

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

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 MADDİ DURAN  
VARLIKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**

**UĞUR EMRE HIZARCI  
(122008128)**

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

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Ocak 2015**

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

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 MADDİ DURAN  
VARLIKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**

**UĞUR EMRE HIZARCI  
(122008128)**

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

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Ocak 2015**

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

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 MADDİ DURAN  
VARLIKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**

**UĞUR EMRE HIZARCI  
(122008128)**

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :  
Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN .....

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat AZALTUN .....

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT .....

**İSTANBUL, Ocak 2015**

# İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	vii
KISALTMALAR.....	viii
TABLO LİSTESİ .....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR .....	3
2.1. GENEL AÇIKLAMA .....	3
2.2. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARTINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR .....	5
2.3. TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MALİYET TESPİTİ.....	6
2.3.1. Maliyet Unsurları.....	6
2.3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Giren Kalemler.....	7
2.3.1.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar .....	8
2.3.1.4. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri.....	10
2.3.1.5. Başlangıç Maliyetleri.....	12
2.3.1.6. Sonraki Maliyetler .....	13
2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ.....	14
2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler .....	14
2.4.2. Maliyet Bedeli Modeli Tanımı Unsurları .....	15
2.4.3. Yeniden Değerleme Modeli.....	15

2.4.3.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme .....	16
2.4.3.2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme .....	17
<b>2.4.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı .....</b>	<b>18</b>
<b>2.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI .....</b>	<b>23</b>
<b>2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANLAR .....</b>	<b>25</b>
2.6.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı .....	27
2.6.2. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi .....	27
<b>2.7. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>29</b>
2.7.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi .....	29
2.7.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi .....	29
2.7.3. Üretim Miktarı Yöntemi .....	30
2.7.4. Maddi Duran Varlığın Önemli Parçalarının Amortismanı .....	31
2.7.5. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma .....	32
2.7.6. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortisman .....	33
2.7.7. Binalarda Amortisman .....	35

### **BÖLÜM 3. VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN**

#### **VARLIKLAR .....**

<b>3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI .....</b>	<b>36</b>
<b>3.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN UNSURLARI .....</b>	<b>37</b>
3.2.1. Arazi ve Arsalar .....	37
3.2.2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri .....	37
3.2.3. Binalar .....	37
3.2.4. Tesis Makine ve Cihazlar .....	38
3.2.5. Taşıtlar .....	38
3.2.6. Demirbaşlar .....	38
3.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar .....	39
3.2.8. Birikmiş Amortismanlar .....	39
3.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar .....	39
3.2.10. Verilen Avanslar .....	40

<b>3.3. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MALİYET BEDELİNİN HESAPLANMASI</b> .....	<b>40</b>
<b>3.3.1. Maliyet Bedeli Tanımı</b> .....	<b>40</b>
<b>3.3.2. Maliyet Bedelinin Unsurları</b> .....	<b>42</b>
3.3.2.1. İktisap İçin Yapılan Ödemeler .....	42
3.3.2.2. Kur Farkları.....	42
3.3.2.3. Faiz Giderleri .....	43
3.3.2.4. Değerin Artırılması İçin Yapılan Harcamaları .....	44
3.3.2.5. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzü ve Teferruatı .....	46
3.3.2.6. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedeline Girmesi Zorunlu ve İhtiyari Giderler .....	46
<b>3.4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ</b> .....	<b>47</b>
<b>3.4.1. Değerleme ve Envanter</b> .....	<b>47</b>
<b>3.4.2. Değerleme Ölçütleri</b> .....	<b>49</b>
<b>3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME</b> .....	<b>55</b>
<b>3.5.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme</b> .....	<b>55</b>
3.5.1.1. İşletmenin Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapması Halinde Değerleme .	56
3.5.1.2. Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapılması Halinde Değerleme .....	56
<b>3.5.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri</b> .....	<b>56</b>
<b>3.5.3. Binalarda Değerleme</b> .....	<b>56</b>
3.5.3.1. Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin İnşa Edilmesi Durumunda Gayrimenkul Değerlemesi.....	57
3.5.3.2. Arsanın Tamamının Binaya Ayrılmamış Olması.....	57
3.5.3.3. İnşaa Giderleri .....	57
<b>3.5.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme</b> .....	<b>58</b>
<b>3.5.5. Taşıtlarda Değerleme</b> .....	<b>59</b>
<b>3.5.6. Demirbaşlarda Değerleme</b> .....	<b>61</b>
<b>3.5.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme</b> .....	<b>61</b>
<b>3.5.8. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme</b> .....	<b>62</b>
<b>3.5.9. Verilen Avanslarda Değerleme</b> .....	<b>62</b>
<b>3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN</b> .....	<b>63</b>

<b>3.6.1. Genel Açıklama.....</b>	<b>63</b>
<b>3.6.2. Amortisman Ayırma Koşulları.....</b>	<b>65</b>
3.6.2.1. İşletmede Kullanılma.....	65
3.6.2.2. Kullanım Süresinin Bir Yıldan Fazla Olması .....	66
3.6.2.3. Yıpranma Aşınma ve Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma .....	66
3.6.2.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması.....	67
3.6.2.5. Seçimlik Hakkının Kullanımı .....	67
3.6.2.6. İktisadi ve Teknik Bakımında Bütünlük Arz eden İktisadi Kıymetler...	68
3.6.2.7. İktisadi Kıymetin Değerini, Ömrünü veya Fonksiyonunu Artıran Harcamalarda Amortisman Uygulaması.....	68
3.6.2.8. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması .....	69
<b>3.6.3. Amortisman Uygulama Esası .....</b>	<b>69</b>
<b>3.6.4. Amortismanlarla İlgili Özellikli Durumlar.....</b>	<b>72</b>
<b>3.6.5. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Giderler Açısından Amortisman .....</b>	<b>73</b>
<b>3.7. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....</b>	<b>73</b>
<b>3.7.1. Normal Amortisman .....</b>	<b>74</b>
<b>3.7.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman .....</b>	<b>75</b>
<b>3.7.3. Fevkalade Amortisman.....</b>	<b>77</b>
3.7.3.1. Fevkalade Amortismanı Gerekli Kılan Nedenler.....	78
3.7.3.2. Fevkalade Amortisman Yönteminde Özellikli Durumlar .....	80
<b>3.7.4. Madenlerde Amortisman.....</b>	<b>81</b>
<b>BÖLÜM 4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE</b>	
<b>TÜRKİYE VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN MADDİ</b>	
<b>DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI İNCELENMESİ</b>	
<b>..... 82</b>	
<b>4.1. MALİYETLERDE KARŞILAŞTIRMA .....</b>	<b>82</b>
<b>4.1.1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri .....</b>	<b>82</b>

4.1.2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri .....	83
4.1.3. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı .....	85
4.2. DEĞERLEMEDE KARŞILAŞTIRMA .....	86
4.3. AMORTİSMANLARDA KARŞILAŞTIRMA .....	88
4.4. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARININ BELİRLENMESİNDE KARŞILAŞTIRMA .....	100
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ .....</b>	<b>102</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>104</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>108</b>



## ÖZET

### MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLARIN STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI VE İNCELENMESİ

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle işletmeler coğrafi sınır tanımaksızın faaliyet göstermeye başlamış; basit yapıya sahip işletmeler yerlerini hızla büyük işletmelere ve çok uluslu şirketlere bırakmışlardır. İşletmelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar söz konusu işletmelerle ilgili çıkar gruplarının işletmelerin mali durumuna yönelik bilgi edinmesi aşamasında önemli sıkıntılara yol açmış ve bunun sonucunda söz konusu sıkıntıların giderilmesi amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu konuyla ilgili olarak IAS (International Accounting Standards) adı altında muhasebe standartları yayınlanmıştır.

Standartların yürürlüğe girmesiyle “Ticari Kar” ve “ Mali Kar” kavramları arasındaki farklı tutarlar artacak olup, bu çalışmada örnekler ile karşılaştırma yapılarak maddi duran varlık hesapları açısından standartlar ile vergi uygulamaları arasındaki farkların ortaya konulmasına odaklanılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar, Amortisman.

**Tarih:**

# **ABSTRACT**

## **COMPARISON OF TANGIBLE FIXED ASSETS IN TURKISH TAX LAWS WITH TANGIBLE FIXED ASSETS IN TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND RESEARCH**

Companies have started acting without boundaries and small companies have been replaced by large and international companies as a result of globalization. The differences in the application of accounting rules have caused problems when information was requested about those companies. In order to sort out these problems, accounting applications needed to be standardized so new accounting rules were published under the name of International Accounting Standards.

When Turkish Accounting Standards coming into effect, differences between business gains and taxable profits will raise. In this study, tangible fixed assets in Turkish Tax Laws are compared with tangible fixed standards in Turkish Accounting Standards by giving examples.

**Keywords:** Turkish Accounting Standards, Tangible Fixed Assets, Depreciation

**Date:**

## KISALTMALAR

<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASCF</b>	: International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı)
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim Kurulu
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlıklar
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

# TABLO LİSTESİ

## SAYFA NO

<b>Tablo 2.1.</b>	Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme .....	17
<b>Tablo 2.2.</b>	Doğrusal Amortisman Yöntemine göre Amortisman Tutarları.....	29
<b>Tablo 2.3.</b>	TMS 16 Sisteminde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarlar .....	30
<b>Tablo 3.1.</b>	Duran Varlıkların Sınıflandırılması .....	36
<b>Tablo 3.2.</b>	İşletmeye Dahil Değerleme Ölçütleri .....	55
<b>Tablo 3.3.</b>	Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarları .....	75
<b>Tablo 3.4.</b>	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarları .....	77
<b>Tablo 3.5.</b>	Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine Geçiş .	77
<b>Tablo 4.1.</b>	Normal Amortisman Yöntemi TMS 16'ya Göre Amortisman Tutarları (TMS 16).....	90
<b>Tablo 4.2.</b>	TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu .....	90
<b>Tablo 4.3.</b>	Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16) .	92
<b>Tablo 4.4.</b>	Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16) .	92
<b>Tablo 4.5.</b>	TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu .....	93
<b>Tablo 4.6.</b>	Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16).....	94
<b>Tablo 4.7.</b>	Normal Oran ile Üretim Yönteminin Karşılaştırma Tablosu Miktarı .....	95
<b>Tablo 4.8.</b>	Azalan Bakiyeler Yöntemi İle Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu .....	95
<b>Tablo 4.9.</b>	Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar .....	96
<b>Tablo 4.10.</b>	Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar .....	97
<b>Tablo 4.11.</b>	Amortisman Yönteminde Farklılıklar .....	97
<b>Tablo 4.12.</b>	Karların Vergi Öncesi ve Vergi Sonrası Karşılaştırılması .....	100

# BÖLÜM 1. GİRİŞ

Sanayi Devrim Sonrası üretim teknolojilerin gelişmesi sonucunda işletmelerin yapılarında önemli değişiklikler olmuş, basit yapılu işletmelerin yerini giderek karmaşık yapıya sahip işletmelere bırakmışlardır. Küreselleşmeler beraber günümüzde işletmelerin sürecini devam ettirmektedir. Bu gelişim süreciyle birlikte işletmeler uluslararası bir kimliğe bürünmüş, geniş bir yelpazede pek çok çıkar grubuna bilgi aktarılması zorunluluğu doğmuştur. Bu bilgi aktarım sağlıklı bir şekilde sağlanması için muhasebe kuramlarında, kayıtlarında raporlamalarında standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda dünyada ülkeleri ve buna bağlı olarak şirketler arasındaki yakınlaşmalar, ortaklıklar ve ilişkiler muhasebe biliminde uluslararası standartların ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Uluslararası muhasebe standartları günümüzde genel kabul görmüş ve birçok gelişmiş ülke tarafından kullanılmaktadır. Avrupa Birliği'ne geçiş aşamasında olan Türkiye'de muhasebe uygulamalarının bu standartlara uygun olarak yapılması söz konusu olmuştur. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) uluslararası standartlar paralelinde bu konuya ilişkin düzenlemeleri başlatmış, KGK ise sürdürmektedir.

Şirketlerin önemli girdilerinde olan maddi duran varlıklar işletmelerin toplam aktifleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Bundan dolayı maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortisman tabii tutulması işletmeler açısından ayrı bir önem arz etmektedir.

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların muhasebe kayıtların alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması uzun yıllardan beri vergi kanunları hükümlerine göre yürütülmüştür.

Bu çalışmamızın amacı, şirket varlıkları arasında önemli bir yeri olan maddi duran varlıklara ilişkin ülkemizdeki vergi kanunları ile muhasebe standartları uygulamaların karşılaştırılmasıdır.

İkinci bölümde, maddi duran varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları kurulu tarafından yayımlanan 16 no.lu Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre maddi duran varlık değerlemesi ve amortisman konuları ayrıntılı olarak incelenmesidir. Bu aşamalara göre, esas olarak 16 no.lu Standart hükümleri dikkate alınmış, ilgili olduğu ölçülerde diğer bazı standartların hükümleri değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, duran varlık kavramını tanımlı yapılıp, Türk Muhasebe Sistemindeki duran varlıklar genel olarak ele alınmıştır.

Dördüncü bölümünde, maddi duran varlıklarda önemli bir yer tutan amortismanların konusu yapılmıştır. Son bölümünde, bütün bölümlerdeki düzenlemelerin karşılaştırılması yapılmıştır. Karşılaştırılmalar yapılırken ülkemiz vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca tez konumuzun daha iyi anlaşılması için maddi duran varlıklara ilişkin hükümler açıklanan hükümler, çözümlü uygulamalar şeklinde açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama yapılırken, vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından iki farklı ortaya konulmuş olup ilgili muhasebe kayıtları yapılmıştır.

# **BÖLÜM 2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR**

## **2.1. GENEL AÇIKLAMA**

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü demektir. Muhasebe uygulamalarının kaynağını, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturmalıdır. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir.

Uluslararası Muhasebe Standardı, ayrı ayrı muhasebe sistemi uygulayan yeni ayrı ayrı ulusal muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu kurum ve işletmelere muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı mali tabloların ayrıca değerlendirme ve sunuşlarında belirli ölçüde bir birlik sağlama amacıyla ayrı ayrı hazırlanmış kendi içinde tutarlı bir bütün olan uyulması gerekli yazılı kurallardan oluşan terimdir. Uluslararası muhasebe standartları, çok uluslu kazanç amaç kurum ve işletmelerin, uyguladıkları muhasebe sistemlerinde değil, bundan sonraki mali tabloların ayrıca değerlendirme ve sonuçlarında asgari müştereklerde birlik sağlamak için oluşturulan ve her bir kendi içinde tutarlı bir bütündür.

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir.

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayımlarının daha sonrada Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1965 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinden kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB

düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar kısaca ve sırasıyla şöyledir:

Temeli 1942’li yıllara dayanan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, (TMUD) 1972’de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya’nın Sydney kentinde toplanan 11.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı’na (International Accounting Standards Committee-IASCF) üye olmuştur.

Türkiye’deki ilk ciddi teşebbüsü TMUD’un Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçe ’ye çevirip yayınlanması ile başlamıştır. Bu değerli girişim, yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir yapıt olmaktan öteye gidememiştir. Ancak dernek, demokratik bir sivil örgüt olarak önemli bir misyonu yerine getirmiştir. Ülkemizde pek çok kişi, ilk kez bu çalışma sayesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla tanışmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıkları Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel konuları düzenlemektedir. Bu konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile birlikte değer düşüklüğü zararlarıdır. (Sipahi, 2009:119)

Standardın amacına bakıldığında öne çıkan husus maddi duran varlıklardaki ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılma keyfiyetidir. (Yükçü ve İçerli, 2007:16)

Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile varlıkları, petrol, doğalgaz ve benzeri nitelikler yenilebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar dışında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri uygulanır. Burada TMS 16 standardı tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, maden ve petrol, doğalgaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.



## 2.2. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

Maddi duran varlıklar, işletmenin toplam aktifleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Bundan dolayı maddi duran varlıklar, maddi duran varlıklarda amortisman yöntemleri ve muhasebeleştirme işlemleri üzerinde önemle durulması gereken konuları oluşturur. TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar Standardı” da, finansal tablo kullanıcıların işletmenin maddi duran varlıklarındaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarda ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların, muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması uzun yıllardan beri vergi kanunları hükümlerine göre yürütülmüştür. Güncel hale gelen “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve bunların yerleştirilmesi biçimi olan “Türkiye Muhasebe Standartları” bu konulara ilişkin çeşitli yer düzenlemeler getirmektedir. Bu yeni düzenlemeler vergi kanunlarında da değişiklik yapılmasını gerekli kılmış, bu konularda da vergi kanunlarında da değişikliğe gidilme ihtiyacı ortaya çıkmış ve gerekli bazı değişiklikler de yapılmıştır. İzleyen dönemlerde de maddi duran varlıklara ilişkin işlemler ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları’nın hükümlerinden etkilenecektir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının 6. Maddesinde Yer Alan Değerleme Kavramlarının Tanımları şöyledir:

- **Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.
- **Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığı atfedilen bedeli ifade eder.
- **Amortisman tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüklüğüyle bulunan tutarı ifade eder.
- **Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması ifade eder.

- **İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı 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 arasından ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.
- **Değer Düşüklüğü Zarar:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.
- **Geri Kazanabilir 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.

## 2.3. TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MALİYET TESPİTİ

### 2.3.1. Maliyet Unsurları

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerler ile muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- 1) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- 2) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

- 3) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretim dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,
- 4) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- 5) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- 6) İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- 7) Kurulum ve montaj giderleri; maddi duran varlığın kullanılacağı yere veya yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler,
- 8) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden varlığı gerekli yer duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi),
- 9) Mesleki ücretler. (TMS 16, 16-17)

TMS 16 Standardının 18.maddesinde; 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 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS 37 Karşılıklar Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.

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

TMS 16 standardın 7’inci maddesi uyarınca, varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır.

Standardın devam eden ilgili maddelerinde Muhasebeleştirme İlkelerine yönelik esaslarla ilgili olarak şu hususlar üzerinde durulmaktadır:

- a) Muhasebeleştirmede nelerin maddi duran varlık kalemin uygulanacağı, oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiş işletmeye özgü koşullara göre muhakeme yapılması belirtilmiştir.
- b) Bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler ile sadece bir maddi duran varlığa bağlı olarak kullanabilen yedek parça ve malzemeler maddi duran varlık olarak dikkate alınır.
- c) Güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, mevcut 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 tür yatırımlara, yasa gereği fabrika bacasına filtre takılması örnek olarak verilebilir. Zira işletme ancak filtre taktırması halinde üretim yapabileceğinden, takılan filtre duran varlık olarak kaydedilmelidir.
- d) Arsaların sınırsız yararlı ömürleri olması nedeniyle arsa ve binalar birlikte satın alındığında arsa ve binalar ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Binalar amortismanına tabi tutulduğu halde, arsaların sınırsız yararlı ömürleri olmasından amortismanına tabi tutulmaz.

Yukarıda da değindiğimiz üzere; muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedel ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır.

### **2.3.1.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar**

TMS 16 Standardın 19. Maddesinde Maddi Duran Varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsurları belirtilmiştir; yeni bir tesis açma maliyetleri, reklam maliyetleri de dahil yeni ürün ya da hizmet tanıtılmasına ait maliyetler, personellerin eğitim maliyeti dahil yeni bir yerde, yeni bir müşteri kesimiyle iş yapma maliyetleri, genel yönetim maliyetleri gibi maliyetler, bu maliyetler maddi varlığın alış fiyatına dahil olmadıklarından dolayı elde etme maliyetine dahil edilemez.

TMS 16 Standardın 23. Maddesinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar olduğu belirtilmiştir. Maddi

Duran Varlık kredi kullanılarak alınmışsa, eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyatı eşdeğer 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.

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 kalemin defter değerine dahil edilmez.

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

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.

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

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. (TMS 2). Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi karlar elimine

edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. (TMS 16 md: 22)

#### **2.3.1.4. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri**

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 değer ile ölçülür. (TMS 16 paragraf: 24)

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,

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

Bir işletme, 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.

- Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması; veya
- İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi; ve
- Yukarıdaki iki maddede 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.

Takas işleminde bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde belirlendiği kabul edilir. (TMS 16 paragraf: 26)

- İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- Belirli aralıkta çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

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

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

Buna göre satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif söz konusudur. Bunlardan ilki; TMS 23’te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gideri olarak değerlendirilmesidir. TMS 23’ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın özellikli varlıklar tanımına uyması gerekir. Bu standartta, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirebilmesi zorunlu olarak uzun bir sureyi gerektiren varlıklar “Özellikli Varlıklar” olarak tanımlanmıştır.

Özellikli varlığın maliyetine eklenebilecek borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sıranadır:

- Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,

- Borç anlaşmalarının düzenlemeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- Finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları. (Sağlam vd, 2007: 473)

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilecek tutarının saptanmasında esas alınacak bu standartta, yukarıdaki esaslara göre aktifleştirilmeyen borçlanma maliyetleri, temel yönteme göre muhasebeleştirilir ve o dönemin gideri olarak dikkate alınır.

#### **2.3.1.5. Başlangıç Maliyetleri**

İşletmelerin maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirmeleri gerekir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kalemin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonrada; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Buna göre maddi duran varlığın maliyeti, işletme tarafından inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında ve duran varlığın elde edilip yaralanabilir duruma getirilmesine kadar yapılan harcamalardan oluşur. (Sevilengül, 2014: 424)

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edinilmesi 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. (TMS 16 paragraf: 11)

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.



Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemlerde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. (Kaya, 2007: 70)

Maddi duran varlıklara ilişkin maliyetler, bir duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonrada; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. (Kaya, 2007: 70)

### **2.3.1.6. Sonraki Maliyetler**

TMS 16 Standardının 7'nolu paragrafında 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 olarak tanımlanır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilemesi 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 kapsamında bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. (TMS 16 67-72 paragraflar)

Bu açıklamalardan sonra bir duran varlığın edinilmesinden sonra onunla ilgili yapılan harcamalar şu şekilde gibi sınıflandırılabilir.

#### **a) İşletim Harcamaları**

- Duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar. Yani bakım gideri.

- Kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığından yeniden hizmet verir hale getirilmesi için getirilen harcamalar yani onarım (tamir) giderleridir.

#### **b) Geliştirme Harcamaları**

Bir duran varlığın veriminin veya ömrünün uzaması için yapılan harcamalardır. Buna değer arttırıcı harcamalar da denir. Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini veya verimini arttıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikli iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer arttırıcı harcamalar) o duran varlığın maliyetine eklenir. (Şahin, 2009: 78)

#### **Örnek:**

Bir taşıtta;

- Buji değiştirilmesi, normal hizmet verir durumda tutulmasına yönelik olduğundan, dönem gideri
- Patlayan amortisörün yenilenmesi normal hizmet durumuna döndürülmesi için gerekli olduğundan, dönem gideri,
- Otomatik boşaltma tertibatı yaptırılması, yararını arttırdığından, maliyet artışı
- Motorun komple değiştirilmesi, yararlı olma süresini uzattığından, maliyet artışı olarak muhasebeleştirilir. (Sağlam vd.2007; 477)

Duran varlığın ömrünü arttırıcı harcamalar, sağlanan ek ömür için de verimi arttıran harcamalar ise kalan ömür içinde gidere dönüştürülür.

## **2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ**

### **2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler**

TMS 16 standardı kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür. (TMS 16 md:15) İlk muhasebeleştirilme tarihini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birinin esas alınarak maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi mümkündür. İşletme, ilk muhasebeleştirilme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmekte serbest bırakılmıştır. (Mirza, 2013: 113)

TMS 16 standardın 29.maddesine göre, hangi yöntem seçilirse seçilsin, seçilen yöntemin ilgili tüm duran varlık sınıfı için uygulanması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların değerlemesinde de her ne kadar iki yöntem (maliyet ve yeniden değerlendirme) öngörülse de değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır.

#### **2.4.2. Maliyet Bedeli Modeli Tanımı Unsurları**

TMS 16 Standardın 30.maddesine göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Maliyet modeline göre, maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerler ile gösterilirler. Bu değer geri kazanabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz. (Örten vd.2007: 197)

Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri (maliyet eksi birikmiş amortisman) geri kazanabilir değerinden büyük ise, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlık bilançoda geri kazanabilir değer üzerinden raporlanmaktadır. Geri kazanabilir değer, gerçeğe uygun değer eksi satış giderleri ve kullanım değerinden büyük olmalıdır. Buna göre maliyet yöntemini kullanan işletmeler maddi duran varlıklarını, bu varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlayacaklardır. (Demir ve Bahadır, 2008: 74)

#### **2.4.3. Yeniden Değerleme Modeli**

Bu yöntemde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, ilk olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. (TMS 16 md: 31)

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerlemeler, bilanço raporlama dönemi sonu tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir. (TMS 16 md: 34)

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- a) Birikmiş amortisman varlığı brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır. (TMS 16 md: 35-a) bu yöntem, “Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” olarak ifade edilmektedir.
- b) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır. (TMS 16 md: 35-b) Bu yöntem “Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” ifadeleri kullanılmaktadır.

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

#### **2.4.3.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme**

TMS 16 no’lu standardın 35/a maddesinde ve amortisman ayırma ile ilgili açıklamalarına göre maddi duran varlık ve amortismanlarının düzeltilmesi ve kaydedilmesi aşağıdaki aşamalara göre yapılır.

- a) İlgili duran varlığın cari değerinin belirlenmesi ve düzeltme kaydının yapılması,
- b) Vergi mevzuatı ile uyumlama ve vergi etkisi kaydının yapılması,

- c) Birikmiş amortismanların düzeltilmesine ilişkin katsayının belirlenmesi,
- d) Birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve kaydedilmesi,
- e) Düzeltilmiş değere göre dönem amortismanının hesaplanması ve kaydedilmesi,
- f) Amortisman düzeltilmesine ilişkin vergi mevzuatı ile uyumlama ve ertelenmiş vergi etkisinin belirlenmesi ve kaydedilmesi,

Yukarıdaki açıklamalarımızda yer alan, ilgili maddi duran varlığın düzeltilmesi, düzeltme katsayısının belirlenmesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve ayrılacak amortisman tutarının hesaplanması Tablo 2.1’de açıklandığı gibidir.

**Tablo 2.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme**

<b>a) Cari Değerin Hesaplanması</b>	= Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi
<b>b) Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı</b>	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
<b>c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi</b>	= Birikmiş AmortismanxDeğerleme Katsayısı
<b>d) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması</b>	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

**Kaynak:** (Örten ve Bayırlı , 2007: 110)

**Örneğin;** 2012 yılı içinde 10.000 TL bedelle alınan ve yararlı ömrü 5 yıl olan bir makinenin 2013 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 9.900 TL olarak belirlenmişse söz konusu makineye ilişkin birikmiş amortismanlar şu şekilde düzeltilir:

<b>Cari Değer</b>	9.900 (10.000–100)
<b>Düzeltilme Katsayısı</b>	0,99 (9.900/10.000)
<b>Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman</b>	1.980 (2.000x0,99)
<b>Ayrılacak Amortisman</b>	<u>1.980 (9.900x0,20)</u>
<b>Toplam Amortisman</b>	3.960 TL

#### 2.4.3.2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme

TMS 35.maddenin “b” bendi sadece “Birikmiş Amortismanların” nasıl düzeltileceğine ilişkindir. Gelecekte amortisman hesaplama veya ayrılmasının bu standardın 39. ve 40.maddelerindeki uygulamanın bir parçası olduğu da ayrıca ifade edilmektedir.

Bu uygulamaya göre, birikmiş amortismanlar yeniden değerlendirme katsayısı ile düzeltilir. Yeni ayrılacak amortisman gerçeğe uygun değer (düzeltilmiş değer) üzerinden ayrılır. Böylece yeniden değerlendirme uygulamasına ve enflasyon muhasebesi

düzeltilmelerine uygun bir şekilde maddi duran varlıklar düzeltilmiş ve gerekli amortismanın ayrılması gerçekleştirilmiş olur. (Örten ve Bayırlı, 2007: 110)

Buradaki uygulama ile 35/a'daki uygulama arasındaki en belirgin fark, yeniden değerlendirme farklarının net değerlere göre belirlenmesidir.

**Örnek:**

Beyza A.Ş. 01.10.2008 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan demirbaşın 85.000 TL'ye satın almıştır. 31.12.2011 tarihinde demirbaşın birikmiş amortismanı 55.250 TL'dir. 31.03.2012 tarihinde demirbaşın yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmasına karar verilmiştir. Demirbaşın değerinin %40 oranında arttığı tespit edilmiştir. ( 12 aylık amortisman gideri  $85.000 \times 20\% = 17.000$  TL'dir.)

$$85.000 \text{ TL} \times 0,40 = 34.000 \text{ TL}$$

$$55.250 \text{ TL} \times 0,40 = \underline{22.100 \text{ TL}}$$

Yeniden Değerleme Değer Artışı 11.900 TL

\_\_\_\_\_ 31.03.2012 \_\_\_\_\_

255\_Demirbaşlar 34.000

257\_B.Amortismanlar 22.100

522\_Yeniden Değerleme Fonu 11.900

\_\_\_\_\_

#### **2.4.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı**

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, doğrudan öz kaynak hesap grubunda "Yeniden Değerleme Değer Artışı" adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

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

artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar (gelir tablosu), üzerinden yapılmaz. (TMS 16 paragraf 41)

**Örnek:** (Demir, 2012: 109)

01.01.2012 tarihinde 500.000 TL bedelle %18 KDV ile birlikte toplam 590.000 TL peşin ödeme banka aracılığıyla yapılarak bir makine satın almıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömür süresi 5 yıldır. Amortisman uygulamasında doğrusal amortisman yöntemi seçilmiştir. Kalıntı değeri sıfırdır.

**Durum 1:** Değerleme şirketine yaptırılan değerlemelerde söz konusu makinenin 01.01.2014 tarihinde geri kazanabilir tutarı (gerçeğe uygun değeri) 360.000 TL, 01.01.2015 tarihinde gerçeğe uygun değer 200.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

**a)\_Makine satın alınması**

\_\_\_\_\_ 01.01.2012 \_\_\_\_\_  
Tesis, Makine ve Cihazlar 500.000  
İndirilecek KDV 90.000  
Bankalar 590.000

**b)\_Makine yıllık amortisman**

\_\_\_\_\_ 31.12.2012 \_\_\_\_\_  
Genel Üretim Giderleri 100.000  
Birikmiş Amortismanlar 100.000  
(500.000/5=)

**c)\_Makine yıllık amortisman**

\_\_\_\_\_ 31.12.2013 \_\_\_\_\_  
Genel Üretim Giderleri 100.000  
Birikmiş Amortismanlar 100.000  
(500.000/5=)

Örneğimizde, yeniden değerlendirme modeli kullanılmıştır. Bunun için değerlendirme günlerinde gerçeğe uygun değer tespiti yapılmıştır. Yeniden değerlendirme modelinde değer artışları öz kaynaklarda Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında izlenir.

01.01.2014 tarihinde gerçeğe uygun değer 360.000 TL, net defter değeri ise aynı tarihte  $[(500.000)-(100.000+100.000)]=300.000$  TL olduğundan  $(360.000-300.000=)$  60.000 TL değer artışı kazancı olmuştur. Söz konusu değer artışının öz kaynaklarda maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesabında izlenmesi gerekir.

**a) Makinenin değer artışının öz kaynaklarda raporlanması**

_____ 01.01.2014 _____	
Tesis Makine ve Cihazlar	60.000
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışları	60.000

**b) Yeniden Değerlenmiş bedeli üzerinden amortisman ayrılması**

_____ 01.01.2014 _____	
Genel Üretim Giderleri	120.000
Birikmiş Amortismanlar	120.000
(360.000/3=)	

İzleyen yılda (01.01.2015 tarihinde) gerçeğe uygun değer 200.000 TL, net defter değeri ise  $(360.000-120.000=)$  240.000 TL olduğundan 40.000 TL maddi duran varlıklar değer azalış oluşmuştur. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince realize olmamış karlar gelir tablosuna yansıtılmaz iken, realize olmasa da zararlar gelir tablosuna yansıtılır; ancak öncelikle fonda biriken karların öncelikle mahsup edilmesi gerekir. Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme fonunda 60.000 TL bulunduğu için öncelikle 40.000 TL maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme zararlarının, yenileme fonundan mahsup edilmesi gerekir.

**a) Makinenin değer düşüklüğü zararının yeniden değerlendirme artışlarından mahsubu**

_____ 01.01.2015 _____	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	40.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	40.000



**b) Yeniden Değerlenmiş bedeli üzerinden amortisman ayrılması**

_____ 31.12.2015 _____	
Genel Üretim Giderleri	100.000
Birikmiş Amortismanlar	100.000
(200.000/2=)	
_____	_____

**c) Yeniden Değerlenmiş bedeli üzerinden amortisman ayrılması**

_____ 31.12.2016 _____	
Genel Üretim Giderleri	100.000
Birikmiş Amortismanlar	100.000
(200.000/2=)	
_____	_____

**2.4.5. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışlarının Kaydı**

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. (TMS 16 md: 40)

Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıklar ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşürülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısmı gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi duran varlık kaleminin değer düşüklüğü olduğunu anlamak için işletme TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerini nasıl belirlediğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman tahakkuk ettiğini ya da iptal ettiğini açıklar. (TMS 16 paragraf 63)

Her yıl sonunda işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını incelemek ve değer düşüklüğü oluşması halinde bunu mali tablolara almak zorundadır. Söz konusu değer düşüklüklerini izlemek üzere, ayrı bir hesap açmak gerekir. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 59)

Mevcut uygulamamızda yer almayan bu işlem sürekli izlemeyi gerektirmektedir. Ayrıca ülkemizdeki mevcut durum için maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılması da yeni bir uygulama getirmektedir.

Standarda göre, varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya artış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanabilir tutarından daha fazla tutarda izleniyor

olabilir. Böyle bir durum mevcut ise, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekir.

Varlığın kayıtlı değer > Geri kazanılabilir tutar => Varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Ve varlığın kayıtlı değeri geri kazanabilir tutarına indirilir. (Gücenme, 2007: 212)

Değer düşüklüğü zararı, çalışmamızın ilgili bölümünde de belirttiğimiz üzere; bir varlığın kayıtlı değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder. Kayıtlı değer; bir varlığın birikmiş itfa tutarı ve birikmiş değer düşüklüğünün düşülmesinden sonra bilançoya alınan tutardır. Geri kazanabilir tutar ise, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir. (TMS 16 paragraf 66)

- a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin 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 kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

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

**Örnek:** (Akbulut, 2012; 583)

Defter değeri 300.000 TL olan A A.Ş.'ye ait bir arsa yakın civarda bir alış veriş merkezinin inşasına başlanmasıyla değer kazanmıştır. Uzmanlarca yapılan çalışma sonucunda arsanın değeri 2011 yılı sonunda 400.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu artış öz kaynaklar grubuna yeniden değerlendirme artışı olarak kaydedilmiştir. Ancak ertesi yıl gerçekleşme depremde AVM inşasının yıkılması ve bölgenin deprem riski açısından riskli olduğunun anlaşılmasıyla arsanın 31.12.2012 değerinin 170.000 TL'ye düştüğü tespit edilmiştir.

➤ **TMS 16 uygulaması**

- |  |            |
|--|------------|
| - Arsa defter değeri                   | 300.000 TL |
| - 31.12.2011 arsa gerçeğe uygun değeri | 400.000 TL |

- Yeniden değerlendirme değer artış fonu	100.000 TL
- Arsa 31.12.2012 değeri	170.000 TL
- Arsa değer düşüklüğü tutar	230.000 TL
- Gider Yazılacak Değer Düşüklüğü tutar	130.000 TL

➤ **Vergi Uygulaması**

- Arsa defteri değeri	300.000 TL
- 31.12.2011 defter değeri	300.000 TL
- 31.12.2012 defter değeri	300.000 TL

**Sonuç olarak**

**1-** Dönem kurumlar vergisi hesabı için, 31.12.2012’de TMS 16 uyarınca arsa değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılan 130.000 TL’nin mali kara geçerken giderlerden çıkarılması yani ticari kara eklenmesi gerekir.

**2-** Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da ayı tutar esas alınacaktır.

\_\_\_\_\_ 31.12.2012 \_\_\_\_\_

Genel Yönetim Giderleri 130.000,00

01\_Arsa Değer Düşük.

MDV Değer Artış Fonu 100.000,00

Ertelenen Vergi Varlığı 26.000,00

(130.000 x %20)

Maddi Duran Varlıklar 230.000,00

01\_Arsa

Ertelenen Vergi Gelir Etkisi 26.000,00

Yeniden Değ. Yöntemiyle arsa değer düşü.kaydı

\_\_\_\_\_

## **2.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI**

Bir işletmede maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması standardın 67.paragrafında belirtildiği üzere iki şekilde olur. Bunlar;

**a)** Elden çıkarıldığında (Satışında)

**b)** Kullanımdan yada elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenilmemesi durumlarında

Duran varlıkların elden çıkarılması, kullanımdan kaldırılması veya hiçbir yarar beklenilmemesi halinde bilançodan çıkarılması gerektiği Türkiye Muhasebe Standardı'nda vurgulanmıştır.

Bir maddi duran varlığın ekonomi yarar sağlamaması ve ekonomik değer taşınamaması halinde bilançodan çıkarılması işlemleri, muhasebe yönünden o varlığın amortisman süresini tamamlamış olup, olmamasına göre farklılık gösterecektir.

Amortisman süresi tamamlanmış bir maddi duran varlığın bilançodan çıkarılması amacıyla ilgili maddi duran varlığa ilişkin hesap ile o maddi duran varlığa ilişkin birikmiş amortismanların karşılıklı olarak kapatılması gerekir. Ancak, bu durumda maddi duran varlığın aynı zamanda bir ekonomik değer de taşınamaması gerekmektedir.

Bu noktada diğer bir sorun da maddi duran varlığın ekonomik değer taşıyıp taşımadığının saptanması sürecidir. Bu işlemin kim tarafından yapılacağı ve işlemin doğruluğu ve güvenilirliği büyük önem taşımaktadır.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır. Duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. (TMS 16 paragraf 68)

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

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

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 eşdeğer ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, Hasılat Standardı TMS 18'ye uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.(TMS 16 paragraf 72)

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

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir.(TMS 16 paragraf 66)

- a) Maddi duran varlık kalemlerin 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 TMS 16 standart uyarınca belirlenir.
- c) Değer düşüklüğü olan kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

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

## **2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANLAR**

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Amortisman uygulaması bir muhasebe uygulaması olmanın ötesinde, nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliklerini sağlamaya katkıda bulunmaktadır.

TMS 16 no'lu standartta maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulacak tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak ayrılacaktır. Duran varlıkların maliyetlerinin yararlandıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesi gereğidir. Uygulanan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ömrünün belirlenmesinde birçok faktör göz önüne alınmalıdır. Bu faktörler;

- a) Varlığın beklenen kullanımı; kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretime 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. (Demir, 2007: 66)
- c)** Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- d)** İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalardır. (Akgül ve Atama, 2004: 192)

Amortismanların ayrılmasında aşağıdaki ilkelere uyulması şarttır:

- a)** İşletmeler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanların saptanmasında esas alınabilirler.
- b)** Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir. Vergi mevzuatın amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez.
- c)** Varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerinde çeşitli nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda amortisman tabi tutulmamış tutarlar, saptanan yeni sürede itfa edilir.
- d)** Amortisman, yeniden değerlendirme uygulaması hariç, duran varlığın elde etme maliyeti üzerinden ayrılır.
- e)** Amortismanın bilanço tarihinde ayrılması gerekir. Ancak maliyet muhasebesi uygulamasında yıllık maliyet döneminden farklı bir sitemin benimsenmesi halinde, maliyet dönemine rastlayan amortisman tutarlarının hesaplanarak maliyetlere yansıtılması gerekir.
- f)** Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temel ilkedir. Ancak, uygulanan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeye dayanılarak değiştirilebilir.
- g)** Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin mali tabloların dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunludur. (Aydın vd, 2007:601)

### **2.6.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı**

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. (TMS-16 paragraf 6)

TMS 16'nın amortisman başlıklı bölümünde şu özellikli durumlar yer almaktadır.

- Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyet içinde önemli bir tutara sahip olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralama konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan yada olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.
- İşletme maddi duran varlığın bazı parçalarını ayrı ayrı amortismanına tabi tuttuğunda, tek başına önemli olmayan parçalardan oluşan kalan kısım da amortismanına tabi tutulur. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.
- Her dönem ait amortisman gideri başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Standartta yer alan düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortismanına konu olabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında yer alması koşulu da yer almaktadır.

### **2.6.2. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi**

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Başka bir deyişle, amortismanına tabi tutar bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen

diğer tutarlardan kalıntı değerin düşölmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Kalıntı değeri; bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşölerek ulaşılan tahmini tutarı ifade eder. Uygulamada bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolasıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

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

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

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

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur.

Bu nedenden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığından yada kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

TMS 16'nın 62.maddesinde amortisman hesaplama yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmıştır. İşletmeler, duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçerek kullanırlar. Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değışiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değıştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. (Yükçü ve Yılmaz, 2007: 24)



Belirtildiği gibi, amortisman yönteminin seçimi ve yararlı ömrün tahmini standartta işletmenin yargısına bırakılmıştır. Bundan dolayı, uygulanan amortisman yöntemi ve tahmin edilen yararlı ömrü veya amortisman oranlarının açıklanması, mali tablo kullanıcılarına yönetim tarafından seçilmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapmaya imkan tanıyan bilgiler sağlamaktadır.

## 2.7. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

### 2.7.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yani, yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur. (Taştan vd., 2012, 6 )

#### Örnek:

İşletme 1 Eylül 2007 tarihinde 10.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak ve hurda değerinin 500 TL olduğu tahmin edilmektedir. İlgili yıllar amortisman giderleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

**Tablo 2.2. Doğrusal Amortisman Yöntemine göre Amortisman Tutarları**

Yıllar	Normal Amortisman	Amortisman Tutarı
2007	$[10.000-500) \times 0,20] \times 5/12$	791,67
2008	$(10.000-500) \times 0,20$	1.900,00
2009	$(10.000-500) \times 0,20$	1.900,00
2010	$(10.000-500) \times 0,20$	1.900,00
2011	$(10.000-500) \times 0,20$	1.900,00
2012	$[10.000-500) \times 0,20] \times 7/12$	1.108,33

**Kaynak:** (Şahin, 2009: 99)

### 2.7.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömür boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

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

### Örnek:

Güler Gıda San. A.Ş. 01.04.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Kalıntı değeri 2.000 TL tahmin edilmektedir.

Maliyet değeri : 26.000

Kalıntı Değeri (-) : 2.000

Amortisman tabi tutar : 24.000

Yararlı Ömür : 4 yıl

Makinenin yararlı ömrü ve kalıntı değerinde bir değişiklik olmadığı takdirde yıllara göre amortisman tutarları şöyle olacaktır:

**Tablo 2.3. TMS 16 Sisteminde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarlar**

Yıllar	Amort. Tabi Değer- Birik. Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2009	24.000	% 0,50	12.000	1.000	9 Ay	9.000	12.000
2010	12.000	% 0,50	6.000	3.000 4.500		7.500	19.500
2011	4.500	% 0,50	2.250	1.500 1688	-	3.188	22.688
2012	1.312	% 0,50	656	563 491		1.053	23.741
<b>2013</b>	258	% 0,50	129	164 96	3 Ay	259	24.000

### 2.7.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu amortisman yönteminde, faydalı ömrü yerini üretim miktarına bırakmıştır. Maddi duran varlıkların üretim kapasitesi göz önüne alınarak her yıl için üretilen miktar kadar amortisman ayrılmaktadır. Maddi duran varlığın değerinden varsa kalıntı değeri çıkartılır. Söz konusu yılda üretilen miktarın toplam üretim kapasitesine oranı ile çarpılır ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplanmış olur. (Taştan vd.,2012, 7 )

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

Yıllık Amortisman Tutarı=Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

### **Örnek :**

Tuna Eğitim ve Dayanışmanlık A.Ş. 14.08.2007 tarihinde 12.000 TL maliyet bedelli bir fotokopi makinesi satın almıştır. Fotokopi makinesinin yararlı ömrü 5 yıldır ve kalıntı değeri 2.000 TL olarak öngörülmektedir.

