

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT
UYGULAMALARI İLE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIK
STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

ÖMÜR YILDIRAN

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

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. AYDIN GERSİL**

AYDIN, Ağustos 2015

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT
UYGULAMALARI İLE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIK
STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**ÖMÜR YILDIRAN
122008603**

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

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. AYDIN GERSİL**

AYDIN, Ağustos 2015

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT
UYGULAMALARI İLE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIK
STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

**ÖMÜR YILDIRAN
122008603**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. Aydın GERSİL_____

Diğer Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Cevdet KAYALI _____

: Yrd. Doç. Dr. Mert SOYSAL_____

AYDIN, Ağustos 2015

ÖNSÖZ ve TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmam da beni yönlendirip yardımcı olan, bilgi ve tecrübelerinin tamamını kullanımına kayıtsız şartsız sunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Aydın Gersil'e

Yine çalışmam süresince desteklerini benden esirgemeyen , başta eşim ve meslektaşım olan S.M. Mali Müşavir Sn. Meral Yıldırım'a ve çok kıymetli aileme teşekkür eder her birine ayrı ayrı sevgi ve saygılarımı sunarım.

AYDIN 01/08/2015

S.M.M.M ÖMÜR YILDIRAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
TABLO LİSTESİ	ix
BÖLÜM 1 GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR	3
2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI	3
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN KAPSAMI	4
2.2.1. Arazi ve Arsalar	5
2.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	5
2.2.3. Binalar	5
2.2.4. Tesis, Makine ve Cihazlar	5
2.2.5. Taşıtlar	6
2.2.6. Demirbaşlar	6
2.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	6
2.2.8. Birikmiş Amortismanlar (-)	6
2.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	6
2.2.10. Verilen Avanslar	7
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	7
2.3.1. Maddi Duran Varlığın Maliyet Bedeli	7
2.3.2. Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirilme Tarihi	8
2.3.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi	9
2.3.3. 1. Arazi ve Arsaların Muhasebeleştirilmesi	9
2.3.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	10
2.3.3. Binalar	10
2.3.4. Tesis Makine ve Cihazlar	11
2.3.5. Taşıtlar	11
2.3.6. Demirbaşlar	11

2.3.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	11
2.3.8. Yapılmakta olan Yatırımlar	11
2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ	12
2.4.1. Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi	12
2.4.2. Kur Farkları ve Faiz Giderleri	13
2.4.3. Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	14
2.4.4. İthal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	15
2.4.5. İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	15
2.4.6. Amortisman	15
2.4.6.1. Amortisman Kavramı	15
2.4.6.2. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıklar	16
2.4.6.3. Amortisman Yöntemleri	17
2.4.6.3.1. Normal Amortisman Yöntemi	18
2.4.6.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	19
2.4.6.3.4. Kıst Amortisman Yöntemi	21
2.4.6.3.3. Fevkalâde (olağanüstü) Amortisman Yöntemi	22
2.4.6.4.4. Madenlerde Amortisman	22
2.4.7. Amortismanların Muhasebe Kaydı	22
2.4.8. Maliyet Artırıcı Giderlerin Amortismanı	22
2.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN İZ DEĞERİ İLE İZLENMESİ	23
2.6. YENİLEME FONU	23
2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARIN KULLANIM DIŞI KALMASI	24
BÖLÜM 3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 (TMS 16) MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	25
3.1. AMAÇ	25
3.2. KAPSAM	26
3.3. TANIMLAR	27
3.4. MUHASEBELEŞTİRME	29
3.4.1. Başlangıç Maliyetleri	31
3.4.2. Sonraki Maliyetler	32
3.5. Muhasebeleştirmede Ölçüm	33
3.5.1. Maliyet unsurları	33
3.5.2. Maliyetin Ölçümü	36

3.5.3.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	39
3.5.3.1.Maliyet modeli	39
3.5.3.2.Yeniden değerlendirme modeli	40
3.5.3.3.Amortisman	43
3.5.3.4.Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	44
3.5.3.5.Amortisman Yöntemi	47
3.5.3.5.1. Normal Amortisman Yöntemi	48
3.5.3.5.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi	48
3.5.3.5.3.Üretim Miktarı Yöntemi	49
3.5.3.6.Değer düşüklüğü	49
3.5.3.7.Değer düşüklüğü tazminatı	50
3.6.Finansal Durum Tablosu (<i>Bilanço</i>) dışı bırakma	50
3.7.Açıklama	52
BÖLÜM 4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE	
VERGİ USUL KANUNU İLE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	
STANDARDINA GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMARININ	
KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA	
	56
4.1.UYGULAMANIN AMACI	56
4.2. İŞLETMENİN TANITIMI VE UYGULAMA İLİŞKİN VERİLER	56
4.3.İŞLETMENİN MADDİ DURAN VARLIKLARINA İLİŞKİN AMORTİSMAN	
UYGULAMALARI	59
4.3.1. Binalar Hesabı	59
4.3.2 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	60
4.3.3.Taşıtlar Hesabı	62
4.3.4. Demirbaşlar Hesabı	64
4.3.5. 2014 YILI KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN VUK'A GÖRE	
İNDİRİLİBİLECEK AMORTİSMANLARIN TOPLAM TUTARLARI	68
4.4. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDININ UYGULANMASI	69
4.4.1. Binalar Hesabında TMS-16 Uygulaması	71
4.4.2. Tesis Makina ve Cihazlar Hesabında TMS 16 Uygulaması	73
4.4.3. Taşıtlar Hesabında TMS -16 Uygulaması	76
4.4.4. Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması	78
4.4.5. 2014 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahından TMS-16 Maddi Duran Varlıklar	
Standardına Göre 1. Yılda İndirilecek Amortismanların Toplam Tutarları	83

BÖLÜM 5. SONUÇ.....	86
KAYNAKLAR.....	88
ÖZGEÇMİŞ.....	91

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİ USUL KANUNU ve TMS 16 AÇISINDAN İNCELENMESİ VE BİR İŞLETME UYGULAMASI

Küreselleşme birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli etkilere neden olmaktadır. Küreselleşmenin muhasebe üzerinde en önemli etkilerinden birisi de Uluslararası Muhasebe Standartları alanında yapılan çalışmalardır. Bu standartların en temel amacı, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları mümkün olduğu kadar azaltarak, standart bir uygulama oluşturmaktır. Ülkemizdeki muhasebe uygulamasının uluslararası muhasebe standartlarına uyumu amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmaktadır.

Bu çalışmanın konusu, işletmelerin bilançosunda önemli bir grup olan maddi duran varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 açısından karşılaştırmalı olarak incelemektir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel açıklamalar yer almaktadır. İkinci bölümde Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu kapsamında maddi duran varlıklar incelenmiştir. Üçüncü bölümde maddi duran varlıklar TMS 16 kapsamında değerlendirilmiştir. Dördüncü bölümde çalışmanın konusu bir işletme üzerinde uygulanmıştır. Beşinci bölümde konu ile ilgili genel değerlendirme yapılmıştır.

ABSTRACT

Examination of Tangible Fixed Assets within the Context of the Turkish Tax Laws and the Turkish Accounting Standards 16 via the Unified Accounting System and an Emprical Analysis

Like in some other fields, the globalization causes significant effects in the field of accounting. Studies under the international accounting standards (IAS) are one of the effects of globalization on accounting, too. The major object of these standards is to form a standardized practice by minimising the differences in accounting practices. The “Turkish Accounting Standards” is published for declaring the consistency between the practice in Turkey and the IAS.

The subject of this study is the conducted comparative analysis of tangible fixed assets- which stands as a crucial group in the balance sheets of corporations- in terms of the unified accounting system, the Turkish Tax Laws and the Turkish Accounting Standards 16 (TAS 16).

This study is formed by 4 parts. The first part includes the general information about the subject. In the second part, the unified accounting system and the tangible fixed assets in the scope of the Turkish Tax Laws are examined. The third part includes an evaluation of tangible fixed assets within the context of TAS 16. The fourth part contains an emprical analysis of the topic on a corporation. In the fifth part, an overall assessment takes place.

KISALTMALAR

T.C	: Türkiye cumhuriyeti
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurulu
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDHP	: Tek Düzen Hesap
TDMS	: Tek düzen Muhasebe Sistemi
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo1. VUK'A Göre Normal Amortisman Yönteminin Uygulanışı	19
Tablo2.VUK'A Göre Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanışı	20
Tablo3.Amortisman Yöntemi Değiştirilmesi	20
Tablo4. VUK'A Göre Kıst Amortisman Yönteminin Uygulanması	21
Tablo5. TMS – 16'Ya Göre Normal Amortisman Yönteminin Uygulanması	48
Tablo6. TMS – 16'Ya Göre Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanması	49
Tablo7. TMS – 16'Ya Göre Üretim Miktarı Yönteminin Uygulanması	49
Tablo8. Uygulama Yapılan İşletmenin 31.12.2004 Genel Geçici Mizanı	57
Tablo9.VUK 333 ve 339 Numaralı Tebliğlerinde Yer Alan Amortisman Oranları	58
Tablo10.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlarının Amortisman Tutarları	60
Tablo11.Uygulama Yapılan İşletmenin Taşıtlarına İlişkin Amortisman Tutarları	63
Tablo12.Uygulama Yapılan İşletmenin Demirbaşlarına İlişkin Amortisman Tutarları	64
Tablo13. Uygulama Yapılan İşletmenin 2014 Kurumlar Vergisi Matrahından VUK'A Göre İndirilebilecek Amortismanların Tutarların İktisadi Kıymetlere Göre Dağılımı	68
Tablo14. Uygulama Yapılan İşletmenin 31.12.2014 Tarihli Geçici Mizanın TMS 16'Ya Göre Düzenlenmesi	70
Tablo15.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının TMS-16'Ya Göre Uygulaması (1)	74
Tablo16.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının TMS-16'Ya Göre Uygulaması (2)	76
Tablo17.Uygulama Yapılan İşletmede Taşıtlar Hesabında TMS-16 Uygulaması (1)	76
Tablo18.Uygulama Yapılan İşletmede Taşıtlar Hesabında TMS-16 Uygulaması (2)	78
Tablo19.Uygulama Yapılan İşletmede Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması(1)	79
Tablo20.Uygulama Yapılan İşletmede Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması(2)	82
Tablo21. 2014 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahından TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre 1. Yılda İndirilecek Amortismanların Toplam Tutarlarının İktisadi Kıymetlere Dağılımı	83
Tablo22. VUK ve TMS 16'Ya Göre Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması	84

BÖLÜM 1 GİRİŞ

1980'li yıllardan itibaren üretim teknoloji, iletişim alanındaki gelişmeler ve küreselleşme dünyamızda birçok önemli değişikliklere neden olmuştur ve olmaktadır. Bu gelişmelerden oldukça önemli derecede etkilenen alanlardan birisi de işletmecilik dünyasıdır. Çünkü bu gelişmeler, işletmeler arası rekabetin boyutunu mikro ölçekten dünya ölçeğine taşımıştır. Dolayısıyla işletmelerin mevcut geleneksel yöntemlerle rekabet güçlerini koruma ve artırma olanağı kalmamıştır.

Bu nedenle, işletme disiplini içinde yer alan üretim, muhasebe, finansman, pazarlama ve yönetim alanlarında önemli ölçüde yeni yaklaşımlar ve yöntemler ortaya çıkmıştır.

Bu gelişmelerin işletmecilik dünyasında etkilediği diğer bir önemli alan ise şirket birleşmeleri ve satın almaların sayısının ve tutarlarının dünya ölçeğinde her geçen güne oranla artmasıdır.

Farklı ülkelerden şirketlerin birleşmesi veya bir ülkenin işletmesinin başka bir ülkenin işletmesini satın alması en başta muhasebe alanında birçok zorlukların doğmasına neden olmaktadır. Çünkü muhasebe uygulamaları ülkeden ülkeye değişmektedir. Dolayısıyla şirketlerle ilgili sağlıklı değerlendirmelerin yapılması çok zordur. Bir ülkenin işletmesi başka bir ülkenin işletmesini satın almak istediğinde veya o işletmeyle birleşmek istediğinde, o işletmenin finansal tablolarını kendi ülkesinin muhasebe uygulamalarına uygun şekilde çevirmek durumunda kalmaktadır. Bu durum da birçok teknik zorlukları ortaya çıkarmaktadır.

Bu nedenlerden ötürü, dünya ölçeğinde ortak bir muhasebe dili oluşturma ve ortak temellere göre hazırlanmış finansal tablolar üretme amacıyla uluslararası muhasebe

standartları çalışmaları sürdürülmektedir. Yayınlanan standartlardan birisi de bu çalışmanın konusu olan TMS – 16 “Maddi Duran Varlıklar Standardı”dır.

Bu çalışmanın amacı, maddi duran varlıkları Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS – 16 çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümde Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu açısından maddi duran varlıklar ele alınmıştır.

nc Bölümde TMS – 16 açısından maddi duran varlıklar irdelenmiştir.

Dördüncü bölümde, teorik bölümde açıklanan hususlar gerçek bir işletmenin maddi duran varlıkları üzerinde uygulanmıştır.

Beşinci bölümde teorik bölümdeki açıklamalar ve uygulamadan elde edilen sonuçlar bir araya getirilerek genel bir sonuç değerlendirilmesi yapılmıştır.

BÖLÜM 2. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI

Maddi duran varlıklar kavramı için muhasebe literatüründe birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir:

“Maddi duran varlıklar işletme amaçlarına uygun olarak, işletmeden kullanılmak üzere edinilmiş ve bir yıldan daha uzun sürede ekonomik değerlerini tüketecek maddi varlıklardır” (Tenker, 1999:221).

“Maddi duran varlıklar bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır.” (Küçüksavaş, 2001: 195).

“Maddi duran varlıklar işletmede sürekli kullanılmak amacıyla edinilen, kullanım süresi bir hesap döneminden uzun olan ve işletme faaliyetleri sürdükçe satılmaları amaçlanmayan varlıklardır.” (Sürmen, 2010: 231).

“Maddi duran varlıklar “işletmede bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde işletme çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir.” (Sevilengül, 1997: 375).

1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer alan Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları’nda, 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.”

Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) bu tanımı esas almış ve maddi duran varlık hesaplarını bu tanıma uygun olarak oluşturmuştur.

Maddi duran varlıklar için farklı tanımlamalar yapılmış olmasına rağmen, bu tanımlar birçok ortak özellik taşımaktadır.

Bir varlığın duran varlık olarak nitelendirilmesi için, işletme faaliyetlerinde sürekli kullanılıyor olması gereklidir. Bu nedenle, bu tanıma taşınır ve taşınmaz varlıklar da girmektedir. Eğer, işletme elindeki duran varlığı artık kullanmıyorsa, söz konusu varlık duran varlık olarak nitelendirilemez (Yalkın, 2001:231-232).

Maddi duran varlıklar özellikle üretim işletmeleri için önem kazanmaktadır. Çünkü maddi duran varlıklar, bir işletmenin mamul ve hizmet üretme kapasitesinin en önemli göstergelerinden birisidir. Üretim işletmelerinin aksine ticaret işletmelerinde ise dönen varlıklar daha çok önem kazanmaktadır. (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2012: 228).

Maddi duran varlıklarla ilgili yapılan tanımlamalar ve açıklamalar ışığında; bir varlığın maddi duran varlık olabilmesi için beş özelliğe sahip olması gerekmektedir (Karacan, 2010: 240):

- 1.Varlığın maddi (fiziksel) bir yapıya sahip olması,
- 2.Varlığın işletme aktifine kayıtlı olması,
- 3.Varlığın işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilmiş olması,
- 4.Varlığın ekonomik ömrü boyunca satılma amacının olmaması
- 5.Varlığın ekonomik ömrünün bir yıldan daha fazla olması.

2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN KAPSAMI

Tek Düzen Hesap Plan'ında (TDHP) maddi duran varlıklar hesap grubu, arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar, verilen avanslar” hesaplarından oluşmaktadır. TDHP açıklamalarında da bu hesapların tanımları aşağıda verilmiştir.

