddi duran varlığın özellikli bir varlık olup olmadığını belirlemek gerekmektedir. Özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Bu kapsamda örnekte gösterilen maddi duran varlık özellikli varlık olarak addedilmemektedir.

Sonuç olarak bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.

3.3.2. Vergi Uygulaması

Satın alma bedelinden başka montaj giderlerinin de maliyete eklenmesinin yanı sıra makinenin aktifleştirildiği yılın sonuna kadarki finansman giderlerinin de maliyete eklenmesi gerekir. Alanın eski hale getirilmesi ile ilgili olarak ise vergi uygulamalarında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Gerçekleşmeyen bir gidere ilişkin bir karşılık ya da giderleştirme söz konusu olmamaktadır.

3.3.3. Örnek Uygulama

A AŞ 30.06.2012 tarihinde kredi kullanarak 200.000 TL peşin bedelli bir kimyasal madde analiz makinesi satın almıştır. Alınan kredi 15.12.2012 tarihinde kapatılmıştır. Ödenen toplam faiz gideri 15.000 TL ve kur farkı da 1.250 TL'dir. Makinenin yerinin hazırlanması ve montajı için 8.000 TL harcanmış ve 30.06.2012 tarihinde makine kullanıma hazır hale getirilmiştir. İşletme makineyi 10 yıl kullanmayı ve makinenin hurdasıyla birlikte sökümü ve alanın eski haline getirilmesini kararlaştırmıştır. Makinenin tahrip ettiği alanı eski hale getirmenin 30.06.2012 tarihindeki tahmini tutarı 12.000 TL'dir. İşletme raporlama dönemi için maliyet yöntemini benimsemiştir. VUK uyarınca makinenin faydalı ömrü de 10 yıldır ve makine amortismanının üretimle ilgisi olmadığı varsayılmıştır.

TMS 16 Göre Hesaplama

-Satın Alma Bedeli	200.000 TL
-Kullanıma hazır hale getirme gideri	8.000 TL
-Alanın eski haline getirme tahmini maliyeti	12.000 TL
Üretim Makinesinin Toplam Maliyeti	220.000 TL
31.12.2012 makine amortismanı tutarı ($220.000/10 \times 6/12 =$)	11.000 TL
Doğrudan Gider Yazılan Finansman Maliyeti ($15.000+1.250 =$)	16.250 TL

VUK Göre Hesaplama

-Satın Alma Bedeli	200.000 TL
-Kullanıma hazır hale getirme gideri	8.000 TL
-Finansman Gideri ($15.000+1.250 =$)	16.250 TL
Üretim Makinesinin Toplam Maliyeti	224.250 TL
31.12.2012 makine amortisman tutarı ($224.250/10 =$)	22.425 TL

Sonuç olarak 31.12.2012 tarihinde VUK uyarınca makinenin maliyetinin 224.250 TL olarak dikkate alınması, finansman maliyetinin, kullanıma hazır hale getirme giderlerinin sabit kıymet maliyetine ilave edilmesi ve tam yıl esasına göre amortisman ayrılması nedeniyle 22.425 TL doğrudan gider yazılmıştır, alanın eski haline getirme tahmini maliyetiyle ilgili herhangi bir hesaplama yapılmamıştır. TMS 16'da kullanıma hazır hale getirme gideri, alanın eski haline getirme gideri makinenin maliyetine aktarılmış, 220.000 TL sabit kıymet maliyeti hesaplanmıştır. Finansman maliyeti ve kıst amortisman ayrılması sonucunda ($11.000+16.250 =$) 27.250 TL doğrudan gider yazılmıştır.

3.4.Yedek Parçaların Maddi Duran Varlık Niteliği

3.4.1. TMS 16 Uygulaması

Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır. Bu nedenle yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kar veya zarara

yansıtılır. Ayrıca, bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir. Ayrıca, bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, başka bir varlığa dönüşmediği sürece söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir

Standart uyarınca yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. Bir dozerin yedek bıçağı ya da paleti bu anlamdaki varlıklardandır.

3.4.2. Vergi Uygulaması

VUK’nda yedek parçalar, sarf malzemeleri gibi kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte sarf malzemelerinin prensip olarak stoklarda izleneceği, kullanıldıkça gidere atılacağı uygulana gelmiştir. Bu bakımdan VUK ve TMS 16 uygulamaları uyumludur.

3.4.3. Örnek Uygulama

A A.Ş. fabrikanın bakım şartlarına uygun olarak bakım harcaması yapmıştır. 2012 yılındaki bakım için malzeme tutarı 4.500 TL’dir. Bakım 2 yılda bir zorunlu olarak tekrarlanmaktadır. İşletme fabrika bakımı için hırdavat dükkânından 650 TL alet edevat malzemesi almıştır. İşletme 01.01.2012 tarihinde 10.000 TL bedel ile 2 adet jeneratör taktırmıştır. Elektrik kesintiye uğradığında birinci jeneratör devreye girmektedir. İkinci jeneratör ise beklenmedik kesintiler olduğunda elektrik sağlayacaktır. Jeneratörlerin faydalı ömürleri 10 yıldır.

TMS 16 Açısından	Malzeme Gideri	Alet Edevat	Jeneratör Bedeli
Tutar	4.500	650	20.000
Gerekçe	Söz Konusu 4.500 TL özel bakım malzemesi maddi duran varlık olarak sınıflandırılır. Malzeme birden fazla muhasebe döneminde kullanılacağı için faydalı ömrüne göre gider yazılır. Faydalı ömrü 2 yıldır.	Alet edevat stok niteliğindedir. Harcandıkça gidere atılır.	İki jeneratör de MDV sayılır. Faydalı ömrü 10 yıldır.
Gider	4.500/2= 2.250	650	20.000/10=2.000

VUK AÇISINDAN	Malzeme Gideri	Alet Edevat	Jeneratör Bedeli
Tutar	4.500	650	20.000
Gerekçe	Söz konusu bakım malzemesi stok niteliğindedir. Harcandıkça gider yazılır.	Bakım aletleri stok niteliğindedir harcandıkça gider yazılır.	İki jeneratör de MDV sayılır. Amortisman ayrılır. Faydalı ömrü 10 yıldır.
Gider	4.500	650	20.000/10=2.000

- TMS 16 kapsamında 2012 yılı giderleri $2.250+650+2.000 = 4.900$ TL
- VUK kapsamında 2012 yılı giderleri $4.500+650+2.000 = 7.150$ TL olarak hesaplanmıştır.

3.5. Yenileme Harcamaları

3.5.1. TMS 16 Uygulaması

İşletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir.