Makine yararlı ömrü boyunca 2.500.000 adet baskı yapacaktır.

2007 yılında 300.000 adet, 2008 yılında 400.000 adet, 2009 yılında 450.000 adet baskı yapmıştır.

Amortisman Oranı =  $(12.000 - 2.000) / 2.500.000 = 0,004$

Kullanım yılları itibariyle amortisman tutarları şöyle olacaktır:

2007 yılı amortismanı =  $300.000 \times 0,004 = 1.200$

2008 yılı amortismanı =  $400.000 \times 0,004 = 1.600$

2009 yılı amortismanı =  $450.000 \times 0,004 = 1.800$

### **2.7.4. Maddi Duran Varlığın Önemli Parçalarının Amortismanı**

Maddi duran varlıkların önemli parçalarının amortismanı ile ilgili olarak TMS 16 Standardı paragraf 43-48'de aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır. Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. (Akbulut, 2012: 554)

VUK'a göre de birlikte değerlendirilmesi, amortisman ayrılması mümkündür. Ancak VUK'ta sınıflandırdıktan sonra gruplandırarak amortisman ayrılabilmesi konusu net değildir. (Örten ve Bayırlı, 2007: 125)

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.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı

ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

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

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçaların ayrı olarak amortismanına tabi tutulabilir.

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

Maddi duran varlık kalemin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Diğer varlıklar kendi faydalı ömürleri boyunca tek bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Standart uyarınca işletmenin, ilk muhasebeleştirdiği 600.000 TL'yi makinenin üç parçasına dağıtması gerekmektedir. Ancak sabit parçalar ve temel iskelet aynı faydalı ömre sahip olduğu için amortisman giderinin belirlenmesinde birlikte gruplandırılabilir ve doğrusal amortisman yöntemine göre birlikte amortismanına tabi tutulmalıdır. Maliyetin üçte biri (yani 200.000 TL) hareketli parçalara dağıtılacaktır ve maliyetin üçte ikisi (yani 400.000 TL) temel iskelet ve sabit parçalara birlikte dağıtılacaktır.

#### **2.7.5. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma**

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

VUK'a göre de birlikte değerlendirilmesi amortisman ayrılması mümkündür. Ancak VUK'da sınıflandırdıktan sonra gruplandırılarak amortisman ayrılabilmesi konusu net değildir. (Örten ve Bayırlı, 2007: 20)

**Örnek:** Bir havayolu şirketi sahip olduğu uçaklara ait kasaları gruplandırarak amortisman tabi tutmayı muhasebe politikası olarak benimsemiştir. Buna göre 2013 yılında satın alınarak aktife giren 5 adet uçağın kasaları için 4 yıl yararlı ömür belirlenmiştir. Uçak kasalarının amortisman tabi değerleri sırasıyla 10.000 TL, 25.000 TL, 15.000 TL, 20.000 TL ve 30.000 TL'dir. ve doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Buna göre uçak kasaları gruplandırıldığında toplam amortisman tabi değer 100.000 TL (10.000 TL+ 25.000 TL+ 15.000 TL+ 20.000 TL+ 30.000 TL) ve ayrılacak amortisman tutarı 25.000 TL (100.000 TL / 4 yıl) olmaktadır.

_____ 31.12.2013 _____	
740_Hizmet Üretim Maliyeti	25.000
257_Birikmiş Amortismanlar	25.000
257.05 Uçak Kasaları	
_____	_____

#### **2.7.6. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortisman**

Çalışmanın, “2.7.4. Maddi Duran Varlığın Önemli Parçaların Amortismanı” bölümünde açıklandığı üzere standartta; bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.

VUK'da maddi duran varlıkların belli parçalarına ayrı ayrı amortisman uygulaması yapılmasına ilişkin bir belirleme yer almamaktadır. Bununla birlikte VUK uygulamasında iktisadi bütünlük oluşturan bir maddi duran varlığın mütemmim cüz'ileri (bütünleyici parçaları) da ana varlığın tabi olduğu amortisman oranına tabi olmaktadır. Bir iktisadi kıymetin belli parçalarının ayrı ayrı amortisman tabi olup olmadığı konusu yargıya taşınmış ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu konuyu aşağıdaki şekilde sonuçlandırmıştır. (Başagaç, 2007: 75)

“Gayrimenkulün mütemmim cüzü durumundaki kalorifer, asansör ve benzeri tesisat, binalardan ayrı olarak amortisman tabi tutulabilecektir.” (Danıştay İçtihatları

Birleştirme Kurulu'nun;17.06.1982 tarih Esas No:1977/4, Karar no:1982/6 sayılı Kararı)

Dolayısıyla bu tip tesisat, binalardan ayrı olarak "253\_Tesis, Makine ve Cihazlar" hesabına alınıp, ayrı oranda amortismanına tabi tutulabilecektir. (Başagaç, 2007: 75)

Bununla birlikte bu uygulamanın vergi ziyanı doğuracak keyfilikte olmaması gerekir. Bu nedenle bu konunun hassas olduğunu ve İdare'nin görüşü alınmadan bölümleri ayrı ayrı amortismanına tabi tutmanın iktisadi kıymetin bütünlüğü ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtebiliriz.

Bunun yanı sıra vergi uygulamasında bir iktisadi kıymetin bölümlerin farklı faydalı ömre göre farklı amortismanına tabi tutulması yine de TFRS VUK farklılığını ortadan kaldırmayacaktır. Çünkü;

1. VUK genel tebliğlerinde belirtilen amortisman süreleri ile TFRS amortisman süreleri,
2. VUK'un dikkate aldığı amortismanına tabi tutar ile TFRS'nin dikkate aldığı amortismanına tabi tutar ve
3. VUK'un bir dönemde dikkate alacağı amortisman tutarı ile TFRS'nin dikkate alacağı amortisman kısmı

Açılarından her iki uygulama ve sonuçları farklı olmaya devam edecektir.

**Örnek:** (Akbulut, 2012: 556)

(A) A.Ş. 1 Ocak 2012 tarihinde bir adet ağır iş makinesini 600.000 TL'ye satın almıştır.

Makine eşit değerde üç parçadan oluşmaktadır:

- i. Sabit parçalar – yönetim sabit parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir;
- ii. Hareketli parçalar-yönetim hareketli parçaların kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 5 yıl olarak tahmin etmektedir. Ve
- iii. Temel iskeleti-yönetim temel iskeletinin kalıntı değerini sıfır ve faydalı ömrünü 25 yıl olarak tahmin etmektedir.

Yönetim ayrıca doğrusal amortisman yönteminin, makinenin tüm parçalarının gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak bir amortisman yöntemi olduğunu düşünmektedir. İşletme maddi duran varlıkların ölçümünde maliyet yöntemi kullanmaktadır. Amortisman giderlerini hiçbir

üretim ya da hizmet maliyeti ile ilişkilendirilmediği varsayılmıştır. VUK genel tebliğlerinde makinenin faydalı ömrü 15 yıl olarak yer almaktadır.

### **2.7.7. Binalarda Amortisman**

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. (Sağlam, vd, 2009: 426)

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. (Sağlam, vd, 2009: 427)

## BÖLÜM 3. VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

### 3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI

Bu ana hesap grubu; bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde, paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar. Duran varlıklar, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar olarak bölümlenir.(Demir, 2000: 379).

Duran Varlıklar; Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar şeklinde bölümlenmiş olup aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 3.1. Duran Varlıkların Sınıflandırılması**

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

**Kaynak:** (Sevilengül, 2014: 398)

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



## **3.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN UNSURLARI**

### **3.2.1. Arazi ve Arsalar**

Boş arazi ve arsalar ile herhangi bir düzenleme veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir. (Gücenme, 2005: 262)

Arazi ve arsa denildiğinde elde etme maliyeti üzerinden bu hesaba borç; elden çıkarıldığında veya üzerine bina, tesis yapılması nedeniyle yapılan bina veya tesisin maliyetine eklenmesi durumunda alacak kaydedilir.

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

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak üzere yer altında ve yer üstünde boşluk, su toprak ve kayalarla ayrılmış alanları birbirine bağlamak amacıyla yapılan; yatay, düşey bölmeler, bağlantılar ve örtüler ile düzeltme, kazı ve delme yoluyla meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar yeraltı ve yerüstü düzenlemelerini oluşturur. (Sevilengül, 2014: 433)

Hesap, yapımı tamamlanan yeraltı veya yerüstü düzeninin “258\_Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında oluşan maliyetinin bu hesaba aktararak aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yeraltı ve yer üstü tesislerin ekonomik değerini artırıcı bir harcama yapılmasında veya tamamlanmış olarak yeraltı ve yerüstü tesis satın alınmasında borçlanır. Yeraltı ve yerüstü düzenlerinin yeniden değerlemesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Hesap, yeraltı ve yerüstü düzeninin hizmet dışı kalması, yenilenmesi için sökülmesi veya devredilmesi durumunda alacaklanır. (Akdoğan ve Sevilengül, 1993: 233)

### **3.2.3. Binalar**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait her türlü binaların ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. İşletmede kullanılmak üzere bina satın alındığında veya inşa edildiğinde bu hesaba borç, elden çıkarıldığında alacak kaydedilir.

#### **3.2.4. Tesis Makine ve Cihazlar**

Üretimde kullanılan her türlü makine (torna, matkap, baskı makinesi gibi) tesis (elektrik, telefon, ısıtma, yangın tesisleri gibi), cihazlar (röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift gibi) izlendiği hesaptır.

Makineler; kendi kendine düzgün bir örnekte olmak üzere, ilk veya hammaddelerin biçimini değiştiren, biçim veren veya yer altından çıkaran, enerjiyi hareket haline getiren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten, ilgili bulunan faaliyetin yapılması için hizmet sağlayan aygıtlardır. Makine örnekleri; madde üretim makineleri, enerji üretim makineleri, atölye makineleri, diğer makineler. (Demir, 2000: 450)

Cihaz ise, birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan takımlardır. Satın alınan veya işletmece imal edilen veya ettirilen tesis, makine ve cihazların bedelleri bu hesaba borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığından alacak kaydedilir. (Sevilengül, 2014: 434)

#### **3.2.5. Taşıtlar**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar ile ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçlarının izlendiği hesaptır.(Otomobil, kamyon, otobüs, gemi, uçak vb.) Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.

Satın alınan taşıtlar bu hesaba borç, satılması veya kullanım yeteneğini kaybetmesi sonucu elden çıkartılması durumunda alacak kaydedilir. (Gökçen, 2011: 305)

#### **3.2.6. Demirbaşlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Yukarıdaki tanıma girmekle birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesinin verdiği yetkiye istinaden 2015 yılı için 880 TL'yi aşmayan demirbaşlar doğrudan gider yazılabilir.

Satın alınan veya işletmece imal edilen demirbaşlar maliyetleri üzerinden bu hesaba borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığında alacak kaydedilir.

### **3.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar**

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Diğer maddi duran varlıkların edinildikçe hesap borçlanır, elden çıkarıldıkça hesap alacaklanır. (Gökçen, 2011: 305)

### **3.2.8. Birikmiş Amortismanlar**

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır. Tekdüzen hesap planında böyle bir hesabın açılması amortisman ayırmada “endirekt” yöntemin seçildiğini göstermektedir. (Demir, 2000: 465)

Tekdüzen hesap planında birikmiş amortismanlar için tek bir defteri kebir hesabı açılmıştır. Bu nedenle tali hesaplar açılarak her bir maddi duran varlık kaleminin net değeri elde edilebilir. Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, kullanıma yeteneğini kaybedenler ise hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

### **3.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar**

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır. Duran varlığın edinilmesinin birden çok aşamada gerçekleşmesi durumunda; harcamaların yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması çeşitli sakıncaları yaratır.

Bu nedenle edinilmesi birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyet oluştuktan sonra tek tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması söz konusudur. (Akdoğan ve Sevilengül, 1993: 235)

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek bu hesaba alacak kaydedilir.

### **3.2.10. Verilen Avanslar**

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerin(nakden ödeme, virman, havale, akreditif karşılıkları vb.) izlendiği hesaptır. Sipariş avansı veya Sipariş ile ilgili giderleri bu hesapta izlenir. Duran varlıkların imal veya inşasında kullanılacak malzeme için verilen avansların bu hesapta izlenmesi gerekir. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malzeme teslim alındığında, ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. (Tokay, 2002: 18).

Maddi duran varlık hesaplarının işleyişi ilgili ortak özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür

- Maddi duran varlıkların iktisabı (edinilmesi),
- Maddi duran varlıkların değerini artırıcı harcama yapılması,
- Maddi duran varlıkların tamir bakım ve onarım giderleri,
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
- Maddi duran varlıkların yenilenmesi
- Maddi duran varlıkların amortisman işlemler

## **3.3. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MALİYET BEDELİNİN HESAPLANMASI**

### **3.3.1. Maliyet Bedeli Tanımı**

Maliyet Bedeli VUK'un 262'inci maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerini artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Kanun'un amortismanına tabi tuttuğu gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen sabit kıymetler, esas itibariyle ya satın alınarak ya da imal veya inşa edilerek iktisap edildiklerinden, maliyet bedelinin temel unsuru ya satın alma bedeli ya imal veya inşa bedelidir.

Vergi Usul Kanun'unun 270'inci maddesinde; satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasında ve arsasının tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edileceği belirtilmiştir. İşletmeler söz konusu giderleri, maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak kaydetme imkanına sahiptirler.

Kanun'unun 271'inci maddesinde bir diğer iktisap şekli olan imal ve inşa konusu ele alınarak; inşa edilen binalar, gemilerde inşa giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. Kanun'a göre, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya doğrudan gider olarak kaydedilebilir.

VUK'nun 272'nci maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetinin devamı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetini uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler. Yapılan gider, iktisadi kıymetin ömrünü artırmayıp, fonksiyonu artırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarda amorti edilir.

VUK'nun 273.maddesinde ise demirbaş eşyanın değerlendirilmesi ile ilgili hususlar yer almaktadır. Buna göre; alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden başka, komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri bilinmiyorsa ya da maliyet bedelleri ile değerlendirilmeleri mümkün değilse, Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesine göre; iktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değeriyle, bunların dışındakiler ise varsa borsa rayiçleri, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilmesi ve bu tutar üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

### **3.3.2. Maliyet Bedelinin Unsurları**

#### **3.3.2.1. İktisap İçin Yapılan Ödemeler**

İktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi ile ilgili olarak yapılan ve doğrudan iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili olan taşıma, taşıma sigortası, alım satım vergisi, yükleme ve boşaltma giderleri, gümrük vergisi gibi giderlerin doğrudan doğruya iktisadi kıymeti iktisap edilmesi yani işletmenin mülkiyetine girip, kullanıma veya satışa hazır durumu gelinceye kadar yapılması gereken giderlerin vergi hukuku açısından maliyet bedeline eklenme zorunluluğu yoktur.

#### **3.3.2.2. Kur Farkları**

Gayrimenkullerin iktisabında kullanılan döviz kredileri ile ilgili kur farklarının 104 nolu VUK genel tebliğinde, hangi dönemde meydana gelirlerse gelsinler her hesap dönemi sonunda sabit varlığın maliyet bedeli ile ilgilendirilip amortisman hesaplarını değiştirme zorluğu yaratması, yatırımcı işletmelere büyük bir külfet yüklemesi sebebiyle 121 nolu VUK Genel Tebliği ile yeniden ele alınarak düzenlenmiştir.

- (i) 121 nolu VUK Genel Tebliğine göre, para değerindeki dalgalanmalar ve serbest kur tatbikatı sebebiyle meydana gelen kur farklarının maliyet bedeli yerine ilgili yılın netice hesaplarına intikal ettirilmesi uygun görülmüştür. Bununla beraber, aynı tebliğ, dileyen mükelleflerin kur farklarını 104 nolu genel tebliğe göre işleme tabi tutabileceklerini de belirtmiştir. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerektiği, işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılabileceği ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulabileceği,
- (ii) 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 dönemin sonuna kadar olanların kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu, aynı kıymetle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan

kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılabileceği veya maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Bu durumda kur farkları ile ilgili en uygun davranış, sabit varlığın aktife girdiği dönemde tahakkuk eden kur farkının maliyete dahil edilmesi daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarının ise doğrudan gidere yazılmasıdır.

Yabancı kaynaklı kredi ile iktisap edilen gayrimenkulün aktife girdiği dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının sabit varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi zorunludur.

Sabit varlığın aktife girdiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının maliyet bedeline ilave edilmesi durumunda sabit varlığın yeni amortisman payı, sabit varlığın kur farkının çıktığı dönem sonundaki net defter değerine kur farkının ilave edilmesi ve bulunan bu tutarın kalan itfa süresine bölünmesi ile hesaplanır.

Kur farkının ortaya çıktığı dönem sabit varlığın tamamen itfa edilmiş olması diğer bir ifade ile sabit varlığın net defter değerinin sıfır olması durumunda kur farkı doğrudan gidere kaydedilir.

163 ve 187 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde yatırım finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarının kuruluş dönemine ait olanlarının aktifleştirilerek yatırımın maliyetine ilave edilmesi ve amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. İşletme dönemine ait faiz ve kur farklarının doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması mükellefin tercihine bırakılmıştır. Yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönem ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farkları yatırımın maliyetine girdiğinden yatırım indiriminden faydalanır ve yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

### **3.3.2.3. Faiz Giderleri**

Vergi idaresi, gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar gerçekleşen faizlerin, iktisap edilen gayrimenkullerin maliyet bedellerine dahil edilmesi gerektiği görüşler vardır.

Bu konuda ileriye sürülen gerekçeler özetle şu noktalarda toplanmaktadır.

Satın alma veya imal ve inşa suretiyle iktisap edilen gayrimenkulün, aktife girdiği döneme kadar yapılan giderlerin tamamının (VUK'nun 270'inci maddesinin son bendi ile açıkça gider yazma serbesti tanınan giderler hariç) maliyet bedeline dahil edilmesi

gerekir. Bu meyanda, gayrimenkul iktisabında kullanılan kredi faizlerinin de, satın alma bedelinin bir mütemmim cüzü olarak, maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

Bu sebeple, Vergi idaresi satın alınan, imal veya inşa edilen gayrimenkullerde satın alma tarihi ile o dönemin sonuna kadar veya imal veya başlangıç tarihi ile imalatın veya inşaatın tamamlanıp gayrimenkulün aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen faiz giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir.

Danıştay 4.Dairesinin bir kararında; gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değereleeneceği, maliyet bedelinin ise, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamı olduğu belirtildikten sonra, “Fabrika binasının tevsii ve makina montajı için alınan kredilere karşılık bankaya ödenen faizlerin adı geçen maddeler muvacehesinde maliyete intikal ettirilerek amortismanına tabi tutulması gerekirken, doğrudan masraf kaydının yerinde olmadığı” sonucun varmıştır.

Buna rağmen uygulamada bazı işletmelerin, ilgili buldukları süre itibariyle bir ayırımı tabi tutmadan, gerek aktife girdiği döneme kadar, gerekse daha sonraki dönemlere ilişkin faizleri doğrudan gider kaydettikleri görülmektedir.

Bazı yazarlarca teoride benimsendiği gibi, gider çeşitli olarak faizlerin genel gider niteliğinde olduğunu, bu nedenle bunların da VUK'nun 270'inci maddesinin son bendinde yazılı giderler meyanında, maliyetlere ithal edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesinin serbest olması gerektiğini savunmaktadırlar. (Meriç,1982: 110)

Faizlerin ne suretle işleme tabi tutulacağı işletmelere ve alınan kredilerin tür ve tutarlarına göre değişebilirse de, üretim işletmelerinde sabit kıymetlerin edinilmesi için sağlanan kredilerin büyük meblağlar tutan faizlerinin ödendikleri yılın giderleri arasında yazılarak üretim maliyetine yüklenmesi bazı hallerde sakıncalı sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, kredi faizlerinin, sabit kıymetlerin maliyet bedeline eklenmesi daha uygun bir çözüm yoludur. (Erimez, 1975: 196)

#### **3.3.2.4. Değerin Arttırılması İçin Yapılan Harcamaları**

Maddi duran varlığın verimini yükselten, faydalı ömrünün uzatan veya üretim giderlerini azaltan harcamaları, diğer bir deyişle duran varlığın ekonomik değerini devamlı olarak arttıran giderler, duran varlığı maliyetine eklenmelidir.



VUK'nun 272'inci maddesinde gayrimenkulün iktisabından sonra gayrimenkullere ilgili olarak yapılan giderlerden hangilerinin maliyet bedeline dahil edileceği özel olarak belirlenmiştir.

Buna göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Bu giderlere örnek olarak da; bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderlerle bir aracın kasa ve motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler gösterilmiştir.

Maliyet bedeline dahil edilmesi gereken giderlerin ayrımında aşağıdaki kıstasların dikkate alınması gerekir.

Yapılan giderin, gayrimenkulün normal kullanma süresi içinde, normal fonksiyonu devam ettirebilmesi için yapılması gereken bakım, tamir ve temizleme giderlerinden olmaması gerekir. Danıştay 4.dairesinin kararında; otomobillerin kaporta, boya, döşeme ve elektrik donanım giderleri, araca yeni bir kıymet ilavesi olmadığından amortismanına tabi tutulamaz. Bir başka kararında; eskiyen servis arabasının tamiri nedeniyle yapılan harcamalar gider yazılır.

Yapılan giderin gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmış olması gerekir. Bir gayrimenkulün iktisadi değeri; kullanma ömrünü uzatmak veya normal kullanma süresinde sağlayacağı yararını fazlalaştırmak suretiyle artabilir.

Danıştay 4.dairesinin kararında; sinema sahnesinin genişletilmesi ve bölümlerinin inşası için yapılan giderlerin sinema binasının iktisadi kıymetini arttıran nitelikte giderler olup amortismanına tabi tutulması gerekir.