2.2.1. Arazi ve Arsalar

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

Arsa, belediye mücavir sahası içinde bulunan ve inşaat yapmaya elverişli arazi parçasıdır. Arazi, tarım faaliyetleri için tahsis edilmiş veya arsa olmak üzere parsellenmeye elverişli alanlardır (Uçkaç, 2003: 223). Arazi veya arsanın üzerine bina veya tesis inşaa edilmesiyle, arazi ve arsalar özelliğini kaybederek, maliyetleri ilgili hesaplara (yer altı yerüstü düzenleri, binalar) aktarılır.

2.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşaa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.

2.2.3. Binalar

Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

2.2.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift v.b.) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

Bu hesap:

- Bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan “tesisler”i,

- Kendi kendine, düzgün ve bir örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkararak, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten “makinalar”ı,

- Birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen belirli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan “cihazlar”ı kapsar (Akdoğan, 2003: 241).

2.2.5. Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.

2.2.6. Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazlar ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır.

Ancak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 313. Maddesinde (2015 takvim yılı için) “Değeri 880,00 TL lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 880,00 TL lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır” hükmü gereği, demirbaş olarak sınıflanabilecek varlıklar gider olarak yazılabilmektedir.

2.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

2.2.8. Birikmiş Amortismanlar (-)

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde hesaba yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

2.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlere ilişkin harcamaların izlendiği hesaptır.

2.2.10. Verilen Avanslar

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.

2.3.MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, maddi duran varlığın hangi değerle muhasebeleştirileceği ve muhasebeleştirme tarihi iki önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3.1. Maddi Duran Varlığın Maliyet Bedeli

213 Sayılı VUK'un 262. maddesinde maliyet bedeli "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Ancak VUK 270. maddesi 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." hükmüyle bu tür giderlerin duran varlığın maliyet bedeline eklenmesini veya dönem gider olarak muhasebeleştirilmesinde işletmeleri serbest bırakmıştır.

Duran varlığın imal edilmesi durumunda, VUK'un 271. maddesine göre inşaa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşaa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer." hükmü gereği duran varlık imal edilme bedeli (direkt ilk madde ve malzeme giderleri + direkt işçilik giderleri + genel üretim giderleri) ile muhasebeleştirilecektir.

VUK'un 272. maddesinde "normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir (Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya

alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)” hükmü gereği duran varlıklarla ilgili normal bakım ve onarım giderleri, duran varlığın maliyetine eklenmemekte, dönem gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak duran varlığın kapasitesini genişletmek veya fonksiyonu artırmakla ilgili giderler, duran varlığın değerini arttırıcı giderler olduğu için duran varlığın maliyetine ilave edilir.

VUK’un 273. maddesi “Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değeri. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden ayrı komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.” hükmü gereği demirbaşlar da maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilecektir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde sadece maddi duran varlıkların satın alma, inşaa, üretim maliyetleri değil VUK’da sayılan unsurlar da bu bedellere ilave edilebilmektedir.

Maddi duran varlığın maliyet bedelinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken unsurlardan birisi erken ödeme iskontosudur. Maddi duran varlığın elde edilmesinde erken ödeme nedeniyle iskonto elde edilmişse, iskonto tutarı maddi duran varlığın maliyet bedelinden düşülmelidir. İskonto maddi duran varlığın faturası üzerinde yapılmış ise, iskontodan sonraki tutar maddi duran varlığın maliyet bedeli olacaktır (Tenker, 1999:221).

Maddi duran varlığın maliyet bedelinin tespitinde diğer bir önemli husus, eski maddi duran varlıktan kurtulma maliyetidir. Eski maddi duran varlık elden çıkarılıp, yeni maddi duran varlık satın alınacaksa, eski maddi duran varlıktan kurtulma maliyetleri, yeni maddi duran varlığın maliyet bedeline ilave edilmelidir. Eski makinenin hurda değeri varsa, hurda değer, kurtulma maliyetinden indirilmelidir (Tenker, 1999:221).

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde başka önemli bir husus, bina ve arazinin birlikte satın alındığı durumlardır. Ülkemizdeki uygulamada, bina ve arazi birlikte satın alındığında, tek bir hesapta muhasebeleştirilmektedir. Bunun en önemli sakıncası, amortismanına tabi olmayan arazinin de amortismanına tabi tutulmasına neden olmasıdır (Küçüksavaş, 2001:199).

2.3.2. Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirilme Tarihi

Duran varlıklar için muhasebeleştirme tarihi, kullanıma hazır hale geldikleri tarihtir. Dolayısıyla, sadece duran varlığın satın alınması ve imal edilmesi, duran varlığın muhasebeleştirilmesi için yeterli değildir. Söz konusu duran varlığın amacına uygun olarak kullanıma hazır halde olması gerekmektedir. Duran varlık kullanılmaya başlandığı andan itibaren maliyet değeri ile muhasebeleştirilmelidir (Küçüksavaş, 2001: 199-200).

Duran varlık edinildiği halde kullanılmaya başlanmamışsa, bu durumda kullanıma hazır hale gelinceye kadar yapılan harcamalar geçici bir hesapta izlenir (Sürmen, 2010: 233).

2.3.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi

2.3.3. 1. Arazi ve Arsaların Muhasebeleştirilmesi

Arazi ve arsalar satın alma bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Arazi ve arsaların satın alımıyla ilgili vergi, resim ve harçlar arazi ve arsanın maliyetine eklenebilir. Katma Değer Vergisi (KDV) maliyete eklenmez ayrı bir hesapta takip edilir.

ÖRNEK:

İşletme 100.000,00 + %18 KDV tutarında peşin bedelle bir arsa satın almıştır. Arsanın satın alımıyla ilgili olarak 1 000,00 TL emlak vergisi, 1 500,00 TL tapu harcı ve 1 180,00 TL noter masrafı ödemiştir.

Seçenek1

Arsanın maliyet bedeli = 100.000 TL

250 Arazi ve Arsalar	100.000	
191 İndirilecek KDV	18.000	
100 Kasa		118.000
770 Genel Yönetim Giderleri	3.680	
100 Kasa		3.680

Seçenek2

Arsanın maliyet bedeli = 100.000 + 1.000 + 1.500 + 1.000 = 103.500 TL

250 Arazi ve Arsalar	103.500	
191 İndirilecek KDV	18.000	
100 Kasa		121.500

Burada dikkat edilmesi gereken husus işletmenin tercihinine göre arsanın maliyet bedelinin farklılaşabileceği olduğudur.

2.3.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Satın alınan yer altı ve yer üstü düzenleri satın alma bedeli, inşaa edilen yer altı ve yer üstü düzenleri ise inşaa maliyeti ile muhasebeleştirilir. Yer altı ve yerüstü düzenlerinin satın alma veya inşaa maliyetine ilave edilecek hususları VUK 270. maddede anlatılmıştır. KDV ise maliyet bedeline eklenmez. Bu hesap geçici bir hesaptır. Yapımı tamamlanincaya kadar bu hesapta izlenir. Yapımı tamamlananlar maliyet bedelleriyle ilgili maddi duran varlık hesaplarına (binalar, tesis, makine ve cihazlar) alınır .

2.3.3.Binalar

Satın alınan veya inşaa edilen binalar, satın alma bedeli veya inşaa bedeli ile muhasebeleştirilir. VUK 270. maddedeki unsurların satın alma veya inşaa bedeline ilave edilmesinde işletmeler serbesttir. Bina inşaa ediliyorsa, inşaa maliyetleri tamamlanincaya kadar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenecektir. KDV satın alma veya inşaa bedeline ilave edilmez.

Örnek (Uçkaç, 2001:403):

İşletme 8.000,00 TL+ %18 KDV tutarında bir binayı peşin olarak satın almış ve bedelini bankadan ödemiştir. Binanın arsasının değeri için 1.500,00 TL kıymet biçilmektedir. Binanın tapuya tescili için 120,00 TL tutarında gider ödenmiştir.

Seçenek1:

252 Binalar	6.620	
250Arazi ve Arsalar	1.500	
191İndirilecek KDV	1.440	
102Bankalar		9.440
100Kasa		120

Seçenek2:

252 Binalar	6.500	
250Arazi ve Arsalar	1.500	
191İndirilecek KDV	1.440	
102Bankalar		9.440

770Genel Yönetim Giderleri	120	
100Kasa		120

2.3.4.Tesis Makine ve Cihazlar

Satın alınan , işletmede veya işletme dışından üretilen tesis, makine ve cihazlar, satın alma bedelleri veya üretim maliyetleri üzerinden muhasebeleştirilir. VUK 270'deki unsurların satın alma ve üretim maliyetine eklenmesinde işletmeler serbesttir. Makinelerin üretimi tamamlanıncaya kadar yapılan maliyetler yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenir. KDV maliyet bedeline eklenmez.

2.3.5.Taşıtlar

Taşıtlar satın alma, inşa , devir bedelleri ile muhasebeleştirilir. VUK 270'deki giderlerin alış bedeline ilave edilmesinde işletmeler serbesttir. KDV ise sadece binek otomobillerin maliyetine eklenir yada dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir. Binek otomobil dışındaki taşıtların maliyetine KDV eklenmez.Ayrıca indirim konusu yapılır ve ilgili olduğu hesapta takip edilir.

2.3.6.Demirbaşlar

Satın alınan veya işletme içerisinde veya işletme dışında üretilen demirbaşlar satın alma veya üretim maliyeti ile muhasebeleştirilir. VUK 270'deki harcamaların ilave edilmesinde işletmeler serbesttir.

2.3.7.Diğer Maddi Duran Varlıklar

Bu gruptaki maddi duran varlıklar diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi, satın alma, inşaa, üretim veya devir bedelleriyle muhasebeleştirilir. Diğer Maddi Duran Varlıkların satın alma veya üretim maliyetine ilave edilecek hususlar arazi ve arsalarındaki açıklamalarla aynıdır.

2.3.8.Yapılmakta olan Yatırımlar

İnşaa veya üretilen maddi duran varlıklar, inşaa bedeli veya üretim bedeli ile muhasebeleştirilir. Yapılmakta olan yatırımların satın alma veya üretim maliyetine VUK 270. madde kapsamında ilave edilecek hususlar konusunda işletmeler serbesttir.

2.4.MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Değerleme VUK madde 258’de tarif edilmiştir. Anılan maddeye göre “ değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.” olarak ifade edilmektedir.

Değerleme ve dönem sonu envanter işlemleri vergi matrahının doğru tespit edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde, maddi duran varlığın maliyet bedelinin tespiti, faiz ve kur farklarının maddi duran varlığın maliyetine yansıtılan kısmının belirlenmesi ve amortisman en önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

2.4.1. Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili hükümler VUK madde 269 ve 270’de düzenlenmiştir.

VUK Madde 269’da maddi duran varlıkların değerlendirilmesi şu şekilde belirtilmiştir: “İktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir”:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayri maddi haklar.

VUK madde 270’de ise maliyet bedelinin kapsamı belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre “ Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer”:

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

VUK madde 269’a göre duran varlıklar gayri menkul gibi ve maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. VUK madde 270’a göre maddi duran varlıkların maliyet bedeli sadece satın alma bedelinden oluşmamaktadır. Bu maddenin hükmüne göre gayri menkul ve gayri

menkul gibi değerlendirilen duran varlıkların satın alma bedeline madde 270’de sayılan giderler ilave edilmelidir. Ancak gayri menkul ve gayri menkul gibi değerlendirilen duran varlıkların alış ile ilgili giderlerin duran varlığın maliyetine eklenmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde işletmeler serbesttirler (Gücenme, 2004: 84).

Duran varlığın maliyet bedeline dahil edilecek ve edilmeyecek giderleri iki grupta ifade edebiliriz(Gücenme, 2004: 84):

1.Duran varlıkla ilgili yapılan harcama, duran varlığın hizmet süresini uzatıyorsa veya verimini artırıyorsa yahut değerini artırıyorsa ya da duran varlığa yeni bir ekleme yapıyorsa, bu harcamalar duran varlığın maliyet bedeline ilave edilmelidir.

2.Duran varlıkla ilgili yapılan harcama, söz konusu varlığın normal olarak hizmet vermesini sağlıyorsa bu tür harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Normal bakım, onarım giderleri, temizleme, yağlama, vb. giderler duran varlığın ekonomik ömrünü muhafaza etmek için yapılan giderlerdir.

Maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde önemli etkenlerden birisi, erken ödeme nedeniyle elde edilen iskontodur. Böyle bir durumda elde edilen iskonto maddi duran varlığın maliyet bedelinden düşülmelidir. Erken ödeme iskontosu maddi duran varlığın faturası üzerinde indirim şeklinde yer alıyorsa, maddi duran varlığın maliyeti, iskontodan sonraki tutar olacaktır (Tenker, 1999: 221).

Maddi duran varlığın maliyeti ile ilgili başka önemli bir durum da yeni maddi duran varlık satın alındığında, eski maddi duran varlıktan kurtulma maliyetlerinin ortaya çıkmasıdır. Bu durumda eski makineden kurtulma maliyetlerinin yeni makinenin maliyet bedeline ilave edilmesi gerekmektedir. Eski maddi duran varlığın hurda değeri varsa ve hurda değeri kurtulma maliyetinden düşülmelidir (Tenker, 1999: 222).

2.4.2.Kur Farkları ve Faiz Giderleri

Duran varlıklarla ilgili faiz giderleri ve kur farkları ile ilgili husus 163 Sıra No’lu Vergi Usul Genel Tebliğinde belirtilmektedir. Söz konusu tebliğe göre:

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

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi 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.

Söz konusu tebliğe göre faiz ve kur farklarının yatırım dönemine ait olan kısımları, duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Faiz ve kur farklarının işletme dönemine ait kısımlarının duran varlığın maliyetine eklenmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde işletmeler serbesttir. Yatırım dönemi , amortisman tabi duran varlığın işletme aktifine alındığı dönemin sonuna kadar olan zamanı ifade eder. Yatırım döneminden sonraki zaman işletme dönemi olmaktadır . (Küçük, 2008: 115-116).

Kur farklılığı ile ilgili olarak , maddi duran varlığın işletme aktifine kayıtlı olduğu hesap döneminin sonuna kadar ki dönemde ortaya çıkan kur farkları maddi duran varlığın maliyetine eklenecektir . Sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ve bu nedenle ortaya çıkacak giderler maddi duran varlığın maliyetine ilave edilecek veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir . Kur farklılığı olumlu ya da olumsuz olabilir. Kur farkı olumsuz olduğunda maliyetleri artırıcı , dolayısıyla dönem kazancını azaltıcı bir etkiye sahiptir. Kur farkı olumlu olduğunda ise maliyetleri azaltıcı dolayısıyla dönem karını artırıcı bir etkiye sahip olacaktır . (Öngen, 2000:186).

2.4.3.Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Satın alınan maddi duran varlıklar (arazi ve arsa, bina, tesis, makine ve cihazlar, demirbaş) maliyet bedeli ile değerlendirilir. Satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli, satın alma fiyatı , nakliye ve montaj giderlerinden oluşur. Noter , tapu , mahkeme komisyon , tellâliye v.b. giderlerinin maliyet bedeline ilave edilmesinde işletmeler serbesttir. Satın alınan maddi duran varlığın aktife kayıtlı olduğu hesap dönemin sonuna kadar ödenen veya tahakkuk eden faizler maliyet bedeline ilave edilir . (Ataman (a), 1996: 127).

2.4.4.İthal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlık bedeli peşin ödenerek yurt dışından ithal ediliyorsa, maliyet bedeli ; fatura bedeli , gümrük vergisi , banka masrafları , gümrük komisyoncusu giderleri , ithalat ile ilgili diğer giderlerden oluşur. Maddi duran varlık yurt dışından döviz kredisi kullanılarak ithal ediliyorsa, oluşacak kur farklarının yatırım dönemine ait kısmı maliyet bedeline ilave edilir . (Ataman (a), 1996: 127).

2.4.5.İmal veya İnşaa Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İmal veya inşaa edilen maddi duran varlıklar üretim maliyeti ile değeri. Maliyet bedeli, üretim maliyeti olmaktadır. İnşaa veya imal sürecinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri , direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri üretim maliyetini oluşturmaktadır . (Ataman (a), 1996: 129).