TMS 16 standardında belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini, oluştuğu zaman, ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. Bu kapsamda yenileme harcamaları maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir ve eski aktifleşen yenileme maliyeti varsa ve amorti edilmemişse o kısım da gider yazılarak bilanço dışı bırakılır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Eğer bir maddi duran varlık kaleminin yenilenen parçasının işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa, söz konusu parça ile ilgili maliyet oluştuğunda, bu kaleme ilişkin parçanın yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenir. Yenilenen parçaların defter değeri, finansal durum tablosu dışı bırakılır. Bu kapsamda yapılan işlemin bir dönemden daha uzun fayda sağlayacağı bekleniyorsa yapılan harcama maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve varlığın bir parçası olsa da varlıktan ayrı olarak faydalı ömrüne göre amortismanına tutulur.

3.5.2. Vergi Uygulaması

VUK 272. maddesine göre, maddi duran varlıkların normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan ve varlığın ekonomik ömrünü uzatıcı giderler maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenecektir. VUK’nda maddi duran varlıkların aktifleştirildikten sonra maliyetine eklenecek olan unsurlar sayılmıştır. Bu unsurlar, temelde gayrimenkulü genişletecek veya gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artıracak niteliktedir. Bunun dışında kalan giderler dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir.

Yapılan giderin, gayrimenkulün normal kullanma süresi içinde, normal fonksiyonu devam ettirebilmesi için yapılması gereken bakım, tamir ve temizleme giderlerinden olmaması gerekir. Bir gayrimenkulün iktisadi değeri: kullanma ömrünü uzatmak veya normal kullanma süresinde sağlayacağı yararı fazlaştırmak suretiyle artabilir. Normal bakım-onarım giderlerinden amaç, maddi duran varlığın devamlılığını sağlamak olduğu halde esaslı onarım ve yenilemelerde amaç, maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatmak, verimliliğini yükseltmek veya üretim giderlerini düşürmek suretiyle ekonomik değerini sürekli olarak artırmaktır. Bu nedenle, esaslı onarım ve yenileme harcamalarının, maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi gerekir.

3.5.3. Bakım Onarım Giderleri

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kar veya zarara yansıtılır. Ayrıca, bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir. TMS 16 uyarınca bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır.

VUK’nda yedek parçalar, sarf malzemeleri gibi kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte sarf malzemelerinin prensip olarak stoklarda izleneceği, kullanıldıkça giderleştirileceği uygulana gelmiştir. Bu bakımdan TMS 16 ile VUK uygulamaları benzerdir. Aynı şekilde günlük bakımlara ilişkin olarak da VUK ve TMS 16 uygulamaları uyumludur.

3.5.4. Satın Alınan Küçük Demirbaşlar

TMS 16 uyarınca, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir. Bu kapsamda küçük benzer fonksiyonlu küçük demirbaşlar bir arada aktifleştirilir. Örneğin bir otele alınan 300 sandalyenin bir arada aktifleştirilmesi gibi.

Aynı anlayış bağımsız küçük demirbaşların aktifleştirilmesi veya gider yazılması yönünden de işletilirse TMS 16 uygulamasında her ne kadar maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanımı öngörülen fiziki varlıklar olsa da, muhasebe standartlarının temel anlayışı çerçevesinde ilgili maddi duran varlığı önemlilik açısından da test etmek gerekir. Eğer işletme kullanımında önemli nitelikte olmayan küçük demirbaşlar alınmışsa ve bunların gruplandırarak aktifleştirilmesi mümkün değilse doğrudan gider yazılmaları normaldir.

Bununla birlikte işletmede karar verici, bedeli düşük olsa da tek başına işletme için önemli olması ve birden çok yıl işletme ihtiyaçları için kullanılabilmesi durumunda küçük demirbaşları aktifleştirebilecektir.

3.5.5. Örnek Uygulama

A A.Ş. aktifine kayıtlı Kara Ayaz adlı kuru yük gemisini her iki yılda bir, kapsamlı bir bakıma almakta, bazı parçalarını değiştirmekte veya bazı arızalarını gidermektedir. İşletme 2014 yılında 115.000 TL harcamış, eski parçaları kullanımdan çıkarmış yenileri ile değiştirmiştir.

- TMS 16 uyarınca işletme maddi duran varlıkları için yaptığı büyük çaplı kontrollerini aktifleştirmelidir. İki yılda bir kontrol yapıldığına göre harcamalar 2 yılda amorti edilmelidir. $115.000 / 2 = 57.500$ TL gider yazılmalıdır.

- VUK uygulamasına göre amortismanına tabi kıymetin değerini artırmayan, ömrünü uzatmayan bakım onarım giderleri olduğu anda gider yazılır. Dolayısıyla 115.000 TL 'nin tamamı gider yazılır.

3.6. İmal Edilen Maddi Duran Varlık

3.6.1. TMS 16 Uygulaması

İşletme aktifine alınan maddi duran varlıklar satın alınabileceği gibi işletmede imal de edilebilir. Satın alma durumunda olduğu gibi imal edildiğinde de anılan varlık maliyet bedeliyle aktifleştirilir. Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.

İşletmede imal edilen maddi duran varlıkla ilgili maliyetler satın alımında oluşan maliyete ilave olarak aşağıdaki maliyetlerinde eklenmesi ile bulunur.

- İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi karlar elimine edilir.

- Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez.

- Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile belirlenmiştir. İmal edilmesi uzun bir süreyi alan özellikli varlık niteliğindeki maddi duran varlıkların maliyetine borçlanma maliyetlerinden pay verilecek, diğer durumda borçlanma maliyetleri varlığın maliyeti ile ilişkilendirmeden doğrudan gider yazılacaktır.

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arıza faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Arıza faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.

3.6.2. Vergi Uygulaması

Maddi duran varlıklar bazen işletme bünyesinde üretilerek veya inşa edilerek elde edilir ve işletme aktifine kaydedilirler. VUK'nun 271. maddesinde; “inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, bina ve gemi üretimine inşa, makine ve tesisat üretimine imal denilmektedir. Ancak, sonuçta bütün inşa ve imal giderleri (üretim giderleri) satın alma bedeli sayılmıştır. Maddede inşa ve imal giderlerinin ayrıca tanım ve açıklaması yoktur. Ancak, VUK'nun 275. maddesinde emtia imalatı ile ilgili düzenleme vardır. Bu madde maddi duran varlıkların inşa ve imal giderlerinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

VUK'na göre imal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıdaki yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. Maddedeki bu düzenlemeye göre, mamulün maliyetine direkt verilen giderlerin yanı sıra dağıtım yoluyla verilebilecek giderler de belirtilmiştir. Maddede sadece gider çeşitleri belirtilmiş olup, bunların nasıl maliyete yükleneceği ayrıca düzenlenmemiştir.

