

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM VE
DEĞERLEMENİN TMS VE VUK AÇISINDAN
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Hayrettin ÜNAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN

İSTANBUL, 2014

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM VE
DEĞERLEMENİN TMS VE VUK AÇISINDAN
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Hayrettin ÜNAL
Enstitü No:122008020

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN

İSTANBUL, Nisan 2014

T.C
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM VE
DEĞERLEMENİN TMS VE VUK AÇISINDAN
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Hayrettin ÜNAL
Enstitü No:122008020

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : **Doç. Dr. Murat AZALTUN** _____

Diğer Jüri Üyeleri : **Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT** _____

Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN _____

İSTANBUL, Nisan 2014

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. MADDİ DURAN VARLIKLAR HAKINDA GENEL BİLGİLER.....	3
2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI	3
2.2. DURAN VARLIKLARIN EDİNİLMESİ	3
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI	4
2.3.1. Arazi ve Arsalar	4
2.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri.....	5
2.3.3. Binalar	5
2.3.4. Tesis, Makine ve Cihazlar	6
2.3.5. Taşıtlar	7
2.3.6. Demirbaşlar	7
2.3.7. Diğer Duran Varlıklar.....	7
2.3.8. Birikmiş Amortismanlar	8
2.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	8
2.3.10. Verilen Avanslar	8
2.3.11. Yenileme Fonu.....	9
2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	10
2.4.1. Amortismanla İlgili Yasal Hükümler	11
2.4.2. Amortisman Yaklaşımları	12
2.4.2.1. Değerleme Yaklaşımı	12
2.4.2.2. Tüketim Yaklaşımı	12

2.4.2.3. Yenileme Yaklaşımı	13
2.4.2.4. Dağıtım Yaklaşımı	13
2.4.3. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	13
2.4.4. Hurda Değerin Tespiti.....	17
2.4.5. VUK'a Göre Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri	18
2.4.5.1. Normal (Eşit Tutarlı) Amortisman.....	18
2.4.5.2. Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Amortisman	19
2.4.5.3. Madenlerde Amortisman	20
2.4.5.4. Kıst Amortisman Yöntemi	21
2.4.5.5. Fevkalade Amortisman Yöntemi	21
2.4.6. TMS'ye Göre Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri	22
2.4.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	23
2.4.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	23
2.4.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi	23
BÖLÜM 3. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN TMS UYGULAMASI.....	25
3.1. TMS 16'NIN AMACI.....	25
3.2. TMS 16'NIN KAPSAMI.....	25
3.3. TMS 16'DA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR.....	26
3.4. TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MALİYETİNİN ÖLÇÜMÜ ve DEĞERLEME	28
3.4.1. Değer ve Değerleme Kavramları	28
3.4.2. Değerlemenin Amacı, Önemi ve Konusu	30
3.4.3. Maliyet Unsurları.....	31
3.4.4. Maliyetin Ölçümü	33
3.4.5. Başlangıç Maliyetleri.....	35
3.4.6. Sonraki Maliyetler	35
3.4.7. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	37
3.4.7.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Kullanılan Yöntemler	38
3.4.7.1.1. Maliyet Modeli.....	38
3.4.7.1.2. Yeniden Değerleme Modeli	39
3.4.7.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı ve Muhasebeleştirilmesi	43
3.4.7.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Muhasebeleştirilmesi ...	46
3.4.7.3.1. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi.....	48
3.4.7.3.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi	50
3.4.7.3.3. Değer Düşüklüğü Tazminatı	54

3.4.7.3.4. Değer Düşüklüğü Zararının İptali	55
3.4.8. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	57
3.4.9. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Finansal Tablolarda Yer Alan Açıklamalar	58
BÖLÜM 4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN VUK UYGULAMASI.....	62
4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE DEĞERLEME	62
4.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEME	64
4.2.1. Muhasebeleştirme Sonrası Ortaya Çıkan Maliyetler	64
4.3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DEĞERLEME USULLERİ	66
4.3.1. Değerlemenin Tanımı	66
4.3.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme	66
4.3.1.2. Muhasebe Hukuku Açısından Değerleme	67
4.3.2. Değerleme Günü.....	68
4.3.3. Değerlemede Esas	69
4.3.4. Değerleme Ölçüleri	69
4.3.4.1. Maliyet Bedeli	70
4.3.4.2. Tasarruf Değeri	70
4.3.4.3. Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)	71
4.3.4.4. Vergi Değeri	71
4.3.4.5. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.....	71
4.3.5. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Yöntemler	72
4.3.6. Değer Artışı ve Değer Düşüklüğü	73
4.3.7. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	74
BÖLÜM 5. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN VUK ve TMS KARŞILAŞTIRILMASI.....	75
5.1. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	75
5.2. MUHASEBELEŞTİRMEDE DEĞERLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI	76
5.3. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI	77
5.4. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	77
5.5. BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	78

BÖLÜM 6. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEME UYGULAMASI.....	80
6.1. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	80
6.1.1. Çalışmanın Amacı.....	80
6.1.2. Çalışmada Verileri Kullanılan Şirket Hakkında Bilgiler	80
6.2. DEĞERLEME.....	81
6.2.1. 2011 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları	81
6.2.1.1. Maliyet Modeline Göre	82
6.2.1.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre	82
6.2.2. 2012 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları	82
6.2.2.1. Maliyet Modeline Göre	82
6.2.2.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre	83
6.2.3. 2013 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları	83
6.2.3.1. Maliyet Modeline Göre	83
6.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre	84
6.2.4. Maliyet Modeline Göre Değerleme Kaydı	84
6.2.4.1. 2011 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	84
6.2.4.2. 2012 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	85
6.2.4.3. 2013 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	86
6.2.5. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Kaydı	87
6.2.5.1. 2011 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	87
6.2.5.1.1. Değer Artış Kayıtları	88
6.2.5.1.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları	88
6.2.5.2. 2012 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	89
6.2.5.2.1. Değer Artış Kayıtları	89
6.2.5.2.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları	90
6.2.5.3. 2013 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar	91
6.2.5.3.1. Değer Artış Kayıtları	91
6.2.5.3.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları	92
BÖLÜM 7. SONUÇ ve ÖNERİLER	94
KAYNAKÇA.....	97

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM VE DEĞERLEMENİN TMS VE VUK AÇISINDAN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Hayrettin ÜNAL
Okan Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Denetim Programı

Küreselleşme ile birlikte, ekonomik anlamda ülkeler arasındaki sınırlar nispeten ortadan kalkmış, ülkeler ekonomik olarak birbirleriyle daha çok ilişki içerisine girmişlerdir. Dolayısıyla finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu daha da önem kazanmıştır.

Bu tezin amacı maddi duran varlıkların değerlemesinin VUK ve TMS hükümleri çerçevesinde karşılaştırılmasını yapmak ve değerlemenin önemini vurgulamaktır. Bu amaç çerçevesinde; bu iki düzenlemedeki değerlendirme farklılıklarının ortaya çıkartılarak, bu farkların giderilmeye çalışılması, işletme ve bilgi kullanıcıları için yararlı olacaktır.

Tezin ikinci bölümünde konuya ilişkin genel düzenlemeler ele alınmıştır. Üçüncü ve dördüncü bölümlerinde TMS 16 ile Vergi Usul Kanunu açısından maddi duran varlıkların değerlendirme hükümleri incelenmiştir. Beşinci bölümünde bu hükümlerin karşılaştırılması yapılmıştır. Altıncı bölümde ise, muhasebeleştirme sonrası maddi duran varlıkların değerlemesi yapılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları değerlendirme yöntemlerine göre muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maddi duran varlıklar, Değerleme, Amortisman, Maliyet

ABSTRACT

RESEARCH OF MEASUREMENT AND VALUATION IN “TANGIBLE FIXED ASSETS” FROM THE POINTS OF “TURKISH ACCOUNTING STANDARDS” (TMS) AND “TAX PROCEDURE LAW” (VUK) AND ONE PRACTICE

Hayrettin ÜNAL
Okan University
Institute for Social Sciences
Accounting and Auditing Programme

As a result of globalization, economic borders between countries have been removed relatively and countries have much closer economic relationships between each other. Therefore reliability and trustability of financial statements become much more important accordingly.

Main purpose of this thesis is valuation of Tangible Fixed Assets by means of making comparisons between provisions of “Tax Procedure Law (VUK)” and “Turkish Accounting Standards (TMS)” and we aim to emphasize importance of valuation process. Within the framework of this purpose, we believe that it will be very helpful for enterprise and data users to find out valuation differences and resolve the differences between the said two arrangements.

In Second Section of this thesis, general arrangements on this subject have been investigated. In Third and Fourth sections, valuation provisions of Tangible Fixed Assets have been examined from the points of “Turkish Accounting Standards 16” (TMS 16) and “Tax Procedure Law”. In Fifth Section, related comparisons between such provisions have been made. Valuation of Tangible Fixed Assets after accounting process, has been done in Section Six and a practice on accounting of it based on valuation methods of Turkish Accounting Standards has been implemented accordingly.

Keywords: Tangible Fixed Assets, Valuation, Depreciation, Cost.

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
MDV	Maddi Duran Varlık
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 1. Yeniden Değerleme.....	41
Şekil 2. Değer Düşüklüğü Hesaplaması.....	47
Şekil 3. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	52
Şekil 4. Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi.....	56
Şekil 5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	63

TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1. Amortismana Tabi Maddi Duran Varlıklar VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması	14
Tablo 2. Maddi Duran Varlıklarda Amortismana Tabi Değer VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması	15
Tablo 3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Dönemi VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması	17
Tablo 4. Gelir Yaklaşımına Göre Tespit Edilen Gerçeğe Uygun Değer	43
Tablo 5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Göstergeleri	49
Tablo 6. Yıllara Göre Ayrılması Gereken Amortisman	53
Tablo 7. Maddi Duran Varlıklardaki Değer Düşüklüğüne İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması	78
Tablo 8. İşletmeye Ait Maddi Duran Varlıklar	81
Tablo 9. TMS'ye göre Amortisman Tablosu	81
Tablo 10. 2011 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları	82
Tablo 11. 2011 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları	82
Tablo 12. 2012 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları	82
Tablo 13. 2012 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları	83
Tablo 14. 2013 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları	83
Tablo 15. 2013 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları	84
Tablo 16. 2011 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme	84
Tablo 17. 2012 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme	85
Tablo 18. 2013 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme	86
Tablo 19. 2011 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme	87
Tablo 20. 2011 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu	89
Tablo 21. 2012 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme	89
Tablo 22. 2012 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu	91
Tablo 23. 2013 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme	91
Tablo 24. 2013 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu	93

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Ülkelerin ticari ve ekonomik ilişkilerinin giderek artıyor olması, ülkeleri birbirlerine giderek yakınlaştırmakta, hatta çeşitli mevzuatlar açısından bütünleşmeyi gerekli kılmaktadır. Özellikle yabancı ortaklı şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında önemli rol oynayan muhasebe sistemleri, ülkelere göre farklılık arz etmekte bu durum da finansal tabloların hazırlayıcılarına ve kullanıcılarına büyük zorluklar doğurmaktadır. Bu nedenle mali tabloların uyumlaştırılması doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı söz konusu olmaktadır. Finansal tabloların doğru, anlaşılabilir ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi bakımından da standartlar önem teşkil etmektedir. İşletmelerin finansal tablolarında uluslararası ortak bir dilin sağlanması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) yayınlanmaktadır.

Türkiye’de bu standartlara uyumu sağlamak için çeşitli kurumlar tarafından birçok girişimlerde bulunulmuştur. Son olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun bıraktığı yerden devamla standartların Türkçeye çevrilerek Resmi Gazete’de yayınlanma sürecini devam ettirmektedir. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere uyan tüm sermaye şirketlerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan TMS/IFRS’lere uyum zorunluluğu getirilmiştir. Finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu, finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük bir öneme sahiptir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun çalışmaları hem finansal raporların gerçeğe uygun sunulmasını, hem de uluslararası piyasalarda ortak bir finansal raporlama kullanımını desteklemektedir.

Üretim işletmelerinde; toplam varlıkların önemli bir bölümünü maddi duran varlıklar oluşturmaktadır. Finansal durumun belirlenmesinde önemli bir role sahiptirler. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinin ne şekilde olacağı ve finansal tablolarda hangi hükümler çerçevesinde düzenlenip ne şekilde yer alacağı, işletme değerinin tespitinde önemli kriterler arasında yer almaktadır.

Varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarihteki değeri çoğunlukla cari değerini yansıtmaktadır. Ancak, izleyen dönemlerde ekonomik hayattaki değişimler, teknolojik gelişmeler, varlığın kullanımı gibi nedenlerden dolayı tarihi maliyet ile cari değer birbirinden farklılaşabilmektedir. Bu nedenle tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. İşletme, finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmek için belirli dönemlerde değerlendirilmelidir.

Bu tez çalışmasında, maddi duran varlıkların değerlemesinde, Türk vergi mevzuatı düzenlemeleri incelenirken, özellikle, değerlendirme hükümlerini düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alınmıştır. Muhasebe Standardı olarak da Uluslararası Finansal Muhasebe Standardı ile uyumlu olarak, Türkiye Muhasebe Standartları 16 Maddi Duran Varlıklar Hakkında Tebliğ hükümleri karşılaştırmaya konu edilmiştir.

İkinci bölümde, maddi duran varlıklar hakkında genel bilgiler verildikten sonra maddi duran varlıklar hesap grubunu oluşturan hesapların niteliği ve işleyişi ile ilgili açıklamalara, ayrıca amortisman hakkında genel bilgiler verilip VUK ve Muhasebe Standartlarına göre amortisman hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, maddi duran varlıklar Uluslararası Muhasebe Standartları açısından incelenmiştir. Bu kapsamda, maddi duran varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesi, iktisap edilme tarihinden sonra yapılan harcamaların durumu, dönem sonunda maliyet ve yeniden değerlendirme modeline göre değerlemesi, değer artışı ve düşüklüğünün belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının yapılması, bilanço dışı bırakılması gibi özellikli konulara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, maddi duran varlıklar VUK açısından incelenmiştir. Bu kapsamda, maddi duran varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesi, iktisap edilme tarihinden sonra yapılan harcamaların durumu ve değerlemesine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde, maddi duran varlıklarda değerlendirme ve ölçümün TMS ve VUK açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Altıncı bölümde, maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrası değerlendirme ve muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

BÖLÜM 2. MADDİ DURAN VARLIKLAR HAKINDA GENEL BİLGİLER

2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Diğer bir ifadeyle, maddi duran varlıklar, işletme amaçlarına uygun olarak, işletmede kullanılmak üzere edinilmiş ve tahmini kullanma süresi bir yıldan daha fazla olan fiziksel yapıya sahip olan varlıklar.¹

Bu tanıma göre bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;²

- » Maddi bir yapıya sahip olması,
- » Muhasebe kişiliğine ait bulunması,
- » İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması,
- » Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- » Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

2.2. DURAN VARLIKLARIN EDİNİLMESİ

Duran varlıklar satın alma, inşa veya imal yolu ile elde edinilir. Duran varlığın bedelinin bir kerede ödendiği durumlarda ödenen bedel doğrudan doğruya ilgili duran varlıklar hesabına alınır. Duran varlığın edinilmesinin uzun bir süreye yayılması halinde harcamalar yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması; çeşitli duran varlığa ait harcamaların birbiri ile karışması, bir duran varlığın parçalar halinde amortismanına tabi

¹Yardımcıoğlu, M., (2013), "*Finansal Muhasebe*", Fatih Basım Yayım, 1.Baskı, Kahramanmaraş, 190.