2.4.6.Amortisman

2.4.6.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı için muhasebe literatüründe farklı tanımlar yapılmıştır. Aşağıda bu tanımlardan bazıları verilmiştir .

Amortisman , işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılmasıdır . (Tek, 2000:155).

Amortisman bir duran varlığın elde edilmesi için yapılan giderin o duran varlıktan yararlanılan döneme dağıtılmasıdır . (Tek, 2000:155).

Amortisman “bir yıldan fazla ekonomik ömre sahip olan ve belirli bir maliyet bedeli olan , aşınma ve yıpranmaya tabi duran varlıkların maliyetlerinin kullanım sürelerine yayılması amacıyla yapılan hesaplama ve gider kaydı işlemi” olarak tanımlanabilir (Uçkaç, 2003:234).

Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanıldıkça , söz konusu varlıklarda yıpranma meydana gelmekte ve değer kaybı oluşmaktadır. Maddi duran varlıklardaki bu değer azalışlarına amortisman denir. Değer kaybının tutarının belirlenmesi amortisman yöntemleri ile olmaktadır. Bu değer kayıpları duran varlığın ekonomik ömrü boyunca dağıtılarak gider yazılmaktadır . (Çaldağ ve Ayanoglu, 2012:233).

Amortismanla ilgili birçok tanım olmasa rağmen , bu tanımların iki önemli ortak özelliği bulunmaktadır . Bunlardan birincisi maddi duran varlığın maliyetinin duran varlığın ömrüne dağıtılması ve maddi duran varlıkların işletme faaliyetlerinde kullanıldıkça değer kaybına uğramasıdır.

İkincisi ise maddi duran varlık edinildikten sonra , bu varlıkların iyileştirilmesi ya da yenilenmesi ile ilgili olarak yapılacak giderler maddi duran varlığın maliyetine eklenecektir. Bu giderler , maddi duran varlığın ekonomik ömrünün de uzamasına neden olacaktır . Dolayısıyla bu giderler maddi duran varlığın kalan ömrüne dağıtılır (Tanış,2009:145).

Amortisman terimi bütün duran varlıklar için kullanılmaktadır. Ancak duran varlıklar içinde kullanılarak zamanla tükenen duran varlıklar da söz konusudur. Dolayısıyla bu tür varlıkların muhasebe dönemlerinde harcanma miktarını belirleyen tükenme paylarıdır. Tükenme payları ile amortisman farklı anlamda olmaktadır . Benzer durum maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir . Bu varlıklarda da değer azalışı söz konusudur. Değer azalışı ile amortisman farklı anlamlıdır. Bu varlıklardaki değer azalışlarını da itfa payı belirlemektedir . (Küçüksavaş, 2001:204).

Amortisman , itfa payı ve tükenme payı arasındaki farklar şu şekilde ifade edilebilir (Yalkın,2001:249)

Amortisman (Depreciation): Maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüşlerini ifade eder.

Tükenme payı (Depletion): Doğal kaynakların değerlerindeki düşüşü ifade eden ve bu duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider haline getirilmesinde uygulanan deyimdir.

İtfa payı (Amortization): Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gidere dönüştürmede kullanılan terime denir

2.4.6.2 Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar içinde yer alan tüm kalemler amortisman dahil değildir. Maddi duran varlıkları , amortisman tabi olan maddi duran varlıklar ve amortisman tabi olmayan maddi duran varlıklar olarak iki gruba ayırabiliriz.

1.Amortisman tabi olmayan maddi duran varlıklar

Arazi ve Arsalar : İşletmenin aktifine kayıtlı boş arazi ve arsalar için amortisman hesaplanmaz. Çünkü arazi ve arsalar , işletme aktifine kayıtlı olsa bile işletmede kullanılabilir durumda değildir.

Yapılmakta Olan Yatırımlar: Bu varlıkların yapımı tamamlanmadığı ve işletmede kullanılabilir durumda olmadığı için , bu varlıklar için amortisman hesaplanmaz. VUK 313. Maddesinde belirtilen tutarın altında kalan demirbaşlar için amortisman hesaplanmaz. Ayrıca verilen avanslar için de amortisman hesaplanmaz Ataman (b), 1996: 216):

2.Amortisman tabi maddi duran varlıklar:

Amortisman tabii maddi duran varlıklara yeraltı ve yerüstü düzenleri , binalar , tesis makine ve cihazlar , taşıtlar , demirbaşlar , diğer maddi duran varlıklar dahil edilir.

2.4.6.3.Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlığa ilişkin amortisman tutarını belirlemek için maddi duran varlığın maliyet bedeli ile faydalı ömrünün ve amortisman yönteminin belirlenmesi gerekmektedir.

Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde üç unsur vardır (Tanış, 2009:142):

- 1.Maddi duran varlığın fiziksel olarak eskimesi ve yıpranması
- 2.Maddi duran varlığın teknolojik açıdan eskimesi
- 3.Maddi duran varlığın demode olması

Ülkemizde maddi duran varlıkların tamamının ekonomik ömrü Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemlerinin değiştirilmesi üç şarta bağlıdır . (Karacan, 2010:249-250):

1.İşletmenin bilanço esasına göre defter tutan bir işletme olması gereklidir.

2.İşletme normal amortisman yöntemini kullanıyorsa , amortisman yöntemini değiştiremez. Ancak azalan bakiyeler yöntemini kullanıyorsa , normal amortisman yöntemine geçebilir.

3.Amortisman yönteminin değişmesinin etkileri finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

VUK’da amortisman yöntemleri olarak normal amortisman , azalan bakiyeler usulüne göre amortisman , fevkalade amortisman ve kıst amortisman yöntemlerinin kullanılması öngörülmüştür.

2.4.6.3.1.Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın maliyet bedeli yararlı ömrü boyunca her yıl eşit olarak dağıtılır. Diğer bir ifadeyle duran varlık için her yıl eşit tutarda amortisman tutarı ayrılır. (Örten ve Karapınar (a), 2007:261) . Amortismna oranının bulunmasına ilişkin formül ise şu şekildedir.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Amortisman Tabi Tutar}$$

ÖRNEK (Uçkaç, 2001:418):

İşletme 2015 yılında 700.000,00 TL değerinde bir demirbaş satın almıştır. Demirbaşın işletmede 10 yıl süreyle (ekonomik ömür) kullanılacağı ve hurda değerinin 100.000,00 TL olacağı varsayılmaktadır. Uygulanacak amortisman yöntemi normal amortisman yöntemidir. Buna göre ayrılacak amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır :

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Tabi Değer} &= 700.000,00 - 100.000,00 \\ &= 600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Oranı} &= 1 / 10 \\ &= 0,10 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Tutarı} &= 600.000,00 \times 0,10 \\ &= 60.000,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Tablo1. VUK'A Göre Normal Amortisman Yönteminin Uygulanışı

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2015	600.000,00	600.000,00	60.000,00	540.000,00
2016	600.000,00	600.000,00	120.000,00	480.000,00
2017	600.000,00	600.000,00	180.000,00	420.000,00
2018	600.000,00	600.000,00	240.000,00	360.000,00
2019	600.000,00	600.000,00	300.000,00	300.000,00
2015	600.000,00	600.000,00	360.000,00	240.000,00
2016	600.000,00	600.000,00	420.000,00	180.000,00
2017	600.000,00	600.000,00	480.000,00	120.000,00
2018	600.000,00	600.000,00	540.000,00	60.000,00
2019	600.000,00	600.000,00	600.000,00	-

2.4.6.3.2Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde duran varlık için ilk yıllarda daha yüksek amortisman payı ayrılır ve buna mukabil yıllar itibariyle amortisman payı azalır. Amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır ve %50'yi geçemez. İlk yıl ayrılacak amortisman tutarı için duran varlığın amortismanına tabi değeri esas alınır. Ancak sonraki yıllar için duran varlığın net defter değeri esas alınır . (Örten,Karapınar,(a),2007:262):

ÖRNEK (Ataman, (a), 1996:150-151)

A işletmesi 2015 yılında maliyeti 100.000,00 TL olan bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıldır. Uygulanacak amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / 10$$

$$= 0,10 \times 2$$

$$= 0,20$$

Tablo 2.VUK'A Göre Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanışı

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2015	100.000,00	20.000,00	80.000,00
2016	80.000,00	16.000,00	64.000,00
2017	64.000,00	12.800,00	51.200,00
2018	51.200,00	10.240,00	40.960,00
2019	40.960,00	8.192,00	32.768,00
2015	32.768,00	6.553,60	26.214,40
2016	26.214,40	5.242,88	20.971,52
2017	20.971,52	4.194,30	16.777,21
2018	16.777,21	3.335,44	13.421,77
2019	13.421,77	13.421,77	-

Kaynak: (Ataman (a), 1996:150)

İşletme dördüncü yıldan sonra normal amortisman yöntemini seçerse:

Tablo 3.Amortisman Yöntemi Değiştirilmesi

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2015	100.000,00	20.000,00	80.000,00
2016	80.000,00	16.000,00	64.000,00
2017	64.000,00	12.800,00	51.200,00
2018	51.200,00	10.240,00	40.960,00
2019	40.960,00	6.826,66	34.133,34
2015	40.960,00	6.826,66	27.306,68
2016	40.960,00	6.826,66	20.480,02
2017	40.960,00	6.826,66	13.653,36
2018	40.960,00	6.826,66	6.826,66
2019	40.960,00	6.826,66	-

Kaynak: (Ataman (a), 1996:150)

2.4.6.3.4.Kıst Amortisman Yöntemi

VUK 320 . maddeye göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere , işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer , itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Bu yöntem sadece binek otomobiller için kullanılmaktadır.

ÖRNEK (Yükçü, 2014:567):

Şirket 20.10.2009 tarihinde 60.000,00 TL'ye maddi duran varlık (binek oto) satın almıştır. Varlığa ilişkin faydalı ömür 5 yıldır. Varlık için normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 60.000 \times 0,20 = 12.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{2009 yılı amortisman tutarı} = 12.000 \times (3/12) = 3.000,00 \text{ TL}$$

Tablo 4. VUK'A Göre Kıst Amortisman Yönteminin Uygulanması

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı
2009	60.000,00	3.000,00
2010	60.000,00	12.000,00
2011	60.000,00	12.000,00
2012	60.000,00	12.000,00
2013	60.000,00	21.000,00

İlk yıl amortisman ayrılmayan 9.000,00 TL'lik (12.000,00 – 3.000,00) tutar bulunmaktadır. Bu tutar son yıl ayrılacak amortisman tutarına eklenerek 21.000,00 TL'lik (12.000,00 + 9.000,00) amortisman tutarına ulaşılır.

2.4.6.3.3.Fevkalâde (olağanüstü)Amortisman Yöntemi

Bu amortisman yöntemi normal koşullarda uygulama olanağı olmayan bir yöntemdir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için, duran varlıklarda doğal afetler veya teknolojik gelişmeler veya aşırı çalışma nedeniyle büyük kayıpların meydana gelmesi gereklidir. Bu gibi durumlardaki duran varlıklar için normalin üstünde bir amortisman tutarı ayrılır . (Kızıl, 1996: 121).

2.4.6.4.4.Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman konusu VUK madde 316'da düzenlenmiştir. Söz konusu maddede , 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 Bakanlığınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir hükmü yer almaktadır.

2.4.7.Amortismanların Muhasebe Kaydı

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde amortismanların muhasebe kaydı endirekt kayıt yönteme göre yapılmaktadır

Bu yöntemde maddi duran varlık için hesaplanan amortisman tutarı, birikmiş amortismanlar isimli ayrı bir hesapta gösterilir. Maddi duran varlığın maliyet bedeli yıllar itibariyle aynı kalır değişmez. Maddi duran varlığın net değeri (defter değeri) , maddi duran varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman hesabındaki tutar düşüldükten sonra elde edilir . (Uçkaç, 2003:237).

2.4.8.Maliyet Artırıcı Giderlerin Amortismanı

Bu tür giderleri iki grupta toplayabiliriz. Bunlar maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatan giderler ve duran varlığın fonksiyonunu artıran maliyet artırıcı giderlerdir. Duran varlığın faydalı ömrünü artıran maliyet artıcı giderler , aktiveleştirildikleri tarihten başlayarak duran varlığın yeni ekonomik ömrüne eşit olarak yayılır.

Duran varlığın fonksiyonunu artıran (kapasite) maliyet artııcı giderler , aktifleştirildikleri tarihten duran varlığın ekonomik ömrü sonuna kadar eşit olarak dağıtılır . (Ataman (b), 1996:225).

2.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN İZ DEĞERİ İLE İZLENMESİ

Maddi duran varlıklar kullanım süresi sonunda , işletme tarafından hizmet dışı bırakılmayabilirler. Bu durumda maddi duran varlık muhasebe kayıtlarından çıkarılamayacaktır. Çünkü , muhasebe kayıtlarından çıkarılan bir duran varlık için yapılan bir harcama vergisel açıdan problemler yaratacaktır. Bu nedenle amortismanını tamamlamış ama işletmede kullanılan duran varlıklar muhasebe kayıtlarında 1,00 TL iz değerle gösterilir . (Ataman (b), 1996:229).

2.6. YENİLEME FONU

Yenileme fonu VUK madde 328’de şu şekilde ifade edilmektedir: “ Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde , satıştan tahassül eden 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”

Yenileme fonunun ayrılabilmesi için beş koşul gereklidir (Ataman (b), 1996:235-237):

1.Maddi duran varlığın satışından doğan veya sigortasından doğan kar , aynı tür ve aynı hizmeti sunacak , duran varlık alınması için kullanılabilir.

2.Satılan veya hasara uğrayan duran varlığın yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu olduğunda , işletmeyi yönetenlerce ayrıca karar verilmiş olması şartı aranmaz.

3.İşletme bilanço esasına göre defter tutmalıdır.

4.Yenileme fonuna tahsis edilen karın 3 yıl içinde kullanılması zorunludur.

5.Yenileme fonu teşkili suretiyle satın alınan yeni varlığın amortismanı , yenileme fonundan mahsup edilir.

Yenileme fonu bilançonun pasifinde bulunan öz kaynaklar kaleminde 549- Özel Fonlar hesabında 3 yıl süre ile tutulabilir. İşletme 3 yıl sonunda sattığı maddi duran varlığın yerine yenisini almaz veya alamaz ise yenileme fonu gelir tablosu hesabı olan 679 Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına aktarılır (Karacan, 2010:253).

2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARIN KULLANIM DIŞI KALMASI

İşletmenin kullanımında olan maddi duran varlıklar , maddi duran varlık hesaplarında izlenmektedir. Ancak işletme kullanımında olan bir maddi duran varlığını hizmet dışı bırakırsa , bu varlığını maddi duran varlık hesaplarındaki ilgili hesapta izleyemeyecektir. Söz konusu maddi duran varlığı 294 - Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabında izlemesi gerekir. Söz konusu maddi duran varlığın amortismanları da 257 Birikmiş Amortismanlar hesabından , 299- Birikmiş amortismanlar hesabına aktarılacak ve amortisman ayrılmaya devam edilecektir . (Örten ve Karapınar (b), 2007:165).

BÖLÜM 3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 (TMS 16) MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıkların TMS 16 kapsamında irdelenmesi, standardın başlıkları esas alınarak yapılacaktır.

3.1.AMAÇ

Standardın 1. maddesinde “bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.” ifadesiyle standardın amacı belirtilmektedir.

Standardın bu ifadesine göre, maddi duran varlıkların ilk defa kayda alınması, amortismanlarının ayrılması, defter değerlerinin belirlenmesi, değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi ve bu hususların finansal tablolara yansıtılması, standardın amacını oluşturmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012:217).

Standardın amacında belirtilen,

- Varlıkların muhasebeleştirilmesi,
- Defter değerlerinin belirlenmesi,
- Amortisman tutarlarının hesaplanması ve

• Değer düşüklüğü zararları maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular olmaktadır. (Sarıay, 2011:111).

Ayrıca , standardın amacını belirten ifadede , maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle muhasebe kayıtlarında izlenemeyeceği anlaşılmaktadır. Standart bu durumu önlemek için hangi ilkelere uyulması gerektiğini de belirlemektedir (Yıldıztekin, 2010:262).