Maddi duran varlık imali ile ilgili bir başka düzenleme de işletmeye dâhil bulunan bir binanın yıkılarak, yerine yeni bir bina yapılması durumunda ne yapılacağına ilişkin VUK 270/2. madde düzenlemesidir. Bu maddeye göre bir binanın yıkılarak, arsanın yeniden düzenlenmesi giderleri de, yerine yapılacak bir binanın maliyetine eklenecektir. Böyle bir durumda, eski binanın yıkılması, arsanın yeniden düzenlenmesi ve yeni binanın yapım maliyetinin toplamı, yeni binanın inşa maliyetini oluşturacaktır. Bu düzenleme TMS 16 Standardına uyumludur.

3.6.3.Örnek Uygulama

A A.Ş. 2012 yılında 195 konutluk prefabrik yapı için Van Valiliği ile anlaşmıştır. İşçilerin ihtiyaçları ve yönetim binası olarak da 5 adet konut daha inşa etmiştir. Bu 5 konut işletmenin mülkiyetinde kalacaktır. İşletme 01.04.2012 tarihinde 195 prefabrik konutu adedini 20.000 TL'den satmıştır. Kalan 5 konutun da kullanımına başlanmıştır. İşletme aktifleştireceği konutlardan 20 yıl yararlanabilecektir. Konutlar için yapılan harcamalar aşağıdaki gibidir:

- Beton 1.000 m ³ birim değeri 1.000 TL	1.000.000 TL
- İşçilik 10.000 saat birim saati 25 TL	250.000 TL
- Su, Elektrik, Çevre Düzeni Harcamaları	1.000.000 TL
- Yakıt Giderleri	250.000 TL
- Tamamlama Maliyetleri	12.000 TL
- Sarf malzemesi, banyo, mutfak, montaj malzemesi	150.000 TL
- Kapı, pencere, çatı malzemeleri	170.000 TL
- Kredi Faizi	350.000 TL

Harcama Kalemleri	TMS 16 Uygulaması	Vergi Uygulaması
Beton	1.000.000 TL	1.000.000 TL
İşçilik	250.000 TL	250.000 TL
Su, Elektrik, Çevre Düzeni Harcaması	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Yakıt Giderleri	250.000 TL	250.000 TL
Tamamlama Maliyetleri	12.000 TL	12.000 TL
Sarf Malzeme, Mutfak, Banyo, Montaj	150.000 TL	150.000 TL
Kapı, Pencere, Çatı Malzemeleri	170.000 TL	170.000 TL
Toplam Maliyet	2.832.000 TL	2.832.000 TL
Birim Maliyet (2.832.000/200=)	14.160 TL	14.160 TL
Teslim edilen konutların maliyeti (14.160x195)	2.761.200 TL	2.761.200 TL
Teslim edilen konutların satış hasılatı (20.000x195)	3.900.000 TL	3.900.000 TL
Aktifleştirilecek konutların maliyeti (14.160x5=)	70.800 TL	70.800 TL
Birim başına faiz gideri (350.000/200=)	1.750 TL	1.750 TL
Aktifleşecek konutların faiz gideri (5x1750=)	0 TL	8.750 TL
Doğrudan gider yazılacak faiz	350.000 TL	341.250 TL
Aktifleştirilen konutların toplam maliyeti (77.800+8.750=)	70.800 TL	86.550 TL
Aktifleştirilecek konutların amortismanı	2.655 TL	1.591 TL

3.7. Varlıkların Takası

3.7.1. TMS 16 Uygulaması

Maddi duran varlıklar bazen direkt bir satın alma bedeli ödenmeden veya inşa ve imal gideri yapılmadan da edinilebilir. Bir veya birden fazla maddi duran varlı kalemi, parasal olmayan varlık veya parasal varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işleminden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır.

Takas işleminde bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir.

a) İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,

b) Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.

3.7.2. Vergi Uygulaması

Vergi kanunlarında, takas yoluyla edinimdeki değerlemeyi düzenleyen direkt bir yasal hüküm yoktur. Sadece, VUK'nun 328. maddesinde trampanın satış hükmünde olduğu vurgulanmış, fakat değerlemesi ile ilgili direkt özel bir düzenleme yer almamıştır. Ancak, genel olarak ele alınan düzenlemeler ile bu konu açıklanabilir.

Eğer takasa tabi tutulan varlıklar arasında, elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen varlığın maliyet (edinme) değeri, elden çıkartılan varlığın değerine eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise, maliyet bedelinden düşülmelidir.

Ancak böyle durumlarda, takas amacıyla elden çıkartılan şeyin değerinin açıkça bilinmesi ve değişimin, emsallerine göre bariz bir farklılık göstermemesi gerekir. Aksi halde, değişim değerinde muvazaa var kabul edilir. Mesela eski otomobil ile yeni lüks otomobilin aynen ve ilave bedel ödmeden değiştirildiği kabul edilemez.

Emsal bedelin dayanağı ile ilgili olarak da değiştirilen kıymetlerin değerinin açıkça bilinmemesi veya muvazaalı olduğunun anlaşılması durumunda, VUK'nun 289. maddesi hükümlerine uygun değerlendirme yapılmalıdır. Bilindiği üzere VUK'nun 289. maddesinde “Özel Haller” düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, varsa borca rayici, yoksa mukayyet değerleriyle, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.” denilmektedir. Buna göre, takasa tabi tutulan işlem sonucu elde edilen varlık bina ve arazi ise vergi değeri ile değerlendirilecektir.

Bina ve arazi dışında kalan kıymetler de ise borca rayici varsa bu kıymet alınabilecektir. Ancak pratikte çoğu varlıklar için borsa değeri ve mukayyet değer uygulaması da olmayacağından, VUK'nun 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli ile değerlendirilecektir⁸⁵.

⁸⁵ Halil Başağaç, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması, G.Ü.S.B.E. Master Tezi, 2006,sf.72

3.7.3. Örnek Uygulama

A A.Ş. web site yönetimi amacıyla 2012 yılında 20.000 TL bedelle server bilgisayar donanımı kurmuştur. Faydalı ömrü 4 yıl olan bu bilgisayarlara normal amortisman uygulanmakta kalıntı değeri sıfır varsayılmaktadır. A A.Ş. söz konusu işten vazgeçip 31.12.2014 tarihinde bu donanımı B A.Ş.'ne vermeyi, karşılığında 2004 model bir Ford Focus otomobil almayı kararlaştırmıştır. Aracın piyasa fiyatı 11.500 TL'dir. Server bilgisayarın VUK 267. Uyarınca 31.12.2014 emsal bedeli 12.500 TL, faydalı ömrü 4 yıldır. Aracın emsal bedeli 10.000 TL'dir.