²Parlakkaya, R., (2010), "*Uluslararası (Türkiye) Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2.

tutulması gibi sakıncalar yaratır. Bu nedenle, edinilmeleri çeşitli aşamalarda gerçekleşen duran varlıklar için yapılan harcamalar önce bir hesapta toplanır. Duran varlık tamamlandığında bu hesap kapatılıp ilgili duran varlık hesabına alınır.³

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Maddi duran varlıklar grubu içerisinde yer alan hesaplar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴

- » Arazi ve Arsalar,
- » Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri,
- » Binalar,
- » Tesis, Makine ve Cihazlar,
- » Taşıtlar,
- » Demirbaşlar,
- » Diğer Maddi Duran Varlıklar,
- » Birikmiş Amortismanlar,
- » Yapılmakta Olan Yatırımlar,
- » Verilen Avanslar.

2.3.1. 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.⁵

Arazi, tarım faaliyetlerine ayrılan ve parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçasına denir. Arsa, belediye sınırları içerisinde olup inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçasına denir.⁶

³Sevilengül, O., (2011), “*Genel Muhasebe*”, Gazi Kitapevi, Ankara, 432.

⁴Dokur, Ş., Kaygusuz, S. Y., (2005) “*Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu*”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 105.

⁵Sağlam, N., (2005), “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 160.

⁶Tanış, V. N., (2001), “*Genel Muhasebe İlkeler ve uygulamalar*”, Karahan Kitapevi, 5.Baskı, Adana, 177.

İşletme ticari faaliyetlerini yürütmek için veya işletmenin yatırım amaçlı satın almış olduğu arazi ve arsalar maliyet fiyatı ile bu hesabın borcuna, söz konusu arazi ve arsalar elden çıkarıldığında veya üzerine bina, fabrika ve benzeri inşaat yapıldıkça hesabın alacağına kayıt yapılır. Hesap, arsa ve arazinin bulunduğu yer veya parsel bilgilerine göre tali hesaplara ayrılabilir. Bununla birlikte diğer maddi duran varlıklardan farklı olarak boş arsa veya arazi yeniden değerlemeye tabi tutulmayıp, amortisman da ayrılmaz.⁷ Ayrıca üzerine bina inşa edilmiş arazilerin maliyet bedeli, binanın maliyetine dahil edilir.

2.3.2. Yeraltı ve Yerüstü 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 yer altı ve yerüstü düzenlerini oluşturur. Yer altı düzenler için; kanallar, bacalar, yer altında dekovil hatları yerüstü düzenleri için; hava meydanları, pistler, iskeleler, rıhtımlar, bentler, spor sahaları örnek olarak verilebilir.⁸

Yeraltı ve yerüstü tesisleri yapıldıkça hesap borçlanır, elden çıkarıldıkça alacaklanır. İnşa ve imal giderleri, arsanın bedeli ile birlikte maliyeti oluşturur.⁹ Yeraltı ve yerüstü düzenleri maliyet bedeli ile aktife alınırlar ve dönem sonunda amortisman ve yeniden değerlemeye tutulurlar.

2.3.3. Binalar

İşletme bakımından binalar, faaliyetlerin sürdürülmesi için belli amaçlarla tahsis edilmiş yapılardır. İşletmeye ait fabrika binası, lojman, idare binası, mağazalar, depo v.b. binalar bu hesaba kaydedilir.¹⁰ Hesap binanın yerine ve türüne göre tali hesaplara ayrılabilir. Binalar, yeniden değerlendirme ve amortismanına tabidir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında binayı genişletmek veya iktisadi değerini devamlı olarak

⁷Yalkın, Y.K., (2006), “Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 241.

⁸Tanış, V. N., (2001), “Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar”, Karahan Kitapevi, Adana, 177.

⁹Sağlam, N., (2005), a.g.e., 162.

¹⁰Gökçen, G., (2011), “Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları”, Beta Basım Yayım, İstanbul, 89.

arttırmak maksadıyla yapılan giderler, binanın maliyet bedeline eklenir. Tamamen amorti olmuş binaya maliyete eklenecek türden yapılan giderler, bağımsız olarak aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır; çünkü bu giderlerin ekleneceği maliyet bedeli sıfırlanarak yok olmuştur.

2.3.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretim sürecinde girdilerin işlenmesinde ve şekillendirilmesinde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır.¹¹

Bu hesapta izlenecek varlıkların detaylı tanımları aşağıdaki şekilde yapılabilir:¹²

- » 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.
- » Makineler, kendi kendine, düzgün ve bir örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten (torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlardır.
- » Cihazlar, birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.

Tesis, makine ve cihazlar maliyet bedeli ile aktife alınır ve aynı bedelle aktiften çıkarılırlar. Tesis, makine ve cihazın nakliye, montaj giderleri ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderleri maliyetine eklenir. Ayrıca tesis, makine, cihaz yurtdışından ithal edilmişse, ödenen gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafları tesis, makine ve cihazların maliyetini oluşturur.¹³

¹¹Gücenme, (2005), "Genel Muhasebe", Alfa Akademi Basın Yayın, Bursa, 263.

¹²Sevilengül, O., (2011), a.g.e., 427.

¹³Sağlam, N., (2005), a.g.e., 166.

2.3.5. Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıt araçlarının izlendiği hesaptır. Taşıtlar satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini 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.¹⁴ Taşıt kavramı, karada, havada ve denizde kullanılan her türlü taşıma, yükleme ve boşaltma araçlarını kapsar.

2.3.6. Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap gibi varlıkların yer aldığı hesaptır.¹⁵ Demirbaşlar, maliyet bedeliyle aktife alınır ve aynı bedelle aktiften çıkarılırlar. Demirbaşın nakliye ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler maliyetine eklenir. Demirbaşın ithal edilmesi halindeyse, ödenen gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafları demirbaşın maliyetini oluşturur.¹⁶

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesinde belli bir tutarın altında olan demirbaş maliyetinin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmektedir.¹⁷ Demirbaş türlerinin bazılarının değeri düşük olduğu için doğrudan gider yazılabilmekle birlikte, teçhizatın iktisadi bütünlük oluşturmaları durumunda bu imkan kalmamaktadır. Mesela otel işletmesinde havlular, lokantada tabaklar ve kaşıklar, sinemada koltuklar, bürolarda masalar iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiğinden doğrudan gider yazılamaz.

2.3.7. Diğer Duran Varlıklar

Arsa ve araziler, yer altı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar haricinde kalan tüm maddi duran varlıklar bu hesapta izlenir.¹⁸

¹⁴Çonkar, K., Uluşan, H., Öztürk, M., (2009), "Genel Muhasebe", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 220.

¹⁵Gökçen, G., (2011), a.g.e., 89.

¹⁶Yalkın, Y.K., (2006), a.g.e., 248.

¹⁷Gücenme, Ü., (2005), a.g.e, 265.

¹⁸Ünkaya, G., Aslan, S., (2009), "Finansal Muhasebe", Beta Basım Yayım, İstanbul, 205.

İşletme kitaplığındaki kitaplar, mutfak malzemeleri, modeller, kalıplar, zirai işletmelerde hayvanlar bu hesapta izlenebilir.

2.3.8. Birikmiş Amortismanlar

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan duran varlıkların Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen hükümlere göre değerlerinin yok edilmesi işlemidir. Başka bir deyişle amortisman, sabit varlık değerlerinin kanunda belirlenen süre veya oranlar dahilinde yıllara paylaştırılması suretiyle her yıla isabet eden giderin bulunması işlemidir.¹⁹ Birikmiş amortismanlar hesabı bu giderlerin işlendiği hesaptır. Birikmiş amortisman hesabı, aktif hesaplar içerisinde yer almasına rağmen uygulama açısından pasif karaktere sahiptir.

2.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderler ile harcamaların izlendiği hesaptır. Dolayısıyla geçici bir hesaptır. Hesabın kalanı; yapımı, imali veya satın alınması hala süren maddi duran varlıkların o ana kadar olan, maliyetini gösterir.²⁰

2.3.10. Verilen Avanslar

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malzeme teslim alındığında hesaba alacak kaydedilerek karşılığında ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.²¹

¹⁹Çonkar, K., Uluşan, H., Öztürk, M., (2009), a.g.e, 223.

²⁰Kaval, H., (2008) "*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetim*", Gazi Kitapevi, Ankara, 3.Baskı, 317.

²¹Sağlam, N., (2005), a.g.e., 179.

2.3.11. Yenileme Fonu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerinde düzenlenen yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi değerlerin satılmasından ya da hasara uğraması durumunda sigortadan alınan tazminatlar sonucunda ortaya çıkan karların ötelenmesi ya da yeni yatırımlara dönüştürülmesine olanak veren bir işlemdir.²²

Amortismanına tabi kıymetlerin satılması ya da doğal afetler nedeniyle zarar görmesi halinde sigorta tazminatı alınması durumunda bir kâr doğduğu takdirde işletmeler, oluşan kârı o yıl beyan etmek yerine yenileme fonuna alabilirler. Bu niteliği ile yenileme fonu bir teşvik uygulamasıdır. Ancak, üç yıllık süre dolmadan işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi durumlarında, söz konusu fondaki miktar, o dönemin matrahına eklenerek vergilendirilir.²³ Bu vergi avantajından yararlanabilmek için VUK'un 328. maddede yer alan koşullara uymak gerekmektedir.

Bu koşulları şöyle özetleyebiliriz;²⁴

- » Amortismanına tabi iktisadi kıymetin (duran varlığın) yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olması veya yenilenmesine işletme yöneticileri tarafından karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması,
- » Amortismanına tabi iktisadi kıymet satış karının pasifte geçici bir hesapta (549 Özel Fonlar-MDV Yenileme Fonu Hesabına) alınması,
- » Amortismanına tabi iktisadi kıymetin üç yıl içinde yenilenmiş olması (Yukarıdaki maddede yer alan diğer bir hükme göre, üç yıldan önce işin devri, terki ve işletmenin tasfiye edilmiş olması durumunda fonda yer alan tutar bu olayların meydana geldiği yılın matrahına eklenecektir).

Ortaya çıktığı dönemde vergi dışı bırakılan bu fondaki tutar, yenilenen amortismanına tabi iktisadi kıymet için ayrılacak amortismanlarla mahsup edilecektir. Yukarıdaki koşullara uyulması kaydıyla, Maddi Duran Varlık satış karı üç yıl süre ile vergi dışı kalmakta, söz konusu fona alınan bu kar tutarı kadar olmak üzere yenilenen duran varlık amortismanı da vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmemektedir. 3 yıl içinde maddi duran varlığın yerine yenisi alınmaması durumunda 3. yılın sonunda bu

²²Küçük, S., (2010), "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı:205, 140-141.

²³Çanakçıoğlu, M., (2008), "Finansal Muhasebe", İSMIMO Yayınları, İstanbul, 263-266.

²⁴Topçu, S., (2014), "Yenileme Fonu Özelinde Vergi Tabanlı Muhasebe Anlayışından Kaynaklanan Muhasebe Kayıt Hataları ve Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:121, 111.

hesapta bulunan tutar 671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesabına devredilerek hesap kapatılır.²⁵

2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar verilebilir. Amortisman, maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüşlerini ifade eder.²⁶ Bir başka ifade ile bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü içinde, sistemli ve anlamlı bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir. Dönemsellik gereği duran varlıkların maliyetleri yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmalıdır.²⁷

Amortisman uygulaması, bir muhasebe uygulaması olmanın ötesinde, nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliklerini sağlamaya katkıda bulunmaktadır.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutulabilir. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak 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, bir maddi duran varlık kaleminin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutar. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutuyorsa, o kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur.²⁸ İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

²⁵Çonkar, K., Ulsan, H., Öztürk, M., (2009), a.g.e., 239 -242.

²⁶Yalkın, Y.K., (2006), "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 256.

²⁷Küçük, M., (2012), "Maddi Duran Varlıklar (TMS16) (Vergi Uygulaması-Muhasebe Standartları Karşılaştırılması)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:373, 61-62.

²⁸Karacan, S., (2012) "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebede Dönem İçi İşlemleri", 2.Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 315.

Her bir döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.²⁹

2.4.1. Amortismanla İlgili Yasal Hükümler

Amortismanlar duran varlıkların maliyet bedelleri üzerinden hesaplanır(VUK madde 313). Maliyet bedeli, bir mal veya hizmeti satın alabilmek için elden çıkarılan nakit veya başka varlığın değeri toplamından oluşur. Bir duran varlığın maliyet bedeli, işletme açısından kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan harcama ve giderlerin toplamıdır. Alış bedeli, işletmeye getirilmesi için katlanılan nakliye bedeli, nakliye sırasında karşılaşılabilecek risklere karşın yapılan sigorta için ödenen primler, satın alınması sırasında ödenen komisyon bedeli, duran varlığın yurt dışından alınması sırasında ödenecek gümrük vergileri duran varlığın hazır hale getirilmesi için ödenecek montaj bedelleri, satın alınan duran varlıkların maliyet bedeline girecek kalemlere örnek olarak verilebilir.³⁰

Maliyet bedeli belli bir tutarı aşmayan³¹ duran varlıklar istenildiği takdirde duran varlıklar hesabına yazılmayıp doğrudan gider yazılabilir (364 Sıra no'lu VUK genel tebliğ).

Duran varlıklara ilişkin normal amortisman oranları Maliye Bakanlığınca belirlenerek tebliğler ile yayınlanmaktadır.³²

Amortismanlar yılsonlarında tam yıl esasına göre ayrılır. Yılın ilk gününde alınmış bir duran varlık ile yılın son gününde alınmış duran varlık eğer o yılın bilançosunda yer alacak ise, her iki duran varlık için işletmede bir yıl kullanılmış gibi amortisman ayrılacaktır. Ancak binek otomobiller için satın alındığı ay dikkate alınarak, yılın sonuna kadar kalan aylar için amortisman ayrılabilir. Bu uygulamaya kıst amortisman

²⁹Parlakkaya, R., (2010),a.g.e., 36.

³⁰Tuğlu, A., (2011), "Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:363, 68-69.

³¹01.01.2014 tarihinden itibaren doğrudan gider yazılma sınırı 800,00 TL'dir. Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak her yıl için yeni tutar belirlenir ve tebliğ ile yayınlanır.

³²Pamukçu, F., (2010)" Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması" Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:32, 71-72,

adı verilir(VUK madde 320). İşletmenin sahip olduğu boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmaz.

Duran varlıklar ekonomik ömrü içinde yapılan maliyet artırıcı harcamalar aşağıdaki şekilde amortisman tabi tutulur.³³

- » Yapılan harcamalar, duran varlığın ekonomik ömrünü uzatıyor ise bu tür harcamalar duran varlığa ait ekonomik ömür ile aynı sürede aktifleştirildikleri yıldan başlayarak amortisman tabi tutulurlar.
- » Yapılan harcama, duran varlığın ömrünü uzatmayıp fonksiyonunu arttırıyorsa, bu tür maliyet artırıcı harcamalar, duran varlığın kalan ekonomik ömrü içerisinde eşit tutarlarda amorti edilir.