Maddi duran varlığın net defter değerinin , kullanım ya da satış yoluyla geri kazanılacak tutardan daha düşük olması , maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle muhasebe kayıtlarında izlendiği anlamına gelecektir. Standart bu durumu önleyici ilkeleri belirlemektedir (Akgün, 2009:3).

3.2.KAPSAM

Standardın kapsamı , standardın 2-5. maddelerinde belirtilmiştir:

Madde 2: Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece , maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır.

Madde 3: Bu standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

(a) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

(b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler*). Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz: “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı).

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak, bu Standart (b) - (d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Madde 4: Diğer standartlar , bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin , risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda , bu varlıklara ilişkin amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.

Madde 5: “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme , bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

Standardın kapsam bölümünde hangi maddi duran varlıkların bu standart kapsamına dahil olmayacağı belirtilmiştir. Satış amaçlı elde tutulan maddi varlıklar , tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar , madenlere ilişkin arama , hazırlık , çıkarma ve değerlendirme harcamaları / varlıkları , petrol , doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar , yatırım amaçlı gayrimenkuller konuları dışında kalan her türlü maddi duran varlıklar bu standart kapsamına girmemektedir. Sayılan bu hususlar için ayrı standartlar yayınlanmıştır (Kaya ve Dinç, 2007:244).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların , maden ve petrol , doğalgaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar bu standardın kapsamındadır (Hızarcı, 2015:4).

3.3.TANIMLAR

Standardın 6. maddesinde standartta geçen terimlerin tanımları aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- (a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması
- (b) Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.

(TMS 41'in 5A-5B paragrafları taşıyıcı bitki tanımına ilişkin detaylı bilgi içerir.)

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

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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

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

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

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

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Maddi duran varlıklar:

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve

(b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen,
fiziki kalemlerdir.

Standarttaki bu tanıma göre , bir varlık işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla edinilmişse ve birden fazla dönemde kullanılacağı tahmin ediliyorsa ve maddi bir yapıya sahipse bu varlık maddi duran varlık olarak değerlendirilecektir (Özerhan ve Yanık; 2012:217).

Maddi duran varlıkların standarttaki tanımına göre , yatırım amaçlı gayrimenkullerin maddi duran varlıklardan ayrı olarak raporlanması gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkul , sahibi tarafından kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkul olarak tanımlanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller , diğer maddi duran varlıklardan bağımsız olarak nakit akışı yaratan varlıklardır. (Gençoğlu vd., 2013:30).

Standardın kapsamına giren maddi duran varlıklar , işletme faaliyetlerinde (yönetim, pazarlama, satış, dağıtım, üretim faaliyetleri) kullanılmak amacıyla edinilmiş olan varlıklardır. Ayrıca, satışa amaçlı gayri menkuller, satışa hazır hale getirilinceye kadar bu standardın kapsamında değerlendirilecektir. Özel tükenmeye varlıklar ile özel maliyetler de yine bu standart kapsamına girmektedir (Örten vd., 2012:207).

3.4.MUHASEBELEŞTİRME

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin esasları standardın 7-10. maddelerinde düzenlenmiştir.

Madde 7: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti , sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

(a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

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

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

Madde 10: Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşaa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Standardın 7. maddesine göre, işletmenin edineceği maddi duran varlığın öncelikle, işletmeye nakit akışı (gelecekte ekonomik yarar sağlaması) sağlaması gereklidir. Söz konusu varlığını sağlayacağı nakit girişleri nakit çıkışlarından fazla olmalıdır. (Özerhan ve Yanık, 2012:218) Ayrıca söz konusu maddi duran varlığın maliyetinin de güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gereklidir.

Maddi duran varlıkların gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı konusunda güvenilir tahminlerin olması gereklidir. Maddi duran varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlamayacağı konusunda güvenilir tahminler varsa , bu varlık dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. (Ağca vd, 2009:398).

Standardın 8.maddesine göre, yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır (Özerhan ve Yanık, 2012:218).

Bir işletme önemli yedek parça ve yedek malzemeleri bir dönemden fazla kullanmayı bekliyorsa, bu varlıklar maddi duran varlık olarak değerlendirilir (Yükçü ve İçerli, 2007:18).

Standardın 10. maddesine göre, maddi duran varlıklar ile ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilecektir. Bu maliyetler, maddi duran varlığın ilk elde edilme sırasında veya inşaa edilmesi süresince oluşan ve sonradan maddi duran

varlıklara yapılan ekleme, maddi duran varlığı kısmi yenileme ve bakım maliyetlerini (günlük bakım maliyetleri hariç) kapsamaktadır.

3.4.1.Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi standardın 11. maddesinde ifade edilmiştir.

Madde 11: Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

Maddi duran varlığın tanımında da belirtildiği gibi, maddi duran varlığın aktifleştirilebilmesi için öncelikle, söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması gereklidir. Ancak işletme bazı maddi duran varlıkları bu amaçla edinmeyebilir. İşletmenin edineceği maddi varlık diğer maddi varlıkların gelecekte işletmeye sağlayacağı ekonomik yararları artırabilir. İşletme söz konusu maddi duran varlığı edinmezse, diğer maddi duran varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik yararlar daha az olacaktır (Gökçen vd., 2006:147). Bu nedenle bu tür varlıklar da maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir.

3.4.2.Sonraki Maliyetler

Maddi duran varlıkların aktifleştirildikten sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesi standardın 12-14. maddelerinde düzenlenmiştir.

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

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

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

Maddi duran varlık işletme aktifine kayıtlandıktan sonra ortaya çıkan bakım onarım giderleri, gider olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlığın maliyetine eklenmez.

Standartta geçen günlük bakım maliyetleri, maddi duran varlığın normal çalışmasını sağlayacak tamir masrafları (işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parçalar vb.); maddi duran varlığın herhangi bir nedenle kullanım dışı kaldığında, kullanılabilir hale getirilinceye kadar yapılan onarım masraflarını içerir (Özerhan ve Yanık, 2012:229).

Maddi duran varlıkların, kullanıldıkça bazı parçalarının yenilenmesi gerekebilir. Bu parçaların yenilenmesi, maddi duran varlığın verimini, kapasitesini veya faydalı ömrünü artıracaktır. Bu harcamalar maddi duran varlığın değerini artıran harcamalardır. Bu nedenle bu harcamalar maddi duran varlığın maliyetine eklenir (Özerhan ve Yanık, 2012:229).

Bazı maddi duran varlıkların kullanımının devamı için düzenli arıza kontrollerinin yapılması gereklidir. Bu kontroller genellikle büyük çaplı olmaktadır. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanmasıyla, bu şekildeki büyük çaplı kontrollerin maliyeti maddi duran varlıkların defter değerine ilave edilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançoda çıkartılır. Bu bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin, iktisap veya inşaa ediliş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşaa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir (Öztürk, 2013:63).

3.5.Muhasebeleştirmede Ölçüm

Maddi duran varlıkların hangi değerle muhasebeleştirileceği standardın 15. maddesinde ifade edilmiştir.

Madde 15. Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.

3.5.1.Maliyet unsurları

Maliyet bedeline hangi unsurların dahil edileceği 16 -22. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Madde 16: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

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

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

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

Madde 17: Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

(a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşasıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler. (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)

(b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(c) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(d) Kurulum ve montaj maliyetleri;

(e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

(f) Mesleki ücretler.

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

Madde: 19: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

(a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

(b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

(c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve

(d) Yönetim giderleri ve diğer genel gider

Madde 20: Bir maddi duran varlık kalemi , yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

(a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;

(b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve

(c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Madde 21: 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, inşaa veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. 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.

Madde 22: İşletmece inşaa 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 dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşaa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı ile belirlenmiştir.

22A. Taşıyıcı bitkiler işletmece inşaa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda , bu standartta ‘inşaa’ ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde dikkate alınır.

Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile muhasebeleştirilecektir. Maliyet bedeli satın alma ve maliyet unsurlarından oluşmaktadır. Öncelikle varlığın satın alma bedelinin saptanması gereklidir. Satın alma sırasında indirim ve iskontolar elde edilmişse bunlar satın alma bedelinden düşülmelidir. İthalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri satın alma bedeline ilave edilecektir. Satın alınan maddi duran varlığın, işletme amaçlarının yerine getirilmesine yönelik olarak gereken yerde olması ve çalışması için katlanılan giderler satın alma bedeline ilave edilir. Ancak bu aşamadan sonra katlanılacak giderler satın alma bedeline ilave edilmeyecektir (Özerhan ve Yanık, 2012:222).

Maddi duran varlıkların faaliyete geçirilmesine ilişkin harcamalar ve kullanılmaya başlamasıyla ilgili eğitim faaliyetleri ile ilgili giderler maddi duran varlığın maliyet bedeline ilave edilmemekte, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Gençoğlu vd., 2013:36).

Yeni bir ürünü ya da hizmeti piyasaya sunma maliyetleri, yeni bir faaliyet açma maliyetleri, personelin hizmet içi eğitim maliyetleri, genel yönetim giderleri v.b. giderler maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmeyen giderler arasında yer alır (Gençoğlu, 2007:199).

3.5.2. Maliyetin Ölçümü

Maliyetin ölçümü standardın 23-28. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

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

Madde 24: Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan 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.

Madde 25: 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 (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya

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

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

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

Madde 26: Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, (a) ilgili varlık için makul gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yer aldığı aralıktaki değişkenliğin önemli olmaması durumunda veya (b) söz konusu aralıktaki çeşitli tahminlere ilişkin olasılıkların gerçeğe uygun değer

belirlenirken makul bir şekilde değerlendirilebildiği durumda, güvenilir bir şekilde ölçülebilir.

Madde 27: Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir.

Madde 28: Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

Maddi duran varlık vadeli olarak (taksitle) edinilmişse, bu durumda maddi duran varlık peşin değeri üzerinden muhasebeleştirilecektir. Maddi duran varlığın vadeli fiyatı ile peşin değeri arasındaki fark TMS-23 standardı gereğince, vade boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilecek, maddi duran varlığın maliyetine eklenmeyecektir. Ancak, maddi duran varlık özellikli varlık niteliğindeyse, bu durumda borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilecektir (Erdoğan, 2010:79).

Maddi duran varlıkların edinimiyle ilgili satın alma bedeli, ithalat için ödenen gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, satın alınan binanın yıktırılması, noter masrafları, mahkeme masrafları, değer tespiti, komisyon, taşıt alım vergisi, emlak alım vergisi gibi giderler elde etme maliyeti kapsamındadır. Ancak, maddi duran varlıkların ile ilgili borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine eklenmez. Maddi duran varlık özellikli varlık niteliğindeyse, borçlanma maliyeti maddi duran varlığın maliyetine ilave edilir (Gençoğlu vd, 2013:33).

İşletme bir maddi duran varlığı, elindeki bir başka maddi duran varlık ile takas yoluyla edinebilir. Bu durumda işletmenin elindeki maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ve ilave olarak ödenen nakit ve nakit benzeri değerler, edinilen maddi duran varlığın elde etme maliyeti olacaktır. Ama, işletme edindiği maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini, elindeki maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinden daha güvenilir olarak belirleyebiliyorsa, bu durumda maddi duran varlığın edinme maliyeti bu değeri olacaktır. Benzer maddi duran varlıkların takası söz konusuysa ve takas konusu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa, edinilen maddi duran varlığın maliyet bedeli, vazgeçilen maddi duran varlığın kayıtlı değeri esas alınarak belirlenir (Gençoğlu, 2007:201-202).

3.5.3.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Maddi duran varlık aktifleştirildikten sonra hangi değerle ölçüm yapılması gerektiği standardın 29 -42. maddelerinde düzenlenmiştir.

Madde 29: Bir işletme muhasebe politikası olarak Paragraf 30'daki maliyet modelini ya da Paragraf 31'deki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Madde 29'a göre maddi duran varlık aktifleştirildikten sonra, maddi duran varlığın değerlemesinin maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri ile yapılmasını ifade etmektedir. Aynı sınıfta bulunan maddi duran varlıklar aynı değerlendirme modeli ile değerlendirilir.

Standarda göre maddi duran varlıklar aktifleştirildikten sonra maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli ile ölçümlenir. İşletme seçtiği modeli aynı sınıftaki bütün maddi duran varlıklara uygulamalıdır. Örneğin işletme araçları maddi duran varlıkların bir sınıfını oluşturduğunda tüm taşıt araçların bütününe aynı model uygulanmalıdır. Seçilen model , sadece aynı sınıfta yer alan bir maddi duran varlığa değil, o sınıfın tümüne uygulanmalıdır. (Yükçü ve İçerli, 2007:19).

3.5.3.1.Maliyet modeli

Maliyet modeli standardın 30. maddesinde açıklanmıştır.

Madde 30: 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.

Birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın maliyet bedelinin değerinin zaman içerisinde azalmasıdır (Yükçü ve İçerli, 2007:19).

Maliyet modeli şu şekilde ifade edilebilir (Dokur vd, 2012,108):

Maddi duran varlığın tarihi maliyeti.....XXX

Birikmiş Amortismanlar (-).....(XX)

Birikmiş Değer Düşüş Karşılığı(-).....(x)

Maddi Duran Varlığın Net Defter Değeri.....XX

3.5.3.2.Yeniden değerleme modeli

Yeniden değerleme modelin standardın 31-42. maddelerinde açıklanmıştır.

Madde 31. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme 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 ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

32. “

33. “-”

Madde 34: Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması 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. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekli olabilir.

Madde 35: Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerleme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

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

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

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

Madde 36: Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Madde 37: Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

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

Madde 38: 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.

Madde 39: Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme

değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Madde 40: 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.

Madde 41: 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.

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

Yeniden değerlendirme modelinde en önemli zorluk, maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, yeniden değerlendirme modeli, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda uygulanır. Maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında önemli farklılık yoksa yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur (Yükçü ve İçerli, 2007:19-20).

Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin tespiti için aktif bir piyasanın varlığının olması gereklidir. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri, bağımsız değerlendirme uzmanları tarafından tespit edilir ve bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Bu yöntemin uygulanmasında ikinci bir yöntem, netleştirme yöntemidir. Netleştirme yönteminde, maddi duran varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarları düşülerek maddi duran varlığın net değerine ulaşılır. Maddi duran varlığın net değerinin, maddi duran varlığın

gerçeğe uygun değerine ulaşması için, maddi duran varlığın net değeri yeniden değerlemeye tabi tutulur. Netleştirme yöntemi genellikle binalar için kullanılmaktadır. (Kaya ve Dinç, 2007,347).

Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi dura varlığın değerinde değer artışı meydana gelirse, bu değer artışı öz kaynaklarda gösterilir. Değer azalışı meydana gelirse gelir tablosunda gösterilir (Dokur, 2012:109).

3.5.3.3.Amortisman

Amortismanlar ilgili hususlar standardın 43-49. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

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

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

Madde 45: Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

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

Madde 47: Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

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

Madde 49: Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (bkz. TMS 2). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

Arsalar sınırsız ömre sahip olmaları nedeniyle, amortisman ayrılmaz. Bu nedenle arsa ve binalar birlikte satın alındıklarında, bina ve arsanın ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gereklidir (Gücenme vd., 2013:29).

Maddi duran varlığın maliyet bedeli içerisinde önemli bir maliyet payına sahip olan parçaların her birisi ayrı ayrı amortismanına tabi tutulacaktır. Bu önemli parçaların yararlı ömürleri ve amortisman yöntemleri aynı olanlar gruplandırılabilir. Tek başına önemli bir maliyet payı olmayan parçalar da gruplandırılarak amortismanına tabi tutulur (Gökçen vd., 2006:151).

3.5.3.4.Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarının belirlenmesi ve amortisman döneminin nasıl belirleneceği standardın 50-59. Maddelerinde düzenlenmiştir.