Normal bakım-onarım giderlerinden amaç, maddi duran varlığın devamlılığını sağlamak olduğu halde esaslı onarım ve yenilemelerde amaç, maddi duran varlığın faydalı ömür uzatmak, verimliliğini yükseltmek veya üretim giderlerini düşürmek suretiyle ekonomik değerini sürekli olarak artırmaktır. Bu nedenle, esaslı onarım ve yenileme harcamalarının, maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi gerekir.

### **3.3.2.5. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzü ve Teferruatı**

Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri yani tamamlayıcı parçaları Medeni Kanun'da tanımlanmıştır. Buna göre, "Mahalli örf'e göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden o şeye telef veya tahrip yahut tağyir edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüleri o şeyin mütemmim cüzüleri'dir." Yani, bir taşınmaz malını temelli unsuru olan o taşınmaz mal yok olmadıkça ondan ayrılmayan temel unsurlardır.

Örneğin, bir binanın kalorifer, havagazı, su tesisatı, merdiveni, asansör tesisatı, araziye dikilmiş ve yetişmiş ağaçları bunlardadır. Ayrıca, yerleştirildiği bir binadan tahrip edilmeksizin ayrılması mümkün olmayan makinelerde de mütemmim cüzüleri'dir. Gayrimenkullerin teferruatı (ikinci derece parça) ise gene Medeni Kanun'da tanımlanmıştır. "Mahalli örf'e veya malikin sarih arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimi bir tarzda tahsis olunan ve kullanmakta o şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatı'dır. Asıl şeyden muvakkat bir zaman için ayrılmakta teferruatından olmak sıfatı zail olmaz." Teferruatın, yani ikinci derece parçaların taşınır veya taşınmaz mallardan olup olmamasının hukuken ayırımı yoktur. Örneğin, kapı anahtarı, pencere camları, çerçeveleri, otomobillerin cam silicileri gibi. Görüldüğü üzere, teferruat taşınır bir eşyadır.

### **3.3.2.6. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedeline Girmesi Zorunlu ve İhtiyari Giderler**

Maliyet bedeli, VUK'un 262.maddesi uyarınca tanımlanmıştır. Buna göre, maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisabı veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bu ödemelere müteferrik bilumum giderlerin toplamı'dır.

Satın alınma bedeli, iktisadi kıymetin satıcısına salt iktisadi kıymetin mülkiyetinin devri karşılığında ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan bedeldir. Maliyet bedeli ise, satın alma bedelinin yanı sıra; "bilumum giderlerin" toplamı'dır. Bu tanıma 270'inci maddede maliyet bedeline gireceği hükmü yer alan gümrük vergileri, montaj giderleri zaten maliyet unsurları'dır.

İşletmeler, VUK.madde 270'e göre duran varlıkların alınmasında katlanılan noter, mahkeme, takdir komisyonu ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım

vergilerini, satın alınan duran varlığın maliyetine veya genel gider olarak kaydetme konusunda serbestlik tanınmıştır. (Erimez, 1975: 195)

### **3.4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ**

#### **3.4.1. Değerleme ve Envanter**

Değerleme kavramı bir varlığa değer biçilmesi(fiyat) anlamına gelir. Yani değerleme özünde sübjektif nitelikli bir kavramdır. Bu özelliği en aza indirmek, ortak değer anlayışına ulaşmak kesin bir zorunluluktur. Bakış açısı ne olursa olsun değerlemede kullanılan temel ölçü paradır. (Öngen, 2000: 45)

İşletmeler açısından değerlemeyi daha geniş bir anlatımla şu şekilde tanımlayabiliriz. Değerleme; bir işletmenin sahip olduğu aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerinin para cinsinden ifade edilmesidir. Ölçme sayma ve tartma sonucunda elde edilen miktarlarının birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş olur

Maddi Sabit Kıymetlerin değerlemesi, bu kıymetlerin değerinden faaliyet döneminde kullanım ve sair nedenlerle meydana gelen ve önceden tespit edilmiş nazari ve tahmini ölçülere göre hesaplanan değer kayıplarının suretiyle, değerleme günündeki değerinin saptanması ifade eder. Şu halde, maddi sabit kıymetlerin değerlemesi iki aşamalı denilebilir. Birincisi, sabit kıymetlerin değerleme günündeki iktisap değerinin saptanması, ikincisi de, bu kıymetin değerleme gününe kadar uğramış olduğu itibari değer kaybının saptanmasıdır. (Meriç, 1982: 179)

Vergi Usul Kanunu'nun 186. Maddesine göre ise "Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur."

Envanter, ekonomik bir işletmenin herhangi bir tarihteki mevcut ve alacak ve borçlarını, miktar ve değer itibariyle saptama işlemidir. Envanter çeşitli yönlerden ayırımı tabi tutulmakta olup bu ayırımlardan birincisi, envanterin yapılış biçimine dayanmaktadır. Yapılış ya da hazırlanış biçimi itibariyle envanter muhasebe dışı ya da fiili envanter ve muhasebe içi yada kaydi envanter olarak ikiye ayrılmaktadır.

Muhasebe dışı envanter; iktisadi varlıkların muhasebe defterindeki hesaplarda yer alan değerleri dikkate alınmaksızın, bu varlık ve borçların tek tek sayılması, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi işlemidir. Muhasebe dışı envanter işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak belirlenmesi ile başlanır, mevcut olduğu belirtilenlerin değerlendirilmesi ile tamamlanır.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin amacı, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılmasına esas olacak tutarların belirlenmesidir. Bu amaçla, muhasebe dışı envanter işlemlerinde iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespiti ve değerlendirilmesi yapılır. (Erimez, 1975: 182) Buna göre muhasebe dışı envanter işlemleri iki aşamadan oluşmaktadır.

- İşletmenin varlık ve kaynaklarının “miktar” olarak belirlenmesi
- İşletmenin varlık ve kaynaklarının “değer” olarak belirlenmesi

Miktar olarak belirleme aşamasında, dönem sonunda işletmenin tüm mevcutları ile borçların miktarı tespit edilir. Büyük kuruluşlarda tespit işleminin bir bölümü oluşturulan sayım ekiplerince, bir bölümü de muhasebe servisinde doğrudan doğruya gerçekleştirilir. Varlıklar sayım yapılarak tespit edilirler. Borçların tespiti ise genelde doğrulama mektupları ile yapılır.

Değer olarak belirleme (değerleme) aşamasında, dönem sonunda işletmenin varlık ve kaynakları değer olarak belirlenir. Değerleme işlemleri, muhasebe dışı envanterin sayımdan sonraki aşamasıdır.

Muhasebede değerlemeyi; “İşletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesidir. Şeklinde tanımlanmak mümkündür. (Sevilengül, 2014: 112)

Değerlemenin amacı, işletme faaliyetleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler sonucu oluşacak karlılığını tespiti, işletme performans ve verimliliğini tespiti, işletme hedef ve politikalarının belirlenmesi, işletme bilanço, kar-zarar tablosu ve diğer mali tablolarının işletme hakkında reel, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak işletme varlıkları alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve bu değerle kayıtlara yansıtılmasıdır. (Küçük, 2011: 102)

Dönem sonu muhasebe uygulamalarının ikinci aşaması muhasebe içi envanter işlemlerinde oluşur. Dönem sonu muhasebe kayıtları olarak da ifade edilen bu aşamada muhasebe dışı envanter çalışmaları ile belirlenen tutarlar, muhasebe defterlerine kaydedilir. (Öztürk ve Özer, 2003: 66)

Muhasebe içi envanter, bir yönü ile de, muhasebe dışı envanterden alınan sonuçlara göre, gerekli ayarlama ve düzeltme maddelerini kaydetmek suretiyle, defterlerde görülen bakiyeleri, envanter gününde saptanan gerçek duruma uydurma işlemidir. (Erimez, 1975: 183)

Sonuç itibariyle envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacak ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektedir. (V.U.K.mad. 186)

Envanterin tanımında görüldüğü gibi, envanter iki aşamadan oluşmaktadır. Buna göre ilk aşama sayma, ölçme ve tartma suretiyle iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespit edilmesi, ikinci aşama ise miktar olarak tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerinin para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. İşte envanterin ikinci aşamasını oluşturan iktisadi kıymetlerin belli bir tarihteki değerinin para cinsinden ifade edilmesi işlemine “Değerleme” denmektedir. (Öztürk ve Özer, 2003: 78)

Değerlemede, varlık ve kaynakların niteliğine göre farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Değerleme yöntemleri Vergi Mevzuatı, Uluslararası Muhasebe Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir.

Vergi hukukunda değerlendirme konusundaki temel düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Değerleme başlıklı üçüncü kitabında yer verilmiştir. (VUK md.258-330)

VUK 258. Maddesinde değerlendirme, “Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir” şeklinde tanımlanmıştır. Tespit, mükelleflerce VUK'da yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılan değerlendirme işlemi, takdir ise, mutat değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlendirme yapılmadığı takdirde idare tarafından yapılan takdir işlemidir. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin her biri tek başına dikkate alınır. Ancak aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli çeşitli eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür. (VUK, md. 260)

### **3.4.2. Değerleme Ölçütleri**

VUK'un 261.maddesinde değerlendirme ölçütleri sayılmıştır. Anılan düzenleme uyarınca değerlendirme iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

- Maliyet bedeli

- Borsa Rayici
- Tasarruf Değeri
- Mukayyet Değer
- İtibari Değer
- Vergi Değer
- Rayiç bedeli
- Emsal Bedeli ve Ücret

Hangi iktisadi kıymeti hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği ise, yine Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı açıklanmıştır. Ayrıca, 261 maddede belirtilen değerlendirme ölçülerinin dışında, VUK'un diğer maddeleri ve ilgili diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş olan özel hallere ilişkin ilave bazı değerlendirme ölçüleri de mevcuttur. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Alış Bedeli
- Alış emsal bedeli,
- Ortalama perakende satış fiyatı

➤ **Maliyet bedeli**

Maliyet; hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır. (Büyükmirza, 2013: 81)

VUK' un 262.maddesinde maliyet bedeli, “İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifade ile maliyet bedeli, maliyet esasına uygun olarak, iktisadi kıymetlerin alış bedeli ile bu kıymetlerin alımı için yapılan giderlerin toplamını ifade eder.

Maliyetleri satın alma maliyeti ve üretim maliyeti şeklinde iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Satın alma maliyeti, işletmede imal edilmeyen, doğrudan dışarıdan temin edilen iktisadi kıymetlerin edinilmesi sırasında oluşan maliyeti ifade eder. Üretim maliyeti, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili mamul veya hizmetleri ortaya çıkarmak için sarf ettiği çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerleri toplamı üretim maliyetini verir. (Küçük, 2011: 104)

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,

- Tesisatı ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi hakları,
- Demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat,
- Satın alınan emtia,
- İmal edilen emtia,
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar,
- Özel maliyet bedeli,

İktisadi kıymetin edilmesi veya değerinin artırılmasına ilişkin dolaysız harcamaların tespiti kolay olmakla birlikte bu harcamalara bir sınır çizmek bazen güçlük yaratmaktadır. Diğer dezavantajı, geçmişe yönelik harcamaları içermesi nedeniyle bazı durumlarda enflasyonist etkiyi bünyesinde barındırmamasıdır.

#### ➤ **Borsa Rayici**

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

VUK'un 263 maddesinde borsa rayici, "Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder" şeklinde tanımlandıktan sonra "Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz karasızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas almaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." Hükümüne yer verilmektedir.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. (VUK, mad .279)

VUK'un 280.maddesinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olmasına rağmen Türkiye'de yabancı para borsası olmadığından, borsa rayici yerine Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı kurlar kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığınca yayınlanan kurlar olmadığı zaman T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar kullanılır.

### ➤ **Tasarruf Değeri**

Tasarruf Değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. (VUK, md.264)

Tasarruf Değeri, sahibi için malın envanter günündeki kullanma değeridir. Örneğin, altı ay vadeli bir senedin işletme için değerlendirme gününde arz ettiği gerçek değer, vadeye ve söz gelişi faiz haddine göre, hesaplanacak belirli bir iskonto indirildikten sonra kalan değerdir. (Meriç, 1982: 185) Diğer taraftan bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar. (VUK, md. 281)

### ➤ **Mukayyet Değer**

Kayıtlı değer olarak da kullanılan mukayyet değer, VUK. 265 maddesinde, “Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Mukayyet değerın uygulanacağı iktisadi kıymetler şunlardır:

- Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Peştamallıklar,
- Aktif Geçici hesap kıymetleri,
- Peşin Ödenen Giderler,
- Pasif Geçici hesap Kıymetleri,
- Peşin tahsil edilen gelirler,
- Gider tahakkukları,
- Karşılıklar,
- Alacaklar ve borçlar,
- Senetsiz alacaklar ve borçlar,
- Senetli alacaklar ve borçlar,

### ➤ **İtibari Değer**

İtibari değer, nominal değer olarak da ifade edilmektedir. VUK 266. maddesine göre itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. Her nevi (çeşit) senetler denilirken; çek poliçe, bono gibi kambiyo senetleriyle birlikte ülke parası da kastedilmiş olup ülke parasının üzerinde yazılı değerlerin onun itibari değerini ifade ettiğini belirtmek gerekmektedir.

İtibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç)



- Tahviller (eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseselerinin çıkardıkları tahviller)

➤ **Vergi Değeri**

Vergi değeri, VUK'nun 268. maddesinde, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli yani, normal alım-satım bedeli olarak ifade edilebilir.

Vergi değeri sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlendirilmesinde kullanılır. Çünkü VUK'nun 289.maddesinde, VUK'nun değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

➤ **Rayiç Bedeli**

Rayiç Bedel, VUK'nun mükerrer 266.maddesine göre, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelidir.

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

➤ **Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti**

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

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

Emsal bedeli sırasıyla aşağıdaki esaslara göre tayin edilir:

**Birinci sıra (Ortalama fiyat esası):** Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirmenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama Satış Fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için,

aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır. (VUK, md.267/1)

**İkinci Sıra (Maliyet bedeli esası):** Emsal bedeli belli edilecek malın bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelinin bizzat belli eder. (VUK, md.267/2)

Söz konusu iki değerlendirme yöntemi uygulayarak emsal bedelinin tespit edilmesi vergi yükümlüsü tarafından yapılmaktadır. Ancak emsal bedeli yukarıda ifade edilen iki yöntem ile tespit edilmezde üçüncü olarak takdir esasına başvurulur ve artık değerlendirme işlemi vergi yükümlüsünün inisiyatifi dışına çıkar.

**Üçüncü sıra (Takdir esası):** Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. (VUK, md.267/3)

#### ➤ **Alış Bedeli**

Alış bedeline VUK'un değerlendirme ölçülerini düzenleyen 261 maddesinde yer verilmemiş olup, aynı Kanununun 279. maddesinde düzenleme yapılmıştır.

VUK'un 279. maddesine göre, hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilir. Yine aynı madde hükmüne göre, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr veya zararına bağlı olarak doğan veya değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.

#### ➤ **Alış Emsal Bedeli**

VUK'un geçici 4. maddesi uyarınca, ilk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar, amortisman konusu kıymetler dışındaki diğer kıymetleri, maliyet bedeli bilinmediği takdirde, alış emsal bedeli ile değerlendirilir.

VUK'un geçici 5. maddesi uyarınca da, ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler,

maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu sabit kıymetlerini, amortismanları da dikkate alarak, kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerlerler.

➤ **Ortalama Perakende Satış Fiyatı**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre, hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre iktisadi işletmeye dahil unsurların değerlendirme esasları tablo halinde aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.2. İşletmeye Dahil Değerleme Ölçütleri**

Varlık veya Kaynak Türü	Değerleme Ölçüsü	İlgili Kanun Maddesi(VUK)	İlgili-Hesap
Nakit Paralar(TL)	İtibari Kıymet	266-284	100
Nakit Paralar(Döviz)	İtibari Kıymet+Kur Değerlemesi	266-280-284	100
Hisse Senetleri	Alış Bedeli	279	110-240
Alacak	Reeskont-Kur Değerlemeli	265-280-281	121-222
Alacak Senetleri(TL)	Reeskont-Mukayyet Bedel	265-281	121-221
Yatırım Fonu Kat. Belg.	Alış Bedeli / Borsa Rayici	289	111
Kâr Zarar Ortaklığı Belgesi	Alış Bedeli	279	111
Diğer Menkul Kıymetler	Borsa Rayici	263,279,286	111
Emtia (Ticari Mal)	Maliyet Bedeli	262-275	153
İmal Edilen Emtia	Maliyet Bedeli	267-275	152
Değeri Düşen Emtia	Maliyet bedeli	267, 278	153
Şüpheli Alacak Senetleri	Mukayyet Değer	265, 281, 288, 323	128-129
Haklar	Mukayyet Değer	265,283	260
Borç Senetleri	Reeskont	265,285	320-321
Alınan Avanslar(TL)	Mukayyet Değer	265,287	340-440
Alınan Avanslar(Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Değer	265-280-285-287	340-440
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	262-269-271-273	255-257
Banka Kredileri(TL)	Mukayyet Bedeli	265-285	300-400
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	262-274	254-257
Tesisler	Maliyet Bedeli	279	253-257
Öz sermaye	Mukayyet Bedel	265-289	500-501
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Bedel	265-289	258
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	Mukayyet Bedel	265-289	170
Özel Maliyet	Mukayyet Bedel	265-289	260
Ortaklara Borçlar(Döviz)	Kur Değerlemeli Mukayyet Değer	265-280-285	331-431
Ortaklara Borçlar(TL)	Mukayyet Değer	265-280-285	331-431

**Kaynak:** (Küçük, 2011; 110-112)

### 3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

#### 3.5.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme

Arazi ve arsalar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Arsanın maliyet bedeli bilinmiyorsa vergi değeri ile değerlendirilerek binanın maliyetine dahil edilir. İşletmeye ait olmayan arsa üzerine daire karşılığı yapılan inşaat, binanın maliyetine arsanın maliyeti

dahil edilirken, arsanın maliyet fiyatı arsa sahibine verilen daire veya dairelerin toplam maliyeti olarak hesaplanır. (Kızılot, 2012: 110)

### **3.5.1.1. İşletmenin Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapması Halinde Değerleme**

İşletmenin kendi arsası üzerine inşaat yapması halinde arsa, maliyet bedeli ile değerlendirilerek inşaat maliyetine dahil edilir. Değerleme gününde inşaatın henüz satılmayan kısımları, metrekare itibariyle kullanım sahalarının, inşaatın müşterek kullanma sahaları dışında kalan toplam kullanım sahasına oranlamak suretiyle bulunan birim maliyet üzerinde değerlendirilir. (Kızılot, 2012: 110)

Örneğin; daire daire satılmak üzere yapılan bir inşaatın, arsanın maliyet bedelinin dahi olduğu toplam maliyet bedeli hesaplandıktan sonra, müşterek kullanım sahaları dışında kalan dairelerin metrekare itibariyle toplamına bölünür ve metrekare birim maliyeti bulunur. Değerleme gününde, henüz satılmayan daireler de, bu birim maliyet esas alınarak, metrekarelerine göre bulunan maliyet bedeli ile değerlendirilir.

### **3.5.1.2. Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapılması Halinde Değerleme**

Kat Karşılığında başkasının arsasına inşaat yapanların toplam inşaat maliyeti, kendilerine ait dairelerle arsa sahibine verdikleri dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamaların tutarıdır. Toplam inşaat maliyetinin(harcamanın) arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, inşaatı yapanın kendine ait dairelerin arsasının maliyetinin ifade eder. (Kızılot, 2012: 112)

İnşaatı yapana ait dairelerin, arsa dahil, maliyetleri; toplam inşaat maliyetinin, kendisine ait dairelere dağıtım suretiyle bulunur. (Özbalcı, 1989: 480)

### **3.5.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri**

Yeraltı ve yerüstü düzenleri edinildiklerinde, elde etme maliyetiyle; yeniden değerlemeye tabi tutulduklarında, yenileme maliyeti ile değerlendirilir.

### **3.5.3. Binalarda Değerleme**

Binalar, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Binaların değerlemesinde, bazı hallerde ve bir kısım gider unsurlarının maliyete dahil edilip edilmemesi yönünden özellik arz eder. Bu haller aşağıda belirtilmiştir.

### **3.5.3.1. Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin İnşa Edilmesi Durumunda Gayrimenkul Değerlemesi**

Bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderlerin, gayrimenkul değerlemesinde maliyet bedeli dahil edilmesi, VUK.'nun 270.maddesinde belirtilmiştir. Gayrimenkulün inşa edilmesi için mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın düzenlenmesi durumunda da bu tür harcamalar maliyet bedeline eklenir. İşletmeye dahil bir gayrimenkulün yıkılarak yenisinin yapılması halinde henüz itfa edilmemiş olan kısmın yeni inşa edilen binanın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekecektir.

### **3.5.3.2. Arsanın Tamamının Binaya Ayrılmamış Olması**

Üzerine bina yapılan arsanın bazen tamamı binanın kullanım alanına ayrılmakta, bazen de geniş bir arsanın bir kısmına bina yapılarak binanın çevresindeki bir kısım arsanın binanın kullanımına ayrılırken, geriye kalan kısım ileride başka amaçlarla kullanılmak için boş tutulmaktadır. Bu şekilde bir arsanın üzerine bina yapıp, arsanın bir kısmının binanın kullanım alanı dışında bırakılması durumunda binanın maliyetine arsanın binanın kullanımına tahsis edilen kısmının maliyetinin eklenmesi gerekir.

Örnek verecek olursak, yol kenarında bulunan yirmi beş dönüm arsanın, yola yakın bir yerine iki dönüm kapalı alanı fabrika yapılması, fabrikaya üç dönümde açık alanı tahsis edilmesi durumunda fabrika maliyetine yalnız beş dönüm arsanın maliyeti eklenmesi gerekir. Kalan yirmi dönüm arsa değişik amaçlarla kullanılabilir niteliktedir. Bu kısım, bir başka fabrikanın kurulmasında kullanabileceği gibi bir başka firmaya satılabilir veya bir başka firmanın fabrikasına açık kullanım alanı ya da bir taşıma firmasına tır park alanı olarak kiralanabilir

### **3.5.3.3. İnşa Giderleri**

Bina için yapılan normal bakım, onarım, temizleme gibi giderlerin maliyete dahil edilmemesi gerekir. Örneğin, bir binanın kullanımı esnasında kırılan, çatlayan, kirlenen ve normal görüntüsü bozulan yerlerin eski duruma getirmesi için yapılan masraflar gider yazılır. Binanın iç ve dış düzeyinin, kapı, pencere ve sair bölümlerin boyanması, bozulan ahşap, plastik veya madeni aksamın değiştirilmesi, kırılan kiremit, küvet,

lavabo vb. bölümlerin yenilenmesi için yapılan giderlerin doğrudan masraf yazılması gerekir.