İşletmeler normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden seçtikleri bir yöntemi kullanabilirler. Ancak bir duran varlık için normal amortisman yöntemi ile amortisman hesaplaması yapılırken sonraki yıllarda hızlandırılmış amortisman yöntemine geçilemez. Hızlandırılmış amortisman yönteminden, normal amortisman yöntemine, kalan maliyet bedeli, ekonomik ömrün kalan yıllara eşit olarak bölünmesi sureti ile geçebilir.³⁴

2.4.2. Amortisman Yaklaşımları

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeniyle farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşımlar; Değerleme Yaklaşımı, Tüketim Yaklaşımı, Yenileme Yaklaşımı ve Dağıtım Yaklaşımı olarak sıralanabilir.

2.4.2.1. Değerleme Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zaman geçmesi, ya da önemini yitirmesi gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesidir.³⁵

2.4.2.2. Tüketim Yaklaşımı

³³Gökçen, G., (2011),a.g.e., 101-102.

³⁴Kızılkum, Y.,(2004), “*Muhasebecinin El Kitabı*” Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 128.

³⁵Hatipoğlu, A. G., (2012), “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi*”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:24, 190.

Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen işletme bir "fayda stoku" elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretimin tüketileceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın fayda stokunun tüketilmesidir.³⁶

2.4.2.3. Yenileme Yaklaşımı

Bu yaklaşım, amortismanın duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Enflasyon dönemlerinde duran varlığın yenileme değeri maliyet değerinden yüksek olacağından, ayrılacak amortisman toplamı, maliyet değerini aşacak ve yenileme değerine ulaşacaktır.³⁷ Bu yaklaşıma göre amortisman yenileme için fon biriktirilmesidir.

2.4.2.4. Dağıtım Yaklaşımı

Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir. Bu yaklaşımda kullanılan maliyetten hurda değerlerin düşülmesinden sonra kalan değer, yararlanma süresine bölünerek, dönemlere paylaştırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere dağıtım işlemidir.³⁸

2.4.3. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

³⁶Sevilengül, O., (2011), a.g.e., 411- 412.

³⁷Hatipoğlu, A. G., (2012), a.g.e., 190.

³⁸Sevilengül, O., (2011), a.g.e., 411- 412.

Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir³⁹. 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.⁴⁰

Tablo 1. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıklar VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması

VUK	TMS 16
Amortisman işlemine tabi tutulacak maddi duran varlıklar isim isim belirtilmiştir.	Amortisman işlemine tabi tutulacak maddi duran varlıklar isim isim belirtilmemiş, varlıkların amortisman tabi olması için gerekli genel şartlar belirtilmiştir.
Varlıkların parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	Maddi duran varlığın toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulmaktadır.
Finansal kiralama ile elde edilen maddi duran varlıklar finansal durum tablosunda “Haklar Hesabında” gösterilir.	Finansal kiralama ile elde edilen maddi duran varlıklar finansal durum tablosunda ilgili maddi duran varlık hesabında gösterilir.
Bir maddi duran varlık belli bir parasal değeri aşması durumunda (2014 yılı için bu tutar 800 TL’dir) amortisman tabi maddi duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır.	Bir maddi duran varlığı amortisman tabi maddi duran varlık olarak sınıflandırırken maddi duran varlığın değerinin belli bir tutarı aşmasına değil, önemlilik ilkesine bakılarak karar verilir.

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 sifira eşit olur.⁴¹

³⁹Karacan, S., (2012), a.g.e., 315.

⁴⁰Tuğlu, A., (2011), a.g.e., 68-69.

⁴¹Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), “UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması,” Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 425.

Tablo 2. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Değer VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması

VUK	TMS 16
Amortisman tabi değer varlığın maliyet bedelidir.	Amortisman tabi değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
Varlığın elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Varlığın elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmemekte ve vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
Varlığın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait borçlanma maliyetlerinin maliyete eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Bunun dışındaki tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider yazılarak varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmemektedir.
Varlığın kapasite veya değer artırıcı bir harcama yapılmadığı ve finansal tablolara enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmadığı sürece varlığın maliyet değerinde bir değişiklik olmamaktadır.	Maliyet değeri aktifleştirildikten sonra tekrar değerlendirilmektedir. İşletme varlıklarını değerlemede maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birini kullanabilmektedir.

Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.⁴² Başka bir deyişle amortisman tabi tutar bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Kalıntı değer; 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 tutarı ifade eder. Uygulamada, bir varlığın kalıntı

⁴²Taştan, H., (2013), "Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:60. 29

değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:⁴³

- » Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- » Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme durumu dikkate alınmalıdır. İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar da değerlendirilmelidir.

VUK'ta amortisman konusu iktisadi kıymet bedelleri, faydalı ömür esasına göre Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlara ve tercih edilen yönteme göre ayrılan amortisman tutarı ile gider veya maliyetlere aktarılır. Standartlara göre varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar.⁴⁴

⁴³Akyol, M. E., (2011) " Amortisman Uygulamasının Başlangıcı ve Mevcut Amortisman Uygulamasının Dönemsellik Yönünden İncelenmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361, 9-10.

⁴⁴Tuğay, O., (2013), "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi". Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:2, 171-172.

Tablo 3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Dönemi VUK, TMS Açısından Karşılaştırılması

VUK	TMS 16
Amortisman dönemi varlığın aktife girdiği yıl başlamaktadır.	Amortisman dönemi varlık kullanılabilir olduğunda başlamaktadır.
Amortisman süresinin belirlenmesinde esas olarak yararlı ömür olarak belirtilse de Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ilgili listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir. Amortisman süresi işletme tarafından değiştirilemez.	Amortisman süresi yararlı ömür göre işletme tarafından belirlenir. Her yıl yararlı ömürle ilgili tahminler güncellenir. (Kalan yararlı ömür tekrar tahmin edilir)
Madenler hariç olmak üzere, yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
Amortisman döneminin belirlenmesinde tarih esas alınmaktadır (Yararlı ömrü beş yıl olan ve eylül 2013’de aktife giren maddi duran varlığın amortisman itfası 2017’te biter)	Amortisman döneminin belirlenmesinde muhasebe dönemi esas alınmaktadır (Yararlı ömrü beş yıl olan ve eylül 2013’de aktife giren maddi duran varlığın amortisman itfası 2018’te biter)
Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen maddi duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen maddi duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.

2.4.4. Hurda Değerin Tespiti

Varlığın amortismanına tabi tutulacak değeri, varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunmaktadır. Uygulamada, hurda değer genelde önemsiz olarak kabul edilmekte ve göz ardı edilmektedir.

İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonumdaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar hurda değerdir.⁴⁵

⁴⁵Dokur, Ş., Kaygusuz, S. Y., (2005), a.g.e., 107.

Hurda değer tespit edilirken, varlığın elden çıkarılmasında oluşması beklenen maliyetlerin düşülmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda, varlıkların negatif bir hurda değeri olabilmektedir. Örneğin, varlığın elden çıkarılması sırasında parasal harcama gerektiren maliyetlere katlanması gerekiyorsa ya da tesisin önceki duruma getirilmesi gerekiyor ise hurda değer negatif olabilmektedir.⁴⁶

2.4.5. VUK'a Göre Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Amortisman konusu Vergi Usul Kanununun 313-321'inci maddeleri ile genel tebliğlerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan duran varlıklar amortismanın konusunu oluşturmaktadır.⁴⁷

Her dönemde muhasebeleştirilecek amortisman tutarı uygulanacak amortisman hesaplama yöntemine göre farklı olur.

Mevcut muhasebe sistemi ile VUK'ta geçerli olan amortisman yöntemleri şu şekildedir:⁴⁸

- » Normal Amortisman (VUK Madde 315)
- » Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Amortisman (VUK Mükerrer Madde 315)
- » Madenlerde Amortisman VUK Madde 316)
- » Kıst Amortisman (VUK Madde 320)
- » Fevkalade Amortisman (VUK Madde 317)

2.4.5.1. Normal (Eşit Tutarlı) Amortisman

Bu yöntemde maddi duran varlığın yararlı ömrü dikkate alınarak amortisman ayrılır ve amortisman tutarı her yıl aynıdır.

⁴⁶Marşap, B., (2008), "*Maddi Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Amortisman Uygulamasının TMS ve VUK Açısından incelenmesi*", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 139.

⁴⁷Yıldırım, H., (2012) "*Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar karşılaştırılması*", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:370, 216.

⁴⁸Taşkın, Y., (2012) "*Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:114, 106.

Aşağıdaki formülü uygulanarak yıllık amortisman oranı bulunur.

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Örneğin: İşletmemiz 1.200,00 TL'ye bir bilgisayar almıştır. VUK'a göre bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıldır.

Yıllık Amortisman Oranı = 1/4 Yıllık Amortisman Oranı 0,25 yani %25 oranında her yıl amortisman ayrılır ve gider yazılır. $1.200,00 \times 0,25 = 300,00$

Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir.⁴⁹ Bu yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. Bu yöntem, eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntem olarak da adlandırılır. Duran varlıkların çeşidine göre, ekonomik ömürleri yanı kaç yıl kullanılacakları Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan VUK tebliğleri ile belirlenmiştir. İşletmeler amortisman tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden amortisman hesaplarlar ve her yıl eşit tutarlarda amortisman ayırırlar.⁵⁰

2.4.5.2. Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortisman tibi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman tibi tutabilirler. Azalan bakiyeler usulünde amortisman, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanunla girmiştir. İşletmelerin yatırım yıllarında fon gereksinimlerinin daha fazla olacağı düşünöldüğünde normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla fon yaratarak işletmenin güçlü kılınması amaçlanmıştır. Aynı zamanda ilk yıllarda daha az bir vergi ödenmesini olanaklı kıldığından, bu yöntem vergi erteleme de sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem işletmelerin amortisman tibi iktisadi kıymetlerini daha sık yenilemelerine de yardımcı olmaktadır.⁵¹

Bu usulde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman yönteminin iki katıdır. Bu yöntemde ilk yıl varlığın maliyet bedeli üzerinden sonraki yıllarda ise önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar düşöldükten sonra kalan değeri üzerinden amortisman ayrılır. Faydalı ömrün son yılına devreden bakiye değeri, o yıl

⁴⁹Lazol. İ., (2013), "Genel Muhasebe" 19.Baskı, Ekin Basın Yayım, Bursa, 174.

⁵⁰Gökçen, G., (2011), a.g.e., 90.

⁵¹Ildır, A.,(2004), "Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri", Nobel Yayım Dağıtım, Ankara, 57.

tamamen yok edilir. Hızlandırılmış amortisman yönteminde satın alınan duran varlık için kullanılacak ekonomik ömür normal amortisman yöntemi ile aynıdır.⁵²

2.4.5.3. Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman uygulaması VUK'un 316'ncı maddesinde ele alınmıştır. VUK'a göre, işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı değer kaybeden madenlerin 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 Bakanlığı tarafından belirlenecek oranlar üzerinden amorti edilir.⁵³

Maden endüstrisi gibi doğal kaynaklarla ilgili endüstri dallarında, tükenen ve yeniden üretilerek yerine konması mümkün olmayan kaynaklar söz konusudur. İşletmelerin faaliyet konusu oluşturan bu tür varlıkların fiziki olarak tükenmesi, işletmelerin ömürlerinin bu varlıkların rezerv miktarına bağlı olarak belirlenmesini gerektirir. Bu nedenle, madenler ya da daha geniş anlamda doğal kaynaklar, amortisman uygulaması açısından Vergi Usul Kanunu (VUK)'da diğer iktisadi kıymetlerden farklı şekilde ele alınmıştır.

Belirlenen amortisman oranları sadece müracaat eden işletmelere bildirilir. Oranlar, işletmelerin müracaat yılından itibaren geçerlidir. Bu nedenle, oranlar Bakanlıkça işletmelere geç bildirilmiş olsa da işletmeler belirlenen oranları müracaat ettikleri yıldan geçerli olmak üzere kullanır.⁵⁴

Madenlerde amortisman oranı belirlenmesinde iki temel yöntem vardır:

- » Maliyet Bedeli Esası
- » Oransal Ayırma Esası

Maliyet bedeli esası yönteminde amaç, bir üretim birimine düşen tükenme payının hesaplanmasıdır. Tükenme payı hesaplanırken imtiyaz ya da maliyet bedeli bir başka ifadeyle tükenmeye konu olan değer, üretileceği tahmin edilen birimler toplamına bölünerek üretim birimi başına düşen tükenme payı hesaplanmış olur. Tükenme payı ile dönemin üretim miktarı çarpılarak amortisman tutarı hesaplanır.

⁵²Gökçen, G., (2011), a.g.e., 98-99.

⁵³Aygün, F., (2011), "Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:279, 30.

⁵⁴Dokur, Ş., Kaygusuz, S. Y., (2005), a.g.e., 98-99.

Oransal ayırım yönteminde ise durum farklıdır. Bu yöntemde imtiyaz ya da maliyet bedelinin yıllara dağıtılmasında, yıllar itibariyle çıkarılan maden cevherinin miktarı yerine, ilgili yılda maden cevherinin çıkarılması için yapılan tüm giderlerin toplamı esas alınır. Hesaplama, toplam giderlere geçmiş yılların ortalamalarına göre belirlenen bir katsayı uygulanarak yapılır.⁵⁵

2.4.5.4. Kıst Amortisman Yöntemi

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.⁵⁶ Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. İşletmenin faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olmakla birlikte, satın alınan binek otomobilleri bu amaçlarla kullanılmıyorsa, bu binek otomobilleri için de kıst amortisman ayrılacaktır.

Binek otomobillerinin aktife girdikleri hesap döneminde kıst amortisman ayrılması, amortisman süresini uzatmayacaktır. Bu durumda, yılbaşından binek otomobillerinin aktife girdiği aya kadar olan süreye isabet eden amortisman, itfa süresinin son yılında yok edilecektir.⁵⁷

2.4.5.5. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun 317. Maddesinde belirtildiği üzere amortisman tabi olup⁵⁸:

- » Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmiş,
- » Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelmiş,
- » Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmış ise, menkul ve gayrimenkullerle haklara, yükümlülerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her

⁵⁵Dokur, Ş., Kaygusuz, S. Y., (2005), a.g.e., 98-103.

⁵⁶Pamukçu, F., (2010), a.g.e.,75

⁵⁷İldır, A.,(2004), a.g.e., 61.

⁵⁸Oktar, A., (2010), "*Vergi Hukuku*", Türkmen Kitabevi, İstanbul, 273.

işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Nispetleri” uygulanır.

Fevkalade amortisman için önceden belirlenmiş bir oran yoktur. İşletmeler böyle durumlarda Maliye Bakanlığı’na başvurarak amortisman oranı saplanmasını isterler. Bakanlığın belirlediği oran duran varlığa uygulanır ve amorti edilir. Doğal nedenlerle zarara uğrayan varlıklar için sigorta tazminatı alınmışsa fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz.⁵⁹

2.4.6. TMS’ye Göre Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Standarta göre amortisman oranı sabit değildir, işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenir. Dolayısıyla kullanım şekli değiştiğinde amortisman oranlarının değiştirilmesi öngörülür. Amortisman ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak oran belirlenir.⁶⁰ Bu yararlı ömür süresi, işletme tarafından tayin edilir. İşletme benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanarak yararlı ömrü belirler.

Duran varlık maliyetlerinin gider haline getirilmesinde ve dönemsel olarak maliyetlere yüklenecek tutarın tahmin edilmesinde aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulur.⁶¹

- » Amortisman Matrahı
- » Kalıntı (Hurda) Değeri
- » Tahmini Hizmet Süresi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir, değişiklik “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe

⁵⁹Ataman. Ü., (2001), “*Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*” Türkmen Kitabevi, İstanbul, Cilt 2, 146-147.