Madde 50: Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

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

Madde 52: Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Madde 53: Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Madde 54: Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

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

Madde 56: Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

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

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

(c) Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir. (d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

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

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

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

TMS 16 amortisman uygulamasına tabi tutulacak maddi duran varlıkların neler olduğunu belirtmemiştir. Bunun yerine belli şartlar sıralayarak, bu şartları sağlayan maddi duran varlıkların amortisman tabi tutulacağını belirtmektedir. Maddi duran varlığın mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılması, başkalarına kiraya vermek veya idari amaçlar için bir dönemden daha uzun süre kullanmak amacıyla edinilmesi, maddi duran varlığın amortisman tabi olmasının şartlarıdır (Hatipoğlu, 2013:192).

Maddi duran varlığın amortisman tabi tutulabilmesi için, söz konusu varlığın yönetimin tarafından istenilen faaliyetleri yerine getirmek için gerekli yer ve duruma getirilmesi gereklidir. Bundan sonra maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı, maddi duran varlığın yararlı ömrüne sistemli bir şekilde dağıtılır (Hatipoğlu, 2013:196).

Amortisman tabi duran varlıkların, amortisman tabi tutarı, maddi duran varlığın maliyet değerinden hurda değerinin düşülmesiyle tespit edilir. Maddi duran varlığın hurda değeri önemsiz bir değer ise, amortisman tabi tutar hesaplanırken bu değer dikkate alınmaz. (Şen, 2011:139).

Maddi duran varlıkların amortisman süresi, maddi duran varlığın yararlı ömrü veya üretim miktarı esas alınarak belirlenecektir. Amortisman oranı, işletmenin maddi duran varlığı kullanımından elde edeceği faydayı yansıtmalıdır. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısını artması, kullanım yerinin değişmesi) amortisman oranının da değişmesi gereklidir.

3.5.3.5.Amortisman Yöntemi

Maddi duran varlıklar için amortisman ayırmada hangi yöntemlerin kullanılacağı standardın 60-62. Maddelerinde düzenlenmiştir.

Madde 60: Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Madde 61: Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Madde 62. 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.

Madde 62A: Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alan bir amortisman yöntemi uygun değildir. Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılat, genellikle varlığın ekonomik yararlarının tüketimi dışındaki etkenleri yansıtır. Örneğin hasılat; diğer girdiler ve işlemlerden, satış faaliyetlerinden ve satış hacimleri ve fiyatlarındaki değişikliklerden etkilenir. Hasılatın fiyat bileşeni, varlığın tüketim şekliyle ilgisi olmayan enflasyon tarafından etkilenebilir.

Standarda göre kullanılabilen amortisman yöntemleri, normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleridir.

3.5.3.5.1. Normal Amortisman Yöntemi

Örnek (Ağca vd., 2009:428):

01.10.2008 tarihinde 50.000,00 TL maliyet bedeli ile bir taşıt satın almıştır. Tahminin yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenen taşıtın kalıntı değerinin 15.000,00 TL olacağı öngörülmektedir.

$$\text{Amortisman tabi tutar} = 50.000,00 - 15.000,00 = 35.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Gideri} = 35.000,00 / 5 = 7.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{2008 Yılı Amortisman Gideri} = 7.000,00 \times (3/12) = 1.750,00 \text{ TL}$$

Tablo5. TMS – 16’Ya Göre Normal Amortisman Yönteminin Uygulanması

Yıllar	Yıllık Amortisman Gideri
2008 (Ekim-Aralık)	1.750,00
2009	7.000,00
2010	7.000,00
2011	7.000,00
2012	7.000,00
2013 (Ocak-Eylül)	5.250,00

3.5.3.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Örnek (Örten vd., 2012:213):

Bir işletme 100.000,00 TL bedelle 2008 tarihinde bir kamyon satın almıştır. Kamyonun faydalı ömrü 3 yıldır. Kamyonun kalıntı değerinin net bugünkü değeri 10.000,00 TL olarak tahmin edilmektedir.

$$\text{Amortisman Oranı} = (1/3) \times 2 = 0,66$$

Tablo 6. TMS – 16’Ya Göre Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanması

Yıllar	Dönem Başı Defter Değeri	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Gideri
2008	100.000,00	0,66	66.666,00
2009	33.334,00	0,66	22.212,00
2010	11.112,00	0,66	1.122,00

3.5.3.5.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Örnek (Gençer ve Gersil, 2004: 87):

Duran Varlığın Maliyeti = 6.600.000,00 TL

Hurda Değer = 600.000,00 TL

Faydalı Ömür = 5 Yıl

Üretim Birim Sayısı = 10.000 Birim

$(6.600.000,00 - 600.000,00) / 10.000 = 600,00$ TL

Tablo 7. TMS – 16’Ya Göre Üretim Miktarı Yönteminin Uygulanması

Yıllar	Makinenin Ürettiği Üretim Birimi	Üretim Birimi Başına Amortisman Oranı	Amortisman Gideri
1998	1800	600	1.080.000,00
1999	2000	600	1.200.000,00
2000	2400	600	1.440.000,00
2001	1800	600	1.080.000,00
2002	2000	600	1.200.000,00

3.5.3.6. Değer düşüklüğü

Madde 63: 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.

Maddi duran varlığın değerinde maliyet bedeline göre değer azalışı meydana gelirse, bu değer azalışı muhasebeleştirilecektir. Bu durumda maddi duran varlığın defter değeri,

Defter değeri =Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar – Değer Düşüklüğü Zararları olarak ifade edilecektir (Gençoğlu vd., 2013:33).

Maddi duran varlığın kayıtlı değeri, kullanım ya da satış yoluyla geri kazanılacak tutarından daha fazla olması, maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarda izlendiği anlamına gelecektir. Bu durum, maddi duran varlıkta değer düşüklüğü meydana geldiğini göstermektedir (Gençoğlu, 2007:210).

3.5.3.7.Değer düşüklüğü tazminatı

Madde 65: Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Madde 66: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 inşaa 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 inşaa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

3.6.Finansal Durum Tablosu (*Bilanço*) dışı bırakma

Madde 67: 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.

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

68A. Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz.

Madde 69: Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.

Madde 70: Eğer, 7. Paragraftaki muhasebeleştirme ilkesine göre işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

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

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

Maddi duran varlıklar (Örten vd., 2012:215).

-elden çıkarıldığında veya

-kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmiyorsa (tamamı ile kullanılmaz durumda olması) bilanço dışı bırakılır.

Maddi duran varlıklar

-Hurdaya çıkarılmışsa ve

-Kullanımdan kaldırılarak satış amaçlı olarak sınıflanmışsa, bu varlıklar için amortisman ayırmaya son verilir. Bu varlıkların aktif değerleri ile birikmiş amortisman tutarları arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak maddi duran varlık tamamen kullanılmaz durumda değil ve kullanımdan kaldırıldığında tamamen itfa edilmemişse, bu varlıklar için amortisman ayırmaya devam edilir Maddi duran varlığın bir parçasının yenilediğinde ve yenileme maliyetinin de maddi duran varlığın defter değerine eklendiğinde, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır (Ağca vd.,2009:433).

Maddi duran varlığın satışından ortaya çıkan kâr veya zarar olağan gelir ve kâr veya olağan gider ve zarar olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlık vadeli olarak satıldığında, alacak peşin değeri ile muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değeri ile peşin değeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Gençoğlu vd., 2013:41).

3.7.Açıklama

Madde 73: Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;

(b) Kullanılan amortisman yöntemleri;

(c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;

(d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),

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

(i) Girişler;

(ii) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;

(iii) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;

(iv) Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;

(v) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;

(vi) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;

(vii) Amortisman;

(viii) Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve

(ix) Diğer değişiklikler.

Madde 74: Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

(a) Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;

(b) Maddi duran varlığın inşaatı sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;

(c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve

(d) 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.

Madde 75: 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 kullanıcılarınınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

(a) Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve

(b) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

Madde 76: TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

(a) Kalıntı değerler;

(b) Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;

(c) Yararlı ömürler ve

(d) Amortisman yöntemleri.

Madde 77: Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda TFRS 13 uyarınca yapılması zorunlu açıklamaların yanı sıra aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;

(b) Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı;

(c) “-”

(d) “-”

(e) Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve

(f) Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.

Madde 78: TMS 36 uyarınca 73 üncü Paragraf (e) bendi (iv)-(vi) alt bentlerindeki açıklanması gereken bilgilere ek olarak, bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.

Madde 79: Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

(a) Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;

(b) Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;

(c) Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve

(d) Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Bu nedenle yukarıdaki tutarların işletmelerce açıklanması teşvik edilir.

BÖLÜM 4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE VERGİ USUL KANUNU İLE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMARININ KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA

4.1. UYGULAMANIN AMACI

Maddi duran varlıklarla ilgili uygulamalar çok geniş kapsamlıdır. Bu nedenle bu çalışmada amortismanlar uygulama konusu yapılmıştır. Uygulamaya konu olan işletmenin maddi duran varlıklarına ve amortisman uygulamalarına ilişkin bilgiler elde edilerek, TMS -16 standardı uygulanmıştır.

4.2. İŞLETMENİN TANITIMI VE UYGULAMA İLİŞKİN VERİLER

Uygulama yapılan ABC işletmesi Aydın ili Söke ilçesinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletme, muhasebe uygulamalarını, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanuna göre yapmaktadır. İşletme tüm maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. İşletme, 2014 takvim yılında çimento santrali kurmaya yönelik girişimlerde bulunarak aşağıda liste halinde sunulan amortisman tabii iktisadi kıymetleri edinmiştir. İşletmenin 31/12/2014 dönem sonu maddi duran varlıklar hesaplarını gösteren genel geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

Tablo 8. Uygulama Yapılan ABC İşletmesinin 31.12.2004 Genel Geçici Mizanı

HESAP KODU	HESAP ADI	AKTİF E GİRİŞ TARİHİ	AKTİFE GİRİŞ BEDELİ
252	BİNALAR		410.000,00
252.2014	2014- ÇİMENTO SANTRALİ BİNALAR		410.000,00
252.2014.001	SÖKE CUMHURİYET MH NO:3 ÇİMENTO SANTRALİ ÜRETİM YERİ	01.05.2014	300.000,00
252.2014.002	SÖKE ATATÜRK MH. NO:35 MESKEN (İŞÇİ LOJMANI)	20.08.2014	110.000,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		375.000,00
253.2014	2014 ÇİMENTO SANTRALİ TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		375.000,00
253.2014.001	VİBRATÖR 16 MT	02.02.2014	40.000,00
253.2014.002	TARTIM BUNKERİ	10.05.2014	75.000,00
253.2014.003	ÇİMENTO SİLOSU	10.05.2014	60.000,00
253.2014.004	KONTROL KABİNİ	12.05.2014	90.000,00
254.2014.005	AGREGA TANKI	12.05.2014	110.000,00
254	TAŞITLAR		540.000,00
254.2006	2014 ÇİMENTO SANTRALİ TAŞITLAR		540.000,00
254.2014.001	MERCEDES ÇEKİCİ	10.01.2014	150.000,00
254.2014.002	DOOSAN D30G FORKLİFT	01.02.2014	90.000,00
254.2014.003	TRANSMİKSER	10.05.2014	160.000,00
254.2014.004	POMPA 25 Mt	01.06.2014	140.000,00
255	DEMİRBAŞLAR		23.520,00
255.2014	2014 ÇİMENTO SANTRALİ DEMİRBAŞLAR		23.520,00
255.2014.001	SAMSUNG NOTE-3 CEP TELEFONU	20.02.2014	1.980,00
255.2014.002	VESTEL COMFORT 24A PLUS KLİMA	01.03.2014	2.050,00
255.2014.003	PROFİLO VERİFONE POS. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ	10.05.2014	940,00
255.2014.004	HP MASAÜSTÜ PC+18,5 İNÇ EKREN BİLGİSAYAR	10.05.2014	1.500,00
255.2014.005	ETA SQL ÇİMENTO SANTRALİ MUHASEBE PROGRAMI	10.05.2014	3.000,00
255.2014.006	SAMSUNG BUZDOLABI	10.05.2014	1.250,00
255.2014.007	AYAKLI TOTEM	10.05.2014	6.000,00
255.2014.008	KAMERA GÜVENLİK SİSTEMİ	10.05.2014	2.800,00
255.2014.009	MOBİLYA VE KOLTUK TAKIMI	10.05.2014	4.000,00

Vergi usul Kanununun 333 ve 339 Numaralı tebliğlerinde yer alan Amortisman oranları ve buna bağlı tükenme payları oranları ile ilgili tablo şu şekildedir.

Tablo 9.VUK 333 ve 339 Numaralı Tebliğlerinde Yer Alan Amortisman Oranları

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler (VUK 333-339 NL.TEBLİĞ)	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranı
Binalar		
Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binalar		
Beton, kargir, demir, çelik	40	% 2,50
İkamet olarak kullanımdan kiralık hale getirilen evler	50	% 2,00
Demirbaşlar		
Cep telefonu ve cep telefonu araç kiti	3	% 33,33
Klima santralleri (Ventilatör, aspiratör, ısıtıcı-soğutucu)	15	% 6,66
Buzdolabı, derin dondurucu ve bunlara benzer soğutma dolapları	10	% 10,00
Kapalı devre TV Sistemi (CCTV)	10	% 10,00
Elektronik kantar	5	% 20,00
Bilgi sistemleri		
Kişisel bilgisayarlar, el bilgisayarları (PDA), sunucu bilgisayarlar (Server)	4	% 25,00
Bilgisayar yazılımları	3	% 33,33
Ödeme kaydedici cihazlar	5	% 20,00
Taşıma araçları		
Otomobiller ve taksiler (Jipler ve arazi taşıtları dahil)	5	% 20,00
Ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar)	5	% 20,00
Kendinden hareketli yük arabaları (Kaldırma tertibatı ile donatılmış olanlar ve forkliftler)	4	% 25,00
Çimento İmalatı		
Çimento İmalatı: Çimentonun torbalanarak ticari satış amacıyla imalında kullanılan iktisadi kıymetler	20	% 5,00
Mağaza (showroom), istasyon, süpermarket ve benzeri yerlerde dış mekanlara belirli bir marka veya bir işletmeyi tanıtmak için konulan tabela, pano, totem ve billboardlar ve bunların benzerleri	7	% 14,29

Buna göre ABC şirketinin Vergi usul kanunu ve Muhasebe uygulamaları genel tebliğine göre 2014 yıl sonunda ayırması gereken amortisman tutarları ve ilgili muhasebe kayıtları ile ayrılan amortismanların şirketin dönem kar ve zararına etkileri şu şekilde olacaktır.