Başlangıçta 3.sınıf inşaat malzeme kullanılarak inşa edilmiş bir bina, sonradan ısıcamlı pencereler konmak, mobilya tipi kapılar takılmak zemini mermer veya parke haline getirmek ve dış sıvası daha kaliteli yapılmak suretiyle birinci sınıf bina haline getirilirse bu harcamalar iktisadi kıymeti artıran harcamalar olup aktifleştirilmesi gerekir.

#### 3.5.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme

Üretim süresinde girdilerin işlenmesinde ve şekillendirilmesinde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır.

Her türlü tesis makine ve cihazlar; maliyet bedeli ile değeri. İmal edilen makine ve tesislerde imal bedelleri satın alma bedeli sayılır. Bunların değerinin artırılması için yapılan giderler maliyete katılır. Bu hesapta izlenecek varlıkların detaylı tanımları aşağıdaki şekilde yapılabilir: (Sevilengül, 2014: 441)

**Tesisler:** Bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan(su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır. Bir fabrikada bulunan ve muharrik kuvvet naklinde kullanılan, demiryolları, denizaltı ve hava kabloları, kablo yolları, madenlerde ve ormanlarda kullanılan havadan taşıma araçları, yükleme ve boşaltmalarda kullanılan dubalar, vinçler, iskeleler, yer altında ve yer üstünde bulunan havagazı, su, elektrik, telefon ve kalorifer şebekeleri vb.

**Örneğin;** binanın yapılması sırasında bina ile birlikte yapılmayıp sonradan binaya eklenen ve binanın yıkılması veya büyük ölçüde tahrip edilmesine yol açmadan sökülebilecek havalandırma sistemi, aynı şekilde ısıtma sistemi bu tip tesisatlardandır. Bu tip tesisatlar binadan ayrı olarak aktifleştirilip tesislerin maliyetine ilave edilip izlenmesi gerekir.

Yukarıda da değindiğimiz gibi, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, duran varlığı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Örneğin; bir makinenin 100 devirli motorununun 200 devirli bir motorda değiştirilmesi için yapılan giderler de

makinenin kullanım ömründe bir değişiklik yapmamakla beraber, makinenin fonksiyonunu ve buna bağlı olarak sağlayacağı yararı fazlalaştıracaağı için maliyete ilave edilmesi gerekir.

VUK 270.maddesinde sadece makine ve tesisat için hüküm altına alınsa da gayrimenkul gibi değerlenen tüm iktisadi kıymetlere ilişkin gümrük ve montaj giderlerinin maliyet bedeline intikal ettirilmesi gerekir.

Makine ve tesisatın taşınması için yapılan nakliye giderleri ile kurulup faaliyete geçirilmesi için yapılan montaj giderleri de maliyete eklenecek giderlerdendir. (Özyer, 2008:98)

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

**Makineler;** Makineler üretim sürecine katılan ve genellikle taşınabilen, bazen de taşınamayan, yani taşınabilmesi için ya içinde bulunduğu binanın ya da kendisinin tahrip edilmesi gereken teknik araçlardır. Makineler ya enerji meydana getirirler, ya oluşturulan enerjiyi saklarlar veya nakledeleler. Bu işlevleri ile hammaddeyi veya yarı maddeyi işlerler ve fiziksel veya kimyasal niteliğini değiştirirler. Hammadde, yarı mamul ve mamul tüm malları çekmek ve taşımak için de makineler kullanılır. Makine kavramına girecek araç ve cihazlara örnek vermek gerekirse elektrik motorları, dikiş makineleri, büküm makineleri, çözgü makineleri, dokuma tezgahları, boyama, yıkama makineleri, kesme makineleri, dinamolar, torna ve freze tezgahları, vinçler, ekskavatörler ve biçerdöverleri sayabiliriz. Daha önce değinildiği gibi alış maliyeti ile muhasebeleştirilirler.

### 3.5.5. Taşıtlarda Değerleme

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Taşıtlar satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneği kaybedenler ise alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır. Taşıtlar, alış maliyeti ile

kaydedilirler. Taşıtların maliyeti, alış fiyatı ile ödenen gümrük vergileri ve taşıma giderlerinden meydana gelir. (Ataman, 2005: 102)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 31.Maddesine göre; yük taşıyan taşıtların edinilmesi veya faaliyetleri kısmen ya da tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV indirilemeyecek KDV'dir. İndirilemeyecek bu KDV taşıtların maliyetine ilave edilir.

VUK'un 270'inci maddesi hükmü uyarınca taşıt alım vergileri taşıtların maliyetine eklenebileceği gibi, genel giderler arasında da gösterebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken bir konu da özel tüketim vergisi ile motorlu taşıtları vergisini karıştırmamaktır.

MTV'nin 14'üncü maddesi hükmü gereği, bu kanunla bağlı I.III,IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan(Ticari maksatla kullanılan uçak, helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez. (Metin ve Yalçın,2002: 250)

Taşıtların normal kullanım süresine ve değerini sürekli olarak artırmamakla beraber kullanım süresince sağlayacağı faydayı artıracak giderler maliyete eklenir. Örneğin, alınan bir otomobilin 85 beygir gücünde olan motorunun 105 beygir gücünde bir motorla değiştirilmesi veya değişik nedenlerle şehirlerarası yolda kullanılmayan bir otobüsün koltuklarının değiştirerek şehir için taşımacılık faaliyetinde halk otobüsü olarak kullanılması dolayısıyla yapılan giderler maliyete eklenmelidir. (Yılmaz, 2000: 106)

Normal tamir, bakım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanımında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılamayacak aksaklıkların giderilmesi için yapılan tamir giderlerinin maliyete dahil edilmesi gerekir. Örneğin, kaza yapan kamyonun kaportasının düzeltilmesi ve kasasının yeniden yaptırılması dolayısıyla yapılan giderler bu tür giderlerdir.



### **3.5.6. Demirbaşlarda Değerleme**

Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın satın alma veya imal yoluyla iktisabında maliyet bedeliyle değerlendirileceği ve bu bedelin hangi gider unsurlarından Vergi Usul Kanununun 273'üncü maddesiyle düzenlenmiştir.

#### **“Demirbaş Eşya”:**

Madde 273-Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye gibi özel giderlerdir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Demirbaşlar, maliyet bedeliyle aktife alınır ve aynı bedelle aktiften çıkarılırlar. Demirbaşın nakliye ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler maliyete eklenir. Demirbaşın ithal edilmesi halindeyse, ödenen gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafların demirbaşın maliyetini oluşturur (Ataman, 2005: 105)

Vergi Usul Kanunu'nun 313.Maddesinde belli bir tutarın altında olan demirbaş maliyetinin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmektedir. Demirbaş türlerinin bazılarının değeri düşük olduğu için doğrudan gider yazılabilme imkanı olmakla birlikte, teçhizatın iktisadi bütünlük oluşturmaları durumunda bu imkanı kalmamaktadır. Mesela otel işletmesinde havlular, lokantada tabaklar ve kaşıklar, sinemada koltuklar, bürolarda masalar iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiğinden doğrudan gider yazılamaz. (Kışali vd.2007: 194)

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

Arsa ve araziler, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar haricinde kalan tüm maddi duran varlıklar bu hesapta izlenir.

Örneğin; işletme kitaplığındaki kitaplar, modeller, kalıplar, zirai işletmelerde hayvanlar bu hesapta izlenir.

### 3.5.8. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderler ile harcamaların izlendiği hesaptır. (Ataman, 2005: 173)

### 3.5.9. Verilen Avanslarda Değerleme

Avans; belli veya belirsiz bir iktisadi kıymeti veya hizmeti belli bir zamanda belli kişiden almak veya kişiye satmak amacıyla alım-satım bedeline mahsuben alıcı tarafından verilen satıcı tarafından da alınan ön ödeme niteliğinde bir bedeldir. Sipariş avansı; vasıfları ve miktarı önceden belirlenmiş iktisadi kıymet teslimine veya hizmet ifasına ilişkin avanslardır.

Vergi Usul Kanunu'nda, avansların (verilen yada alınan) tarifi yapılmadığı gibi; direkt avanslar vurgulanmak suretiyle dönem sonu bakiyelerinin ne tür bir işleme tabi tutulacağına dair bir hüküm yoktur.

Verilen veya alınan avanslar her şeyden önce bir alacak veya borç mudur? Dönem sonu bakiyelerinin bilançoda yer alması, bunların borç ve alacak olduklarını gösterir mi? dolayısıyla şüpheli alacak, değersiz alacak, vazgeçilen alacaklar vb. gibi düzenlemeler bunları içinde geçerli olacak mıdır? Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişinde bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlemesi karşısındaki durumu, yoğun şekilde tartışılmaktadır.

Bu konuda şu görüşler ortaya çıkmıştır.

**1.Görüş:** Sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dövizli borç veya alaktan farksızdır. Sipariş avansları da kur değerlemesine tabi tutulur, ortaya çıkan kur farkları Gelir veya Gider olarak dikkate alınır.

**2.Görüş:** Sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu temsil eder. Alelade alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece hiç kur değerlemesi yapılmaz, kur farkı doğmaz.

**3.Görüş:** Dövizli sipariş avansları nakdi alacak veya borç olmamakla beraber, gerek dönem sonlarında gerekse işlem sonuçlandığında kur değerlemesine tabi tutulmasında yarar vardır. Ancak ortaya çıkan değerlendirme farkı, gelir veya gider yazılamaz, geçici bir

hesapta izlenerek, ilgili mal veya hizmet maliyeti ile veya hasılat unsuru ile ilişkilendirilir.

Vergi Usul Kanunu'nda, avansların borç veya alacak oldukları konusunda açıklık getirecek tek hüküm faturanın tarifi ile ilgili maddedir. Ticari alacak ve borç fatura düzenlenmesine bağlıdır. Yani fatura düzenlediği anda alacak ve borç oluşmaktadır.

Avanslar, Vergi Usul Kanunu'nun 269-288.Maddelerinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiş aktif ve pasif kalemlerden hiçbirine uymadığı için, aynı kanunun 289.maddesine göre "Mukayyet Değer" ile değerlendirilmelidir.

### **3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN**

#### **3.6.1. Genel Açıklama**

İşletme varlıklarının önemli bir kısmını, işletmelerin finansal durumun belirlenmesinde büyük bir öneme sahip olan duran varlıklar oluşturmaktadır. İşletmelerin dönem sonunda aktiflerine dahil sabit kıymetlerin değerlemesi ve bu değerlerin amortisman yoluyla itfası, ticari kazançlarının hesaplanması önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

İşletme aktifine kayıtlı duran varlıkların maliyetleri belli esaslar çerçevesinde kullanım dönemleri itibariyle gider ve maliyetlere intikal ettirilmektedir. Bu giderleştirme sisteminin adı amortismandır. Amortisman müessesesi temel espirisini dönemsellik ilkesinden almaktadır. (Güvemli,1989: 12)

Amortisman teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerinin yıpranmaların vb. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilme amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesidir. (Özkan, 2011: 102)

Vergi Usul Kanun 313 maddesine göre, İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İşletmeye sağladığı uzun dönemli haklar ve avantajlar dolayısıyla bu tür varlıkların da dönemsellik ilkesi gereği maliyetlerinin giderleştirilerek ilgili olduğu dönemlere dağıtılması gerekmektedir. Bu işleme “İtfa” denilmektedir.

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların değişik nedenlerle bağlı olarak her yıl sonunda giderleştirilmesi onun farklı anlamlar taşıdığını gösterir.

Amortismanın temel olarak üç farklı anlamı vardır. (Metin ve Yalçın, 2002: 280)

- Bir borcun azar azar ödenmesi
- Demirbaşa yatırılan paranın azar azar kazançtan ayrılması
- Faizin işlemesine son vermek üzere bir tahvilin birden ödenmesi
- **Muhasebe yönünden amortisman:** Bir teşebbüste sahip olunan ekonomik değerlerin amortismanına tabi kıymetlerin hesaplandığı an ya da dönemlerin sonundaki değerlerinin ve K/Z içindeki paylarının kayıtlanması anlamı taşımaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde sabit kıymetlerin bilançoda net ya brüt değerleri ile görülmesi söz konusu olur. Bir diğer ifadeyle varlıklar ya da sermaye azalmalarda, amortismanın etkisi görülmektedir. (Güvenme,1989: 6)
- **Maliyet yönünden amortisman:** Amortismanına tabi varlıkların kullanılması sonucu ya da değişik nedenlere bağlı olarak oluşan değer kayıplarının maliyet hesaplarında göz önüne alınarak mamul ve hizmet maliyetleri içindeki amortisman paylarının saptanmasıdır. (Güvenme,1989: 6)

#### ➤ **Amortisman Konusu**

VUK 313.maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Gayrimaddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat demirbaş ve sinema filmlerinin,

Tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

### 3.6.2. Amortisman Ayırma Koşulları

VUK 313. Maddesi gereğince, bir duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için gerekli koşullar şöyle sıranabilir:

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılması
- İşletmenin aktifine girmiş olması
- Amortisman tabi varlıklar arasında bulunması
- İktisadi kıymetin değerinin belli bir miktarda üzerinde olması
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması

#### 3.6.2.1. İşletmede Kullanılma

Bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesinin ilk şartı; iktisadi kıymetin işletmede kullanılmasıdır. İşletmede kullanmadan ne anlaşılması gerektiği kanunda açık olarak belirtilmemiştir. Bazı yazarlar işletmeden kullanmanın iktisadi kıymetin işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve bilfiil kullanılması anlamında geldiği görüşündedirler. (Güvemli, 1989: 21)

Vergiler Temyiz Komisyonunun bir kararında, amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortisman uygulanmasının iktisadi kıymetin aktife girmesi ve işletmede kullanılmasına bağlı olduğu, bu şartların bir arada tahakkuk etmemesi halinde amortisman ayrılamayacağı görüşüne yer verilmiştir. Bir iktisadi kıymetin kullanılıp kullanılmadığının ispatı da her zaman mümkün değildir. Bu nedenlerden dolayı, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi olması için,

- Kullanıma hazır olması ve
- Envantere dahil edilmiş olması yeterlidir.

Danıştay 4.Dairenin kararında, “Amortisman tabi bir iktisadi değer hakkında amortisman ayrılabilmesi için, bu değer aktifte bulunması yeterli olup değer işletmede kullanılıp kullanılmaması amortisman ayrılması bakımından önemli değildir.” görüşüne yer verilmiştir.

İktisadi Kıymetler VUK 189’ncü maddesinde belirtilen şekillerden biri ile envantere dahil edilirler. Buna göre, üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi bir ile gösterilebilecektir.

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde

- Özel bir amortisman defterinde
- Amortisman listelerinde

Henüz inşaa safhasındaki gayrimenkuller ile montaj safhasındaki makina ve tesislerin envantere dahil edilmesi için inşaa ve montaj faaliyetinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu nedenle, inşaa halindeki gayri menkuller ile montaj safhasındaki makina ve tesislerin, inşaa ve montajının devam ettiği dönemlerde bu kıymetler için amortisman ayrılması söz konusu olamaz. (Metin ve Yalçın, 2002: 285)

Maliye Bakanlığınca verilen 09.01.1971 tarih ve 24457-320-130 sayılı özelge’de; “Akife kayıtlı olmakla beraber, inşaatı henüz tamamlanmamış ve istifade edilmesi gayri mümkün olan bir gayrimenkulün amortismanına tabi tutulmasının uygun olmayacağı” ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, işletmenin tasarrufunda ve envanterinde bulunan sabit kıymetler için amortisman ayrılabilir.

### **3.6.2.2. Kullanım Süresinin Bir Yıldan Fazla Olması**

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılmasının mümkün olması gerekir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerin değeri ne olursa olsun, iktisap edildiği dönemde gider yazılmalıdır.

Bir yıllık sürenin belirlenmesinde değerlendirme gününe göre belirleme yapılmamalıdır. Örneğin, Aralık ayında satın alınan ve ömrü üç ay olan bir iktisadi kıymetin bedeli ne olursa olsun, doğrudan gider yazılmalıdır. Değerleme gününde bu kıymetin işletmede mevcut olması bu durumu değiştirmeyecektir. (Güvenme, 1989: 27)

### **3.6.2.3. Yıpranma Aşınma ve Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma**

İktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için ikinci şart, yıpranma ve aşınma dolayısı ile veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmaklar beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortisman konusuna girmezler. Boş arazi ve arsada durum böyledir.

Yıpranma, aşınma, değerden düşme çeşitli nedenlerle meydana gelebilmektedir. Kanun koyucu, her türlü yıpranma ve değerden düşme etkilerini amortisman

ayrılabilmesi için yeterli saymıştır. Bu etkilerin fiilen mevcut olması koşulu da yoktur. Yılın sön günü aktive alınan bir iktisadi kıymetin yıpranmadığı halde yıpranabilecek durumda olduğunun kabul edilmesinde kaynaklanmaktadır.

Yukarıda belirtildiği gibi prensip olarak yıpranma, aşınma veya değerden düşmeye maruz bulunmayan iktisadi kıymetlerin amortisman konusu yapılmaması gereklidir. Ancak Danıştay, tablo ve benzeri sanat eserlerinin de değerden düşme bir yana değerinin artmasa söz konusu olsa bile amortismanına konu edebileceği yönünde karar vermiştir. (Ürel, 2003: 48)

#### **3.6.2.4. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması**

Vergi Usul Kanunu'nun 313'ncü maddesinde isteyen mükellefler, değeri belli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşları amortismanına tabi tutmadan doğrudan doğruya gider yazma imkanı sağlanmıştır. Ancak, iktisadi ve teknik bakımından bütünlük arz edenler de bu had topluca dikkat alınır

Değerleri doğrudan gider yazabilecek varlıklarla ilgili olarak Kanun'un bahsedilen maddesinde yer alan tutar, yıllar itibariyle eşitlik göstermeyip her yıl başından itibaren artırılmaktadır. Nitekim 433 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği ile 01.01.2015 tarihinden geçerli olmak üzere söz konusu tutar 880 TL olarak belirlenmiştir.

Değeri 880 TL'yi aşmayan alet ve edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabilir. Aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir.

#### **3.6.2.5. Seçimlik Hakkının Kullanımı**

Amortisman yoluyla itfa ya da doğrudan gider yazma konusundaki seçimlik hakkın, iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği yılda kullanılması gerekmektedir.

İktisadi kıymetlerin iktisap edildiği dönemde amortisman yoluyla itfa seçeneği tercih edilmişse, sonradan bu seçimden vazgeçip itfa edilmeyen kısmın izleyen yıllarda tamamen gider yazılması mümkün değildir.

İktisap edildiği yılda gider yazılmayan iktisadi kıymetler için amortisman yoluyla itfa seçeneğinin tercih edildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu durumda birinci yılın amortismanı ayrılmış kabul edilip bakiye tutar kalan süre içerisinde itfa edilecektir. (Metin ve Yalçın, 2002: 285)

İktisap edilen bu tür iktisadi kıymetlerin kayıtlarda izlenilmesi amaçlanılıyorsa; bu kıymetler aktifleştirilip yüzde yüz oranında amortisman hesaplamak suretiyle gider yazılabilir.

#### **3.6.2.6. İktisadi ve Teknik Bakımında Bütünlük Arz eden İktisadi Kıymetler**

Kanun maddesinde yer alan iktisadi bütünlük kavramı, varlıkların beraber kullanılması halinde maliyetlerin düşürülerek varlıklardan sağlanan verimin ve faydanın artırabilmesini, teknik bütünlük kavramı ise, işletme faaliyetinin yerine getirebilmesi için varlıkların birlikte kullanılmasının zorunluluğunu ifade etmektedir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetlerin toplam tutarı, kanunen belirlenen tutardan fazla ise, doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Örneğin, bir lokanta işletmesi için satın alınan çatal ve kaşıklar tek tek göz önünde bulundurulunca kanunen belirlenen tutardan fazla olmayabilir; ancak bu çatal ve kaşıkların doğrudan gider yazılabilmesi için toplam tutarın göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Danıştay'ın çeşitli kararlarında, iktisadi kıymetlerin, iktisadi kıymetlerin, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olarak değerlendirildiği ve amortismanına tabi tutulması gerektiği yer almaktadır.

#### **3.6.2.7. İktisadi Kıymetin Değerini, Ömrünü veya Fonksiyonunu Artıran Harcamalarda Amortisman Uygulaması**

Gayrimenkullerde maliyet artırıcı giderler, gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatıcı veya gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatıcı veya gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırıcı nitelikte olurlar.

Fonksiyon artırıcı giderler ile değer artıran giderler bağlı olduğu iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi boyunca amortismanına tabi tutulurlar. İktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü satmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismanına tabi tutulur.



### **3.6.2.8. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması**

Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesi uyarınca, işletmede bir daha kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamamaktadır. Amortisman ayırma süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler üzerinden hurdaya ayrıldıktan sonra amortisman ayrılmaz. Çünkü bu varlıklar işletmede kullanılmamaktadır.

Eğer iktisadi kıymet yeni icatlar dolayısıyla hurdaya ayrılmışsa ve üretime doğrudan katkısı olan bir iktisadi kıymet ise hurdaya ayrılarak değeri düşen sabit kıymetlerin fevkalade amortisman yoluyla itfa edilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

### **3.6.3. Amortisman Uygulama Esası**

VUK'unda 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle amortisman konusunda köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Amortisman uygulamasına ilişkin yapılan bu değişiklik; 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olduğundan bu tarihten önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için değişiklik öncesi hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecek, bu tarihten sonra edinilen kıymetler için yeni hükümlere göre amortisman ayrılacaktır. (Akyol, 2008: 38)

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

Maliye Bakanlığı yeni amortisman sisteminde amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlediği oranları, 333,339,365,369 sıra no'lu VUK Genel Tebligleri ile duyurmuştur.