⁶⁰Elitaş, C., (2011), “*UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli ve Karşılaştırmalı*”, Hipotez Yayınları, Ankara, 126.

⁶¹Yalkın, Y.K., (2006), a.g.e., 257.

Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.⁶²

TMS-16’ya göre kullanılabilen amortisman yöntemleri:⁶³

- » Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi,
- » Azalan Bakiyeler Yöntemi,
- » Üretim Miktarları Yöntemi.

2.4.6.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur.⁶⁴

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli - Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

2.4.6.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömür boyunca azalır.

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Formülü uygulanarak bulunan (Normal Amortisman) oranın 2 (iki) ile çarpılması sonucu oluşan yeni oranın maddi duran varlığın tutarına uygulanması sonucu hesaplanır. Maddi duran varlığın ekonomik ömrü boyunca devam eden her yıl için ayrılan amortismanların düşülmesi sonucu kalan tutar bu oranla çarpılır. Bir başka ifade ile **Dönem Başındaki Defter Değeri X (Normal Amortisman Oranı X 2)**. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak belirlenir.⁶⁵

2.4.6.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır.

⁶²Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 39.

⁶³Taşkın, Y., (2012), a.g.e., 106.

⁶⁴Şen, Ç., (2011) “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:106, 140.

⁶⁵Pamukçu, F., (2010), a.g.e.,77.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{(\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times \text{Fiili Üretim Miktarı}}{\text{Tahmini Toplam Üretim Miktarı}}$$

Bu amortisman yönteminde, faydalı ömür yerini üretim miktarına bırakmıştır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.⁶⁶ 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. Taşıma araçlarında ise kat edilen yola göre hesaplama yapılır. Aracın değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar tespit edilen gidilebilecek yol uzunluğuna bölünerek her bir km için amortisman tutarı hesaplanır ve her ay sonunda kat edilen uzunluk ile birim tutarı çarpılarak aylık amortisman tutarı bu yöntemle göre belirlenir.⁶⁷

⁶⁶Fırat, H., (2008), Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esasları'nın TMS ve VUK Açısından incelenmesi, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 120.

⁶⁷Taştan, H., Azaltun, M., Mert, H.,(2012), "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması İncelenmesi" 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, 8.

BÖLÜM 3. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN TMS UYGULAMASI

3.1. TMS 16'NİN AMACI

Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.⁶⁸

3.2. TMS 16'NİN KAPSAMI

Bir başka standart farklı muhasebe işlemleri gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS-16 kullanılmalıdır.

Standardın ele aldığı konular şunlardır:⁶⁹

- » Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde maliyetlerin nelerden oluştuğunu,
- » Kayda alımdan sonra varlığın nasıl ölçülebileceğini,
- » Sonraki maliyetler ve bir varlığın elden çıkarılmasının nasıl muhasebeleştirilebileceğini.
- » Defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bu standardın uygulanmadığı bazı istisnalar aşağıdaki gibidir:⁷⁰

- » “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- » Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- » Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/

⁶⁸Gençtürk, M., Çelik, İ., Karaman, N., (2011), "Maddi Duran Varlıkların Kobi'ler İçin Ufrs, Tam Set Ufrs ve Vergi Usul Kanunun'da (VUK) Arşılaştırılması" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:14, 275.

⁶⁹Gençoğlu, Ü. G., (2007), "Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar", Türkmen Kitap Evi, İstanbul, 197-198.

⁷⁰Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 18-19.

varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi veya

- » Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Bununla birlikte, Standart 2. ve 4. maddede tanımlanan varlıkları geliştirmek ve korumak için kullanılan maddi duran varlıklara uygulanır. Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu Standart ile düzenlenmiştir. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.⁷¹

3.3. TMS 16'DA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

Defter Değeri, bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.⁷²

Maliyet, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer UFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.⁷³

Amortisman Tabi Tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.⁷⁴

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.⁷⁵

⁷¹Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 396.

⁷²Örten, R., Bayırlı, R., (2007), "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36, 35.

⁷³Kaya, U., Dinç, E., (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 344.

⁷⁴Yükçü, S., İçerli, M. Y., (2007), "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 82, 17.

Gerçeğe Uygun Değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.⁷⁶ Aktif bir piyasada oluşan fiyatlar, gerçeğe uygun değer olarak alınabilir. Gerçeğe uygun değeri, piyasada oluşan fiyatlardan tahmini satış maliyetleri düşülerek de elde etmek mümkündür.

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan varlıklar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti, ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu taktir esas alınır.⁷⁷

Kullanım Değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimlerden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bu günkü değeridir. Ekonomik ömrü sonunda varlığın hurda satış bedelinin bugünkü değerini de kapsar.⁷⁸

Bir maddi duran varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında;

- » Varlıkların beklenen nakit akışlarının tahmini, gelecekte beklenen nakit akışlarının tutarı ve zamanlama ile ilgili değişiklik beklentileri,
- » Paranın zaman değeri ve
- » Varlıkla ilgili belirsizliklere katlanmanın bedeli gibi unsurlara dikkat edilmesi gerekir.

Kullanım değerinin hesaplanmasında bugünkü değer tekniklerinden yararlanılır. Bu teknikler, geleneksel yöntem ve beklenen nakit akış yöntemi olmak üzere iki tanedir. Kullanım değerinin hesaplanabilmesi için, ilk olarak ilgili maddi duran varlığın gelecekteki nakit girişleri ve nakit çıkışları tahmin edilmeye çalışılır. Daha sonra gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranları tahmin edilir. Son olarak da nakit akışları bugünkü değer faktörleri ile düzeltilerek ilgili maddi duran varlığın kullanım değeri hesaplanmaya çalışılır. Kullanım değerinin tüm maddi duran varlıklar için kullanılması mümkün değildir. Bu ölçek, yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir.⁷⁹

⁷⁵Fırat, H., Palak, V. K., (2008), "TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme – Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli" Mali Çözüm Dergisi, Sayı 87, 80.

⁷⁶Demir, V., (2009), "TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 71.

⁷⁷Bozdemir, E., (2014), "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi" Mali Çözüm Dergisi, Sayı:121, 97.

⁷⁸Özdemir, R.,(2012), "6102 Sayılı TTK Düzenlemelerinin Dönem Sonu İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:376, 36.

⁷⁹Kaya, U., Dinç, E., (2007), a.g.e., 345-346.

Değer Düşüklüğü Zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.⁸⁰ Maddi duran varlığın piyasa değeri ile satılması durumunda elde edilecek tutarın (gerçeğe uygun değer), defter değerinin (net değer) altında kalması durumunda ortaya çıkacak değerdir.

Geri Kazanılabilir Tutar, bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.⁸¹ Ancak, geri kazanım tutarın tespitinde, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (net satış fiyatı) ile kullanım değerinden her ikisini de hesaplamak her zaman gerekli değildir. Anılan tutardan herhangi birinin defter değerini aşması durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.

3.4. TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MALİYETİNİN ÖLÇÜMÜ ve DEĞERLEME

Değerleme esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir. Varlıkların değerinin doğru tespit edilmesi, gerçeğe uygun raporlanmasına olanak sağlayacaktır.

3.4.1. Değer ve Değerleme Kavramları

Değer, bir varlığın önemini belirleye yarayan somut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık olarak tanımlanabilir.⁸² Ticaret ve pazarlama anlamına gelen Latince kökenli “Valere” kelimesinden türetilmiş olan ve sözlükteki karşılığı “bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü veya bir şeyin değdiği karşılık, kıymet olarak açıklanan değer kavramını, geniş anlamda her hangi bir şeyin fayda veya arzu edilme derecesinin göstergesi şeklinde de tanımlamak mümkündür. Dolayısıyla, bir şeyin değerini belirlerken, öncelikle o şeyin fayda veya arzu edilme derecesini tespit etmek gerekmektedir. Bir şeyin fayda veya arzu edilme derecesinin kişiden kişiye farklılık göstermesi, o şeyin değerinin kişiden kişiye fark etmesi sonucunu doğurur. Bir varlığın değeri, varlığın kendisine bağlı değildir. Bir başka ifadeyle, varlığın değeri o varlığı

⁸⁰Arat, E., Çetin, A., (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tabloları Analizi” Yayılım Matbaa, İstanbul, 257.

⁸¹Fırat, H., Palak, V. K.,(2008), 80.

⁸²Sarioğlu, S. E., (2012), “Şirket Değerleme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:281, 65.

arzulayan kişi veya işletmelerin, söz konusu varlık için yapmaya hazır oldukları fedakârlıklarla doğru orantılı olarak belirlenir. Bu anlamda, bir varlığın değeri ile o varlığın meydana getirilmesi için katlanılan fedakârlıklardan ziyade, o varlığın arzulayan kişi veya işletme arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu nedenle değer, özünde subjektiflik barındıran bir kavramdır ve daima pozitif olmayıp negatif de olabilir.⁸³

Muhasebe bilimi açısından değer kavramını “herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığı” şeklinde tanımlamak mümkündür. Bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki değerini tespit etmek amacıyla değişik ölçüler kullanılır. Bu ölçü, her hangi bir varlığın edinildiği tarihteki maliyet bedeli olabileceği gibi, varlığının cari dönemde satın alınması durumunda ödenecek (Yerine Koyma Maliyeti) veya satılması durumunda (Net Gerçekleşebilir Değer) tahsil edilecek tutar olabilir. Aynı şekilde, bir yükümlülüğün değeri, yükümlülüğe ilişkin belgenin üzerinde yazılı olan tutar (İtibari Değer) kabul edilebileceği gibi, yükümlülüğün bugüne indirgenmiş değeri (Net Bugünkü Değer) de esas alınabilir. Burada varlık veya yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesi işlemi değerlendirme (değer biçme) işlemi olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat, değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir.⁸⁴

Günümüzde değer kavramında olduğu gibi tüm disiplinlerin üzerinde anlaştığı ortak bir değerlendirme tanımı da bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni, değer kavramı gibi değerlendirme kavramının da özünde subjektiflik içeriyor olmasıdır. Değerleme kavramının özünde subjektiflik içermesi, bu konuyu muhasebenin önemli ve karmaşık konularından biri haline getirmiştir.

Değerleme ile ilgili olarak yapılan tanımlardan bazıları şöyledir:⁸⁵

- » Değerleme “işletmelerin belli bir tarihteki varlık ve kaynaklarının değerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemidir”.
- » Değerleme “işletmelerin varlık, kaynak, gelir ve giderlerine parasal bir değer tayin edilmesi olayıdır”.
- » Değerleme “piyasa fiyatının tahmin edilmesi işlemidir”

⁸³Uluslan, H., (2007). “*Finansal Raporlama Açısından Değerleme*”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007, 527-528.

⁸⁴Tokay, S. H., Deran, A., (2008), “*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, 19-23.

⁸⁵Uluslan, H., (2007). a.g.e., 527-528.

- » Değerleme “vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir” (Vergi Usul Kanunu, mad. 258).
- » Değerleme “değer takdirinin sürecidir” (SPK Tebliği Seri: VIII, No: 45, Terimler Sözlüğü).

Özet olarak, bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı “değer”, bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat “değer ölçüsü”, varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise “değerleme” işlemi olarak ifade edilmektedir.⁸⁶

3.4.2. Değerlemenin Amacı, Önemi ve Konusu

Değerleme işlemleri, muhasebenin en önemli ve karmaşık konularından biridir. Finansal tablolarda yer alan bilgileri, dolayısıyla finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, muhasebe açısından son derece önemli bir süreçtir.⁸⁷ Bilanço unsurlarının tek tek ele alınarak, değerlendirme işlemine tabi tutulması ve farklı bilanço unsurları için farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılabilir olması, ayrıca bazı bilanço unsurları için farklı zamanlarda (ilk kayıt, dönem sonu ve çıkış tarihlerinde) farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılması bu sonucu doğurmaktadır. Bu durum değerlendirme işlemlerini son derece karmaşık bir süreç haline getirmektedir. Değerleme işlemleri ile bilançonun yapısı ve kar - zarar durumu arasında da doğrudan bir ilişki vardır. Bu nedenle, değerlendirme işlemi gerçeğe uygun bilgi üretme amacı olan muhasebe açısından son derece önemlidir. Değerleme sürecinde finansal tablo unsurlarının değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, finansal tablolar esas alınarak hazırlanan finansal performans ve duruma ilişkin bilgiler bu süreçten doğrudan etkilenmektedir.⁸⁸

Varlıklar ve borçlar ortaya çıktıkları tarihteki maliyet değerleri ile kaydedilirler. Ancak, varlıklar ve borçlar işletmede kullanıldıkları sürece çeşitli nedenlerden dolayı değerleri değişmiş olabilir. Varlık ve borçların ilk kayıtlama tarihindeki değerlerine bağlı kalınarak hazırlanan finansal tablolarda varlık ve borçlar düzenleme tarihindeki değerleri ile sunulmamış olacaktır. Finansal raporlama açısından değerlemenin amacı, varlık ve borçların finansal tablolarda yer alacak parasal tutarlarının tespit edilmesidir.

⁸⁶Tokay, S. H., Deran, A., (2008), a.g.e., 19-23.

⁸⁷Sarıay, İ., (2012), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulama”, Elektronik Meslek Yüksek Okulları Dergisi, Mayıs, 112.

⁸⁸Tokay, S. H., Deran, A., (2008), a.g.e., 19-23.

Değerlemenin bir diğer amacı ise, dönem kârının ölçümüdür. Günümüzde değerlemeye yukarıda belirtildiği gibi sadece finansal tablolarda işletme varlık ve borçlarının gerçek değerleriyle yer alabilmelerini ve dönem kârının doğru olarak ölçülmesini sağlamak amacı ile başvurulmaz. Aynı zamanda, varlıkların işletmelere sermaye olarak konulmasında da değerlendirme yaptırılması gerekmektedir. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları varlık alım satımı ve kiralama işlemleri sırasında değerlendirme yaptıkları gibi tüm gayrimenkullerini en az yılda bir kez değerlettirmekte ve portföy değer tablolarını bu değerlendirme sonuçlarına göre düzenlemektedirler. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere değerlemenin konusu çok geniş olup finansal raporlama açısından değerlemenin konusunu işletmeye ait varlık ve borçlar oluşturmaktadır.⁸⁹

Değerleme işleminin önemi, değerlemeden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Çünkü değerlendirme fonksiyonları, işletmenin sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biridir. Değerleme fonksiyonlarından beklenen faydanın sağlanabilmesi, seçilen değerlendirme ölçülerinin doğruluğu kadar, dönemler arası tutarlılığına da bağlıdır. Değerleme sürecinde hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağı kadar, değerlemenin ne zaman yapılacağı da önemlidir.

Muhasebe sürecinde aşağıda belirtilen iki durumda değerlendirme yapmak gerekli olabilir;⁹⁰

- » Bir finansal tablo kaleminin ilk defa kayıtlara alınması esnasında,
- » Daha önce kayıtlara alınmış olan varlık veya yükümlülüğün olaylar veya durumların gerekli kılması nedeniyle, yeniden ölçülmesi sırasında.

Yeniden ölçülmenin gerekli olması, örneğin varlıktaki değer kaybının kayıtlara yansıtılması veya belirli varlık ve yükümlülüklerin devrolunan değerlerinin, cari değerlerini yansıtmak üzere sistematik olarak düzeltilmesi durumunda değerlendirme gerekli olabilir.

3.4.3. Maliyet Unsurları

Standartta maddi duran varlıklar kaleminin maliyet unsurlarının neler olduğu ve doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler ile maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsurları hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır.