4.3.İŞLETMENİN MADDİ DURAN VARLIKLARINA İLİŞKİN AMORTİSMAN UYGULAMALARI

4.3.1. Binalar Hesabı

Fabrika, atölye, istasyon, terminal, garaj, hangar, kantar dairesi, kazan dairesi, pompa dairesi, elektrik santral binaları ile emsali hizmetlere mahsus binalardan Beton, kargir, demir çelik ile imal edilmiş binaların VUK 333-339 No'lu Tebliğlere göre faydalı ömrünün 40 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 252.2014.001 muhasebe kodu ile kayıtlarına aldığı çimento santrali üretim yeri ile ilgili gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarı ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{İktisadi Kıymetin Aktif Bedeli} \times (1 / \text{Faydalı ömür})$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 300.000,00 \text{ TL} \times (1 / 40)$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 7.500,00 \text{ TL}$$

_____ 31/12/2014 _____

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-01-Binalar Amortismanı

730-06-01-01-Çimento Santrali Amortismanı 7.500,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-01 Binalar Birikmiş Amortismanı 7.500,00

Çimento Santrali 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

Çimento Santralinde çalıştırılacak olan işçilerin ikametgahı için alınan meskenin ise ikamet olarak kullanılan kiralık evler için VUK 333 NL. Tebliğe göre faydalı ömrünün 50 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 252.2014.002 muhasebe kodu ile kayıtlarına aldığı İşçi Lojmanı ile ilgili gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarı ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{İktisadi Kıymetin Aktif Bedeli} \times (1 / \text{Faydalı ömür})$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 110.000,00 \text{ TL} \times (1 / 50)$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 2.200,00 \text{ TL}$$

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-01-Binalar Amortismanı

730-06-01-02-İşçi Lojmanı Amortismanı 2.200,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-01 Binalar Birikmiş Amortismanı 2.200,00 TL

İşçi Lojmanı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

4.3.2 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı

Tesis makine ve cihazlar ile ilgili olarak çimento imalatında kullanılacak iktisadi kıymetlerin VUK 333 ve 339 Nl. Tebliğlere göre faydalı ömrünün 20 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 253 - Tesis Makine ve cihazlar muhasebe kodu ile kayıtlarına aldığı çimento imalatı ile ilgili iktisadi kıymetleri için gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo 10.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlarının Amortisman Tutarları

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
vibratör 16 MT	40.000,00	20 Yıl	$(1/20)=0,05$	2.000,00
Tartım Bunkeri	75.000,00	20 Yıl	$(1/20)=0,05$	3.750,00
Çimento Silosu	60.000,00	20 Yıl	$(1/20)=0,05$	3.000,00
Kontrol Kabini	90.000,00	20 Yıl	$(1/20)=0,05$	4.500,00
Agrega Tankı	110.000,00	20 Yıl	$(1/20)=0,05$	5.500,00

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri
730-06-Amortisman Giderleri
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı
730-06-02-01-Vibratör 16 Mt. 2.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar
257-02 Tesis Mak.Cihaz Brk. Amortismanı 2.000,00
Çimento Santrali Vibratör 16 Mt. 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri
730-06-Amortisman Giderleri
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı
730-06-02-02-Tartım Bunkeri 3.750,00
257-Birikmiş Amortismanlar
257-02 Tesis Mak.Cihaz Brk. Amortismanı 3.750,00
Çimento Santrali Tartım Bunkeri 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri
730-06-Amortisman Giderleri
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı
730-06-02-03-Çimento Silosu 3.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar
257-02 Tesis Mak.Cihaz Brk. Amortismanı 3.000,00
Çimento Santrali çimento silosu 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı

730-06-02-04-Kontrol Kabini 4.500,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-02 Tesis Mak.Cihaz Brk. Amortismanı 4.500,00

Çimento Santrali Kontrol Kabini 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı

730-06-02-05- Agrega Tankı 5.500,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-02 Tesis Mak.Cihaz Brk. Amortismanı 5.500,00

Çimento Santrali Agrega Tankı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

4.3.3.Taşıtlar Hesabı

Taşıtlar hesabına kaydedilen çimento santrali ile ilgili olarak pazarlama satış ve dağıtımda kullanılacak taşıtların VUK 333-339 Nl. Tebliğlere göre faydalı ömürlerinin araçların cins ve tonajlarına göre farklılıklar göstereceği ve buna bağlı olarak faydalı ömürlerinin yine bu iktisadi kıymetlere göre farklı olacağı bahsi geçen tebliğde açıkça belirtilmiştir.Buna göre ABC şirketinin 254-Taşıtlar Hesabı kodu ile kayıtlarına aldığı imal edilen çimentonun pazarlama satış ve dağıtımını ile ilgili olarak kullanılacak iktisadi kıymetleri için gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo 11.Uygulama Yapılan İşletmenin Taşıtlarına İlişkin Amortisman Tutarları

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
Mercedes Çekici	150.000,00	5 Yıl	(1/5)=0,20	30.000,00
Dodsan D30G Forklift	90.000,00	4 Yıl	(1/4)=0,25	22.500,00
Transmikser	160.000,00	4 Yıl	(1/4)=0,25	40.000,00
Pompa 25 Mt	140.000,00	4 Yıl	(1/4)=0,25	35.000,00

_____ 31/12/2014 _____

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-01- Mercedes Çekici 30.000,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 30.000,00

Çimento Santrali Mercedes Çekici 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

_____ 31/12/2014 _____

_____ 31/12/2014 _____

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-02- Doosan D30G Forklift 22.500,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 22.500,00

Çimento Santrali Doosan D30G Forklift 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

_____ 31/12/2014 _____

_____ 31/12/2014 _____

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-03- Transmikser 40.000,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 40.000,00

Çimento Santrali Transmikser 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

_____ 31/12/2014 _____

31/12/2014

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-04- Pompa 25 Mt. 35.000,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 35.000,00

Çimento Santrali Pompa 25 Mt. 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

4.3.4. Demirbaşlar Hesabı

Demirbaşlar hesabına kaydedilen çimento santralinde kullanılacak olan demirbaşlar ile ilgili olarak VUK-333 ve 339 Nl. Tebliğlere bahsi geçen demirbaşların faydalı ömürlerinin farklılıklar göstereceği açıkça belirtilmiştir. Buna göre ABC şirketinin 255 – Demirbaşlar Hesabı kodu ile kayıtlarına aldığı demirbaşların gerek 2014 yılında gerekse sonraki yıllarda ayıracağı amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo 12.Uygulama Yapılan İşletmenin Demirbaşlarına İlişkin Amortisman Tutarları

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
Samsung Note-3 Cep Telefonu	1.980,00	3 Yıl	(1/3)=33,33	659,93
Vestel Comfort 24a Klima	2.050,00	15 Yıl	(1/15)=6,66	136,53
profilo Verifone Pos ÖKC	940,00	5 Yıl	(1/5)=0,20	188,00
HP Masaüstü Pc+18,5 İnc Ekran	1.500,00	4 Yıl	(1/4)=0,25	375,00
Eta SQL Muhasebe Programı	3.000,00	3 Yıl	(1/3)=33,33	999,90
Samsung Buzdolabı	1.250,00	10 Yıl	(1/10)=10,00	125,00
Ayaklı Totem	6.000,00	7 Yıl	(1/7)=14,28	856,80
Kamera Güvenlik Sistemi	2.800,00	10 Yıl	(1/10)=10,00	280,00
Mobilya ve Koltuk Takımı	4.000,00	5 Yıl	(1/5)=0,20	800,00

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-01- Samsung Note-3 Telefon	659,93	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		659,93
Samsung Note-3 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-02- Vestel Klima	136,53	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		136,53
Vestel Klima 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-03- Profilo Pos ÖKC	188,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		188,00
Profilo Pos ÖKC 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-04- HP Masaüstü PC	375,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		375,00
HP Masaüstü PC 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-05- ETA SQL Program	999,90	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		999,90
ETA SQL Program 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-06- Samsung Buzdolabı	125,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		125,00
ETA SQL Program 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-07- Ayaklı Totem	856,80	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		856,80
Ayaklı Totem 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-08- Kamera Güvenlik Sistemi	280,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		280,00
Kamera Güvenlik Sistemi 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-09- Mobilya ve Koltuk Takımı	800,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		800,00
Mobilya ve Koltuk Takımı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

4.3.5. 2014 YILI KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN VUK'A GÖRE İNDİRİLEBİLECEK AMORTİSMANLARIN TOPLAM TUTARLARI

İşletmenin 2014 Takvim yılı Kurumlar Vergisi matrahından Vergi Usul Kanununa ve buna bağlı 333 ve 339 numaralı tebliğler dikkate alınarak Vergi idaresi tarafından açıklanan faydalı ömürlere göre hesaplanan ve indirim konusu yapabileceği amortisman giderlerinin toplamı 160.371,16 TL'dir. Bu tutarın iktisadi kıymetlere göre dağılımı şu şekilde oluşmuştur.

Tablo 13. Uygulama Yapılan İşletmenin 2014 Kurumlar Vergisi Matrahından VUK'A Göre İndirilebilecek Amortismanların Tutarların İktisadi Kıymetlere Göre Dağılımı

HESAP KODU	HESAP İSMİ	İKTİSADI KIYMETE AİT AYRILAN AMORTİSMAN	TOPLAM BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
257-01	Binalar Birikmiş Amortismanı		9.700,00
	Çimento Santrali	7.500,00	
	İşçi Lojmanı	2.200,00	
257-02	Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı		18.750,00
	Vibratör 16 Mt.	2.000,00	
	Tartım Bunkeri	3.750,00	
	Çimento Silosu	3.000,00	
	Kontrol Kabini	4.500,00	
	Agrega Tankı	5.500,00	
257-03	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı		127.500,00
	Mercedes Çekici	30.000,00	
	Doosan D30G Forklift	22.500,00	
	Transmikser	40.000,00	
	Pompa 25 Mt.	35.000,00	
257-04	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		4.421,16
	Samsung Note-3 Cep Telefonu	659,93	
	Vestel Comfort 24A Klima	136,53	
	Profilo Pos ÖKC	188,00	
	HP Masaüstü PC	375,00	
	ETA SQL Program	999,90	
	Samsung Buzdolabı	125,00	
	Ayaklı Totem	856,80	
	Kamera Güvenlik sistemi	280,00	
	Mobilya koltuk Takımı	800,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR TOPLAMI			160.371,16

4.4. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDININ UYGULANMASI

Uygulama örneğinin Türkiye Muhasebe Standartlarından 16 No'lu Maddi Duran Varlıklar Standardına göre hesaplamasına başlamadan önce 16 numaralı standardın amortisman konusundaki yaklaşımlarını hatırlamakta fayda vardır.

TMS 16 ya göre amortisman miktarlarının hesaplanması konusunda standart ile Vergi Usul Kanunu arasında oldukça büyük farklar mevcuttur. Bu farkların en belirgin olanı VUK'da hurda (kalıntı) değer diye bir tanım olmamasına rağmen standartta iktisadi kıymetin hurda değerinin işletme tarafından tespit edilmesi ve tespit edilen bu hurda değerinin eğer önemsizse dikkate alınmaması, hurda (kalıntı) değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda ise maliyet bedelinden düşülmesi ve bu değer üzerinden işletme tarafından tespit edilen faydalı ömre göre amortisman ayrılması gibi alışılmadık bir çok dışında bir anlayış ortaya çıkmaktadır. Yine bir diğer belirgin fark ise VUK'da faydalı ömür Maliye İdaresi tarafından tespit edilirken standartta bu kriterin işletme tarafından tespit yapılmasıdır.

Ayrıca VUK'da sadece binek araçlar için kıst amortisman uygulaması yapılması yasa koyucu tarafından şart koşulurken standartta tüm amortisman tabii iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulamasının yapılması yani bütün maddi duran varlıkların için kullanıma başlandığı aydan başlamak üzere ay ay amortisman ayrılmasıdır.

Maddi Duran Varlıklar hesabında kayıtlı olan iktisadi kıymetler için ayrılması gereken amortisman tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Hurda (kalıntı) Değer}) / \text{Faydalı Ömür}$$

Standartta göre her bir iktisadi kıymete kıst amortisman uygulanması mecburi olup iktisadi kıymetin kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılmak suretiyle amortisman tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre :

$$\text{1.Yıl Amortisman Tutarı} = (\text{Yıllık Amortisman Tutarı} / 12) \times \text{Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı}$$

İktisadi kıymetin kullanılmaya başlandığı yıldaki kıst amortisman uygulaması sebebi ile ayrılamayan amortisman tutarı faydalı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olup tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Son yıldan sonraki yıl ayrılacak Amortisman Tutarı} = \text{1. Yıl Ayrılamayan Amortisman tutarı}$$

Örneğimize bu bilgiler ışığında iki tane daha sütun ilave ederek standarda göre amortisman hesaplamalarının şu şekilde olduğunu görebiliriz.

Tablo14. Uygulama Yapılan İşletmenin 31.12.2014 Tarihli Geçici Mizanın TMS 16'Ya Göre Düzenlenmesi

<i>HESAP KODU</i>	<i>HESAP ADI</i>	<i>AKTİFE GİRİŞ TARİHİ</i>	<i>AKTİFE GİRİŞ BEDELİ</i>	<i>FAYDALI ÖMÜR</i>	<i>HURDA (KALINTI) DEĞER</i>
252	BİNALAR		410.000,00		
252.2014	2014- ÇİMENTO SANTRALİ BİNALARI		410.000,00		
252.2014.001	SÖKE CUMHURİYET MH NO:3 ÇİMENTO SANTRALİ ÜRETİM YERİ	01.05.2014	300.000,00	12 YIL	80.000,00
252.2014.002	SÖKE ATATÜRK MH. NO:35 MESKEN (İŞÇİ LOJMANI)	20.08.2014	110.000,00	25 YIL	60.000,00
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		375.000,00		
253.2014	2014 ÇİMENTO SANTRALİ TESİS,MAKİNE VE CİHAZLAR		375.000,00		
253.2014.001	VİBRATÖR 16 MT	02.02.2014	40.000,00	6 YIL	10.000,00
253.2014.002	TARTIM BUNKERİ	10.05.2014	75.000,00	6 YIL	15.000,00
253.2014.003	ÇİMENTO SİLOSU	10.05.2014	60.000,00	12 YIL	10.000,00
253.2014.004	KONTROL KABİNİ	12.05.2014	90.000,00	10 YIL	25.000,00
254.2014.005	AGREGA TANKI	12.05.2014	110.000,00	4 YIL	45.000,00
254	TAŞITLAR		540.000,00		
254.2006	2014 ÇİMENTO SANTRALİ TAŞITLAR		540.000,00		
254.2014.001	MERCEDES ÇEKİCİ	10.01.2014	150.000,00	7 YIL	65.000,00
254.2014.002	DOOSAN D30G FORKLİFT	01.02.2014	90.000,00	10 YIL	25.000,00
254.2014.003	TRANSMİKSER	10.05.2014	160.000,00	4 YIL	45.000,00
254.2014.004	POMPA 25 Mt	01.06.2014	140.000,00	8 YIL	40.000,00
255	DEMİRBAŞLAR		23.520,00		
255.2014	2014 ÇİMENTO SANTRALİ DEMİRBAŞLAR		23.520,00		
255.2014.001	SAMSUNG NOTE-3	20.02.2014	1.980,00	2 YIL	250,00

	CEP TELEFONU				
255.2014.002	VESTEL COMFORT 24A PLUS KLİMA	01.03.2014	2.050,00	8 YIL	0,00
255.2014.003	PROFİLO VERİFONE POS.ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ	10.05.2014	940,00	5 YIL	0,00
255.2014.004	HP MASAÜSTÜ PC+18,5 İNÇ EKRAN BİLGİSAYAR	10.05.2014	1.500,00	4 YIL	0,00
255.2014.005	ETA SQL ÇİMENTO SANTRALİ MUHASEBE PROGRAMI	10.05.2014	3.000,00	4 YIL	0,00
255.2014.006	SAMSUNG BUZDOLABI	10.05.2014	1.250,00	4 YIL	0,00
255.2014.007	AYAKLI TOTEM	10.05.2014	6.000,00	10 YIL	1.500,00
255.2014.008	KAMERA GÜVENLİK SİSTEMİ	10.05.2014	2.800,00	8 YIL	0,00
255.2014.009	MOBİLYA VE KOLTUK TAKIMI	10.05.2014	4.000,00	5 YIL	250,00

4.4.1. Binalar Hesabında TMS-16 Uygulaması

Binalar hesabında kayıtlı olan Söke Cumhuriyet Mh No:3 Çimento Santrali Üretim Yeri için alım tarihleri ile hurda değerleri dikkate alınarak hesaplanması gereken amortisman tutarları şu şekilde olacaktır.

01/05/2014 tarihinde 300.000,00 TL bedel karşılığı edinilen çimento santrali üretim yeri ile ilgili olan iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 12 yıl hurda değerinin 80.000,00 TL olduğu tespit edildiğine göre ayrılacak amortisman tutarları şöyle olmalıdır.

$$\begin{aligned}
\text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Hurda (kalıntı) Değer}) / \text{Faydalı Ömür} \\
&= (300.000,00 - 80.000,00) / 12 \\
&= 18.333,33 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{1.Yıl Amortisman Tutarı} &= (\text{Yıllık Amortisman Tutarı} / 12) \times \text{Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı} \\
&= (18.333,33/12) \times 9 \\
&= 13.750,00 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Çimento üretim yerinin 2.3.4.5.6.7.8.9.10.11. ve 12. yıldaki amortisman tutarları 18 333,33 TL olacak faydalı ömrünün son yılı olan 12. yıldan sonraki 13.yılında ise 1. yılda ayrılamayan amortisman tutarı gider olarak yazılacaktır.

$$13. \text{ Yıldaki amortisman Tutarı} = 18.333,33 - 13.750,00 = 4.583,33 \text{ TL}$$

Yukarıda anlatılan bilgiler ışığında işletmenin söz konusu iktisadi kıymet için öngördüğü faydalı ömür hurda (kalıntı) değer ve kıst süresi ile ilgili bilgiler finansal tabloların dipnotlarında açıklanacak olup

1 yılda ayrılan amortisman tutarı için yapması gereken muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

_____ 31/12/2014 _____	
730 – Genel Üretim Giderleri	
730-06-Amortisman Giderleri	
730-06-01-Binalar Amortismanı	
730-06-01-01-Çimento Santrali Amortismanı	13.750,00
257-Birikmiş Amortismanlar	
257-01 Binalar Birikmiş Amortismanı	13.750,00
Çimento Santrali 2014 Yılı Amortisman Ayrımı	

Yine binalar hesabında kayıtlı olan Söke Atatürk Mh. No:35 Mesken (İşçi Lojmanı) için alım tarihleri ile hurda değerleri dikkate alınarak hesaplanması gereken amortisman tutarları şu şekilde olacaktır.