TMS 16 Uyarınca Hesaplaması

TMS 16 uyarınca önce alınan kıymetin gerçeğe uygun değerinden varlıklar muhasebeleştirilir. Buna göre;

- 31.12.2014 aktife alınan binek otomobilin değeri	11.500 TL
- 31.12.2014 verilen serverin defter değeri $(20.000 - (20.000/4 \times 2) =)$	10.000 TL
- Gelire yazılan takas farkı $(11.500 - 10.000 =)$	1.500 TL

VUK Uyarınca Hesaplaması

- Alınan binek otomobilin emsal bedeli	10.000 TL
- 31.12.2014 tarihinde serverin defter değeri $(20.000 - (20.000/4 \times 2) =)$	10.000 TL
- Gelir yazılan takas farkı $(10.000 - 10.000 =)$	0 TL

3.8. Yeniden Değerleme Yöntemi

3.8.1. TMS 16 Uygulaması

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

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıf da yeniden değerlendirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz. Yani yeniden değerlendirme artış fonlarının geçmiş yıl karına aktarılması dönemin gelir ya da gider kaydı yoluyla değil, yeniden değerlendirme değer artış hesabının azaltılmasıyla olur.

3.8.2. Vergi Uygulaması

Yeniden değerlendirme, işletme defterlerinde tarihi maliyetler ile kayıtlı olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesidir. Yani bir başka deyişle yeniden değerlendirme, sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemidir. Yeniden değerlendirme, işletmelerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kârlarının önlenerek, gerçek kârların tespit edilmesine olanak sağlar. Bu sayede işletmeler gereksiz vergi yükünden kurtulur ve sabit kıymetlerin yenilenebilmesi için gerekli fonları oluşturulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler ile bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar yeniden değerlemenin yapılacağı yıl için tespit olunan katsayı ile çarpılmak suretiyle değerlendirilir. Yeniden değerlendirme hakkına sahip olan mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin bir kısmını veya tamamını yeniden değerlemeye tabi tutabilirler. Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktife girdiği dönem yeniden değerlendirme yapılmaz. Yeniden değerlendirme işlemi hesap dönemi sonu itibariyle yapılacaktır. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler 31 Aralık tarihi itibariyle, özel hesap dönemi olan mükellefler hesap döneminin son günü itibariyle amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için yeniden değerlendirme işlemini yapacaklardır.

Bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılarak yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktif pasifine göre daha yüksek bir değere ulaşacaktır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının uygulanmasından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmek suretiyle bulunacaktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte o kıymetler için ayrılmış amortismanların indirilmesi suretiyle bulunan değeri ifade etmektedir. VUK'nun 320. maddesindeki "amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz" hükmüne istinaden, net bilanço aktif değerinin hesabında fiilen ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortismanların tam ayrılmış varsayılarak dikkate alınması gerekir.

Yeniden değerlendirme sonucunda doğacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu hesap Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde 522- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabıdır. Amortismanına tabi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar vergisi mükellefleri ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetleri için, yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilirler. Ancak bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar.

3.8.3. Örnek Uygulama

A A.Ş. 15.07.2013 tarihinde iş yeri yapmak üzere 2.000 m² arsayı 2.000.000 TL'ye satın almıştır. Arsanın bulunduğu bölgede arsa fiyatları 1.000 TL/m² 'dir. İşletme 2014 yılında iş yeri inşaatına başlamayı düşünmektedir. 2014 yılında bölgede imar değişikliği söylentisi ile arsa fiyatları 1.500 TL/m² olmuştur.

TMS 16 Uyarınca Hesaplaması

- 15.07.2013 arsa aktifleştirme maliyeti	2.000.000 TL
- 31.12.2014 yeniden değerlendirilmiş tutarı (1.500x2.000=)	3.000.000 TL
- MDV yeniden değerlendirme değer artışı fonu	1.000.000 TL

Vergi Uygulaması

- 15.07.2013 arsa aktifleştirme maliyeti	2.000.000 TL
- 31.12.2014 arsa defter değeri	2.000.000 TL

Sonuç olarak TMS 16 uygulamasında da kar pasifte bir hesaba aktarılmakta maddi duran varlığın bilançodaki değeri güncellenmektedir.

3.9. Amortisman

3.9.1. TMS 16 Uygulaması

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

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

Bir işletme, bir kalemin maliyetinin ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortisman tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dâhil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

3.9.1.1. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Bir varlığın kalıntı değeri “işletmenin, varlığın hali hazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa da, bu varlığın elden çıkarılmasından elde edeceği tahmini tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar” olarak tanımlanmıştır. Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

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

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıklardır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış, binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

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

3.9.1.2. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.

1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

➤ Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değer) / Tahmini Yararlı Ömür

Örneğin, 01.01.2010 tarihinde 2.000 TL'ye alınan bir makinenin faydalı ömrünün 4 yıl olduğunu ve kalıntı değerinin 400 TL olduğunu varsayarsak buna göre tablo aşağıdaki gibi olacaktır.

YIL	MALİYET DEĞERİ	KALINTI DEĞERİ	AMORTİSMANA TABİ TUTAR	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	NET DEFTER DEĞERİ
1	2.000	400	1.600	400	400	1.600
2	2.000	400	1.600	400	800	1.200
3	2.000	400	1.600	400	1.200	800
4	2.000	400	1.600	400	1.600	400

2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Maddi duran varlığın ekonomik ömrü boyunca devam eden her yıl için ayrılan amortismanlarının düşülmesi sonucu kalan tutar aşağıdaki formülde hesaplanan oranla çarpılır. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak belirlenir.

➤ Yıllık Amortisman Tutarı = Dön. Başındaki Defter Değeri x (Normal Amortisman Oranı x 2)

Örneğin, 01.01.2010 tarihinde 2.000 TL'ye alınan bir makinenin faydalı ömrünün 4 yıl olduğunu ve kalıntı değerinin 400 TL olduğunu varsayarsak buna göre tablo aşağıdaki gibi olacaktır.

YIL	MALİYET DEĞERİ	KALINTI DEĞERİ	AMORTİSMANA TABİ TUTAR	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	NET DEFTER DEĞERİ
1	2.000	400	1.600	800	800	1.200
2	2.000	400	800	400	1.200	800
3	2.000	400	400	200	1.400	600
4	2.000	400	200	200	1.600	400

3. Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

➤ Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı Değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

➤ Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı şeklinde formüle edilir.