⁸⁹Uluslan, H., (2007). a.g.e., 528-529.

⁹⁰Tokay, S. H., Deran, A., (2008), a.g.e., 19-23.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:⁹¹

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

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:⁹²

- » Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)
- » Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- » İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- » Kurulum ve montaj maliyetleri;
- » Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- » Mesleki ücretler. (Mimarlar, mühendis v.b. ödenen ücretler)

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:⁹³

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

⁹¹Arat, E., Çetin, A., (2011), a.g.e., 276-277.

⁹²Parlakaya, R., (2010) a.g.e., 23.

⁹³Demir, Ş., (2012), “TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları(VUK Değerleme Yaklaşımı)”, Seçkin –Vergi & Maliye Yayınları, Ankara, 101-102.

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.⁹⁴

- » Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- » Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları; ve
- » İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

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.⁹⁵

3.4.4. Maliyetin Ölçümü

Standarda göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür.⁹⁶ Alım tarihindeki peşin fiyatı esas alınmalıdır. Vade farkı, kredi faizi vb. kalemler maliyete eklenmemelidir.

Bir maddi duran varlığın maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutarır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasında kalan fark, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri'nde

⁹⁴Parlakkaya, R., (2010) a.g.e., 24.

⁹⁵Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 402.

⁹⁶Ayçiçek, F.,(2011), “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri””, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, 122.

izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşımadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.⁹⁷

Örnek: İşletme iki yıl vadeli aldığı fotokopi makinesi için 3.200,00 TL ödeme yapacaktır. Makinenin peşin değeri 3.000,00 TL'dir. Bu örnekte 3.000,00 TL makinenin maliyeti, 200,00 TL ise finansman gideri olarak dikkate alınmalıdır.

Finansal tabloların temel amacı, kullanıcılara karar vermelerinde yardımcı bilgi sağlamak olduğu için, bu tablolarda verilen rakamların mümkün olduğunca gerçek değerini yansıtması istenmektedir. Tarihi maliyetlerde konulan sermayenin korunması üzerine yapılandırılan bir sistem vardır. Tarihi maliyet genellikle ekonomik bir kalemin doğduğu günkü parasal değerini ifade eder. Ancak, izleyen dönemlerde ekonomik hayattaki değişimler, teknolojik gelişmeler, varlığın kullanımı gibi nedenlerden dolayı tarihi maliyet gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır.

Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir:⁹⁸

- » **Tarihi Maliyet**, Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar, borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- » **Cari Maliyet**, Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- » **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)**, Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- » **Bugünkü Değer**, Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile

⁹⁷Yükçü, S., İçerli, M. Y.,(2007), a.g.e., 18.

⁹⁸Tokay, S. H., Deran, A.,(2008), a.g.e., 25-27.

gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

3.4.5. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir.⁹⁹ 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.¹⁰⁰

3.4.6. Sonraki Maliyetler

TMS 16'ya göre ikame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede arttırdığında güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme kriterini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolara alınır.

Bir duran varlığın edinilmesinden sonra onunla ilgili olarak yapılan maliyetler aşağıdaki gibi sınıflanabilir:¹⁰¹

- » **Günlük Bakım Maliyetleri:** Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeler ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır.

⁹⁹Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 20.

¹⁰⁰Küçük, M., (2012), a.g.e., 60.

¹⁰¹Demir, Ş., (2012), a.g.e., 102.

- » Parçaların Yenilenmesi, Değiştirilmesi, Düzenli Kontrollerde Oluşan Maliyetler: Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Bu tür uygulamalar için, muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan (bilançodan) çıkartılır.¹⁰² Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.¹⁰³

Bir duran varlığın edinilmesinden sonra onunla ilgili olarak yapılan harcamalar bir başka sınıflamada aşağıdaki gibidir:¹⁰⁴

- » İşletim Harcamaları:

İşletim harcamaları, duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar yani bakım giderleri; kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir

¹⁰²Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 406.

¹⁰³Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 20-21.

¹⁰⁴Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 407-408.

durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için getirilen harcamalar yani onarım (tamir) giderleridir. Bu harcamalar döneme gider olarak yansıtılır.

» Geliştirme Harcamaları

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.

Eldeki taşıt için sonradan yapılan harcamaların veya katlanılan maliyetlerin dönem gideri ya da maliyet artışı olma durumları aşağıdaki gibidir:¹⁰⁵

- » Fitrelerin değiştirilmesi, normal hizmet verir durumda tutulmasına yönelik olduğundan, dönem gideridir.
- » Patlayan amortisörün yenilenmesi normal hizmet durumuna döndürülmesi için gerekli olduğundan, dönem gideridir.
- » Motorun komple değiştirilmesi, yararlı olma süresini uzattığından, maliyet artışı olarak muhasebeleştirilir.
- » Otomatik boşaltma tertibatı yaptırılması, yararını arttırdığından, maliyet artışı olarak muhasebeleştirilir.

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

3.4.7. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

İşletmeler, maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sonrası ölçümü için standardın 29. maddesine göre bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçerek, bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır.¹⁰⁶ Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir.¹⁰⁷

¹⁰⁵Sevilengül, O., (2011), a. g. e., 431-432.

¹⁰⁶Ertuğrul, A. N., (2014), "Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 222.

¹⁰⁷Şen, İ. K., (2013) "Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri" Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı:1, 24.

3.4.7.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Kullanılan Yöntemler

TMS 16 numaralı standarda göre, ilk ediniminde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, ediniminin sonrasında düzenli aralıklarla tekrara değerlendirmeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alması sağlanır. Maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasındaki dönemlerde ya da bilanço tarihindeki değerlendirilmesi seçilen modele göre farklılık gösterir. Bunlar maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir.¹⁰⁸

Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması, bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur.

Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:¹⁰⁹

- » Arazi;
- » Arazi ve binalar;
- » Makineler;
- » Gemiler;
- » Uçaklar;
- » Motorlu taşıtlar;
- » Mobilya ve demirbaşlar ve
- » Ofis gereçleri.

Örneğin ayrı bir maddi duran varlık sınıfını oluşturan makinelerin tamamı için ya maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılması gerekir.

3.4.7.1.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.¹¹⁰

Maliyet yönteminde maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde

¹⁰⁸Demir, V., Bahadır, O., (2007), "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:23, 77.

¹⁰⁹Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 409-410.

¹¹⁰Elitaş, C., (2011), a.g.e., 126.

sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında, karşılık tutarının gelir kaydedilmesi gerekmektedir.¹¹¹

Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde), fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.¹¹²

3.4.7.1.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir¹¹³. Bu yöntemde, maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları, gerçeğe uygun değerlerine yakın olup, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değeri saptanmış olacaktır.¹¹⁴

Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.¹¹⁵

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.¹¹⁶

¹¹¹Örten, R., Bayırlı, R., (2007), a.g.e., 37.

¹¹²Kaya, U., Dinç, E., (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 346.

¹¹³Yılmaz, B. B., (2013), "Türkiye'deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:58, 104.

¹¹⁴Şen, İ. K., (2013), a.g.e., 24.

¹¹⁵Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 411.

¹¹⁶Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 30.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:¹¹⁷

- » Varlığın 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. Bu yönteme, “Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” diyebiliriz
- » Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır. Bu yönteme, “Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” denilebilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.¹¹⁸

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.¹¹⁹

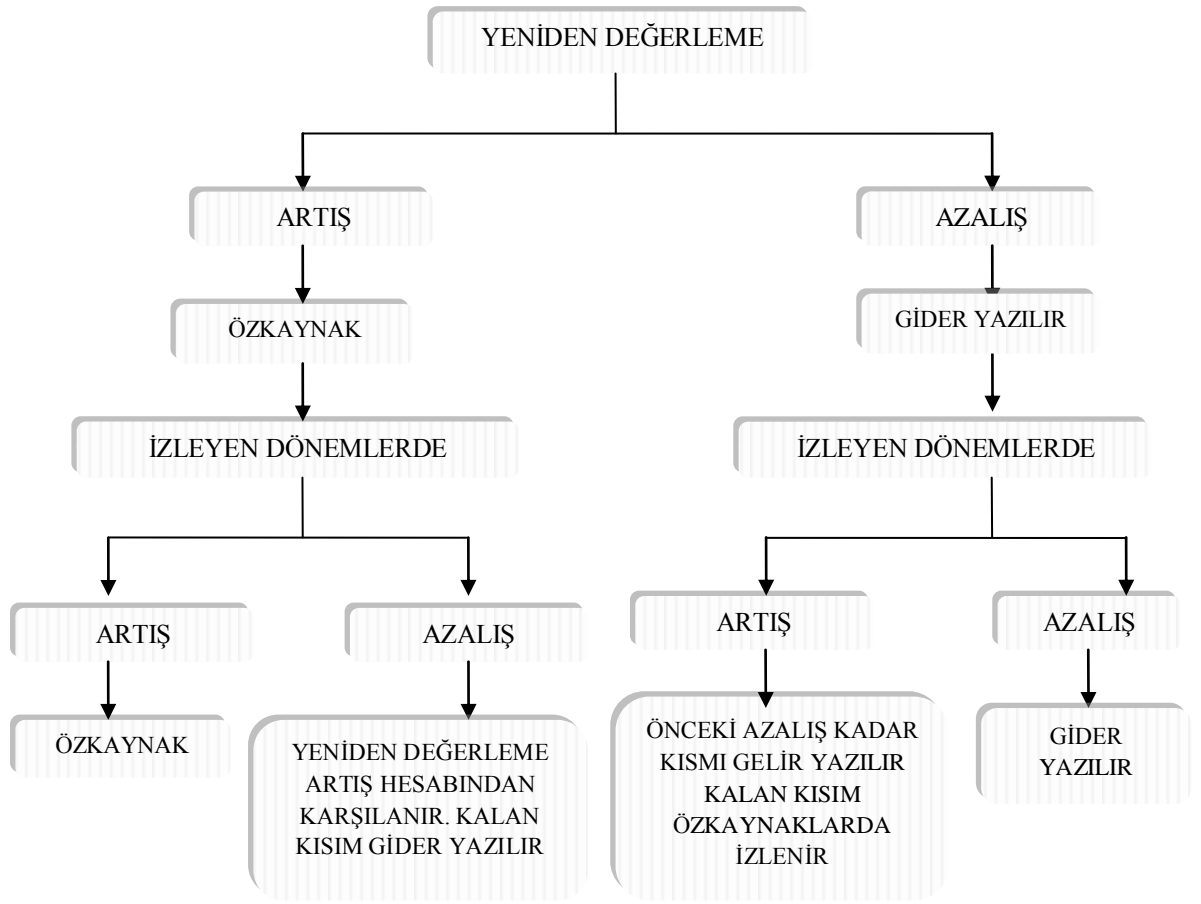
Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.¹²⁰

¹¹⁷Örten, R., Bayırlı, R., (2007), a.g.e., 37-38.

¹¹⁸Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 31.

¹¹⁹Küçük, M., (2012), a.g.e., 101.

¹²⁰Fırat, H., (2008), a.g.e., 113.



Şekil 1. Yeniden Değerleme¹²¹.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.¹²²

¹²¹Yıldıztekin, İ.,(2010), a.g.e., 272.

¹²²Demir, Ş., (2012), a.g.e.,103-104.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir.¹²³

İtfa edilen yenileme maliyeti (amorti edilmiş ikame maliyeti) yaklaşımı, piyasa değeri tespit edilemeyen varlığın değerinin bir eşdeğer varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesi suretiyle bulunur.¹²⁴

Örneğin, 1 Ocak 2008’te maliyet bedeli 10.000 TL olan bir varlık alınmıştır. Varlığın faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir. Bu durumda yıllık amortisman payı 2.000 TL olacaktır. 1 Ocak 2011’de varlığın kayıtlı değeri (defter değeri) $10.000 - 6.000 = 4.000$ TL’dir. Aynı tarihte varlığın brüt ikame maliyeti 12.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda mevcut varlık için geçerli amortisman oranı yeni ikame maliyetine uygulandığında ($12.000 \times \%20 = 2.400 \times 3 \text{ yıl} = 7.200$)’ varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti $12.000 - 7.200 = 4.800$ TL olarak belirlenir. Sonuç olarak, varlığın yeniden değerlendirilme artışı eski kayıtlı değeri ile amorti edilmiş ikame maliyeti arasındaki farktır. $4.800 - 4.000 = 800$ TL’dir.¹²⁵

Gelir yaklaşımı; bu yaklaşım gelecekteki tutarları tek bir cari tutara dönüştüren yöntemdir. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtır.¹²⁶ Gelir yaklaşımında birime özgü değer hesaplanmaktadır. Birime özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkartıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında katlanılması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

¹²³Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 30.

¹²⁴Ayçiçek, F.,(2011), a.g.e., 123.

¹²⁵Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 412.

¹²⁶Akdoğan, M. U., (2013), "IFRS (TFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vargı Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:40, 117.

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminlerinin yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Gerçeğe uygun değer işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.¹²⁷

Örneğin, gelir yaklaşımına göre yeniden değerlemesi yapılan bir makine için 5 yıllık faydalı ömründe oluşması beklenen nakit akışlarının %10 ıskonto oranı ile net bugünkü değeri aşağıdaki Tablo 4'teki gibi hesaplanır. Tabloda görüldüğü üzere işletme beş yılda 362.000 TL net nakit akışı elde etmeyi öngörmekte ve bunun net bugünkü değeri ise 278.455 TL olmaktadır.¹²⁸

Tablo 4. Gelir Yaklaşımına Göre Tespit Edilen Gerçeğe Uygun Değer

YILLAR	NAKİT GİRİŞLERİ	NAKİT ÇIKIŞLARI	NAKİT AKIŞLARI	NBD FAKTÖRLERİ	NAKİT AKIŞLARININ NBD'Sİ
1	168.000	85.000	83.000	0,9090	75.447
2	160.000	83.000	77.000	0,8264	63.633
3	155.000	78.000	77.000	0,7513	57.850
4	140.000	77.000	63.000	0,6830	43.029
5	137.000	75.000	62.000	0,6209	38.496
					278.455

3.4.7.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, hesap özkaynak grubunda “yeniden değerlendirme 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.¹²⁹

¹²⁷Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 411-412.

¹²⁸Gençoğlu, Ü. G., (2007), a.g.e.,207.

¹²⁹Kaya, U., Dinç, E., (2007), a.g.e.,348.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda geçerli olabilir. Öte yandan değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz.¹³⁰

Örnek: A işletmesi 1 Ocak 2007’de 15.000 TL’ye bir makine almıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiş ve amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir.

Hurda değeri 1.000,00TL

$15.000,00 - 1.000,00 = 14.000,00$

$14.000,00 \times 0,10 = 1.400,00$ Yıllık Amortisman Tutarı

Makinenin amortismanı için düzenlenen kayıtları:

31.12.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.400,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	1.400,00
- Makine Amortismanı	
/	
31.12.2008	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.400,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	1.400,00
- Makine Amortismanı	
/	

¹³⁰Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 31-32.