20/08/2014 tarihinde 110 000,00 TL bedel karşılığı edinilen işçi lojmanı ile ilgili olan iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 25 yıl hurda değerinin 60.000,00 TL olduğu tespit edildiğine göre ayrılacak amortisman tutarları şöyle olmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Hurda (kalıntı) Değer}) / \text{Faydalı Ömür} \\ &= (110.000,00 - 60.000,00) / 12 \\ &= 4.166,67 \text{ TL} \end{aligned}$$

1.Yıl Amortisman Tutarı = (Yıllık Amortisman Tutarı /12) x Kıymetin 1. yıldaki kullanım Ayı

$$\begin{aligned} &= (4.166,67/12) \times 5 \\ &= 1.736,11 \text{ TL} \end{aligned}$$

İktisadi kıymetin 2. ile 25. yıllar arası ayrılması gereken amortisman tutarları 4 166,67 TL olacak faydalı ömrünün son yılı olan 25. yıldan sonraki 26. yılında ise 1. yılda ayrılamayan amortisman tutarı gider olarak yazılacaktır.

$$26. \text{ Yıldaki amortisman Tutarı} = 4.166,67 - 1.736,11 = 2.430,56 \text{ TL}$$

Bu bilgiler ışığında işletmenin söz konusu iktisadi kıymet için öngördüğü faydalı ömür hurda (kalıntı) değer ve kıst süresi ile ilgili bilgiler finansal tabloların dipnotlarında açıklanacak olup

1 yılda ayrılan amortisman tutarı için yapması gereken muhasebe kaydı şöyle olmalıdır.

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri	
730-06-Amortisman Giderleri	
730-06-01-Binalar Amortismanı	
730-06-01-02-İşçi Lojmanı Amortismanı	1.736,11
257-Birikmiş Amortismanlar	
257-01 Binalar Birikmiş Amortismanı	1.736,11 TL

İşçi Lojmanı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

4.4.2. Tesis Makina ve Cihazlar Hesabında TMS 16 Uygulaması

Tesis makine ve cihazlar ile ilgili olarak çimento imalatında kullanılacak iktisadi kıymetlerin TMS -16 maddi duran varlıklar standardına göre farklı faydalı ömürlerin olduğu ve hurda değerlerinin her birisinde farklı olduğu hesaplandığından yıllar itibari ile ayrılan amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo15.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının TMS-16'Ya Göre Uygulaması (1)

	A	B	C	D	E	F	
İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	1. Yıl Amortisman tutarı ((A-B)/D)	1.Yıla Tekabul Eden Kıst Dönem	1.YIL Kıst Amortisman Tutarı (E/12x F)
vibratör 16 MT	40.000,00	10.000,00	02.02.2014	6	5.000,00	11 Ay	4.583,33
Tartım Bunkeri	75.000,00	15.000,00	10.05.2014	6	10.000,00	8 Ay	6.666,67
Çimento Silosu	60.000,00	10.000,00	10.05.2014	12	4.166,67	8 Ay	2.777,78
Kontrol Kabini	90.000,00	25.000,00	12.05.2014	10	6.500,00	8 Ay	4.333,33
Agrega Tankı	110.000,00	45.000,00	12.05.2014	4	16.250,00	8 Ay	10.833,33

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı

730-06-02-01-Vibratör 16 Mt. 4.583,33

257-Birikmiş Amortismanlar

257-02 Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı 4.583,33

Çimento Santrali Vibratör 16 Mt. 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri

730-06-Amortisman Giderleri

730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı

730-06-02-02-Tartım Bunkeri 6.666,67

257-Birikmiş Amortismanlar

257-02 Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı 6.666,67

Çimento Santrali Tartım Bunkeri 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri		
730-06-Amortisman Giderleri		
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı		
730-06-02-03-Çimento Silosu	2.777,78	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-02 Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı		2.777,78
Çimento Santrali çimento silosu 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri		
730-06-Amortisman Giderleri		
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı		
730-06-02-04-Kontrol Kabini	4.333,33	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-02 Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı		4.333,33
Çimento Santrali Kontrol Kabini 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

730 – Genel Üretim Giderleri		
730-06-Amortisman Giderleri		
730-06-02-Tesis Makine Cihazlar Amortismanı		
730-06-02-05- Agrega Tankı	10.833,33	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-02 Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı		10.833,00
Çimento Santrali Agrega Tankı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

Tesis Makine ve cihazlar hesap guruplarına dahil edilen iktisadi kıymetlerin standarda göre 1. yılda uygulanan kıst amortisman uygulaması ile indirilemeyen amortisman tutarları

işletmece iktisadi kıymet için tespit edilen faydalı ömürlerinin son yılından sonraki yılda ayrılacak olup bu tutarları gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo16.Uygulama Yapılan İşletmenin Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının TMS-16'Ya Göre Uygulaması (2)

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Faydalı Ömrün son yılında Ayrılacak amortisman Tutarları	Faydalı Ömrün Son Yılından sonraki Yılda Ayrılacak amortisman Tutarları
vibratör 16 MT	40.000,00	10.000,00	02.02.2014	6	5.000,00	416,67
Tartım Bunkeri	75.000,00	15.000,00	10.05.2014	6	10.000,00	3.333,33
Çimento Silosu	60.000,00	10.000,00	10.05.2014	12	4.166,67	1.388,89
Kontrol Kabini	90.000,00	25.000,00	12.05.2014	10	6.500,00	2.166,67
Agrega Tankı	110.000,00	45.000,00	12.05.2014	4	16.250,00	5.416,67

4.4.3. Taşıtlar Hesabında TMS -16 Uygulaması

Taşıtlar ile ilgili olarak hesaplara kaydedilen iktisadi kıymetlerin TMS -16 maddi duran varlıklar standardına göre farklı faydalı ömürlerin olduğu ve hurda değerlerinin her birisinde farklı olduğu hesaplandığından yıllar itibari ile ayrılacak amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo 17.Uygulama Yapılan İşletmede Taşıtlar Hesabında TMS-16 Uygulaması (1)

İktisadi Kıymetin Adı	A	B	C	D	E	F	
İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	1. Yıl Amortisman tutarı ((A-B)/D)	1.Yıla Tekabul Eden Kıst Dönem	1.YIL Kıst Amortisman Tutarı (E/12xF)
Mercedes Çekici	150.000,00	65.000,00	10.01.2014	7	12.142,86	12 Ay	12.142,86
Doosan D30G Forklift	90.000,00	25.000,00	01.02.2014	10	6.500,00	11 Ay	5.958,33
Transmikser	160.000,00	45.000,00	10.05.2014	4	28.750,00	8 Ay	19.166,67
Pompa 25 Mt	140.000,00	40.000,00	01.06.2014	8	12.500,00	7 Ay	7.291,67

31/12/2014

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-01- Mercedes Çekici 12.142,86

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 12.142,86

Çimento Santrali Mercedes Çekici 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-02- Doosan D30G Forklift 5.958,33

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 5.958,33

Çimento Santrali Doosan D30G Forklift 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-03- Transmikser 19.166,67

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 19.166,67

Çimento Santrali Transmikser 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

31/12/2014

760 – Pazarlama Satış ve dağıtım Giderleri

760-06-Amortisman Giderleri

760-06-01-Taşıtlar Amortismanı

760-06-01-04- Pompa 25 Mt. 7.291,67

257-Birikmiş Amortismanlar

257-03 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı 7.291,67

Çimento Santrali Pompa 25 Mt. 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

Taşıtlar hesaplarına dahil edilen iktisadi kıymetlerin standarda göre 1. yılda uygulanan kıst amortisman uygulaması ile indirilemeyen amortisman tutarları işletmece iktisadi kıymet için tespit edilen faydalı ömürlerinin son yılından sonraki yılda ayrılacak olup bu tutarları gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 18.Uygulama Yapılan İşletmede Taşıtlar Hesabında TMS-16 Uygulaması (2)

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Faydalı Ömrün son yılında Ayrılacak amortisman Tutarları	Faydalı Ömrün Son Yılından sonraki Yılda Ayrılacak amortisman Tutarları
Mercedes Çekici	150.000,00	65.000,00	10.01.2014	7	12.142,86	0,00
doosan D30G Forklift	90.000,00	25.000,00	01.02.2014	10	6.500,00	541,67
Transmikser	160.000,00	45.000,00	10.05.2014	4	28.750,00	9.583,33
pompa 25 Mt	140.000,00	40.000,00	01.06.2014	8	12.500,00	5.208,33

4.4.4. Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması

Demirbaşlar hesaplarına kaydedilen iktisadi kıymetlerin standarda göre farklı faydalı ömürlerin olduğu ve hurda değerlerinin her birisinde farklı olduğu hesaplandığından yıllar itibari ile ayrılacak amortisman tutarları ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Tablo 19. Uygulama Yapılan İşletmede Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması(1)

	A	B	C	D	E	F	
İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	1. Yıl Amortisman tutarı ((A-B)/D)	1.Yıla Tekabul Eden Kıst Dönem	1.YIL Kıst Amortisman Tutarı (E/12xF)
Samsung Note-3 Cep	1.980,00	250,00	20.02.2014	2	865,00	11 Ay	792,92
Vestel comfort 24 A Klima	2.050,00	0,00	01.03.2014	8	256,25	10 Ay	213,54
Profilo Verifone ÖKC	940,00	0,00	10.05.2014	5	188,00	8 Ay	125,33
HP Masaüstü Bilgisayar	1.500,00	0,00	10.05.2014	4	375,00	8 Ay	250,00
ETA SQL Program	3.000,00	0,00	10.05.2014	4	750,00	8 Ay	500,00
Samsung buzdolabı	1.250,00	0,00	10.05.2014	4	312,50	8 Ay	208,33
Ayaklı Totem	6.000,00	1.500,00	10.05.2014	10	450,00	8 Ay	300,00
Kamera Güvenlik Sistemi	2.800,00	0,00	10.05.2014	8	350,00	8 Ay	233,33
Mobilya-koltuk Takımı	4.000,00	250,00	10.05.2014	5	750,00	8 Ay	500,00

İşletme muhasebe politikaları gereği yukarıdaki tabloda yer alan ve Hurda değerleri sıfır olarak gösterilen demirbaşların kalıntı değerlerinin önemsiz olduğuna karar vermiş ve bunu dipnotlarında açıklamıştır. Bu sebeple bahsi geçen demirbaşlar için hurda değer hesaplamalara dahil edilmemiştir. Bu bilgiler ışığında demirbaşlar kalemleri ile ilgili olarak yapılacak amortisman kayıtları şu şekilde olacaktır.

_____ 31/12/2014 _____

770 – Genel Yönetim Giderleri

770-06-Amortisman Giderleri

770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı

770-06-01-01- Samsung Note-3 Telefon 792,92

257-Birikmiş Amortismanlar

257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı 792,92

Samsung Note-3 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

_____ 31/12/2014 _____

770 – Genel Yönetim Giderleri

770-06-Amortisman Giderleri

770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı

770-06-01-02- Vestel Klima 213,54

257-Birikmiş Amortismanlar

257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı 213,54

Vestel Klima 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

_____ 31/12/2014 _____

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-03- Profilo Pos ÖKC	1125,33	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		125,33
Profilo Pos ÖKC 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-04- HP Masaüstü PC	250,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		250,00
HP Masaüstü PC 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-05- ETA SQL Program	500,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		500,00
ETA SQL Program 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-06- Samsung Buzdolabı	208,33	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		208,33
ETA SQL Program 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-07- Ayaklı Totem	300,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		300,00
Ayaklı Totem 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri		
770-06-Amortisman Giderleri		
770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı		
770-06-01-08- Kamera Güvenlik Sistemi	233,33	
257-Birikmiş Amortismanlar		
257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		233,33
Kamera Güvenlik Sistemi 2014 Yılı Amortisman Ayrımı		

31/12/2014

770 – Genel Yönetim Giderleri

770-06-Amortisman Giderleri

770-06-01-Demirbaşlar Amortismanı

770-06-01-09- Mobilya ve Koltuk Takımı 500,00

257-Birikmiş Amortismanlar

257-04 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı 500,00

Mobilya ve Koltuk Takımı 2014 Yılı Amortisman Ayrımı

Demirbaşlar hesaplarına dahil edilen iktisadi kıymetlerin standarda göre 1. yılda uygulanan kıst amortisman uygulaması ile indirilemeyen amortisman tutarları işletmece iktisadi kıymet için tespit edilen faydalı ömürlerinin son yılından sonraki yılda ayrılacak olup bu tutarları gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 20. Uygulama Yapılan İşletmede Demirbaşlar Hesabında TMS-16 Uygulaması(2)

İktisadi Kıymetin Adı	Aktife Kayıtlı Bedeli	Hurda (kalıntı) Bedel	Aktife Giriş Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Faydalı ömrün son yılında Ayrılacak Amortisman Tutarı	Faydalı ömrün son yılından sonraki yılda Ayrılacak Amortisman Tutarı
Samsung Note-3 Cep	1.980,00	250,00	20.02.2014	2	865,00	72,08
Vestel comfort 24 A Klima	2.050,00	0,00	01.03.2014	8	256,25	42,71
Profilo Verifone ÖKC	940,00	0,00	10.05.2014	5	188,00	62,67
HP Masaüstü Bilgisayar	1.500,00	0,00	10.05.2014	4	375,00	125,00
ETA SQL Program	3.000,00	0,00	10.05.2014	4	750,00	250,00
Samsung buzdolabı	1.250,00	0,00	10.05.2014	4	312,50	104,17
Ayaklı Totem	6.000,00	1.500,00	10.05.2014	10	450,00	150,00
Kamera Güvenlik Sistemi	2.800,00	0,00	10.05.2014	8	350,00	116,67
Mobilya-koltuk Takımı	4.000,00	250,00	10.05.2014	5	750,00	250,00

4.4.5. 2014 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahından TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre 1. Yılda İndirilecek Amortismanların Toplam Tutarları

ABC Şirketinin 2014 Takvim yılı Kurumlar Vergisi matrahından TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre işletmenin kendisi tarafından tespit edilen faydalı ömür , hurda değer gibi tespitlere göre hesaplanan ve indirim konusu yapabileceği amortisman giderlerinin toplamı 92.363,53 TL'dir. Bu tutarın iktisadi kıymetlere göre dağılımı şu şekilde oluşmuştur.