Örneğin, 01.01.2010 tarihinde 2.000 TL'ye alınan bir makinenin faydalı ömrünün 4 yıl ve kalıntı değerinin 400 TL olduğu, makinenin 4 yıl boyunca toplam 800 adet ürün üretim yapacağı ve bunun yıllara göre dağılımının aşağıdaki gibi olacağı beklenmektedir.

$$\text{Amortisman Oranı } 2.000 - 400 = 1.600 / 800 = 2$$

YIL	ÜRETİM MİKTARI	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
1.YIL	300	2	600	600
2.YIL	200	2	400	1.000
3.YIL	200	2	400	1.400
4.YIL	100	2	200	1.600

Aynı örneği 3 farklı amortisman yöntemine göre hesapladığımızda ortaya çıkan amortisman tutarları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir.

YIL	NORMAL DOĞRUSAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ	AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ	ÜRETİM MİKTARI YÖNTEMİ
1.YIL	400	800	600
2.YIL	400	400	400
3.YIL	400	200	400
4.YIL	400	200	200
TOPLAM	1.600	1.600	1.600

3.9.2. Vergi Uygulaması

VUK'nun 313. maddesinde amortisman kavramı, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin anılan kanunun birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin yok edilmesi olarak tanımlanmıştır. Amortismanlarla ilgili çoğu konuda TMS ve VUK benzer anlayışa sahiptir. Ancak yine de iki uygulama arasında farklılıklar bulunmaktadır.

3.9.3. Amortisman Uygulamasında Farklılıklar

Tablo 3: Amortisman Uygulamasında VUK ve TMS 16 Arasındaki Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Amortismanına konu değer, varlığın maliyet bedelidir.	a) Amortismanına konu değer, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, finansman giderleri, varlığın maliyetine dâhil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, finansman giderleri, varlığın maliyetine dâhil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
c) Faydalı ömür sadece yıl bazında belirlenmektedir.	c) Faydalı ömür yıl veya üretim birimi olarak belirlenebilmektedir.
d) Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman Oranının 2 katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman % 50'yi aşamaz.	d) Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.
e) Tüm MDV için tam yıl amortismanı dikkate alınır. Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	e) Tüm MDV için kıst amortisman geçerlidir.
f) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	f) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
g) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler üzerinden Amortisman Yöntemi ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.	g) Kullanılabilecek yöntemler Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemidir.
h) Bir maddi duran varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken normal amortisman yönetimine dönülebilir.	h) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.

3.9.4. Örnek Uygulama 1

A A.Ş. 01.03.2014 tarihinde toplam maliyeti 100.000 TL olan bir atık yağ tankı inşa ettirmiştir. İşletme tankı 20 yıl boyunca kullanacağını, kullanım sonunda 5.000 TL kalıntı değerle satabileceğini, ayrıca satım sonrasında bugünkü 10.000 TL harcamayla tank yerinin eski haline getirebileceğini hesaplamıştır. (VUK GT uyarınca tankın faydalı ömrü 15 yıldır.)

TMS 16 Uyarınca Hesaplama

- Atık yağ tankı inşa maliyeti	100.000 TL
- Eski hale getirme gideri	10.000 TL
- Aktifleştirme maliyeti	110.000 TL
- Kalıntı değeri	(-) 5.000 TL
- Amortisman uygulanacak tutar	105.000 TL
- 2014 yılı amortisman tutarı ($105.000/20 \times 10/12 =$)	4.375 TL

Vergi Uygulaması

- Atık yağ tankı inşa maliyeti	100.000 TL
- 2014 yılı amortisman tutarı ($100.000/15 =$)	6.666 TL

Sonuç olarak TMS 16 uyarınca 4.375 TL, VUK uyarınca 6.666 TL amortisman hesaplanmıştır. TMS 16 uyarınca eski hale getirme giderleri sabit kıymetin maliyetine eklenmektedir. Ancak kalıntı değer ise sabit kıymet maliyetinden düşürülmektedir. Kalan tutar amortismanına tabi tutulmaktadır.

3.9.5. Örnek Uygulama 2

A A.Ş. yeni bir MR makinesini 18.03.2014 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almıştır. Makinenin taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Montaj 01.04.2014 tarihinde tamamlanarak makine kullanılabilir duruma gelmiştir. İşletmenin MR makinesinden 3 yıl boyunca yararlanabileceğini öngörülmektedir. Bu süre içerisinde toplamda 400.000 birim çıktı hedeflenmektedir. 2014 yılı için 200.000 birim, ikinci ve üçüncü yıllarda ise 100.000 birim çıktı alınacaktır. Makinenin 3 yıl sonraki hurda değeri 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir. (VUK GT uyarınca makinenin faydalı ömrü 3 yıldır.)

Örneğimizdeki verilere göre normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarları yöntemine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların VUK uygulamaları ile karşılaştırması yapılacaktır.

TMS 16 Uyarınca Normal Amortisman Yöntemi

- 01.04.2014 Makinenin Maliyeti (280.000 + 20.000=) 300.000 TL

Yıllık Amortisman= (Maliyet Değeri-Kalıntı Değer) / Faydalı Ömür

- Amortisman Tutarı (300.000-30.000) / 3 90.000 TL

- Aylık Amortisman Tutarı (90.000 / 12 =) 7.500 TL

- 2014 Yılı Amortisman Tutarı (7.500 x 9Ay (Nisan-Aralık) 67.500 TL

- Faydalı Ömrün Bittiği Yılı Takip Eden Yılda
Ayrılacak Olan Amortisman (7.500 x 3 Ay) 22.500 TL

VUK Uyarınca Normal Amortisman Yöntemi

- Makine Maliyeti (280.000 + 20.000=) 300.000 TL

Yıllık Amortisman (Maliyet Bedeli / Faydalı Ömür)

- 2014 Yılı Amortisman Tutarı = (300.000 / 3=) 100.000 TL

TMS 16 uyarınca hurda değeri amortismanına tabi değildir ve iktisadi kıymete kıst amortisman uygulanmaktadır. Ortaya çıkan fark ise faydalı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda gidere dönüştürülmektedir. VUK'nda ise hurda değere amortisman ayrılmakta, kıst amortisman sadece binek araçlarda uygulanmaktadır.

TMS 16 Uyarınca Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

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

Normal Amortisman Oranı = 1 / 3 Yıl = %33,33

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = %33,33 x 2 = %66,66

- Yıllık Amortisman = (300.000 - 30.000) x %66,66 =) 180.000 TL
- Aylık Amortisman = 180.000 / 12 Ay 15.000 TL
- 2014 Yılı Amortisman Tutarı (15.000 x 9 Ay) Nisan - Aralık 135.000 TL
- 2015 Yılı Amortisman Tutarı (300.000-30.000-135.000) x %66,66 90.000 TL
- 2016 Yılı Amortisman Tutarı (300.000-30.000-135.000-90.000) x %66,66 30.000 TL
- 2017 Yılı Kalan Amortisman Tutarı 15.000 TL

VUK Uyarınca Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

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

VUK'na göre Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı hiçbir şekilde % 50'yi geçemez.