İlgili tebliğlerdeki listelerde 1-6 bölümleri arasında genel sınıflandırmalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflandırmalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte olup, bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadır. (Bıyık, 2007:72)

Listenin diğer b6l6mlerinde ise, sekt6rler itibari ile kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı 6m6rleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Sekt6rel sınıflandırmada iktisadi kıymetler, m6kelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat 6retim, imal, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir.

M6kellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken 6ncellikle, sekt6rel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara g6re tespit edeceklerdir. B6ylece, m6kellefler 6ncellikle faaliyette buldukları sekt6r6 tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir. Sekt6rel sınıflamada ismen belirtilmeyen ancak 1-6 b6l6mleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 b6l6m6nde g6sterilmiş olan faydalı 6m6rleri 6zerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

6rneğin, madencilik sekt6r6nde kullanılan bir kamyon madencilik sekt6r6ne ilişkin (8) numaralı sekt6rel sınıflamada ismen yer almamaktadır. Ancak, bu sekt6rde kullanılan kamyon “6.Taşıma Araçları” genel sınıflanmasında yer aldığından madencilik sekt6r6ne ilişkin faydalı 6m6r (10 yıl) 6zerinden değil, (6) numaralı sınıflamadaki faydalı 6m6rler (Hafif Kamyonlar 4 yıl veya Ağır Y6k Kamyonlar 5 yıl) 6zerinden amortismanına tabi tutulacaktır.

Amortisman s6resi ve s6renin hesaplanması konusunda, amortisman usullerine ilişkin b6l6mde açıklama yapıldığı için burada tekrar değinilmeyecektir. Kist amortisman uygulaması konusunda da binek otomobillerinin amortismanıyla ilgili olarak yapılan açıklamalarımıza bakılabilir.

Her yılın amortismanı ilgili olduğu yılın değerleme işlemlerinde dikkate alınabilir. Bunun anlamı amortisman ayrılmasının unutulduğu veya isteyerek ayrılmadığı yıllar için daha sonra amortisman ayrılamamasıdır.

Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 320 nci maddesinin son fıkrasında açık olarak bu h6k6m yer almaktadır. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya d6ř6k oranlı ayrılması halinde sonraki yıllarda geriye d6n6k d6zeltme yapılmayacağı gibi daha y6ksek amortisman ayırmak suretiyle amortisman ayrılmayan yıla ilişkin amortisman gider yazılması da m6mk6n değildir.

Bu durumda kanun koyucu amortisman ayrılmasının unutulmasını bir vergi hatası olarak kabul etmemekte ve sonraki yıllarda bir d6zeltmeye izin vermemektedir. Ancak

vergi incelemesi sırasında amortisman ayrılması gerekirken doğrudan gider yazılan bir iktisadi kıymetin tespit edilmesi halinde inceleme elemanının gider yazılan tutarı reddetmekle birlikte ilgili yıla isabet eden amortisman miktarını re'sen dikkate alması gerekir. (Özyer,2008: 766)

Mükellefin amortismanı tam hesaplamış olmasına ve kayıtlarına intikal ettirmesine rağmen beyannamesinde eksik indirmesi halinde de ilgili yıl için düzeltme imkanı verilmelidir. Çünkü mükellef değerlendirme işlemlerinde amortismanı dikkate almış ancak beyanname düzenleme sırasında eksik indirilmiştir.

İşletmelerin iktisadi ve teknik bakımından biri bütünlük arz eden iktisadi kıymetleri için normal veya azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkündür. Ancak azalan bakiyeler usulünü sadece bilanço esasına defter tutan mükellefler uygulayabildikleri için bunların dışından kalanların amortisman usulleri konusunda bir seçimde bulunmaları mümkün değildir.

Bu usulden birisi bir kere seçildikten sonra, diğer usulün uygulanması konusunda azalan bakiyeler usulünden normal usulü geçiş serbest bırakılmıştır. Ancak normal usulde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellef daha sonra azalan bakiyelere usulünde amortisman ayıramaz.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellefin daha sonra normal usulde amortisman ayırmaya geçmek istemesi halinde, bu kişiler durumu beyannamelerinde veya ekli bilançolarında belirtirler. Yeni usulde amortisman ayrılmasına bildirim yapıldığı beyannamelerinin ilgili olduğu dönemden itibaren başlanır. Mesela 2012 yılında aldığı iktisadi kıymet için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaya başlayan bir mükellef dilerse 2013 yılında normal usulde amortisman ayırabilir. Bunun için 2013 yılına ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini vergi dairesine vermeden önce seçimini yapmalı ve bu durumu da beyanname veya ekinde belirtmelidir. Usul değiştirdiğini bildirmeyen mükellefin azalan bakiyeler usulüne göre ayırması gereken amortisman miktarını aşan tutar kabul edilmez. (Özyer, 2008: 767)

Azalan bakiyeler usulünden normal usulde amortisman ayrılmasına geçilmesi halinde, bakiye değer kalan sürede eşit olarak amortisman yazılır. Mesela 10.000 lira değerindeki bir iktisadi kıymet için ilk iki yıl azalan bakiyeler usulüne göre (yeniden değerlendirme veya enflasyon düzeltmesi yapılmadığı ve %20 normal amortisman oranı

uygulandığı varsayımı ile) sırasıyla 4.000 lira ve 2.400 lira amortisman ayrılmışsa, üçüncü yıl normal amortisman usulüne geçilmesi halinde kalan 3.600 lirada, 3,4 ve 5'inci yıllarda, her yıl 1.200 lira amortisman ayrılır.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırırken daha sonra normal amortisman usulüne geçilmesi, daha yüksek amortisman ayrılması suretiyle bazen vergi erteleme anlamına gelecek avantaj sağlayabilir. Bu durum özellikle amortisman oranının düşük belirlendiği iktisadi kıymetler için amortisman süresinin ortasından sonra görülebilir.

#### **3.6.4. Amortismanlarla İlgili Özellikli Durumlar**

4108 sayılı Kanununun 6'nci maddesi ile VUK'nun 320'nci maddesinde yapılan değişiklik ile, binek otomobillerinin amortismanlarına ilişkin sınırlamalar getirilmiştir.

Binek otomobillerinin amortismanında özellik arz eden husus; bunların aktife girdikleri yıl ayrılacak amortismanın aylık olarak hesaplanacak olmasıdır. Bu husus kanunda “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmeye ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesirleri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin sonunda tamamen yok edilir” şeklinde ifade edilmiştir.

Dikkat edileceği üzere, binek otomobillerinin aktife girdiği yılda aylık amortisman ayrılmasının bir istisnası vardır. Buna göre aşağıdaki şartların birlikte varlığı halinde, binek otomobilleri hangi tarihte aktife girerse girsin 12 aylık amortisman ayrılacaktır.

- İşletmenin faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmalıdır.
- Dönem içerisinde satın alan binek otomobilleri bu amaçlar için kullanılmalıdır.

İşletmenin faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olmakla birlikte, satın alınan binek otomobilleri bu amaçlarla kullanılmıyorsa, bu binek otomobilleri için de aylık amortisman ayrılacaktır.

Binek otomobillerinin aktife girdikleri hesap döneminde aylık amortisman ayrılması, amortisman süresinin uzatmayacaktır. Bu durumda, yılbaşından binek

otomobillerinin aktife girdiği aya kadar olan süreye süreye isabet eden amortisman, itfa süresinin son yılında yok edilecektir.

### **3.6.5. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Giderler Açısından Amortisman**

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazanılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderler amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir. (Maliye ve Hesap Uzmanlar Derneği, 2009: 1112)

Örneğin, bir bilgisayara, ilk iktisabı sırasında bulunmayan bir DVD-ROM ilave edilmesi halinde, sonradan ilave edilen bu parça değer artırıcı bir gider olarak amortismanına tabi tutulur. Bu parçanın, bilgisayarın iktisabından iki yıl sonra ekletilmesi halinde, DVD ROM bedeli kalan üç yılda (amortisman oranı %20 ise) amortismanına tabi tutulacaktır.

Öte yandan vergi idaresine göre, iktisadi kıymetlerin kullanım ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymetin itfa süresinden bağımsız olarak itfa edilirler. Buna karşılık, iktisadi kıymetin normal kullanım ömründeki fonksiyon ve yararlarını artırmaları nedeniyle maliyet bedelini artırıcı sayılan giderler, asıl iktisadi kıymetin kalan itfa süresi içerisinde eşit tutarlar da itfa edilir. Konuyla ilgili Danıştay kararlarındaki genel yaklaşım budur.

Buna göre; örneğin 5 yıllık bir itfa süresi olan bir kamyonun kullanıma başlandığı yıldan itibaren 4.yılında motorun değiştirilmesi durumunda, kamyonun kayıtlar üzerindeki tamamen itfa edilmesine kaç dönemin kaldığına bakılmaksızın motorunun ayrı bir itfa süresine tabi olduğu kabul edilecek olmakla birlikte, aynı süre içerisinde kamyonun kasası üzerine alüminyum malzemeyle kapatılması durumunda bu işlem için katlanılan giderlerin kamyonunu kalan itfa süresi içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir.

## **3.7. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ**

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin itfasında normal amortisman ya da azalan bakiyeler yönteminden birini seçebilirler. Bu iki yönteme ek olarak, sabit kıymetlerin olağandışı nedenlerle normali üzerinde değer

kaybına uğraması durumunda fevkalade amortisman yöntemi de uygulanabilir. (Güvemli,1989: 63)

### **3.7.1. Normal Amortisman**

Normal Amortisman yönteminde iktisadi kıymetin değerine faydalı ömürlere göre belirlenen düz bir oran uygulanır. Ayrıca, normal amortisman, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ortalama ömürleri hesaplanarak, bu süre içinde, her yıl eşit nispet ve tutarlarda itfa edilmesini amaçlayan bir yöntemdir.

V.U.K'nun 315'inci maddesinde, amortisman nispetleri, belli iş ve sanat kolları itibariyle, ilgili bakanlıklar ile ticaret ve sanayi odalarının da görüşleri alınarak Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir.

Vergi Hukukunda kabul edilen Normal Amortisman yöntemi, uygulama yönünden, teoride benimsenen ve normal, düz, sabit oranlı gibi adlarla anılan amortisman yöntemi ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Şu farkla ki, vergi hukukunda iktisadi kıymetlerin ortalama ömrü başka bir deyimle, amortisman nispetleri; mükellef tarafından değil, idare tarafından tespit edilmektedir. (Meriç,1982: 192)

Bu yöntemde, iktisadi kıymetin maliyet bedeli eşit tutarlar halinde gidere dönüştürülerek yok edilir. Amortisman suresi iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu surenin yıl olarak hesaplanabilmesi için "1" rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Örneğin mükellefçe uygulanan amortisman nispeti %5 ise, iktisadi kıymetin amortisman süresi  $(1/0,05=)$  20 yıldır.

Mükellefler, usulüne göre tespit edilen amortisman nispetlerini aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; ancak, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini müteakip faaliyet yıllarında değiştiremezler. Amortisman herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (Metin ve Yalçın,2002:200)

#### **Örnek**

A A.Ş. 2013 yılında 10.000 TL bedel ile satın aldığı bir makinaya %20 oranında amortisman ayırmaya karar vermiştir. Amortisman hesabında normal amortisman yöntemi seçilmiştir. (Ekonomik ömrü 5 yıldır)

Bu durumda, yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 3.3. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarları**

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2013	10.000	2.000	2.000	8.000
2014	10.000	2.000	4.000	6.000
2015	10.000	2.000	6.000	4.000
2016	10.000	2.000	8.000	2.000
2017	10.000	2.000	10.000	0

**Kaynak:** (Metin ve Yalçın, 2002: 483-484)

### 3.7.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Azalan bakiyeler usulünde amortisman veya hızlandırılmış amortisman bir çeşit genel nitelikte teşvik tedbiri olarak, vergi sistemimize 1963 yılında girmiştir. Bu yöntemle, yeni yatırımların yapılması, mevcut tesislerin yenilenmesi teşvik edilmek suretiyle üretkenliğin, işletmelerin likidite durumlarını iyileştirerek rantabilitenin artırılmasını amaçlamıştır.(Meriç,1982: 192)

Diğer taraftan, bu yöntem fiyatların yükselme eğilimi gösterdiği dönemlerde, ayrılan amortismanların yetersizliği nedeniyle sermaye kayıplarına uğramayı kısmen önler. (Meriç,1982: 193)

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur.
- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Başka bir deyimle, azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi, normal amortisman usulüne göre hesaplanan süreden kısa olamaz ve bu süreyi aşamaz. Bu sebeple, bu yöntemde, normal amortisman usulüne göre hesaplanan sürenin son yılında kalan bakiyenin tamamı o yıl içinde itfa edilir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler amortisman usulü ile yok edebilirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesine göre, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir. Maddede, bir iktisadi değer üzerinden

normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, maddede bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesi için herhangi bir engel söz konusu değildir.

Hızlandırılmış amortisman yönteminin, nihai olarak işletmelere bir vergi tasarrufu sağlamadığı, ancak verginin ödenmesini erteleyerek, devletin işletmelere faizsiz kredi şeklinde bir yarar sağladığı ileri sürülebilir. Ülkemizde uygulanan Azalan Bakiyeler Usulü yukarıda belirtilen yararın yanısıra, ödedikleri vergi oranı yıllar itibariyle büyük değişiklik göstermeyen işletmelerde, paranın zaman değeri de dikkate alındığında, karlılık oranını yükseltici bir etki yapmaktadır. (Meriç,1982: 194)

Bu usulü belirli süre uyguladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçen işletmelerde, sağlanan karlılık daha da artmaktadır. Şöyle ki;

Bir yatırımın iç karlılık oranı;  $C = \frac{A}{(1+R)^t}$

Formülü ifade edildiğinden

Azalan bakiyeler usulü uygulaması, ilk yıllarda işletmenin sağlayacağı net nakit girişini (net kar amortismanlar) artıracığından, yatırımın ömrünün son yıllarda net nakit girişi (A)'nın değeri, daha az amortisman ayrılması ve daha fazla vergi ödenmesi nedeniyle düşme dahi, anılan yöntemi uygulayan firmaların yatırımlardan sağlayacakları iç karlılık oranı (R), normal amortisman uygulanması seçeneğine kıyasla, diğer şartlar aynı kalmak üzere daha yüksek olacaktır. (Akgüç,1987: 72)

Normal amortisman tutarının, azalan bakiyeler usulü ile ayrılan amortisman tutarını aştığı yılda, işletmenin amortisman yöntemini değiştirmesi iç karlılık oranı (R) değerini daha da yükseltecektir.

### **Örnek 1**

Maliyet bedeli 200.000 TL olan bir makinanın, normal amortisman nispeti %10'dur. Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, normal amortismanı iki katı (%20) olacaktır. Buna göre her yıl ayrılacak amortisman miktarı tabloda gösterilmiştir.



**Tablo 3.4. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarları**

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı
1	200.000	40.000
2	160.00	32.000
3	128.000	25.600
4	102.400	20.480
5	81.920	16.384
6	65.536	13.107
7	52.429	10.486
8	41.943	8.387
9	33.556	6.711
10	26.845	26.845

**Kaynak:** (Kılıç, 2006; 62)

### **Örnek 2**

X işletmesinin maliyeti 20.000 TL olan bir duran varlık için ilk üç yıl azalan bakiyeler yöntemine göre, son iki yıl ise normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplaması durumunda, yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları ile amortisman oranları tablo 1.5'deki gibi olacaktır. (Amortisman oranı yıllık % 20)

**Tablo 3.5. Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine Geçiş**

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amort. Oran	Amort. Tutarlar		Amort. Edilme Oran.
			Azalan Bakiyeler	Normal Amort.	
1	20.000	%40	8.000		40
2	12.000	%40	4.800		24
3	7.200	%40	2.880		14.4
4	4.320	%50	--	2.160	10.8
5	4.320	%50	--	2.160	10.8
<b>Toplam</b>			<b>15.680</b>	<b>4.320</b>	<b>100,0</b>

**Kaynak:** (Kılıç, 2006; 62)

### **3.7.3. Fevkalade Amortisman**

Amortismanlara ilişkin bölümler çalışmamızın başlangıç kısmında açıklandığı üzere, amortisman ayırmanın esas nedeni, sabit kıymetin aşınma, yıpranma ve benzeri olaylar sonucu değer kaybına uğramasıdır. Buraya kadar açıklanan amortisman yöntemleri, sabit kıymette meydana gelen normal değer kayıplarını yansıtmaktadır. Oysa bu kıymetler, olağan dışı sebeplerle normali üzerinde de değer kaybedebilirler. Bu nedenle, V.U.K.'nda bazı şartlarla, normal ve azalan bakiyeli amortismanlar dışında, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri tespitine ve uygulanmasına olanak verilmiştir.

Bu nispetler, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşlerin alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı belli edilir. (V.U.K. md.317)

V.U.K.'nun 317'inci maddesinde, fevkalade amortisman nedenleri üç grupta toplanmıştır.

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen
- Fazla çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınan ve yıpranan,

### **3.7.3.1. Fevkalade Amortismanı Gerekli Kılan Nedenler**

- **Afetler**

Yangın, deprem, su basması ve bunlara benzeyen afetler nedeniyle menkul veya gayrimenkul malların değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda; mükellefler Maliye Bakanlığınca tespit edilecek, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetini uygulabileceklerdir.

Bazı yazarlar fevkalade ekonomik ve teknik amortisman usulünden yararlanabilmek için, afetin meydana geldiği hesap dönemi kapanmadan Maliye Bakanlığınca müracaat edilmesi gerektiği görüşündedirler.

Vergi Usul Kanun'unun 317'nci maddesinde fevkalade amortisman usulünün uygulanması için Maliye Bakanlığınca başvuru şartı getirilmiş; ancak bu başvurunun ne zaman yapılacağına dair bir sınırlama getirilmemiştir.

Vergi Usul Kanun'unun 317 ve 318'nci maddeleri hükümleri birlikte göz önünde bulundurulduğunda, Maliye Bakanlığınca hangi dönemde müracaat edilmişse, o dönemde fevkalade amortisman usulünün uygulanabileceği kanaatine varılmaktadır. (Metin ve Yalçın,2002: 302)

- **Yeni İcatlar**

Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşen ve tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelen; menkul, gayrimenkul ve hakların itfa edilmemiş bedelleri, fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilir.

Bir kısım yazarlar, bu usulün sadece üretime doğrudan katkısı bulunan kıymetler için uygulanabileceği, büro demirbaşları için teknik verim ve kıymetlerini kaybettikleri gerekçesiyle fevkalade amortisman uygulanamayacağı görüşündedirler. (Özbalcı,1988: 105)

Büro masa ve sandalye vb. nitelikteki demirbaşlar yönünden bu görüşe katılmakla birlikte, bilgisayar sistemleri telefon santralleri vb. kıymetler yönünden bu görüşe katılmıyoruz. Teknolojideki gelişimler sonucunda ihtiyaçların karşılanmasında yetersiz kalan bu kıymetlerin de fevkalade amortismanına konu edilmesi gerekir. (Özbalcı,1988: 105)

- **Cebri Çalışma**

Cebri çalışma dolayısıyla fevkalade amortisman uygulanabilmesi için sabit kıymetin kullanılmaya başlanmış ve normalin üzerinde çalışmaya tabi tutulmuş olması gerekmektedir. (Meriç,1982: 197)

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman uygulamak için her yıl ayrıca talepte bulunmaya gerek yoktur. İlk müracaat üzerine amortisman oranı tespit edilir. Takip eden yıllarda da bu tespite göre iktisadi kıymetin kullanıldığı süre göz önünde bulundurularak fevkalade amortisman ayrılır.

Cebri çalışma ile ilgili fevkalade amortisman nispetlerinin objektif kriterlere göre saptanması amacıyla, sabit kıymetin çalışmaya tabi tutulduğu süre (saat olarak) dikkate alınmaktadır. Buna göre, fevkalade amortisman oranı, normal çalışma süresinin üzerinde yapılan belirli miktarda fazla çalışma süreleri için, normal amortismanına belirli oranda bir ilavenin yapılması suretiyle tespit edilir. Maliye Bakanlığının çalışma saatleri itibariyle fevkalade amortisman oranının tespitine ilişkin olarak benimsendiği ölçüler.

**Çalışma Saatleri**

**Fevkalade Amortisman Oranı**

3.000'e kadar

-

3.000-4.800 arasında

Normal Amortisman (Normal Amort.x%25)

4.800'den fazla

Normal Amortisman (Normal Amort.x%30)

İşletmenin normal olarak azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulamakta olması halinde de amortisman oranı değişmemektedir. Zira bu durumda da fevkalade amortisman oranı, azalan bakiyeler usulü uygulanan kıymetin, normal amortisman oranı dikkate alınarak tespit edilmektedir.

### 3.7.3.2. Fevkalade Amortisman Yönteminde Özellikli Durumlar

- **Arıza ve Kaza Neticesinde Kıymetini Kaybeden Makinaların Durumu**

Arızalanan veya kaza geçiren bu iktisadi kıymetlerin eski haline getirilmesi için yapılan masraflar VUK'nun 272'nci maddesi hükmü gereği ilgili bulunduğu dönemde doğrudan gider yazılacaktır.

Arıza ve kazadan sonra eski haline getirilmesi imkanı kalmayan iktisadi kıymetler ise aktiften çıkarılacaktır. Aktiften çıkarılma esnasında zarar oluşursa bu zarar ilgili dönem sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

- **Tabi Afet Nedeniyle Sigortadan Tazminat Alınması**

Tabi afete maruz kalan ve bu nedenle de fevkalade amortismanına konu edilen iktisadi kıymetlerin sigortalı olması, fevkalade amortisman uygulamasına engel değildir. Bu durumda alınan sigorta tazminatının dönem gelirlerine eklenmesi gerekmektedir.

- **Fevkalade Amortisman Nispetinin Uygulandığı Dönemde Ayrıca Amortisman Ayrılamaz**

Fevkalade amortisman nispetlerinin uygulandığı dönemde, buna ek olarak diğer yöntemlere (Normal-Azalan bakiyeler) göre amortisman ayrılması mümkün değildir.