Tablo 21. 2014 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahından TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre 1. Yılda İndirilecek Amortismanların Toplam Tutarlarının İktisadi Kıymetlere Dağılımı

HESAP KODU	HESAP İSMİ	İKTİSADI KIYMETE AİT AYRILAN AMORTİSMAN	TOPLAM BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
257-01	Binalar Birikmiş Amortismanı		15.486,11
	Çimento Santrali	13.750,00	
	İşçi Lojmanı	1.736,11	
257-02	Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı		29.194,44
	Vibratör 16 Mt.	4.583,33	
	Tartım Bunkerı	6.666,67	
	Çimento Silosu	2.777,78	
	Kontrol Kabini	4.333,33	
	Agrega Tankı	10.833,33	
257-03	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı		44.559,53
	Mercedes Çekici	12.142,86	
	Doosan D30G Forklift	5.958,33	
	Transmikser	19.166,67	
	Pompa 25 Mt.	7.291,67	
257-04	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı		3.123,45
	Samsung Note-3 Cep Telefonu	792,92	
	Vestel Comfort 24A Klima	213,54	
	Profilo Pos ÖKC	125,33	
	HP Masaüstü PC	250,00	
	ETA SQL Program	500,00	
	Samsung Buzdolabı	208,33	
	Ayaklı Totem	300,00	
	Kamera Güvenlik sistemi	233,33	
	Mobilya koltuk Takımı	500,00	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR TOPLAMI		92.363,53

ABC şirketinin kurum kazancından indirebileceği amortisman giderleri VUK ve TMS'ye göre farklılıklar arz etmektedir. İşletmenin 1. yılda VUK'a göre indirim konusu yapılabilecek amortisman tutarı 160.371,16 TL iken TMS'ye göre indirim konusu yapılabilecek amortisman tutarı 92.363,53 TL'dir. Durumu özetleyen amortisman tablosu karşılaştırmalı olarak şöyledir.

Tablo 22. VUK ve TMS 16'Ya Göre Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması

HESAP KODU	HESAP İSMİ	VUK'A GÖRE AYRILACAK AMORTİSMAN TUTARI	TMS'YE GÖRE AYRILACAK AMORTİSMAN TUTARI
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	160.371,16	92.363,53
257-01	Binalar Birikmiş Amortismanı	9.700,00	15.486,11
	Çimento Santrali	7.500,00	13.750,00
	İşçi Lojmanı	2.200,00	1.736,11
257-02	Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı	18.750,00	29.194,44
	Vibratör 16 Mt.	2.000,00	4.583,33
	Tartım Bunkerleri	3.750,00	6.666,67
	Çimento Silosu	3.000,00	2.777,78
	Kontrol Kabini	4.500,00	4.333,33
	Agrega Tankı	5.500,00	10.833,33
257-03	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı	127.500,00	44.559,53
	Mercedes Çekici	30.000,00	12.142,86
	Doosan D30G Forklift	22.500,00	5.958,33
	Transmikser	40.000,00	19.166,67
	Pompa 25 Mt.	35.000,00	7.291,67
257-04	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı	4.421,16	3.123,45
	Samsung Note-3 Cep Telefonu	659,93	792,92
	Vestel Comfort 24A Klima	136,53	213,54
	Profilo Pos ÖKC	188,00	125,33
	HP Masaüstü PC	375,00	250,00
	ETA SQL Program	999,90	500,00
	Samsung Buzdolabı	125,00	208,33
	Ayaklı Totem	856,80	300,00
	Kamera Güvenlik sistemi	280,00	233,33
	Mobilya koltuk Takımı	800,00	500,00

Standarda göre işletmenin 1. yılda kıst amortisman uygulaması tüm iktisadi kıymetler için zorunlu olduğundan VUK ile TMS arasındaki fark $160.371,16 - 92.363,53 = 68.007,63$ TL olarak tespit edilmiştir. İşletmenin 2. yıldaki ayırabileceği amortisman tutarlarını görmek her iki uygulama arasında daha sağlıklı sonuç verecektir. Buna göre 2. yıldaki ayrılacak amortisman tutarları şu şekilde olacaktır.

HESAP KODU	HESAP İSMİ	VUK'A GÖRE AYRILACAK AMORTİSMAN TUTARI	TMS'YE GÖRE AYRILACAK AMORTİSMAN TUTARI
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	160.371,16	128.606,28
257-01	Binalar Birikmiş Amortismanı	9.700,00	22.500,00
	Çimento Santrali	7.500,00	18.333,33
	İşçi Lojmanı	2.200,00	4.166,67
257-02	Tesis Makine Cihaz Birikmiş Amortismanı	18.750,00	41.916,67
	Vibratör 16 Mt.	2.000,00	5.000,00
	Tartım Bunkerı	3.750,00	10.000,00
	Çimento Silosu	3.000,00	4.166,67
	Kontrol Kabini	4.500,00	6.500,00
	Agrega Tankı	5.500,00	16.250,00
257-03	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı	127.500,00	59.892,86
	Mercedes Çekici	30.000,00	12.142,86
	Doosan D30G Forklift	22.500,00	6.500,00
	Transmikser	40.000,00	28.750,00
	Pompa 25 Mt.	35.000,00	12.500,00
257-04	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı	4.421,16	4.296,75
	Samsung Note-3 Cep Telefonu	659,93	865,00
	Vestel Comfort 24A Klima	136,53	256,25
	Profilo Pos ÖKC	188,00	188,00
	HP Masaüstü PC	375,00	375,00
	ETA SQL Program	999,90	750,00
	Samsung Buzdolabı	125,00	312,50
	Ayaklı Totem	856,80	450,00
	Kamera Güvenlik sistemi	280,00	350,00
	Mobilya koltuk Takımı	800,00	750,00

İşletmenin 2. yıldaki ayıracağı amortisman tutarı VUK'a göre 160.371,16 TL iken TMS'ye göre kıst hesaplama ortadan kalktığı için daha da artmış olan amortisman tutarı 128.606,28 TL'ye çıkmıştır. Birinci yıldaki VUK- TMS farkı , VUK lehine 68.007,63 TL iken , ikinci yıldaki bu fark daha da azalarak 31.764,88 TL'ye düşmüştür.

BÖLÜM 5. SONUÇ

İnternet hizmetinin son yirmi yılda hızla gelişmesi ile birlikte giderek küçülen dünya üzerinde bilgiye ulaşmak kolaylaşmış olup buna paralel olarak küresel gelişmelerle birlikte, işletmelerin finansal durumları ve bununla ilgili raporlamaları geniş insan topluluklarının dikkatini çeker hale gelmiştir. Firmalar açısından artan rekabet şartları farklı pazar arayışlarını beraberinde getirmekte olup farklı ülkeler ile ticaret yapan işletmelerin o ülkelerin pazarlarına mal veya hizmet ihraç edebilmelerinin ancak şeffaflık prensibi gereği kendileri ile ilgili olan bilgileri ve mali durumlarını global bir dilde raporlamalarından ve bu durumlarını bağımsız denetim kuruluşlarının denetimine tabi tutarak kendileri hakkında daha güvenilir bir algı yaratmalarından geçmektedir. Ülkemizde kurulmuş olan Kamu Gözetim Kurumu ve Maliye Bakanlığının E-Defter uygulamaları gerek raporlama gerekse mali durum hakkında uluslararası bir dilde ülkemiz işletmelerinin artan rekabet ortamında tüm dünya ile aynı dilde ve aynı rekabet ortamında ticaret yapabilmesinin yasa koyucular tarafından arz ettiği önemi ortaya koymaktadır.

Bu minvalde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilk metninde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulacağı hüküm altına alınmış fakat daha sonra bu kapsam daraltılarak menkul kıymetleri organize pazarlarda işlem gören işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Yani ilk çıkış hali ile aslında tüm sermaye şirketlerine şart koşulan bağımsız denetim daha sonra belirli kulislerin baskıları sonucu ana düşüncesinden ve mantığından saptırılmış ve daha kısıtlı bir işletmeler topluluğuna şart koşulmuştur. Devletin görevinin tam rekabetçi bir piyasada kuralları koyan , denetleyen ve hakemlik görevini yerine getiren bir pozisyondan anılan değişiklikler ile haksız rekabeti teşvik eden bir pozisyona doğru gittiği çeşitli çevreler tarafından hala daha tartışılmaktadır.

Bu tez çalışmamızda mevcut vergi yasaları ile uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) işletmeler için büyük önem arz eden maddi duran varlıklarının gerek hükümleri açısından gerekse uygulama örneği çerçevesinde bir karşılaştırılması yapılmıştır.

Maddi duran varlıklar tüm işletmelerde ticari ve üretim aşamalarında kullanılan ve yüksek bedeller ödenerek elde edilen varlıklardır. Bu varlıklara ilişkin uygulama farklılıkları 213 sayılı Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği gibi düzenlemeler ile öteden beri gelen bir disiplin içerisinde ele alınmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarından 16 numaralı Maddi Duran Varlıklar standardı Vergi Usul Kanunu ile ciddi bir anlayış farkı ortaya koymaktadır. Her işletmenin kendi çalışma alanı içerisinde kendine özgü durumları dikkate alarak yıpranma payını hesaplaması gibi temel bir değişiklik standart ile hayatımıza girmiştir.

Kullanım amaçlı maddi duran varlıkların ne şekilde aktifleştirileceği ve aktifleştirme sonrasında nasıl değerlendirileceği, değerlendirme ölçütü olarak iki modelin mevcut olduğu bu varlıklar için faydalı ömrün idare tarafından değil işletmelerin kendileri tarafından tespit edilmesi gerektiği ve kıst amortisman uygulamasının sadece kanuna göre binek araçlarda uygulanması gerekirken aslında tüm maddi duran varlıklar açısından ele alınması gerektiği gibi temelde farklılık arz eden bir durum ortaya koymaktadır.

Tezin ikinci ve üçüncü bölümlerinde maddi duran varlıkların, her iki anlayış açısından tanımlamaları yapılmış olup mevcut yasalar ile standart arasındaki temel farklılıklar ortaya konmaktadır. Tezin dördüncü bölümünde ise bir uygulama örneği çözülmüş ve örnek işletmenin Vergi usul Kanunu ile muhasebe standardı açısından amortisman ayırma koşulları, ayırabileceği amortisman tutarları ve kurum kazancından indirim konusu yapabileceği amortisman tutarları anlatılmaya çalışılmıştır.

Genel hatları ile bakıldığında bilgi kullanıcıları açısından TMS 16, Vergi usul kanununa göre daha çağdaş ve daha gerçeğe uygun bir anlayış ortaya koymaktadır. Bu çalışma içerisindeki uygulama örneğinden de görüleceği üzere TMS 16 uyarınca maddi duran varlıkların bilançodaki değerleri VUK'a oranla daha gerçekçi olmaktadır.

Bu değerlendirmeler ışığında vergi yasalarımızın standartlara uyumlu hale getirilmesi, bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi, sermaye şirketleri açısından bu standartlara uyum sorununun düzenlenmesi, ülke çapında % 98 olan aile şirketi şeklinde organize olan işletmelerin şahıs işletmesine dönüşmesinin önündeki yasal zorlukların kaldırılarak daha kolay bir uygulama mantığı ve prosedürünün geliştirilmesi ve son olarak sermaye şirketlerinin tamamının bağımsız denetime tabii olması gibi konular 21. yüzyıl Türkiye'sinde çok daha büyük bir önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

1. Ağca A. Ve Diğerleri (2009), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması,3.Baskı,Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara.
2. Akdoğan, N., Sevilengül, O.,(2003), Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, Ankara
3. Ataman, Ü., (1996), (a), Genel Muhasebe Cilt II, Türkmen Kitabevi 9.Baskı, İstanbul.
4. Ataman, Ü., (1996), (b)Genel Muhasebe Cilt I, Türkmen Kitabevi, 2.Bs, İstanbul
5. Çaldağ,Y., Ayanoğlu Y., (2012), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara.
6. Dokur, Ş. ve Diğerleri (2012),Dönem Sonu İşlemleri, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2622 –Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1590,Eskişehir.
- 7.Gençoğlu, Ü. G. ve Diğerleri (2013),Genel Muhasebe II, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2897 –Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1854,2.Baskı,Eskişehir.
- 8.Gençoğlu, Ü. G. (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar,Türkmen Kitabevi,İstanbul.
- 9.Gökçen, G. ve Diğerleri (2006),Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,Beta Basım Yayım Dağıtım,İstanbul.
- 10.Gücenme, Ü., (2004), Muhasebe Denetimi, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.
- 11.Karacan, S., (2010), Muhasebe, Orion Kitabevi, Ankara.
- 12.Kızıl A., (1996), Dönem sonu Muhasebe İşlemleri, Der Yayınları, İstanbul.
- 13.Küçük, S., (2008), Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Yıl:16 Sayı:181, Ankara
- 14.Küçüksavaş, N., (2001), Genel Muhasebe, Beta Basım, 9.Baskı, İstanbul.
- 15.Öngen, S., (2000), Vergi Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- 16.Örten, R., Karapınar, A., (2007), (a), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 4.Baskı, Ankara,
- 17.Örten, R., Karapınar, A., (2007) (b), Dönem sonu Muhasebe İşlemleri, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara,

18.Örten, R.,Kaval ve Diğerleri (2012),Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları,Gazi Kitabevi,6.Baskı,Ankara.

19.Özerhan, Y ve, Yanık S. (2012), Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları,TÜRMOB Yayınları,2.Baskı, Ankara.

20.Sevilengül, O., (1995), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 4.Baskı, Ankara.

21.Sürmen Y., (2010), Muhasebe-1, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

22.Taniş, V.N., (2009), Genel Muhasebe, Karahan Kitabevi, Adana.

23.Tek, N. (2000), Envanter ve Bilanço, İlkem Ofset,3.Baskı, İzmir.

24.Tenker N., (1999), Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

25.Uçkaç, M., (2001), Türkiye Muhasebe Standartları İle Genel Muhasebe Uygulamaları Ve Staj Değerlendirmelerine Hazırlık, Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No:3, Denizli.

26.Uçkaç, M., (2003), Genel Muhasebe, Dilara Yayınevi, Trabzon.

27.Yalkın, Y.K. (2001), Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, Ankara

28..Yükçü S. (2014), Genel Muhasebe, Altın Nokta Yayınevi, 7.Baskı, İzmir.

TEZLER

1.HIZARCI Uğur Emre (2015), Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul.

2.ÖZTÜRK Belgin (2013), Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul.

3.ERDOĞAN Birgül (2010), Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması,Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul.

SÜRELİ YAYINLAR

1.AKGÜN Ali İhsan (2009),Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 18/2, sf.1-34.

2. GENÇER Çağlan, GERSİL Aydın (2004), Mevcut Amortisman Konusuna Ve Yöntemlerine Eleştiriler ve Çözüm Önerileri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:186,sf.82-93.

3.HATIPOĞLU Ayşegül (2013), Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,sf.185-216.

4.KAYA Uğur, DİNÇ Engin (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:6 Sayı:2, sf.343-364.

5.SARIAY İbrahim (2012), Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar,Electronic Journal of Vocational Colleges,Mayıs,sf.110-124.

6.ŞEN Çiğdem (2011), Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi,sf133-160.

7.YILDIZTEKİN İhsan (2010),Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler,Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,Cilt:24 Sayı:4,sf.259-288.

8.YÜKÇÜ S., İÇERLİ Y. (2007), TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri,Mali Çözüm,Sayı:82, s.15-27.

DİĞER KAYNAKLAR

1. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 163 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliği
4. TMS 16

ÖZGEÇMİŞ

1976 Yılında Ankara'da doğdum. İlk, orta ve liseyi sırası ile Aydın ve Kuşadası ve Söke'de okuduktan sonra 1994-1995 öğretim döneminde Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümüne başladım. 1998-1999 döneminde mezun olduktan sonra 2000 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik staj başlatma sınavını kazanarak stajıma başladım. 2003 / Kasım döneminde SMMM yeterlilik sınavlarının ilk hakkımda kazanarak ruhsatımı aldım kendi işyerimin açılış tarihi olan 2005 yılı başına kadar bir bağımsız denetim kuruluşunda denetçi yardımcısı olarak mesleğime devam ettim.

2005 yılı başından beri kendi işyerimde bağımsız olarak mesleki yaşantıma devam etmekteyim. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik işimin yanında 5 yıldır Adil Yeminli Bilirkişilik yapmaktayım. Ayrıca Ankara Üniversitesinin açmış olduğu sınavlarda başarı göstererek 2014 yılı sonunda Bağımsız Denetçi olmaya hak kazandım ve 2005 yılı Haziran ayında Kamu Gözetim Kurumu'nun resmi siciline kayıt yaptırarak Bağımsız Denetçi ünvanımı tescil ettirdim.

2010 – 2013 yılları Türmob birlik delegeliği yapmış olup 2013 yılından beri Aydın Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu üyeliğim devam etmektedir.

2007 Yılından bu yana evli olup 2 çocuk sahibiyim.