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2014	300.000 x 0,50	% 50	150.000	150.000
2015	(300.000 – 150.000) x 0,50	% 50	75.000	225.000
2016	(300.000 - 225.000)	Kalanı	75.000	300.000

Sonuç olarak TMS 16 uygulamasına iktisadi kıymetin hurda değerine amortisman ayrılmamaktadır. Ayrıca amortisman oranında ise bir üst sınır belirlenmemiştir.

TMS 16 Uyarınca Üretim Miktarları Amortisman Yöntemi

Yıllık Amortisman= (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Tahmini Üretim Miktarı

Amortisman Oranı = (300.000 – 30.000) / 400.000 Birim = 0,675 TL/Br

- 2014 Yılı Amortisman Tutarı (200.000 x 0,675=) 135.000 TL
- 2014 Yılı Kıst Amortisman Tutarı (135.000 / 12 x 9 Ay) 101.250 TL
- 2014 3 Aylık Amortisman Faydalı Ömrün Bittiği Yılı izleyen yılda gidere dönüşecektir.
- 2015 Yılı Amortisman Tutarı (100.000 x 0,675=) 67.500 TL
- 2016 Yılı Amortisman Tutarı (100.000 x 0,675=) 67.500 TL

VUK’nda üretim miktarları yöntemine göre amortisman uygulaması yer almadığından hesaplama yapılmamıştır.

3.10. Taş Ocakları ve Arazilerde Amortisman Uygulaması

3.10.1 TMS 16 Uygulaması

TMS 16 uyarınca arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar.

Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Bu kapsamda işletilecek taş ocağı kullanıma hazır hale geldiği maliyet tutarından aktifleşecek ve bu tutar öngörülen süreye endeksli olarak amorti edilecektir.

3.10.2. Vergi Uygulaması

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

Taş ocaklarının işletimi açısından TMS 16 ve VUK uygulamaları benzerdir ancak maliyetin oluşumu ile ilgili konular farklıdır. Çevresel uyum için işletme sonunda yapılacak harcama TMS 16 uyarınca aktifleştirilip amortisman yoluyla yok edilirken VUK’nda bu şekilde bir karşılık işlemine izin verilmemektedir.

3.10.3. Örnek Uygulama

Atlas A.Ş. doğal taş işinde faaliyet göstermektedir. 01.01.2014 yılında granit olduğu tespit edilen bir yeri 200.000 TL bedelle satın almış ve oraya bir ocak tesis etmiştir. Ocak işletimine başlamak için ilgili bakanlığa 20.000 TL harç ödemiştir. Bunun yanında ocak işletimine başlamak için 30.000 TL ilave harcama yapmıştır. Ayrıca, işletme ocak için 10 yıl işletme izni almış ve kullanımdan sonra çevreyi eski haline getirmek için 50.000 TL çevre uyum teminatı olarak yatırmıştır. Ocaktan her yıl aynı olmak üzere 10.000 m³ granit çıkarılabileceği tahmin edilmektedir. Ocağın kalıntı değeri yoktur ve amortismanın herhangi bir üretime veya hizmete eklenmediği varsayılmıştır.

TMS 16 Uyarınca Amortisman Hesaplaması

- Satın alma bedeli	200.000 TL
- Harç bedeli	20.000 TL
- Yapılan diğer harcamalar	30.000 TL
- Rehabilitasyon teminat tutarı	50.000 TL
Ocağın Aktifleştirme Maliyeti	300.000 TL
- 31.12.2014 Amortisman gideri (300.000 / 10 Yıl =)	30.000 TL

VUK Uyarınca Amortisman Hesaplaması

- Satın alma bedeli	200.000 TL
- Harç bedeli	20.000 TL
- Yapılan diğer harcamalar	30.000 TL
Ocağın Aktifleştirme Maliyeti	250.000 TL
- 31.12.2014 Amortisman gideri (250.000 / 10 Yıl=)	25.000 TL

Sonuç olarak TMS 16 uyarınca çevreyi eski hale getirmek için yapılacak harcamalar da sabit kıymetin maliyetine ilave edildiği için 2014 yılında 30.000 TL amortisman ayrılmış, VUK'na göre ise 25.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Aradaki 5.000 TL fark, TMS 16 uyarınca rehabilite teminat tutarının ocağın maliyetine eklemesinden kaynaklanmaktadır.

3.11. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

3.11.1. TMS 16 Uygulaması

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart, bir işletmenin varlığının defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceğini ya da iptal edileceğini belirler. TMS 36 uyarınca bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramış sayılır. Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder. Sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

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

Yeniden değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerleme fazlasından düşölerek muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından, ilgili varlığın kalıntı değeri düşölmiş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı gelecek dönemlerde düzeltilir.

3.11.2. Vergi Uygulaması

VUK’nda iktisadi kıymetlerin değer düşüklüğüne uğramasına yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bazı şartların gerçekleşmesi durumunda amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlenecek fevkalade amortisman, ekonomik ve teknik amortisman oranları ile bahse konu varlıkların değerleri yok edilebilecektir.

Zıyaa uğrayan varlıklar ile ilgili olarak VUK 329. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zıyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki fark kar veya zarar hesabına geçirilir.

Bununla birlikte anılan duran varlık yenilenmek istenirse, tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir yani dönem karı ile ilişkilendirilmez. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. Bu kapsamda yeni değerler alındığında fon olarak tutulan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

3.11.3. Örnek Uygulama

A A.Ş. 01.01.2014 tarihinde 20.000 TL tutarındaki bir makineyi peşin olarak satın almıştır. Makinenin faydalı ömrünün 10 yıl, kalıntı değerinin ise 1.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. 31.12.2014 tarihinde makinenin zarar gördüğü ve geri kazanılabilir değerinin 16.000 TL olduğu tespit edilmiştir. (Makinenin VUK GT uyarınca faydalı ömrü 10 yıldır. İşletme ayrıca fevkalade amortisman başvurusunda bulunmuş Maliye Bakanlığı anılan kıymetin % 25 amortisman oranı kullanılarak itfa edilmesine karar vermiştir.)

TMS 16 Uyarınca Hesaplaması

- Satın alınan makine maliyeti	20.000 TL
- Gider yazılan makine amortismanı (20.000-1.000) / 10 Yıl	1.900 TL
- Makinenin 31.12.2014 değer düşüklüğü öncesi değeri (20.000-1.900=)	18.100 TL
- Makinenin geri kazanılabilir değeri	16.000 TL
- Gider yazılan değer düşüklüğü tutarı (18.100-16.000=)	2.100 TL

VUK Uyarınca Hesaplaması

- Satın alınan makine maliyeti	20.000 TL
- Gider yazılan makine amortismanı (20.000 x %25=)	5.000 TL

Sonuç olarak TMS 16 uyarınca 31.12.2014 tarihinde $1.900 + 2.100 = 4.000$ TL gider, VUK uyarınca aynı yılda 5.000 TL gider yazılmıştır.