- **Ayrılmamış Amortismanların Fevkalade Amortisman Yoluyla Giderilmesi Mümkün Değildir.**

Daha önceden ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortismanların fevkalade amortisman yoluyla giderilmesi mümkün değildir. Örneğin, maliyet bedeli 100.000 TL olan ve %20 nispetinde amortismanına tabi tutulan bir demirbaşın, ikinci yılda amortismanına tabi tutulan bir demirbaşın, ikinci yılda amortismanına tabi tutulmaması ve üçüncü yılda tabi afet nedeniyle değerini yitirmesi durumunda, fevkalade amortismanına konu olabilecek azami tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<b>Maliyet bedeli</b>	<b>100.000</b>
1.Yıl Amortisman	(2.000)
2.Yıl Ayrılmayan Amortisman	(2.000)
Fevkalade Amortismanına Tabi Tutulacak Azami Tutar	96.000

### 3.7.4. Madenlerde Amortisman

VUK. 316 maddesine göre, “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” hükmü yer alır.

Madenlerdeki amortisman amortismanın özel bir şekli olarak kabul edilebilir. Vergi Usul Kanunu ile kabul edilen esaslara göre, ilgililerin müracaatları üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca, madenin mahiyeti ve büyüklüğü göz önünde tutularak her ocak için ayrı bir amortisman nispeti tespit edilir. (Gücenme, 2005: 278)

Kanun maddesinde amortisman süresinin iktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan başlayacağı ve sürenin yıl olarak hesaplanması için 1 rakamının mükellefçe uygulanan orana bölünmesi ile bulunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumun formül ile ifade edilmiş şekli aşağıdaki gibi olacaktır.

Amortisman Süresi=1/Uygulanan Amortisman Oranı

Amortisman süresinin yıl olarak tespitine yönelik olan bu ifade, gerçekte matematiksel bir denklemin ifadesidir. Uygulanacak amortisman oranı belirlenince, buna bağlı olan amortisman süresi de tespit edilmiş olacaktır.

Amortisman süresinin tespitine yönelik olan bu hüküm ile maddenin son fıkrasında yer alan “Amortismanın herhangi bir yıl yapılmasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.” hükmü birbirini bütünleyen niteliktedir.

Amortisman süresi, normal ya da azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmasına bağlı olarak değişiklik göstermez. İster normal isterse azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanırsa, amortisman süresi aynıdır. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yani bir yıl amortisman hesaplanmaması ya da başlangıçta uygulanan nispetten daha düşük oranda amortisman ayrılması, izleyen yıllarda telafi nedeni olamaz.

Amortismanın hesaplanacağı yıl aktife giren binek otomobilleri dışında kalan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları yıllık olarak hesaplanır. Amortismanına tabi iktisadi kıymet hesap dönemi içerisinde hangi tarihte aktife girerse girsün amortisman yıllık olarak hesaplanacaktır.

# **BÖLÜM 4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI İNCELENMESİ**

Çalışmanın bu kısmında mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinden daha çok Vergi Usul Kanunu'nda ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan maddi duran varlıklarla ilgili hükümlerin karşılaştırılması üzerinde durulacaktır.

## **4.1. MALİYETLERDE KARŞILAŞTIRMA**

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak en geniş hükümler Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili madde hükümlerine göre, gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır.

### **4.1.1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri**

TMS 16'ya göre bir gayrimenkul, tesis veya ekipmanın varlık olarak kayıt edilebilmesi için varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararın işletmeye akışının muhtemel olması ve söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir. Maddi duran varlıkların maliyetleri oluştuğu tarihte kaydedilir. Bir gayrimenkul, tesis ve ekipman kalemi ilk olarak maliyet değeri ile ölçülmekte ve kaydedilmektedir. Maddi duran varlığın çalışma şartlarına getirilmesine kadar katlanılan tüm maliyetler, varlığın maliyetine eklenir. (Şahin, 2009: 115)

Varlığın maliyetine etki eden unsurlar; indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı ile varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetlerdir. Yani standarda göre duran varlık edinimiyle ilgili ilk teslimata ait katlanılan tüm giderler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon, v.b.) duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 270.maddesine göre ise maddi duran varlık ediniminde katlanılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri gibi harcamalar varlığın maliyetine ilave edilebileceği gibi gider olarak kaydedilebilmektedir.

Özetle, TMS 16 ve VUK arasında maddi duran varlığın ilk edinimine ilişkin en önemli fark standartta göre katlanılan tüm harcamaların duran varlığın maliyetine ilave edilmesi; VUK'a göre ise maliyete ilave edilebilmesinin yanında gider olarak da kaydedilebileceğini belirtilmesidir.

Maddi duran varlıkların ediniminde oluşan borçlanma maliyetleri de TMS ve VUK uygulamaları açısından farklılık arz etmektedir. Borçlanma maliyetleri standartlarda "TMS 23: Borçlanma Maliyetleri" standardında ele alınmıştır. Buna göre aktifleştirme yani bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.

Vergi kanunları ve Tebliğ hükümlerine göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek sonraki dönem ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır. (Kaya, 2007: 73)

#### **4.1.2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri**

Maddi duran varlıkların değerlemesinde önem arz eden diğer hususta, maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan faiz ve kur farklarının durumudur.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa,

peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna göre satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerini ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif söz konusudur. Bunlardan ilki TMS 23'te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gider olarak değerlendirilmesidir. TMS 23'ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir.

Vergi kanunları ve tebliğ hükümlerine göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri, lehte ve aleyhte olduğu duruma göre farklı uygulamalar içermektedir. Maddi duran varlıkların iktisabındaki ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farklarının aktife alındığı, hesap döneminin sonuna kadarki kısmı maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmesi zorunlu iken sonraki yıllarda doğan faiz giderleri ile kur farkı giderlerinin maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. Aynı şekilde lehte oluşan kur farkları da aktife alındıkları yılın sonuna kadar oluşanlar maliyetlerden indirilmesi zorunlu iken, sonraki yıllarda lehte oluşan kur farklarının maliyetten indirilmesi veya gelir yazması ihtiyaridir.

Örneğin, standarda göre 2009 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizler, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönemde içinde oluşsa bile gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2009 yılı sonunda kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2010 ve sonraki sarkanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyetler ilave edilecektir. (Erdoğan, 2010:116)

**Örnek 1:**(Sağlam vd,2009: 404)

Örneğin bir lojistik firması nakliye faaliyetlerinde kullanılmak üzere depo inşa etmiştir. İnşa faaliyeti 8 ay sürmüştü ve depo inşaatına ilişkin kredi faizleri dışında yapılan harcamaların toplamı 250.000 TL'dir. bu dönemde inşaatın finansmanı için temin edilen kredinin faizi 35.000 TL'dir.



Temel yönteme göre yapılması gereken muhasebe kaydında duran varlığın edinilmesinde ilişkin katlanılan 35.000 TL finansman gideri dönemin finansal tablolarına yansıtılmak üzere giderleştirilir.

252_Binalar	250.000
780_Finasman Giderleri	35.000
320_Satıcılar	250.000
102_Bankalar	35.000

Alternatif yönteme göre yapılması gereken muhasebe kaydında ise temel yöntemde dönem gideri olarak kabul edilen finansman gideri taşıtların maliyetine eklenebilecektir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyledir:

252_Binalar	285.000
320_Satıcılar	250.000
102_Bankalar	35.000

Buna göre aktifleştirme kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.

#### **4.1.3. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı**

Bu konuyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun aksine TMS 16'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Oysa TMS 16'dan önce yürürlükte olan "TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabii Varlıklar" adlı Standardın 7'inci maddesinde yer alan "Tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur ibaresi yer almaktadır. Bunun yanında aslında bir maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir." Hükmüne yeniden düzenlenen TMS 16'nolu standartta yer verilmemiştir. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik,

standartların genel amacı olan mali tablolardaki şeffaflık sağlama misyonunun bir parçası olarak düşünölmelidir.

## 4.2. DEĞERLEMEDE KARŞILAŞTIRMA

VUK'da maddi duran varlıkların satılması halinde bilanço dışı kalma durumunda yönelik hükümler vardır. VUK'un 328.maddesi hükmüne göre, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşöldükten sonra kalan meblağdır. Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassöl 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.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

VUK ve TMS 16 hükümleri karşılaştırıldığında satılan maddi duran varlıkları bilanço dışı bırakılmasına benzer bir anlayışa sahip oldukları söylenebilir. Bununla birlikte;

- a) Gerek maliyet, gerekse amortisman tutarları arasındaki farklılık her iki uygulamanın ortaya çıkacak kar rakamı farklı olacaktır.
- b) Farklılık yalnız kar rakamıyla sınırlı değildir. Ayrıca VUK'da karın gelir yazılmama seçeneği de söz konusudur. Bir kar erteleme uygulaması olarak getirilen "Yenileme Fonu" uygulaması TMS 16'da yoktur. Bu da dönem kazancının ticari kar açısından eksik hesaplanması anlamına gelmektedir.
- c) Üçüncü bir farklılık da bilanço dışı bırakılan maddi duran varlığın yerine yeni alınan duran varlığın amortismanının yenilenme fonundan karşılanacak olması nedeniyle bir başka uygulama farklılığı daha ortaya çıkmasıdır.

Bütün bu farklılıklar etkilediği dönemler itibariyle ticari kar mali kar tutarlarına yansiyacaktır.

**Örnek:** (Akbulut, 2012: 599)

A.Ş. 01.03.1992 tarihinde toplam maliyeti 100.000 TL olan bir atık yağı tankı inşa etmiş ve satım sonrasında 10.000 TL harcamayla da tank yerinin eski haline getirebileceği hesabıyla maliyet değeri 110.000 TL üzerinden makineyi aktifleştirilmiştir. İşletme, tankı 20 yıl kullanacağı, kullanım sonunda bugünkü 5.000 TL kalıntı değerle satabileceği hesabıyla kayıtlarını tutmuştur. (A) A.Ş. 30.06.2012’de atık yağ tankını hurdacıya 5.500 TL’ye peşin değerle satmıştır. Tank teslim edildikten sonra tankın gömülü alanın eski haline getirilmesi için 11.000 TL harcanmıştır. (A) A.Ş., yakın gelecekte yeni bir atık yağı tankı almaya karar vermiştir.

### **Hesaplanması**

#### **➤ TMS 16 Uygulaması**

- Atık yağı tankı aktifleştirme maliyeti	110.000 TL
- 01.03.2012’ye kadar 20 yıl boyunca giderleşen toplam amortisman tutarı (110.000-5.000=)	(-) 105.000 TL
- Tankın kalıntı değeri	5.000 TL
- Tankın satış değeri	5.500 TL
- <b>Satış Sonrası kar zarar yazılacak tutar (5.500-5.000=)</b>	<b>(+) 500 TL</b>
- 01.03.1992-01.03-2012 arası karşılık ayrılıp amortisman yoluyla giderleşen restorasyon tutarı	10.000 TL
- Gerçekleşen restorasyon maliyeti	11.000 TL
- <b>Dönem gideri yazılacak restorasyon maliyeti (11.000-10.000)</b>	<b>(-) 1.000 TL</b>
- <b>Sonuç hesaplarına yansıyan net tutar (1.000-5.000=)</b>	<b>(-) 5.00 TL</b>

#### **➤ VUK Uygulaması:**

- Atık yağ aktifleştirme maliyeti	100.000 TL
- Atık yağ için ayrılan toplam amortisman tutarı	100.000 TL
- Atık yağ net defter değeri	0.TL
- Tankın Satış değeri	5.500 TL
- Satış sonrası kar zarar yazılacak tutar (5.500-0=)	(+) 5.500 TL
- Sabit kıymet yenileme fonuna atılacak tutar	5.500 TL
- Dönem gideri yazılacak restorasyon maliyeti	(-) 11.000 TL

- Sonuç hesaplarına yansıyan net tutar (11.000-0=)

(-) 11.000 TL

**Sonuç olarak;**

1- Dönem kurumlar vergisi hesabı için, 31.12.2012’de mali kar hesaplanırken 2012 yılı için (11.000 TL-5.000 TL=) 10.500 TL daha ticari kardan gider yazarak indirmek mümkündür.

2-Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

**Muhasebeleştirilmesi**

**a). Makine dönem sonu amortisman kaydı**

_____	_____
Birikmiş Amortisman	105.000,00
001_Atık Yağ Tankı Amort.	
Kasa	5.500,00
Ertelenen Vergi Gideri	100,00
Maddi Duran Varlık	110.000,00
001_Atık Yağ Tankı	
Diğer Gelirler	500,00
Ertelenen Vergi Borcu	100,00
_____	_____

**b). Eski hale getirme gideri muh.**

_____	_____
Genel Yönetim Gideri	1.000,00
Karşılıklar	10.000,00
Ertelenen Vergi Gideri	2.000,00
Banka	11.000,00
Ertelenen Vergi Borcu	2.000,00
_____	_____

**4.3. AMORTİSMANLARDA KARŞILAŞTIRMA**

Daha önce TMS 16 ve VUK’a göre, amortisman yöntemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştı; burada kısaca başlık halinde belirtilecektir. Bir varlığın amortismanına

tabi tutarın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Standarda göre bu yöntemler;

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarı

Vergi Usul Kanunu'nda bu yöntemlerden ilk ikisi yer almakta olup, bunların dışında çeşitli olup, bunların dışında özel uygulamalar söz konusudur. Bu uygulamalar;

- Madenlerde Amortisman
- Fevkalade Amortisman
- Kıst Amortisman Uygulaması

Amortisman yönteminde ve karlılığa etkisi olarak aşağıdaki örneklere verilmiştir.

**Örnek** (Şen, 2011: 147-153)

(A) A.Ş. yeni bir MR makinesini 18.03.2011 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almış, ayrıca bir makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin montajı 01.04.2011 tarihinde tamamlanarak makine kullanılmaya başlanmıştır. İşletme MR makinesinden 3 yıl boyunca yararlanabileceğini öngörmektedir. 3 yıl sonra MR makinesini devre dışı bırakacaktır. Bu nedenle işletme açısından makinenin yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre içerisinde işletme makineden toplam 400.000 birim MR çıktısı almayı hedeflenmektedir. Bunun 200.000 birimin ilk yıl gerçekleşeceği var sayılmaktadır. İkinci ve Üçüncü yıllarda ise 100.000'er birim olacaktır. Makinenin 3 yıl sonraki hurda değeri 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İşletme makinelerin sonraki dönemlerde maliyet yöntemi ile ölçmeye kararlaştırılmıştır.

Uygulama örneğimizdeki verilere göre TMS 16 Standardının, Normal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarları Yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların Vergi Usul Kanununu ile karşılaştırması şu şekilde olacaktır:

➤ **Normal Amortisman Yöntemi TMS 16'ya göre**

- 01.04.2012 Makine Maliyet Değeri = (280.000 + 20.000) = 300.000 TL
- Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri-Kalıntı Değer) / Tahmini yararlı ömür
- Yıllık Amortisman Tutarı = ((300.000-30.000) / 3) = 90.000 TL
- Aylık Amortisman Tutarı = (90.000 / 12) = 7.500 TL

- Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 01.04.2011  
(Buna göre 4'üncü, 5'inci, 6'ncı, 7'inci, 8'inci, 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir.)
- Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 9 ay
- 2011 Yılı Amortisman Tutarı =  $7.500 \times 9 = 67.500$  TL
- Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan  $(7.500 \times 3) = 22.500$  TL

**Tablo 4.1. Normal Amortisman Yöntemi TMS 16'ya Göre Amortisman Tutarları (TMS 16)**

Yıllar	Amort.Esas Tutar	Amort. Süresi Yıl	Amort. Oran	Amor. Tutarı	Kıst Dönem	Birikmiş Amort.
2011	270.000	3	%33,33	90.000	67.500*	67.500
2012	270.000	3	%33,33	90.000	90.000	157.500
2013	270.000	3	%33,33	90.000	90.000	247.500
2014	-	-	-	-	22.500**	270.00

**Kaynak:** (Şen, 2011: 148)

\*2011 yılı amortisman tutarı = Kıst Dönem 9 ay  $(7.500 \times 9 = 67.500$  TL)

\*\* 2014 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 ay  $(7.500 \times 3 = 22.500$  TL)

➤ **Normal Amortisman Yöntemi VUK'a göre**

- Maliyet Değeri =  $(280.000 + 20.000)$  300.000 TL
- Yıllık Amortisman Tutarı =  $(300.000 / 3 =)$  100.000 TL
- 2011 Yılı Amortisman Tutarı 100.000 TL

**Tablo 4.2. TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amort. Tutar	Ayrılan Amort. Tutar	
2011	100.000	67.500	32,500
2012	100.000	90.000	10.000
2013	100.000	90.000	10.000
2014	-	22,500	-22.500
<b>Toplam</b>	300.000	270.000	30.000

**Kaynak:** (Şen, 2011: 148)

**Açıklama:** TMS 16 ile VUK uygulamalarına göre yapılan hesaplamalarda toplam fark 30.000 TL'dir. Bu farkın nedeni VUK'nun iktisadi kıymetin faydalı ömrü sonundaki kalıntı(hurda) değerini hesaplamalarda dikkate almamasından kaynaklanmaktadır.

Donem arasındaki fark ise standardın kıst amortisman uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Görüleceği üzere VUK iktisadi kıymeti 2013 yılı hesaplamalarında tamamen itfa etmiştir. Standart ise ilk yılda ayırmadığı yani kıst

dönemden arta kalan amortisman tutarını 2014 yılında gidere dönüştürmüş ve iktisadi kıymeti itfa etmiştir.

### **Sonuç Olarak;**

1- Dönem Kurumlar Vergisi Hesabı İçin, 31.12.2012 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 90.000 TL'ye karşılık VUK uyarınca 100.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle (100.000-90.000=) 10.000 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

2-Söz Konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

### **Muhasebeleştirilmesi**

MR makinesi maliyet kaydı

\_\_\_\_\_

Maddi Duran Varlıklar 300.000,00

\_MR Makinesi 280.000

\_Taşıma Montaj 20.000

Banka 300.000,00

\_\_\_\_\_

MR makinesi 2012 amortisman kaydı. Normal amortisman yöntemi

\_\_\_\_\_

Genel Yönetim Giderleri 90.000,00

\_Mr Makinesi 2012 amort.

Ertelenen Vergi Gider Etkisi 2.000,00

(10.000 x %20)

Birikmiş Amort. 90.000,00

Ertelenen Vergi Borcu 2.000,00

### **Örnek:**

Daha önceki örnekteki varsayımlar aynen geçerlidir.

### **Hesaplama/2:**

➤ **Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi TMS 16'ya göre;**

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

- Normal Amortisman Oranı= 1/ Yararlı Ömür Süresi
- Normal Amortisman Oranı= 1/ 3 yıl =%33,333
- Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = %33,333 x 2=%66,666
- Yıllık Amortisman=((300.000-30.000) x %66,666) = 180.000 TL
- Aylık Amortisman=180.000 / 12=15.000 TL
- Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi:01.04.2011
- Makinenin 2011 yılında kullanıldığı süre:9 ay
- 2011 yılı Amortisman Tutarı=15.000 x 9= 135.000 TL
- Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan (15.000 x 3=) 45.000 TL

**Tablo 4.3. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16)<sup>1</sup>**

Yıllar	Amort. Tabi Değer- Birik. Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	270.000	%66,66	180.000	15.000	9 Ay	135.000	135.000
2012	270.000-180.000 =90.000	%66,66	60.000	-	-	60.000	195.000
2013	270.000- 240.00 =30.000	%66,66	Tamamı	-	-	30.000	225.000
2014		15.000			3 Ay	45.000	270.000
<b>Toplam</b>	<b>270.000</b>						

**Kaynak:** (Şen, 2011; 150)

**Tablo 4.4. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16)**

Yıllar	Amort. Tabi Değer- Birik. Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	270.000	%66,66	180.000	15.000	9 Ay	135.000	135.000
2012	270.000-135.000 =135.000	%66,66	60.000	90.000*		90.000	225.000
2013	270.000-225.000 =45.000	%66,66	30.000	37.500* *	-	37.500	262.500
2014	7.500			7.500 ***	3 Ay	7.500	270.000
<b>Toplam</b>	<b>270.000</b>						

\* 15.000 x 3=45.000

5.000 x 9=45.000

\*\* 5.000 x 3=15.000

2.500 x 9=22.500

\*\*\*2.500 x 3=7.500

<sup>1</sup> Akın Akbulut, Fatma Pamukçu, vs diğer yazarlar Azalan Bakiyeler amortisman hesaplanmasını Tablo 4.3.'deki hesaplamıştır. Yalnız, TMS 16 standardın 62 paragrafında azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri yararlı ömrü boyunca azalır denilmektedir. Halbuki, amortisman tutarı azalmamaktadır. Bunu doğru örneği, Tablo 4.4'deki Azalan Bakiyeler yönteminde uyguladık.



➤ **Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi VUK'a göre;**

- Yıllık Amortisman Tutarı=Dönem Başındaki defter değeri x (Normal Amortisman Oranı x 2<0,50)
- Normal Amortisman Oranı= 1/ Yararlı Ömür Süresi
- Normal Amortisman Oranı= 1/ 3 yıl =%33,333
- Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = %33,333 x 2=%66,666\*
- Sonuç Azalan Bakiyeler Yönteminde üst limit olan %50'yi geçtiğinden dolayı hesaplamalarda %66,666 oranı değil %50 oranı kullanılacaktır.

**Tablo 4.5. TMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amort. Tutar	Ayrılan Amort. Tutar	
2011	150.000	135.000	15.000
2012	75.000	60.000	15.000
2013	75.000	30.000	45.000
2014	-	45.000	-45.000
<b>Toplam</b>	300.000	270.000	30.000

**Kaynak:** (Şen, 2011; 151)

**Açıklama:** Normal amortisman hesaplamaları için yapılan açıklamalarımız azalan bakiyeler içinde geçerlidir. Tek fark dönem amortisman giderlerinde meydana gelen ve kalıntı değer dışında kalan farkın temel nedeni VUK uygulamasında Azalan bakiyeler yönteminde üst limit (%50) oranını kullanmayı zorunlu kılmasıdır.