31.12.2009	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.400,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.400,00
- Makine Amortismanı	
/	

01.01.2010'da değerlendirme yapılmış ve makinenin brüt değeri 17.250,00 TL Hurda değeri ise 1.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

$17.250,00 - 1.000,00 = 16.250,00$ -- $16.250,00 \times 0,10 = 1.625,00$ Yıllık Amortisman Tutarı

$1.625,00 \times 3 = 4.875,00$ Makinenin değerlendirme sonrası önceki yıllar için amortisman tutarı 4.875,00TL, önceki yıllarda ayrılan amortisman 4.200,00 TL

$4.875,00 - 4.200,00 = 675,00$ Amortisman Değer Artışı $17.250,00 - 15.000,00 = 2.250,00$ MDV Değer Artışı, Yeniden Değerleme Değer Artışı= $2.250,00 - 625,00 = 1.575,00$ TL

Değer artışının muhasebeleştirilmesi yeniden değerlendirme modeline göre yapılacaktır.

01.01.2010	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	2.250,00
- Makine	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	675,00
- Makine Amortismanı	
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI ¹³¹	1.575,00
- Makine Değer Artışı	
/	

¹³¹İncelenen kaynaklar, MDV Yeniden değerlendirme değer artışı ile ilgili kayıtlar için 522 ve 525 numaralı hesapları önermişlerdir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun ön çalışmasını yaptığı, fakat yayınlanmayan hesap planında MDV Yeniden değerlendirme değer artışları için 550 numaralı hesap düşünülmektedir.

Makinenin amortisman kayıtları:

_____ 31.12.2010 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.625,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.625,00
- Makine Amortismanı	
_____ / _____	

Sonraki dönemlerde amortisman ayırmada aynı kayıt yapılacaktır.

3.4.7.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır.¹³² Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.

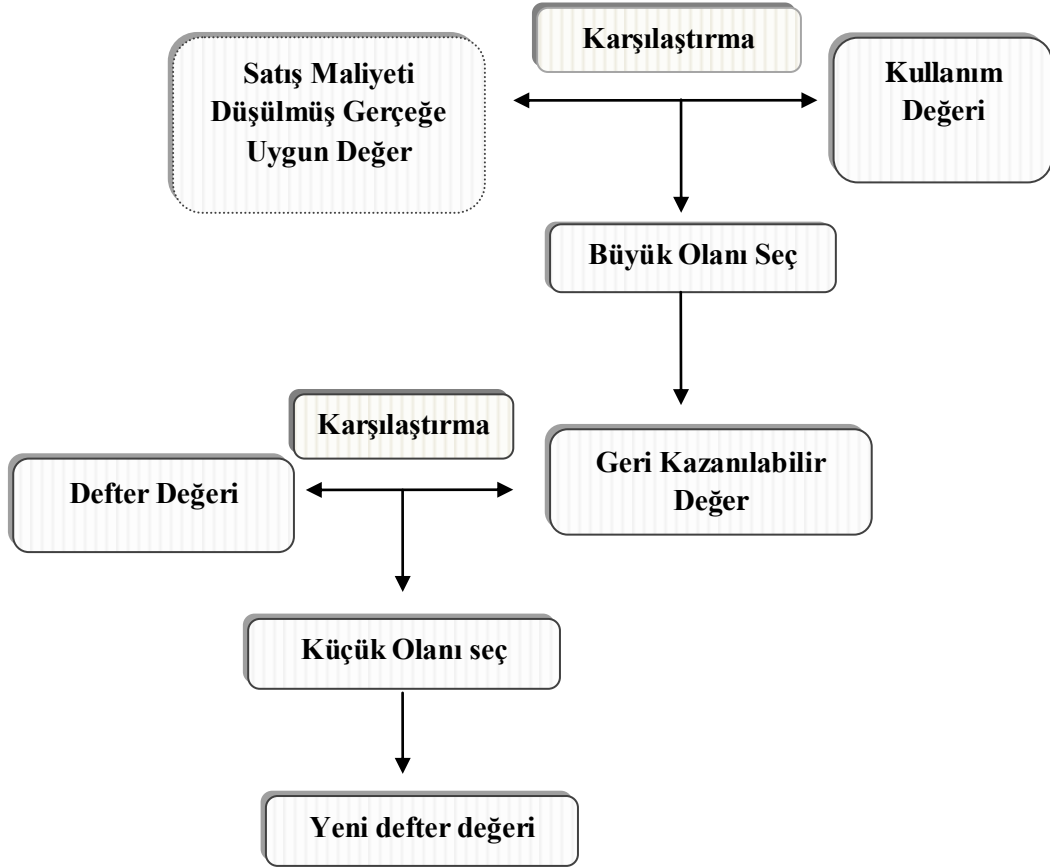
Maddi duran varlık muhasebesi açısından, standardın getirdiği en önemli yenilik maddi duran varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutulmasıdır. Değer düşüklüğü bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder. Geri kazanılabilir tutar ise varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olmalıdır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.¹³³

TSM 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır. Değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğüne

¹³²Gider, Z., (2012), “*Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 368, 86.

¹³³Ayçiçek, F.,(2011), a.g.e., 123-124.

uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan esasa bağlıdır.¹³⁴



Şekil 2. Değer Düşüklüğü Hesaplaması¹³⁵

- » Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri ise, sadece varlığın gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, varlığı elden çıkarmak için oluşacak doğrudan ek maliyettir:
- » Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına zorunlu olarak yakın ya da söz konusu tutardan daha büyük olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, yeniden değerlendirilmiş

¹³⁴Yıldıztekin, İ.,(2010), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”, Atatürk Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:24, Sayı:4, 263-264.

¹³⁵Yıldıztekin, İ.,(2010), a.g.e., 265.

varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek bulunmamaktadır.

- » Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olmaması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden zorunlu olarak daha düşük olacaktır. Bu nedenle, yeniden değerlendirilmiş varlık, kullanım değerinin yeniden değerlendirilmiş tutarından daha düşük olması durumunda değer düşüklüğüne uğrayacaktır. Bu durumda yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu standardı uygular.
- » Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmesi durumunda, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri geri kazanabilir tutardan daha büyük ya da daha düşük olabilir.

İşletme, yeniden değerlendirme esasları uyguladıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu standardı uygular.

3.4.7.3.1. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, işletme içi ve dışı bilgi kaynaklarının kullanılması ve gözden geçirilmesi gerekmektedir.¹³⁶

İşletme dışı bilgi kaynakları; dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır. İşletmenin faaliyette bulunduğu teknoloji, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi eklenmektedir.

Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup, söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir. İşletmenin net varlıklarının defter değeri, piyasa değerinden daha yüksektir.¹³⁷

¹³⁶Kaya, U., Dinç, E., (2007), a.g.e., 351.

¹³⁷Fırat, H., Palak, V. K., (2008), a.g.e., 94.

Tablo 5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Göstergeleri¹³⁸

İşletme İçi Bilgi Kaynak Göstergeleri	İşletme Dışı Bilgi Kaynak Göstergeleri
<p>İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt olması.</p>	<p>Dönem içinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artması.</p>
<p>Varlığın eskidiğine veya fiziksel zarar gördüğüne dair bir kanıt bulunması.</p>	<p>Dönem içinde, varlığın piyasa fiyatında önemli bir düşüş olması.</p>
<p>Varlığın faydalı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması, varlığın daha önce tahmin edilen bir tarihten önce elden çıkarılacak olması, varlığın kullanım dışı tutulması, faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması</p>	<p>İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan değişikliklerin dönem içerisinde veya yakın gelecekte gerçekleşmesi.</p>
<p>Varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi</p>	<p>İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olması.</p>

İşletme içi bilgi kaynakları; varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıtlar bulunmaktadır. İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır, varlığın dâhil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması

¹³⁸Akgün A. İ.,(2009), "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 2009-2, 8.

planlanmaktadır, varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır. İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar mevcuttur.¹³⁹

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır:¹⁴⁰

- » Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmamak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir,
- » Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kar ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür,
- » Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet karında önemli azalmalar veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur, ya da
- » Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmeden resmi bir gelir kazanılabilir tutar tahmini yapılması gerekir. Her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.¹⁴¹

3.4.7.3.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına indirgenir. Söz konusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.¹⁴² Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklar ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir.

¹³⁹Unutmaz,B., (2012), "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması ", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:290, 43-44 .

¹⁴⁰Sipahi, B., Ögüz, A. A., (2010), "TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:45, 254-256.

¹⁴¹Yıldıztekin, İ., (2010), a.g.e., 264-265.

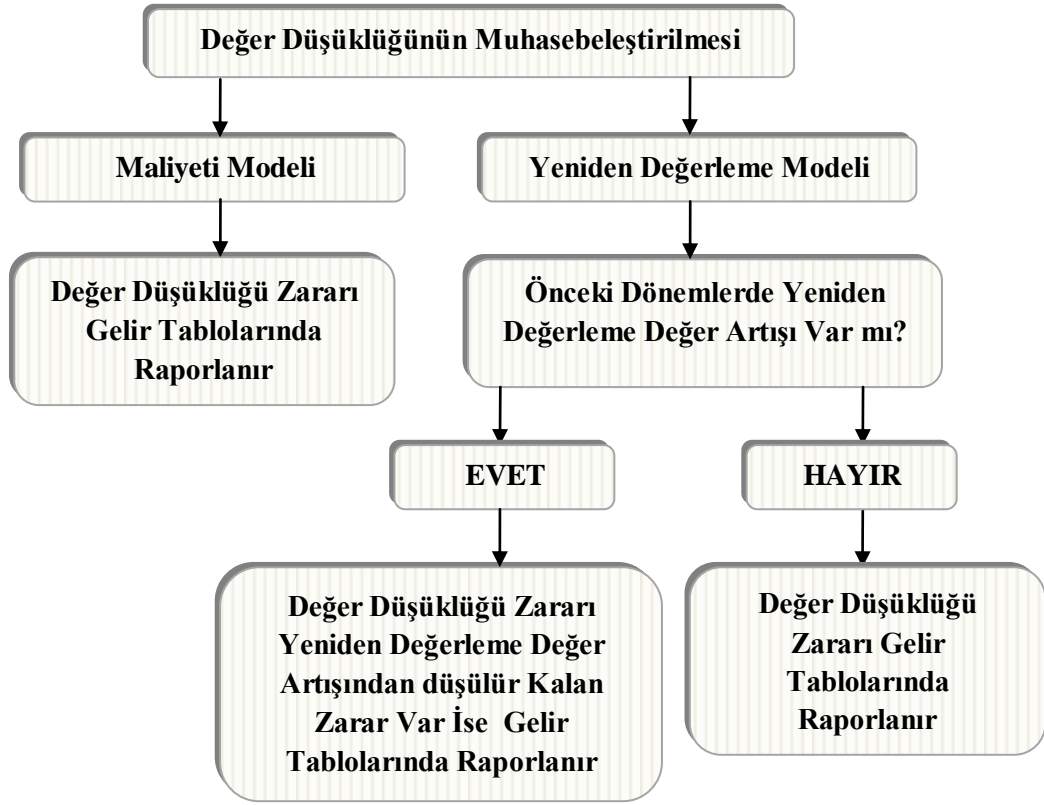
¹⁴²Küçük, M., (2012), a.g.e., 12-13.

TMS 36'nın 60. maddesinde; varlık başka bir standarda göre, örneğin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmediği sürece, değer düşüklüğü zararı kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmelidir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararı, ilgili standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmalıdır şeklinde ifade edilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararı standarda göre kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı müddetçe standardın 61. maddesine göre doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmelidir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi hususundaki bu iki durum aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir:¹⁴³

- » **Varlığın elde etme maliyeti üzerinden izleniyor olması durumunda;** varlığın defter değerinin belirlenmesinde, varlığın alım maliyetine ek olarak varlığın kullanım amacına uygun hale getirmek için yapılan aktifleştirilmiş giderlerin tümünden birikmiş amortismanlar ve geçmişte değer düşüklüğü kaydedilmişse, birikmiş değer düşüklüğü zararları da indirim kalemi olarak dikkate alınmalıdır. Varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinden düşük olması durumunda varlıktaki değer düşüklüğü gider olarak yazılmalı ve varlığın değeri değer düşüklüğü kadar azaltılmalıdır.
- » **Varlığın yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden izleniyor olması durumunda ise;** değer düşüklüğü yeniden değerlendirme azalışı olarak işleme tabi tutulmaktadır. Yeniden değerlendirilmiş varlıktaki değer düşüklüğü, varlığın yeniden değerlendirme değer artışı hesabındaki tutarı aşmadığı müddetçe direkt olarak varlıkla ilgili söz konusu yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülmelidir. Değer düşüklüğü, varlığın yeniden değerlendirme değer artışından karşılanacak tutarı aşarsa, aşan tutar dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Yani varlıkta değer düşüklüğü zararı tespit edilmişse, öncelikle duran varlıklarla ilgili olarak özkaynaklar bölümünde yeniden değerlendirme artışı varsa değer düşüklüğü zararı bu rakam ile karşılaştırılmalı, kalan kısım gelir tablosunda raporlanmalıdır.

¹⁴³Şen, İ., K., Terzi, S., (2012), a.g.e., 7-8.



Şekil 3. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi¹⁴⁴

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından, ilgili varlığın eğer varsa kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde varlıkla ilgili amortisman tutarı gelecek dönemlerde düzeltilmelidir.

Örnek: A işletmesi 1 Nisan 2009’de 10.000 TL’ye bir taşıt almıştır. Söz konusu aracın faydalı ömrü 4 yıl olarak tahmin edilmiş ve amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi seçilmiştir. Örneğimizde hurda değeri dikkate alınmayacaktır.

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür}} \times 2$$

$$\text{Yıllık Amortisman Oranı} = (1/4) \times 2 = \%50$$

¹⁴⁴ Yıldıztekin, İ.,(2010), a.g.e., 269.

Taşıit için yıllara göre ayrılması gereken amortisman tutarları aşıağıdaki gibidir.

Tablo 6. Yıllara Göre Ayrılması Gereken Amortisman

	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Dönem Amortisman
1 Yıl (9 Ay)	10.000,00	0,50	3.750,00
2 Yıl	6.250,00	0,50	3.125,00
3 Yıl	3.125,00	0,50	1.562,50
4 Yıl	1.562,50	0,50	781,25
5 Yıl (3 Ay)	781,25		781,25

Amortisman kayıtları

31.12.2009	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	3.750,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	3.750,00
- Taşıit Amortismanı	

31.12.2010	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	3.125,00
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	3.125,00
- Taşıit Amortismanı	

31.12.2011	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.562,50
- Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.562,50
- Taşıit Amortismanı	

31.12.2012'de değerleme yapılmış ve taştın 700,00TL değer dūřüklüęüne uğradığı tespit edilmiştir.

Deęer dūřüklüęünün muhasebe kaydı Maliyet Yöntemine göre yapılacaktır.

31.12.2012

654 KARŞILIK GİDERLERİ	700,00	
- Taşıt Değer Düşüklüğü Zararı		
256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI ¹⁴⁵		700,00

31.12.2012

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	781,25	
- Amortisman Gideri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		781,25
- Taşıtlı Amortismanı		

Hurda değerini dikkate almadığımızdan son yıl kalan tutarın tamamı amortisman ve gider olarak yazılır

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	781,25	
- Amortisman Gideri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		781,25
- Taşıtlı Amortismanı		

3.4.7.3.3. Değer Düşüklüğü Tazminatı

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

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:¹⁴⁶

¹⁴⁵Mevcut TDHP da Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı bulunmamaktadır. İncelenen kaynaklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı için 257 Birikmiş amortismanlar hesabının isminin değiştirilerek Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı olarak kullanılması önerilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun ön çalışmasını yaptığı, fakat yayınlanmayan hesap planında 256 numaralı hesap MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı olarak düşünülmektedir.

¹⁴⁶Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 424.

- » Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- » Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- » Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

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

3.4.7.3.4. Değer Düşüklüğü Zararının İptali

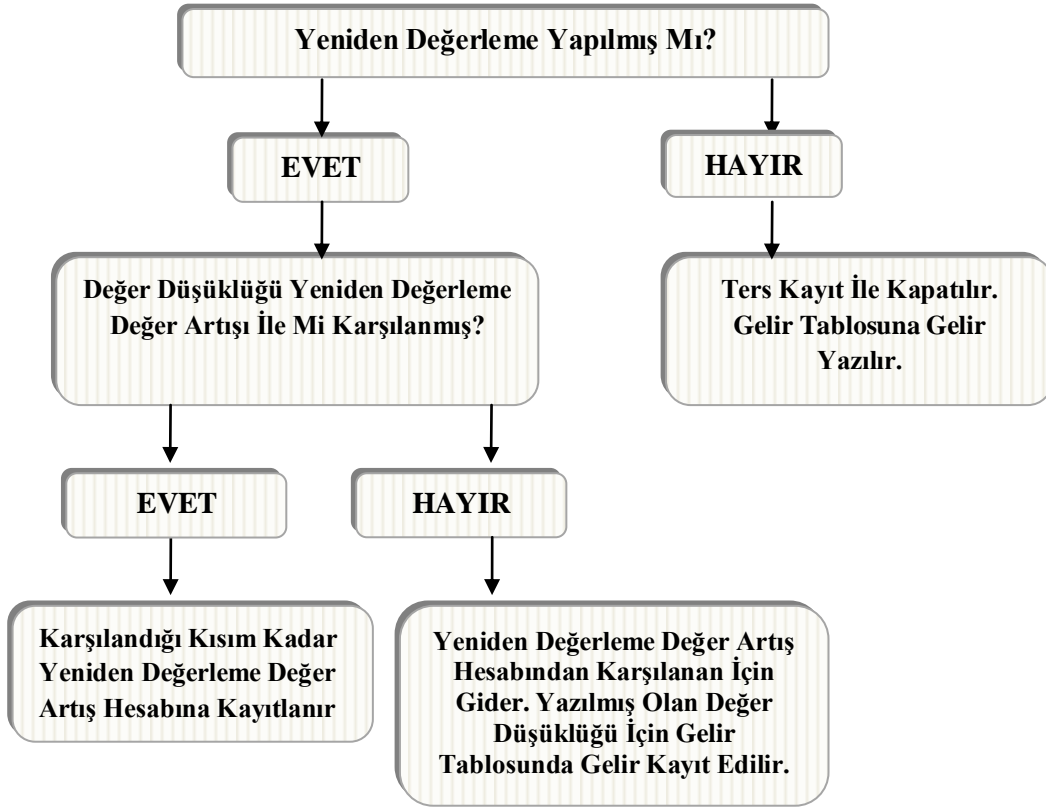
İşletme, (şerefiye hariç olmak üzere) bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama tarihinde değerlendirmelidir (TMS 36, Madde 110). Eğer böyle bir belirti mevcut ise işletme, varlığın veya nakit üreten birimi oluşturan varlık grubunun devam eden kullanımının, varlığın maliyetini amorti etmeye yeterli seviyede olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.¹⁴⁷

TMS 36'nın 114. ve 115. maddelerine göre bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana geldiğinde iptal edilmelidir. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, işletmenin ilgili varlık için en son değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olduğu tarihten bu yana, varlığın kullanımı veya satışından elde edilmesi beklenen hizmet potansiyelindeki artışı da yansıtmalıdır.

Değer düşüklüğü zararının iptalinin muhasebeleştirilmesinde varlığın maliyet veya yeniden değerlendirme modelinden hangisi ile değerlendirildiği göz önüne alınmalıdır. Şöyle ki;

- » Maliyet modeli ile değerlendirilen bir varlıktaki değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan gelir tablosunda dönem geliri olarak kaydedilmelidir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi nedeni ile artan defter değeri, değer düşüklüğü yapılmadan önceki defter değerinden fazla olmamalıdır. Eğer defter değeri fazla olursa bu yeniden değerlendirme anlamına gelmektedir.

¹⁴⁷Küçük, M., (2012), a.g.e., 12.



Şekil 4. Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi.¹⁴⁸

- » Yeniden değerlendirme ile değerlendirilen bir varlıktaki değer düşüklüğü zararının iptali, yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınmalıdır. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi nedeni ile artan defter değeri, önceki defter değerinden fazla olursa bu yeniden değerlendirme anlamına gelmektedir. Bu fazlalık özkaynaklar grubunda yeniden değerlendirme değer artışı hesabında gösterilmelidir. Fakat daha önce yeniden değerlendirme değer artışı hesabını aşan bir değer düşüklüğü zararı nedeni ile dönem gideri olarak yazılmış bir tutar varsa, bu zarara isabet eden kısım dönem geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş yeni defter değeri üzerinden kalan faydalı ömrü dikkate alınarak ve eğer varsa kalıntı değeri düşülerek yeniden hesaplanmalıdır.¹⁴⁹

¹⁴⁸Yıldıztekin, İ.,(2010), a.g.e., 270.

¹⁴⁹Şen, İ., K., Terzi, S., (2012), a.g.e.,7-8.

3.4.8. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği zaman bilançodan çıkarılır. Yani satıldığında veya tamamen kullanılamaz hale geldiğinde (satış değeri kalmadığında) bilançodan da çıkarılması gerekir. Özellikle hurdaya ayrılma nedeniyle ve kullanımdan kaldırılarak satışa çıkarma gibi TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflanmış ise amortismanlarına da son verilir. Dolayısıyla aktif değeri ile birikmiş amortismanları arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak tamamen kullanılamaz hale gelmemiş ve kullanımdan kaldırıldığında eğer tamamen itfa edilmemiş ise amortisman ayrılmaya devam edilir.¹⁵⁰

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.¹⁵¹ Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.¹⁵² Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri

¹⁵⁰Palakkaya, R., (2010), a.g.e., 42.

¹⁵¹Gençoğlu, Ü. G., (2007), a.g.e., 218.

¹⁵²Yıldırım, H., (2012), a.g.e., 218.

arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁵³

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleştirilebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18'de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır. İşletme maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaat edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.¹⁵⁴

3.4.9. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Finansal Tablolarda

Yer Alan Açıklamalar

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:¹⁵⁵

- » Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları; Kullanılan amortisman yöntemleri;
- » Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- » Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- » Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
 1. Girişler;
 2. TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;

¹⁵³Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 43.

¹⁵⁴Gençoğlu, Ü. G., (2007), a.e.e.,218.

¹⁵⁵Yükücü, S., İçerli, Y., (2007), a.g.e., 27.

3. İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
4. Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
5. TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
6. TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
7. Amortisman;
8. Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları;
9. Diğer değişiklikler.

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır¹⁵⁶:

- » Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- » Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- » Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler;
- » Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabii varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır¹⁵⁷:

¹⁵⁶ Parlakkaya, R., (2010), a.g.e., 44-46.

¹⁵⁷ Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), a.g.e., 435-436.

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

TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:¹⁵⁸

- » Kalıntı değerler;
- » Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
- » Yararlı ömürler; ve
- » Amortisman yöntemleri.

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:¹⁵⁹

- » Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;
- » Yeniden değerlemeni bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı;
- » İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;
- » İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;
- » Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri;
- » Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.
- » Bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.

Ayrıca aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:¹⁶⁰

¹⁵⁸ Arat, E., Çetin, A., (2011), a.g.e., 279.

¹⁵⁹ Demir, Ş., (2012), a.g.e., 139-140.

- » Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;
- » Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;
- » Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri;
- » Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

¹⁶⁰Demir, Ş., (2012), a.g.e., 138-140.

BÖLÜM 4. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN VUK UYGULAMASI

4.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE DEĞERLEME

Vergi Usul Kanunu' nun 269' uncu maddesinde “İktisadi İşletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir“ şeklinde hüküm bulunmaktadır.¹⁶¹ Maddede “gayrimenkuller“ kavramı dar anlamda “taşınmaz mallar“ olarak düşünülmeyp geniş anlamda düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:¹⁶²

- » Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- » Tesisat ve makineler,
- » Gemiler ve diğer taşıtlar;
- » Gayrimaddi haklar. (VUK 269. md.)

Maliyet bedeli ile değerlenecek maddi duran varlıklar:¹⁶³

- » Arazi ve Arsalar,
- » Yer altı ve Yerüstü Düzenleri,
- » Binalar,
- » Tesis, Makine ve Cihazlar,
- » Taşıtlar,
- » Demirbaşlar.

Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:¹⁶⁴

- » Makine ve tesisatta gümrük vergileri,
- » Nakliye ve montaj giderleri,

¹⁶¹Küçük, S., (2007), “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri” Yaklaşım Yayınları, Ankara, 19.

¹⁶²Kotar, E., Dokur, Ş., (2002), a.g.e., 768.

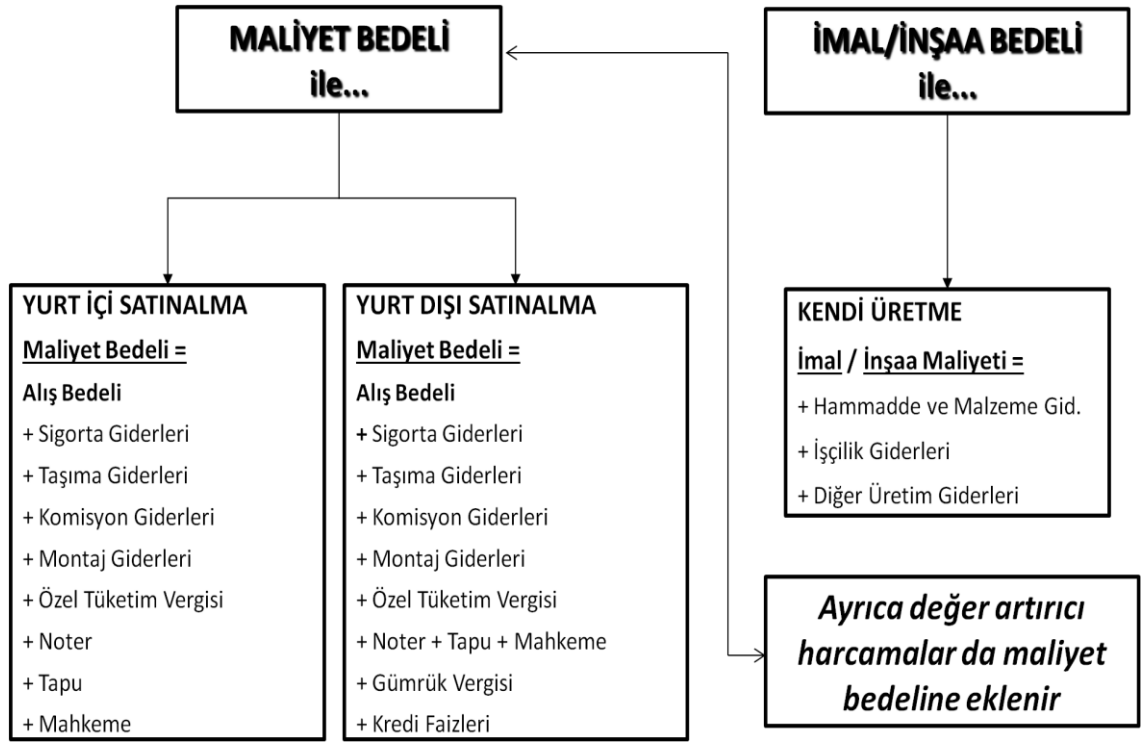
¹⁶³Küçük, S., (2007),a.g.e, 119-120.

¹⁶⁴İldır, A.,(2004), a.g.e., 51-52.

» Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. (VUK 270. md.) İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.(VUK 271.md.)¹⁶⁵

VUK'a göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde maliyetine eklenebilecek giderler aşağıdaki şekilde ayrıntılı olarak görülmektedir.



Şekil 5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi¹⁶⁶

163 sıra nolu VUK Genel Tebliği ve 187 Sıra Nolu GVK Genel tebliği ile yapılan düzenlemelere göre yatırımın finansmanında kullanılan kredilere ilişkin kredi faizleri kur farklarından sabit kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşan kısmın maliyete ilave edilmesi zorunludur. Aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin

¹⁶⁵Şenol, H., (2005), "Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma" SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İsparta, 109.

¹⁶⁶Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar <http://bbs.bartın.edu.tr/dosyalar/DersMateryal/maddivemaddiolmayanduranvarl%C4%B1klar.ppt>, Erişim tarihi: 11.12.2013.

sonuna kadar lehe oluşan kur farkları da 334 sıra nolu VUK Genel Tebliği uyarınca maliyetle ilişkilendirilecektir. Aktifleştirildikten sonraki dönemlere ait olan kur farkları ve faiz giderleri ise gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. İndirim konusu yapılamayan KDV'ye ilişkin açıklamalara ise 1 ve 23 sıra nolu KDV genel tebliğlerinde yer verilmiştir. 1 sıra nolu KDV Genel Tebliğine göre indirim konusu yapılamayan KDV tutarı işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak, dikkate alınabilecektir. Benzer açıklamalara binek otomobiller için 23 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yer verilerek indirim konusu yapılamayan KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.¹⁶⁷

4.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEME

Maddi duran varlığın maliyetinin tespiti ile ilgili olarak VUK 269. maddede; “iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller **maliyet bedeli** ile değeri” ibaresi yer almaktadır. 262. madde ise, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” şeklinde tanımlamıştır.¹⁶⁸

Türk Mevzuatı maliyet modeli benimsenmiş durumda olup; yeniden değerlemeye ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hükümler bulunmasına karşın Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan hükümlerden farklıdır. Bu farkın en önemli sebebi, maliyet esası kavramının Türk Mevzuatınca benimsenmesidir.(VUK 269-271. md.)¹⁶⁹

4.2.1. Muhasebeleştirme Sonrası Ortaya Çıkan Maliyetler

Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onunla ilgili olarak, aşağıdaki nitelikte harcamalar yapılabilir:¹⁷⁰

¹⁶⁷Sevilengül, O., (2011), a.g.e., 430-432.

¹⁶⁸Şahin, E., (2010), "Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği", HÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 35.

¹⁶⁹Ayçiçek, F.,(2011), a.g.e.,126.

¹⁷⁰Sevilengül, O., (2011), a.g.e., 431.

İşletme Harcamaları

- » Duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar: *(Bakım giderleri)*
- » Kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için yapılan harcamalar: *(Onarım (tamir) giderleri)*

Geliştirme Harcamaları

- » Bir duran varlığın veriminin ve/veya ömrünün uzatılması için yapılan harcamalar: *(Değer artırıcı harcamalarda).*

Bir duran varlığın işletilmesine yönelik bakım ve onarım giderleri o dönemin faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilir. Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini ve/veya verimini artıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikteki iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer artırıcı harcamalar) o duran varlığın maliyetine eklenir.¹⁷¹

Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması: Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulu genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulun maliyet bedeline eklenir. Maliyet bedeline eklenmesi gereken bu türden harcamalardan ilgili olduğu sabit kıymetin ekonomik ömrünü uzatanlar aktifleştirildikleri yıldan başlayarak ilgili iktisadi kıymetin ekonomik ömrü esas alınarak itfa edilir.¹⁷² İlgili olduğu iktisadi kıymetin değerini artırmaya yönelik harcamalar ise ilgili oldukları iktisadi kıymetin kalan ömründe itfa edilirler. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan VUK 272, maddesinin bir ve ikinci fıkralarında belirtilen giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.¹⁷³

Gayrimenkuller için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir. (VUK 272. md.)