3.12. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

3.12.1. TMS 16 Uygulaması

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır.

a) Elden çıkarıldığında veya

b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

3.12.2. Vergi Uygulaması

VUK’nda maddi duran varlıkların satılması halinde bilanço dışı kalma durumuna yönelik hükümler vardır. VUK’nun 328. maddesi hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur. VUK ve TMS 16 hükümleri karşılaştırıldığında maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasında benzer anlayışa sahip oldukları söylenebilir. Bununla birlikte;

- Gerek maliyet, gerekse amortisman tutarları arasındaki farklılıklar her iki uygulamanın da ortaya çıkaracak kar rakamını farklı kılacaktır.

- Ayrıca VUK’nda karın gelir yazılmama seçeneği de söz konusudur. Bir kar erteleme uygulaması olarak getirilen “Yenileme Fonu” uygulaması TMS 16’da yoktur. Bu da dönem kazancının ticari kar açısından eksik hesaplanması anlamına gelmektedir.

3.12.3. Örnek Uygulama

A A.Ş. 01.03.1992 tarihinde toplam maliyeti 100.000 TL olan bir atık yağ tankı inşa etmiş ve 10.000 TL harcamayla da tank yerinin eski haline getirebileceği hesabıyla maliyet değeri 110.000 TL üzerinden makineyi aktifleştirmiştir. İşletme tankı 20 yıl kullanacağını, kullanım sonunda 5.000 TL kalıntı değerle satabileceğini varsaymıştır. A A.Ş. 30.06.2012 tarihinde atık yağ tankını hurdacıya 5.500 TL bedel ile satmıştır. Tank teslim edildikten sonra alanının eski haline getirilmesi için 11.000 TL harcamıştır. A A.Ş. yakın gelecekte yeni bir atık yağ tankı almaya karar vermiştir. (VUK GT göre tankın faydalı ömrü 15 yıldır.)

TMS 16 Uyarınca Hesaplaması

- Atık yağ tankı aktifleştirme maliyeti	110.000 TL
- 01.03.2012 tarihine kadar gidere atılan amortisman (110.000-5.000=)	105.000 TL
- Tankın kalıntı değeri	5.000 TL
- Tankın satış değeri	5.500 TL
- Satış sonrası kar yazılacak tutar (5.500-5.000=)	500 TL
- 01.03.2012 tarihine kadar giderleşen restorasyon tutarı	10.000 TL
- Gerçekleşen restorasyon maliyeti	11.000 TL
- Dönem gideri yazılacak restorasyon maliyeti (11.000-10.000=)	1.000 TL
- Sonuç hesaplarına yansıtılan net tutar (1.000-500=)	(-) 500 TL

VUK Uyarınca Hesaplaması

- Atık yağ tankı aktifleştirme maliyeti	100.000 TL
- Atık yağ tankı için ayrılan toplam amortisman	100.000 TL
- Tankın satış değeri	5.500 TL
- Sabit kıymet yenileme fonuna atılacak tutar	5.500 TL
- Dönem gideri yazılacak restorasyon maliyeti	11.000 TL

4. SONUÇ

Maddi duran varlıklar özellikle üretim ve bazı hizmet işletmelerince kullanılan yüksek tutarlı varlıklardır. Maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalarda vergi mevzuatı ve uluslararası muhasebe standartları açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. TMS 16 Standartı, maddi duran varlıkların maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır. TMS 16 standartı alternatifli bir ölçüm esasını benimsemiştir. Maliyet modeli esasında maliyet, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutarındır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu modelde vadeli alınan maddi duran varlıkların peşin fiyatının hesaplanarak, faiz tutarının dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılması gerekecektir. Bu modelin olumsuz yanı, yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü ekonomilerde muhasebe bilgilerini anlamsızlaştırmasıdır. Muhasebenin parayla ölçme kavramı gereği kullanılan ulusal para biriminin standart ölçek olma niteliğini yitirmesi, muhasebeleştirme ve raporlamada parayla ifade edilen maliyet tutarlarının yüksek enflasyon sebebiyle anlamını yitirmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yeniden değerlendirme modeli ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirmeler, bilançoda öz sermaye kalemi olarak bir fon yardımıyla bilançoda yer alır. Ülkemiz vergi mevzuatında maddi duran varlıkların maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiş, değerlendirme ölçütleri işletme sahiplerinin inisiyatifine bırakılmamış doğrudan kurallara bağlanmıştır. TMS 16 standardına göre bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır. Bu nedenle yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kar veya zarara yansıtılır. Ayrıca, bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, başka bir varlığa dönüşmediği sürece söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kar veya zararında

muhasebeleştirilir. Standart uyarınca yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. VUK’nda yedek parçalar, sarf malzemeleri gibi kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte sarf malzemelerinin prensip olarak stoklarda izleneceği, kullanıldıkça gidere atılacağı uygulana gelmiştir. Bu bakımdan VUK ve TMS 16 uygulamaları uyumludur.

TMS 16 standartı, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetleri, varlığın maliyetine ilave hakkı tanımıştır. İlave edilen bu tahmini maliyete amortisman ayrılabilir. Ülkemiz vergi mevzuatında ise, alanın eski hale getirilmesi ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Gerçekleşmeyen bir gidere ilişkin bir karşılık ya da giderleştirme söz konusu değildir. Standart, bir maddi duran varlığın, toplam maliyete göre önemli her bir parçasını ayrı ayrı amortisman tabi tutma hakkı tanımıştır. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı olarak da amortisman tabi tutabilir. Standartta, tüm maddi duran varlık kalemleri ilk muhasebeleştirmeden sonra birikmiş amortismanı ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş maliyeti üzerinden ölçülmelidir. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Dolayısıyla amortisman hesaplanırken dikkate alınmaz. Ayrıca, tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulanır. Ülkemiz mevzuatında ise sadece binek otomobillere kıst amortisman uygulanır. Kalıntı değeri ise amortisman tabi tutulmaktadır.

Görüldüğü üzere TMS 16 ve VUK’nun maddi duran varlıklara yaklaşımlarında farklılıkların yanında birçok benzerlikler de bulunmaktadır. Standartta işletme sahiplerinin tercihine bırakılan bazı kararlar, VUK uyarınca kesin kurallara bağlanmıştır. Bunun sebebi, vergi gelirlerinin devlet bütçesinde önemli bir yere sahip olması dolayısıyla işletmeler üzerinde kurduğu vergi toplama baskısıdır.

5. KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları**. Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ekim 2012.