Özetle; 31.12.2012 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 60.000 TL'ye karşılık VUK uyarınca 75.000 TL yazılabilecektir

**Sonuç olarak;**

**1-** Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2012'de (75.000-60.000=) 15.000 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

**2-** Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Genel Yönetim Giderleri 60.000,00

\_Mr Makinesi 2012 amort.

Ertelenen Vergi Gider Etkisi 3.000,00

(15.000 x %20)

Birikmiş Amort. 60.000,00

Ertelenen Vergi Borcu 3.000,00

### Örnek:

Daha önceki örnekteki varsayımlar aynen geçerlidir.

#### ➤ Üretim Miktarları Yöntemi TMS 16'ya göre

- Amortisman Oranı=(Maliyet Değeri-Kalıntı Değeri) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı
- Amortisman Oranı=((300.000-30.000) / 400.000 Br)=0,675 TL/Br

Tablo 4.6. Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS 16)

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Amort. Oran	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Ayrılan Amort. Tutar	Birikmiş Amort.
2011	200.000	0,675	135.000	11.250	9 Ay	101.250*	101.250
2012	100.000	0,675	67.500	5.625	67.500		168.750
2013	100.000	0,675	67.500	5.625	67.500		236.250
2014			11.250		3 Ay	33.750**	270.000
<b>Toplam</b>				270.000			

**Kaynak:** (Şen, 2011;151)

\* 2011 yılı amortisman tutar=Kıst Dönem 9 ay (11.250 x 9 Ay= 101.250 TL)

\*\* 2014 yılı amortisman tutar=2011 kalan dönem 3 ay (11.250 x 3 ay=33.750 TL)

**Açıklama:** VUK'nda Üretim Miktarları Yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediğinden VUK uyarınca uygulanabilir normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortismanlar ile TMS 16 uyarınca üretim miktarına göre hesaplanan amortismanlar karşılaştırılacaktır.

**Tablo 4.7. Normal Oran ile Üretim Yönteminin Karşılaştırma Tablosu Miktarı**

Yıllar	Norma Amortisman Yöntemi (VUK)	Üretim Miktarı Yöntemi (TMS 16)	Fark
2011	100.000	101.250	-1.250
2012	100.000	67.500	32.500
2013	100.000	67.500	32.500
2014	-	33.750	-33.750
<b>Toplam</b>	300.000	270.000	30.000

**Kaynak:** (Şen, 2011;152)

**Sonuç olarak;**

1- Dönem Kurumlar vergisi hesabı için, 31.12.2012 raporlama tarihi itibariyle TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 67.500 TL'ye karşılık VUK uyarınca 100.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle  $(100.000-67.500=)$  32.5000 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

2- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Genel Yönetim Giderleri 67.500,00

\_Mr Makinesi 2012 amort.

Ertelenen Vergi Gider Etkisi 6.500,00

$(100.000-67.500=32.500) \times \%20$

Birikmiş Amort. 67.500,00

Ertelenen Vergi Borcu 6.500,00

**Örnek:**

Daha önceki örnekteki varsayımlar aynen geçerlidir.

**Tablo 4.8. Azalan Bakiyeler Yöntemi İle Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu**

Yıllar	Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK)	Üretim Miktarı Yöntemi (TMS 16)	Fark
2011	150.000	101.250	48.750
2012	75.000	67.500	7.500
2013	75.000	67.500	7.500
2014	-	33.750	-33.750
<b>Toplam</b>	300.000	270.000	30.000

**Kaynak:** (Şen, 2011: 152)

## Sonuç Olarak;

1- Dönem Kurumlar vergisi hesabı için, 31.12.2012 raporlama tarihi itibariyle TMS 16 uyarınca amortisman gideri yazılan 67.500 TL'ye karşılık VUK uyarınca 75.000 TL yazılabilecektir. Bu nedenle  $(75.000-67.500=)$  7.500 TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir.

2- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Genel Yönetim Giderleri 67.500,00

\_Mr Makinesi 2012 amort.

Ertelenen Vergi Gider Etkisi 1.500,00

$(75.000-67.500=7.500) \times \%20$

Birikmiş Amort. 67.500,00

Ertelenen Vergi Borcu 1.500,00

**Değerlendirme:** Yukarıdaki tablolarda standardın öngördüğü amortisman yöntemlerine göre yapılan hesaplamaların karşılaştırılması verilmiştir. Görüleceği üzere her yöntemde dönemler itibariyle ayrılan amortisman tutarları farklılıklar göstermektedir bu farklılıklar amortisman yöntemlerinden birinin diğerlerine tercih edilmesi durumunda işletme açısından, dönemin amortisman giderini artırabilir/azaltabilir; üretilen mamulün birim fiyatını artırabilir/azaltılabilir; bunların bir sonucu olarak da ödenecek vergiyi artırabilir/azaltılabilir; bunların bir sonucu olarak da ödenecek vergiyi artırabilir/azaltılabilir ve ödenecek vergiyi ödeyebilir. İşletme yönetimi bu hesaplamaları yaparak işletme açısından en uygun yöntemi belirleyip uygulamak zorundadır. (Şen,2011:153)

**Tablo 4.9. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar**

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma	a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminde fazla kullanılma
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma
c) Aktife kayıtlı olmalı, kullanıma hazır olmalı (Envantere dahil olma; iktisadi kıymetin envantere dahil olması hem işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasının ifade eder.	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı

<b>d)</b> İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması (2015 yılı için 880 TL)	<b>d)</b> Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur.
<b>e)</b> Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma devam edilebilir.	<b>e)</b> Satış amacıyla maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
<b>f)</b> Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	<b>f)</b> Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
<b>g)</b> Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	<b>g)</b> Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

**Kaynak:** (Akbulut, 2012: 527)

**Tablo 4.10. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar**

<b>VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI</b>	<b>TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI</b>
<b>a)</b> VUK’da yapılan değişiklikle “Yararlı Ömür” amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listelerdeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	<b>a)</b> Amortisman süresi yararlı ömre göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir.
<b>b)</b> Yararlı ömür sadece “Yıl” bazında belirlenmektedir.	<b>b)</b> Yararlı ömür “Yıl” veya “Üretim birimi” belirlenebilmektedir.
<b>c)</b> Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	<b>c)</b> Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
<b>d)</b> Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50’yi aşamaz.	<b>d)</b> Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

**Kaynak:** (Taştan vd.,2012: 6)

**Tablo 4.11. Amortisman Yönteminde Farklılıklar**

<b>VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI</b>	<b>TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI</b>
<b>a)</b> Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	<b>a)</b> Kullanılabilecek yöntemler Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemidir.
<b>b)</b> Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi ’ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra azalan bakiyeler yöntemi ’ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi ’ne dönülebilir.	<b>b)</b> Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.
<b>c)</b> Azalan Bakiyeler Yöntemini sadece Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.	<b>c)</b> Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS’ye göre hazırlamaya başladıklarında standartların öngördüğü hükümleri uygulayacaklardır.

**Kaynak:** (Taştan vd.,2012: 5)

Türkiye Muhasebe Standartları ile VUK amortismanlar açısından karşılaştırıldığında, standartlarda kıst amortisman uygulamanın maddi duran varlıkların tümü için kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) amortismanlara ilgili madde hükümlerine göre, kıst amortisman hesaplaması sadece işletme aktifine kayıtlı binek otomobiller için uygulanmaktadır. Maddi duran varlıklar için uygulanan kıst amortisman, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun raporlama yapan işletmelerde ticari kar ve mali kar sonuçları üzerinde etkili olacaktır.

VUK'un 320/2 maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmektedir.

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan bakiyeler amortismanlar yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

VUK'da binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki anlayış arasında farklılık bulunmaktadır. VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili aylar için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

Standartlarda yer alan amortisman hükümleri ile vergi mevzuatında yer alan amortisman hükümleri arasındaki farklılıklar, ticari kar ve mali kar olarak ifade ettiğimiz iki farklı oluşumuna sebep olan etkenlerdendir. Muhasebe standartlarına göre hesaplanan dönemin amortisman giderleri, vergi mevzuatına göre ayrılması gerekenden az veya fazla olabilir. Bu durum duran varlığa ilişkin amortisman hesaplama yöntem ve anlayış farklılığından kaynaklanabilmektedir. Mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kar üzerinden hesaplanan vergi tutar arasındaki farklılıklar, geçici farklar olarak isimlendirilmektedir.

Geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebede defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak çıkmaktadır.

Vergilendirilebilir geçici fark ertelenen vergi borcu (yükümlülüğü) doğururken, indirilebilir fark geçici fark ertelenen vergi alacağı (varlığı) doğurmaktadır. Ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı (alacağı) ve ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları ertelenen vergi borcu ve ertelenen vergi alacağının mali tablolarda raporlanmasını gerekli görürken, Tek Düzen Hesap Planı’nda ilgili hesaplar bulunmadığından “28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları” ve “48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” hesap gruplarında tanımlanacak hesaplarla ihtiyacın giderilmesi düşünülmektedir.

Bu doğrultuda “282 Ertelenmiş Vergi Alacağı Hesabı” ve “482 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı” ihtiyacın giderilmesi yönünde önerilebilmektedir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlemesinden ve amortisman anlayışından kaynaklanan, ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığını (alacağı) oluşturan durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Faydalı ömür, kullanılan amortisman yöntemleri, yöntem değiştirme hükümleri, hurda değer, kıst uygulama anlayışı gibi farklılıklar nedeniyle amortisman paylarındaki değişiklik sonuçları açısından,
- Duran varlıkların değerlendirme hükümleri ve amortisman hesaplama hükümlerinin etkisiyle duran varlıkların satış kar veya zarar sonuçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığının (alacağı) oluşmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimizde kıst amortisman uygulamasının tüm duran varlıklara yayılması Türkiye Muhasebe Standartları’ndaki anlayışla hesaplama yapılması durumunda en azından bu sebeple ortaya çıkan geçici farklar, geçici farkların neden olduğu mali ve ticari kar ayrımı ortadan kalkacaktır. (Elitaş vd.2009: 23)

Yukarıda açıklanan farklılıkları bir örnek yardımıyla açıklayalım.

### Örnek:

Ada işletmesi 1 Kasım 2013 tarihinde 150.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda ülkemiz vergi kanunlarına göre 2013 yılı gelir tablosunda amortisman gideri 15.000 TL olacaktır. Muhasebe standartlarına göre ise 2 aylık amortisman hesaplanmalı ve 2.500 TL tutarında amortisman gideri kaydedilmelidir. Böylelikle vergi kanunlarına göre vergi öncesi kar 12.500 TL az olacaktır.

Aşağıda bu durum gösterilmiştir.

**Tablo 4.12. Karların Vergi Öncesi ve Vergi Sonrası Karşılaştırılması**

	Vergi Kanunlarına Göre	Muhasebe Standartlarına Göre
Vergi Öncesi Kar	30.000	42.500
Vergi (%20)	6.000	8.500
Vergi Sonrası Kar	24.000	34.000

$(15.000 - 2.500) \times \%20 = 2.500$  TL

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre amortisman tutarı hesaplanırken amortisman tabi varlığın kullanıldığı süre dikkate alınır. Vergi kanunlarına göre, amortisman tabi varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri kaydedilir. Sadece binek otomobiller için ay hesabı yapılır.

## 4.4. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARININ BELİRLENMESİNDE KARŞILAŞTIRMA

Dönem net karı veya zararının, olağan faaliyet karı veya zararı ile olağandışı kalemlerden oluştuğu standartta belirtilmektedir. Muhasebe sistemi uygulama Genel Tebliği içinde yer alan “Özet Gelir Tablosu” ve “Ayrıntılı Gelir Tablosu” tiplerinde de temel olarak yukarıda sözü edilen iki unsura yer verildiği görülmektedir.

Dolayısıyla, standart ile mevcut uygulamalar arasında ana başlıklar yönünden önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Ancak, standartta olağandışı kalemler içinde yalnızca varlıkların kamulaştırılması ve deprem veya felaketlere yer verilmesi, Tekdüzen Hesap Planı’ndaki uygulamalardan farklılık göstermektedir.



Bu, farklılığı standartta sıralanan olağan kar ve zarar kalemlerinde de izleme olanaklıdır. Bu kalemler içinde sayılan maddi duran satışı, Tekdüzen hesap Planı’da çok açık bir şekilde olağandışı olarak nitelenmiştir.

Dolayısıyla standartta duran varlıkların satışı olağan kar veya zararın hesabında dikkate alınmakta, oysa mevcut uygulamalarda bu varlıklarla ilgili satış kar veya zararları olağandışı kalemler arasında raporlanmaktadır.

Durdurulan faaliyetler ilgili sonuçların olağan kar veya zarar içinde raporlanması gerektiği standartta belirtilmekle birlikte, durdurmanın işletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça farklı olan olay ve işlemlerden kaynaklanması halinde, söz konusu kar veya zararların olağandışı kalemler olarak muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla varlığın satışı veya terki nedeniyle ortaya çıkan gelir veya gider olağan kar veya zararın hesabında dikkate alınacaktır.

Oysa mevcut uygulamalarda varlıkların kısmen kullanılması veya terkinden dolayı ortaya çıkan giderler “Çalışmayan kısım gider ve zararları” olarak olağandışı gider ve zararlar arasında sayılmaktadır.

Bu çerçevede çalışmayan kısım gider ve zararlarının niteliğinin gözden geçirilmesi ve hangi tutarını olağan kar bölümünde, hangi tutarın da olağan kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınacağı saptanması gerekir

## BÖLÜM 5. SONUÇ

Dünyada ki küresel gelişmelerle birlikte, işletmelerin finansal raporları daha geniş kitleleri ilgilendirir hale gelmektedir. Artan küreselleşme ve rekabet ise farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal raporlarda sıkıntıya neden olmaktadır. Bu nedenle uluslararası muhasebe düzenin ortaklaştırılması ve uyumlaştırılması amacıyla “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” adı altında muhasebe alanında ortak bir oluşturularak ülkelerin bu standartlara uymaları istenmektedir.

Maddi duran varlıklar hem üretim ve hem de ticari işletmelerce kullanılan, yüksek tutarları olan varlıklardır. Maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar Vergi Mevzuatı, Uluslararası Muhasebe Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir.

TMS 16 no’lu standart, kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasında değerlendirme ölçütü olarak iki modelin; maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin kullanımını mümkün kılmaktadır. Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.

Standartta “Yeniden Değerleme Modeli” olarak adlandırılan ikinci yöntem esas ise gerçeğe uygun değer yöntemidir. Gerçeğe uygun değer, güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi için, ilk olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmesidir.

Standart ve VUK’da maliyet modelinin temel mantığı benzerdir. Ancak bedelin hesaplanması konusunda, aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Tezin dördüncü bölümünde tablolar halinde amortisman konularında farklılıklar olması dikkat çekmektedir. Özellikle maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerle değerlendirilmesi, değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi, amortisman ayırma konusunda getirilen yenilikler ve bu durumlara ilişkin olarak gelir vergilerinin etkilerinin

hesaplanması birtakım sorunlar yaratmaktadır. Bu farklılıklar, firmaların muhasebe sorumlularının ve denetim firmalarında çalışan denetçilerin yabancı olduğu konulardır.

Genel hatları ile bakıldığında TMS 16'da bazı hükümler mükelleflere VUK'a göre avantaj sağlamaktadır. Avantaj yanında standart, özellikle üretim işletmelerinde maddi duran varlıkların önemi, bu varlıkların değerlemesinin yaratacağı farklılıklar ve şirket değerinin gerçeğe uygun değerinin tespitinde mali tablo kullanıcıları için önemli bir durum göstermektedir. Bilgi kullanıcıları açısından, bir işletmenin bilançosunda görünen değerlerin gerçek durumu göstermesi, alacakları kararlar açısından önem taşır. Bilançoda görünen değerler ne kadar gerçek değerinden uzaklaşırlarsa, karar alıcılar da verecekleri kararlarda o kadar yanılacaktır. Bu çalışma içerisindeki somut örneklerde de görüleceği üzere TMS 16 uyarınca maddi duran varlıkların bilançodaki değerleri VUK'a oranla daha gerçekçi olmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları açısından daha gerçekçi bilgi sunmaktadır.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar

- [1] Akbulut, A., (2012), *Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Hesap Uzmanları Yayınları, Ankara, 527-599.
- [2] Akdoğan, N., Sevilengül, O.,(1997), *Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, 9. Bs, Ankara, 233-235.
- [3] Akdoğan, N., Tenker, N., (2007), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 59.
- [4] Akgüç, Ö., (1987), *Mali Tablolar Analizi*, Muhasebe Enstitüsü Yayın, 7.Bs, İstanbul, 72.
- [5] Akgün, Y., (2007) , *Analitik Bütçe Tahakkuk Esaslı*, İzden Yayıncılık, İzmir, 389-390.
- [6] Akyol, M., Küçük, M., (2013), *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 38.
- [7] Ataman, Ü., (2005), *Genel Muhasebe Cilt I*, Türkmen Kitabevi 6.Bs, İstanbul, 102-173.
- [8] Ataman, Ü., (2005), *Genel Muhasebe Cilt II*, Türkmen Kitabevi 15.Bs, İstanbul, 221-222.
- [9] Bektöre, S., Benligiray, Y., (2010), *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 25.
- [10] Bıyık, R.,(2007), *Giderler ve İndirimler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 72.
- [11] Büyükmirza,K.,(2013), *Maliyet Muhasebe*, Gazi Kitabevi,17 Bs, Ankara,81.
- [12] Demir, Ş., (2012), *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS ve TFRS)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara,105-113.
- [13] Demir, A., (2000), *Tek Düzen Muhasebe Sistemi*, Çağdaş Yayıncılık, Ankara, 379-465.
- [14] Erimez, R., (1975), *Değerleme ve Mali Tablolar*, Hesap Uzmanlar Derneği, Ankara,182-183.

- [15] Elitaş C., (2009), *UFRS Uygulamaları*, Hipotez Yayınları, İstanbul,23.
- [16] Gökçen, G., (2011), *Genel Muhasebe*, Beta Yayınları, İstanbul, 305.
- [17] Gücenme, Ü., (2005), *Genel Muhasebe*, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul, 212-278.
- [18] Güvemli,Ü., (1989), *Genel Muhasebe*, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul,12-63.
- [19] Kishali, Y., Selman, A., Işıklılar, S.,(2002) *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 194.
- [20] Kızılot,Ş., (2012), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, 110-112.
- [21] Küçük, S., (2011), *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Hesap Uzmanlar Derneği, İstanbul, 110-112.
- [22] Meriç, B., (1982), *Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme*, Hesap Uzmanlar Derneği, İstanbul, 110-179.
- [23] Metin, K., Yalçın, H., (2002), *İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme*, Kılavuz Yayınları, Ankara, 200-350.
- [24] Öngen, S., (2000), *Finansal Muhasebe*, Palmiye Yayıncılık, İstanbul, 45.
- [25] Örtten, R., Karapınar, A., (2007), *Dönem sonu Muhasebe İşlemleri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 110-125.
- [26] Öztürk, B., Özer, M.,(2003), *Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması* ,Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 66-78.
- [27] Özbalcı, Y., (2012), *Vergi Usul Kanunu*, Seçkin Yayıncılık, 2.Bs. Ankara, 105-130.
- [28] Özyer, A., (2004), *Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi*, Bilge Sahaf Kitabevi, Ankara, 98-99, 766-767.
- [29] Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Bs, Ankara, 473-477.
- [30] Sevilengül, O., (2014), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 17 Bs, Ankara, 112-115, 398-434.
- [31] Tenker N., (1999), *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 221.
- [32] Tokay, H., (2002), *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Gazi Kitabevi, Ankara, 18.

[33] Ürel, G., (2003), *Vergi Usul Kanunu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 48.

### **Tezler**

- [1] Başağaç, H, (2006), *Maddi duran varlıkların değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, 72-75.
- [2] Erdoğan, B, (2010), *Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 70-80.
- [3] Şahin, B, (2009), *TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 78-115.

### **Sempozyumlar**

- [1] Taştan, H., Mert, H., Azaltun, M., (2012), *Türk Ticaret Kanunu'nun Tartışılan Boyutları Üzerine Bir Araştırma ve Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS açısından Karşılaştırılması ve İncelenmesi*, II. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyum, Trabzon, 82-85.

### **Sürelî Yayınlar**

- [1] Akgün, M., (2008), *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 3.Bs, 384-385.
- [2] Kaya, U., (2009), *Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:83, 70-85.
- [3] Kılıç,O.,(2006), *Duran Varlıklarda Amortisman Hesaplama Yöntemlerin Karşılaştırılması*, Lebib Yalkın Yayınları,Sayı:32, 62.
- [4] Örtten, R., Bayırlı, R., (2007), *TMS 16'ya göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36, 20.
- [5] Sipahi, B., (2008), *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları-Açıklamaları ve Uygulamaları*, 2.Bs, İstanbul, İSMMMO, 119

- [6] Şen, Ç., (2011), *Türkiye Muhasebe Standardı 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması*, İSMMMO, Sayı:108, 147-153
- [7] Yükçü, S., İçerli, Y., (2007), *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82, 16-27.

#### **İnternet Kaynakları**

- [1] KGK, TFRS/TMS Seti, <http://www.kgk.gov.tr/content.files/TFRS.2013>  
Erişim:23.10.2013
- [2] GİB, 2013, Tek Düzen Hesap Planı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/eski.html>. Erişim: 04.11.2013
- [3] Ernst Young, 2014,TFRS'ye hazır mısınız? <http://www.ey.com/Publication.htm>  
Erişim:20.06.2014
- [4] Resmi gazete, 2013, Maddi Duran Varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) hakkında tebliğ, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-54.htm> Erişim tarihi:01.10.2013

## **ÖZGEÇMİŞ**

1982 Ankara Çankaya doğumluyum. İlk, orta ve lise eğitimimi Bursa'da tamamladım. Üniversite öğrenimi, Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden 2007 yılında mezun oldum. 2012 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe ve Denetim programına başladım. Amatör olarak doğa fotoğrafçılığı ile uğraşmaktayım.2011 yılından itibaren, Yeminli Mali Müşavirlik bürosunda çalışmaktayım.