Akbulut, Akın. **TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması**. Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Şubat 2012

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **TMS-TFRS Standartların İşletmelerde İlk Uygulaması Kobi Muhasebe Standardı Tekdüzen Hesap Planı İle Uyumlu Örnekler**. Ankara, Gazi Kitapevi, 6. Baskı, Nisan 2012.

Yücel, A.Tugay. **Genel Muhasebe**. İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2. Baskı, Eylül 2013

Denetim İlke ve Esasları 1-2. Cilt. İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 5. Baskı, Mart 2013

KAVAL, Hasan; **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Uyumlu Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, 2002.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitapevi, Mart 2007

Akyol, Emin N. ve Muzaffer Küçük. **Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. Yaklaşım Yayınları

Anasız, İsmail. **Muhasebe 1 Tekdüzen Muhasebe Sistemi Dönem İçi Muhasebe Uygulamaları**. Eylül 2007

Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. Türkmen Kitapevi, Temmuz 1997

Başagaç, Halil ve diğerleri **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Ankara Kitapevi, 1993

Cemalcılar, Özgül Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli. **Genel Muhasebe**. 7. Baskı: Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Şubat 2008

Demirsoy, Yalçın. **Gerçek İşletmelerde Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Muhasebesi ve Muhasebe Sistemi Organizasyonu Uygulama Kılavuzu**. Dünya Yayınları, Eylül 2003

Kökbulut, İsmail. **Dönem Sonu İşlemlerin Vergisel Boyutu**. ASMMMO Yayınları, Ocak 2015

Demir, Şeref. **UFRS(TMS) Değerleme Hükümleri**. Ankara: Türmob Yayınları, Ocak 2007

Doğan, Hayrullah ve Hasan Yalçın. **Türk Vergi Sistemi**. Uygulama Yayınları, Temmuz 2009

Doğan, Hayrullah ve Hasan Yalçın. **Vergi Uygulamaları**. Uygulama Yayınları, Ekim 2008

Erdamar, Cengiz ve Feryal Basık Orhon. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Arıkan Basın Yayınları, Kasım 2006

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**. Türkmen Kitapevi, 2007

Gökçen, Gürbüz, Akgül Başak Ataman, ve Çakıcı Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Beta Kitapevi, Ekim 2006

Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**. Beta Basımevi, Ekim 2007

Güçlü, Faruk, Hüseyin Çiçek ve Tahir Benli. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe**. Ankara: Detay Yayıncılık, 2006

Kartal, Cihat ve Cihat Atay. **Genel Muhasebe (Tekdüzen Sistemi ile Uyumlu)**. Asil Yayınları, Ankara: 2009

Kavak, Şeref. **Genel Muhasebe**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005

Kızıllıkum, Yaşar. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Muhasebecinin El Kitabı**. Alfa Kitapevi, Kasım 2007

- Kumkale, Ruknettin. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2005
- Küçük, Muzaffer. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**. Yaklaşım Yayınları, Ocak 2004
- Metin, Kazım ve Hüseyin Yalçın. **İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetleri Değerleme**. Kılavuz Yayınları, 1996
- Örten, Remzi ve Aydın Karapınar. **TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**. Ankara: Gazi Kitapevi, 2007
- Örten, Remzi. **Genel Muhasebe (Tekdüzen Sistemi ile Uyumlu)**. 3. Baskı, Ankara Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, 2003
- Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, 2002
- Özbank, Atilla. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. İstanbul: Özbank Yayıncılık, Kasım 1997
- Özulucan Abitter. Özdemir Serkan Fevzi ve Arslan Seçkin, **Çözümlü&Açıklamalı Dönem içi ve Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Siyasal Kitapevi, 2005
- Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008
- Sağlam, Necdet, Salim □engel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS / UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007
- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitapevi, 2005 Sönmez, Erdal ve Ayaz Garip. **Geçici Vergi Uygulamaları**, Ankara: Türmob Yayınları, 1999
- Toramanlı, Gülnihal. **Genel Muhasebe**. Detay Yayıncılık, Eylül 2008
- Tokay, S. Hüseyin. **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**. Ankara: Gazi Kitapevi, 2002

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003

Üstünel, Bülent. **Tekdüzen Hesap Planı ve Uygulama Kılavuzu**. Denet Yayınları, 2000

Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. 12. Basım, Ankara: Turhan Kitapevi, 2001

Yılmaz, Kazım. **VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme**. Plaka Matbaacılık ve Yayınevi, Ankara: 2000

Yükçü, Süleyman. **Muhasebe ve Uygulamaları**. İzmir: 2002

Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2009

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı Tekdüzen Hesap Planı. Seçkin Yayınları, Şubat 2009

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. Türmob Yayınları, 2007

Tüm Vergi Kanunları. Oluş Yayıncılık, 2009

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. TMSK 2007

Makale ve Tezler:

Çankaya, Fikret. Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2007, ss.127-148.

Sarıay, İbrahim. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Mayıs 2012, http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf (10.01.2015)

Dabbaoğlu, Kadir. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları, **Vergi Dünyası**, Sayı 325, Eylül 2008

Selimoğlu, Recep. TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları. Kasım 2011, <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/recepselimoglu/002/> (13.12.2014)

Atılđan, Mehmet. Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS16), Nisan 2012, <http://www.batiymm.com.tr/?p=890> (09.02.2015)

Ateőođlu, Kenan Volkan. Değerleme, Sakarya Vergi Dairesi Baőkanlıđı, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/DE%C4%9EEERLEME.pdf> (18.12.2014)

Fırat, Hüseyin ve Karani Veysel Palak. TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, **Mali zm**; İSMMMO Yayın Organı, Sayı 79, Yıl 2008

Kaya, Uğur. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Mali zm Dergisi**, Sayı 83, Ekim 2007

rten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 172, Nisan 2007

rten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı. TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2007

Tokay, S. Hüseyin. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1999

Tokay, S. Hüseyin, Ali Deran ve Rafet Aktaő. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaőımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 4, Aralık 2005

Yalkın, Yüksel Koç, Volkan Demir ve Defne Demir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, **Mali zm**; İSMMMO Yayın Organı, Sayı 76, Yıl 2006

Yükçü, Süleyman ve Yılmaz İçerli. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulamaları Önerileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 82, Yıl 2007

Erdoğan, Birgül. Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2010

Öztürk, Belgin. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi SBE, 2013

Çorum, Sebahat. Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2007

Şahin, Burak. TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2009

Gökdoğan, Mübeccel Gülay. Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2010

Diğerleri:

www.gelirler.gov.tr

www.kgk.gov.tr

www.muhasibetr.com

www.alomaliye.com.

www.tdk.gov.tr.

Vergi Usul Kanunu.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Katma Değer Vergisi Kanunu.

Kurumlar Vergisi Kanunu.