¹⁷¹Kotar, E., Dokur, Ş., (2002), a.g.e., 762.

¹⁷²İldır, A.,(2004), a.g.e., 52.

¹⁷³Yıldırım, H., (2012) "Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar karşılaştırılması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:370, 213.

4.3. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DEĞERLEME USULLERİ

Maddi duran varlıkların değerlerinin tespitinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Değerleme iktisadi kıymetin nev'i ve mahiyetine göre değişiklik göstermektedir.

4.3.1. Değerlemenin Tanımı

Değerleme esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir.¹⁷⁴ Ancak, değer tespit edilememesi durumunda, vergi matrahının tespit edilebilmesi için, değer belirli verilere dayanılarak hesaplanmasını sağlamak amacıyla takdir esası da değerlemenin tanımına alınmıştır. Bazı kaynaklarda "değerleme" ve "değerlendirme" sözcüklerinin anlamlarının biraz daha farklı olarak kullanıldığı gözlemlenmektedir. Özellikle "değerlendirme" yerine "değerleme" kullanılabilir. "**Değerleme**"nin anlamı değerini saptama, belli etmedir. "**Değerlendirme**"nin anlamı ise; yararlanma, yararlı duruma getirme, bir konu üzerinde enine boyuna düşünme, konuyu her yönüyle tartışmadır. Yani ortada iki tane fiilden türeme isim bulunmaktadır. Değerlemek mastarının değerle kökünden değerlendirme, ikincisi ise değerlendirmek mastarının değerlendir kökünden değerlendirme. Örneğin, bir konfeksiyon imalatçısının stokta bulunan kırpıntılarının dönem sonundaki değerini tespit etmesi değerlendirme, bu kırpıntılardan bir kısmının değişik renklerde aksesuar olmak üzere kullanılmasının desinatörlerce incelenip üzerinde düşünülmesi veya kullanılması değerlendirmedir.¹⁷⁵

4.3.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme

Değerleme, vergi hukuku, ticaret hukuku, sermaye piyasası hukuku ile muhasebe hatta işletme bilimi açısından önem arz eden bir konudur. Ancak öncelikli olarak vergi hukukunun kapsamına giren bir alandır. Her şeyden önce değerlemeye ilişkin usul ve esaslar VUK'da yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. VUK m. 258'de yer alan "değerleme, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve

¹⁷⁴Küçük, S., (2007), a.g.e., Ankara, 16.

¹⁷⁵Yılmaz, K., (2000), "VUK, GVK, KVK, ve KDVK Açısından Değerleme", T.O.Ş.F. Plaka Matbaacılık, Ankara, 5.

tespitidir" şeklindeki tanımdan da anlaşılacağı üzere değerlendirme her şeyden önce vergi matrahının belirlenmesine yönelik bir işlemdir.¹⁷⁶

VUK değerlemeye, işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması yönelik değil, işletmenin gizli ortağı konumunda olan devletin menfaatlerini koruma güdüsü ile bakmaktadır. Devlet, vergiye temel oluşturan değer belirlenmesi aşamasında mükellefleri serbest bırakmamış uyulacak kuralları yasal düzenleme ile belirlemiştir. Değerlemeye ilişkin usul ve esaslar ile değerlendirme ölçülerinin yasal düzenleme ile kurallara bağlanması mükelleflerin değerlendirme yoluyla vergi matrahını azaltmalarını önleyici ve devletin vergi alacağını güvencede tutmak amacına dönük bir anlayış olarak görülebilir. Zira değerlemeyi mükellefin kişisel tercihine bırakmak günümüzde kamu gelirlerinin en önemli kaynağı olan vergilerin tahsilini olumsuz yönde etkileyen bir sonuca yol açmak demektir.¹⁷⁷ Dolayısıyla vergi hukukunun değerlendirme işlemine devletin mali çıkarları açısından yaklaştığını söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

4.3.1.2. Muhasebe Hukuku Açısından Değerleme

Vergi hukuku açısından değerlendirme ile muhasebe açısından değerlendirme yöneldiği amaçlar bakımından farklılık gösterir. Muhasebenin amacı, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletmenin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkında gerekli bilgileri vermektir. Dolayısıyla muhasebe açısından değerlemenin de bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olması beklenmelidir.¹⁷⁸ Muhasebe bilimi açısından değer kavramını "herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığı" şeklinde tanımlamak mümkündür. Bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki değerini tespit etmek amacıyla değişik ölçüler kullanılır. Bu ölçü, her hangi bir varlığın edinildiği tarihteki maliyet bedeli olabileceği gibi, varlığının cari dönemde satın alınması durumunda ödenecek veya satılması durumunda tahsil edilecek tutar olabilir. Aynı şekilde, bir yükümlülüğün değeri, yükümlülüğe ilişkin belgenin üzerinde yazılı olan tutar kabul edilebileceği gibi, yükümlülüğün bugüne indirgenmiş değeri de esas alınabilir. Burada varlık veya yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesi işlemi değerlendirme işlemi

¹⁷⁶Yerci, C., (2010) "Borçların Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:267, 21.

¹⁷⁷Küçük, S., (2007), a.g.e, 22.

¹⁷⁸Aydın, E., (2002), "Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşlemlere dahil Kıymetleri Değerleme," Seçkin Yayıncılık, Ankara, 36.

olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat, değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir.¹⁷⁹

Değerlemenin dönem sonu muhasebe işlemleri arasında önemli bir yere sahip olduğu ifade edilmesi gereken bir diğer konudur. Dönem sonu işlemlerinin amacı, içinde bulunulan faaliyet dönemi sonucunun, diğer faaliyet dönemlerinden bağımsız olarak tespitini sağlamaktır. Bu işlemlerin başlıcası dönem sonu envanterinin çıkarılmasıdır. Değerleme her şeyden önce envanterin düzenlemesiyle ilgili bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Envanterin en önemli konusu bilançonun aktif ve pasif kalemlerinin değerlemesidir. Diğer taraftan muhasebenin temel kavramlarından biri değerlemeye ilişkin olan "maliyet esası" kavramıdır. 1 Sıra No.lu MSUGT'de, VUK ve TTK'da olduğu gibi değerlendirme ölçüleri hakkında bir düzenleme yapılmamış, buna karşın muhasebenin temel kavramları arasında maliyet esası tanımına yer verilmiştir. Buna göre işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan mal ve hizmetlerin değerlemesinde söz konusu mal ve hizmetin işletmeye mal oluş bedelinin esas alınması bir ilke olarak kabul edilmektedir.¹⁸⁰

4.3.2. Değerleme Günü

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerlemenin yapılacağı gün, Kanunda, vergi kanunlarında gösterilen gün ve zaman olarak belirlenmiştir. Sözü edilen gün ve zaman hesap döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de olabilmektedir. Esas olarak hesap dönemi içinde işletmeden çekilen veya satılan kıymetlerin değerlendirme günü işletmeden çekişin veya satışın yapıldığı gündür. İşletmeye dahil edilme veya devralınma durumlarında ise işletmeye alınma veya devralınma günü değerlendirme günüdür.¹⁸¹

Gelir ve Kurumlar vergilerinde geçici verginin cari yılın belli tarihlerine dek oluşan kar üzerinden hesaplanmak üzere alınmaya başlanmasıyla birlikte, geçici vergi vergilendirme döneminin son günü de geçici vergiye tabi faaliyet ve işlemlerin muhasebesinde bir değerlendirme günü olmuştur.

¹⁷⁹Tokay, S. H., Deran, A., (2008), a.g.e., 19-23.

¹⁸⁰Aydın, E., (2002), a.g.e, 30-36.

¹⁸¹Yılmaz, K., (2000), a.g.e., 6.

4.3.3. Değerlemede Esas

Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Ancak nitelikleri itibari ile bir bütünlük gösteren, aynı cinsten sayılan mallar ve düşük kıymetli müteferrik eşyalar toplu olarak değerlendirilebilir.¹⁸² Değerlemede esas iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlendirilmesidir. Örneğin, işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlemeleri toplu olarak tek kalemde yapılmayıp, her amortismanına tabi kıymet ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla bu değerlendirme işlemlerinin kayıtları ve diğer hesaplamalara ilişkin bilgilerin kayıt ve belgelerde ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Ancak, teamülen aynı cinsten sayılan mallar ile düşük değerdeki müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek de kanunda kabul edilmiştir. Bunun anlamı şudur, örneğin bir işletmede hesap dönemi sonunda mal mevcutları arasında 300 kavanoz iki kg'lık salça varsa, 300 kavanoz salçayı ayrı ayrı değerlendirilmeyip, toplu olarak 300 kavanoz salçanın maliyet bedeli tespit edilmek suretiyle bir kalemde değerlendirilebilecektir. Bunun yanı sıra, yine dönem sonunda işletmede mevcut 2.000 TL değerinde temizlik malzemesi varsa bu malzemeler ayrı ayrı ele alınmayıp tek kalemde 2.000 TL değerli temizlik malzemesi olarak değerlendirilip, bu tutar peşin ödenen gider olarak kaydedilebilecektir. Bunun yapılabilmesi için temizlik malzemesi gibi maddelerin büyük tutarlarda ve miktarlarda olmaması gerekir. Büyük tutar veya miktarın ise objektif bir ölçüsü olmayıp, işletmenin durumuna göre belirleme yapılmalı ve işletmenin durumuna göre büyük tutar ve miktarlar söz konusu ise bu kıymetler ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekir.¹⁸³

4.3.4. Değerleme Ölçüleri

Değerleme iktisadi kıymetin nev'i ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:¹⁸⁴

- » Maliyet bedeli;
- » Tasarruf değeri;
- » Mukayyet değer;
- » Vergi değeri;

¹⁸²Kotar, E., Dokur, Ş., (2002), a.g.e., 760.

¹⁸³Yılmaz, K., (2000), a.g.e., 7-8.

¹⁸⁴Özbek, H. N., (2012) "Dönem Sonu İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:291, 29.

- » Emsal bedeli ve ücreti.

4.3.4.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.¹⁸⁵ Maddede maliyet bedeli genel olarak tanımlanmış, ayrıntıya girilmemiştir. Kanununun 270, 272, 273, 274, 275 ve 276'ncı maddelerinde özel hükümlerle ayrıca maliyet bedelinin tanımına giren unsurlar belirlenmiştir.¹⁸⁶

Maddede yapılan tanımlamada maliyet bedelinin unsurları şunlardır;

- » İktisadi bir kıymet iktisap edilmeli veya değeri artırılmalıdır,
- » Buna ilişkin bir ödeme ve/veya gider olmalıdır.
- » Ortada bir iktisadi kıymet veya değeri artırılan bir iktisadi kıymet yoksa maliyet bedeli de olmaz.
- » Yine ortada bir ödeme veya gider yoksa veya ödeme ve buna bağlı giderler bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili değilse yine maliyet bedeli olmaz.

Maliyet bedeline ayrıca iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılmasına müteferri (ilişkin) giderler de dahildir. Bunlar faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, alım satım vergisi gibi giderlerdir.¹⁸⁷

4.3.4.2. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. VUK m.264 tasarruf değerini "bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer" olarak tanımlamaktadır.¹⁸⁸ Net gerçekleşebilir değer, ıskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değeri olmaktadır.¹⁸⁹ Madde metninden tasarruf değerinin sübjektif bir değerlendirme ölçüsü olduğu sonucunu çıkarılabilir. Tasarruf değeri ile değerlendirme yapmak vergi hukukunda pek rastlanmayan bir durum olan iktisadi kıymetin değerini sahibinin kanaatine bırakmayı beraberinde getirmektedir. Diğer taraftan tasarruf değeri

¹⁸⁵İldır, A.,(2004), a.g.e., 7.

¹⁸⁶Yılmaz, K., (2000), a.g.e., 9.

¹⁸⁷Küçük, S., (2007),a.g.e, 22.

¹⁸⁸Aydın, E., (2002), a.g.e, 41.

¹⁸⁹Altıntaş, A. T., (2011), "*Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku*", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, 172.

ile değerleme yapılması ticaret hukukunda yaygın olarak uygulama alanı bulmakta iken vergi hukukunda pek kullanılmamaktadır. Bu değerleme ölçüsü vergi hukukunda bir görüőe göre sadece senetli alacak ve borçların, bir diğer görüőe göre ise sadece Őüpheli alacakların değerlemede kullanım alanına sahiptir.¹⁹⁰

4.3.4.3. Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)

Uygulamada kayıtlı değer olarak da adlandırılan mukayyet değer, VUK m.265'de yer alan hükme göre, "bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir". Kayıtlı değer, değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir.¹⁹¹ Dolayısıyla bir iktisadi kıymetin kayıtlı değerini tespit etmek için muhasebe kayıtlarında gösterilen değerine bakmak yeterli olacaktır.

4.3.4.4. Vergi Değeri

Vergi değeri VUK m.268'de yer alan hüküm ile tanımlanmıştır. Madde'ye göre "vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir". İktisadi işletmelere dahil olan kıymetlerin değerlemesi bakımından vergi değeri, maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerleme ölçüsü olarak kullanılır.¹⁹²

4.3.4.5. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, VUK m.267'de "gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer" olarak tanımlanmıştır. Emsal bedeli, değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin aynı türden malların değerleme günündeki satış bedelleri ile karşılaştırılmak yoluyla hesaplanan değeridir. Emsal bedeli diğer değerleme ölçülerinin uygulanmadığı durumlarda uygulanan bir ölçüdür. Madde metninde emsal bedeli ile değerleme yapılırken üç esasa uyulması ve belirli bir sıranın takip edilmesi hüküm altına alınmıştır.¹⁹³

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış

¹⁹⁰Yılmaz, K., (2000), a.g.e., 9-22.

¹⁹¹Atay, T., (2002), "Dönem Sonu İşlemleri", Kurtiş Matbacılık, İstanbul, 23.

¹⁹²Aydın, E., (2002), a.g.e., 40-43.

¹⁹³Atay, T., (2002), "a.g.e.,24-25.

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.¹⁹⁴

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.¹⁹⁵

Üçüncü sıra: (Takdir esas) 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.¹⁹⁶

Diğer taraftan saydığımız bu üç esas ile bağlı olmaksızın yargı organları tarafından re'sen belirlenen değerler emsal bedeli yerine geçer.

4.3.5. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Yöntemler

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan ve yeniden değerlendirme esasının temelini oluşturan makul değer kavramı, Türk Mevzuatında yer almasına rağmen, tarihi maliyet modeli ile varlıkların bilançoda gösterimine devam edilmektedir.¹⁹⁷ VUK'un 269. Maddesi gereği duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.¹⁹⁸

Yeniden değerlemeye ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hükümler bulunmasına karşın Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan hükümlerden farklıdır. Bu farkın en önemli sebebi, maliyet esas kavramının Türk Mevzuatı'nca benimsenmesidir. Vergi Usul Kanununda yer alan yeniden değerlendirme işlemi 01.01.2004 tarihinde değişime uğramıştır. 01.01.2004 tarihinden önce, yapılan yeniden değerlendirme uygulaması,

¹⁹⁴Kotar, E., Dokur, Ş., (2002), a.g.e., 776.

¹⁹⁵Yılmaz, K., (2000), a.g.e., 26.

¹⁹⁶Özbek, H. N., (2012), a.g.e., 30.

¹⁹⁷Gökdoğan, M. G., (2010) , "*Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi*", MÜ. Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 109.

¹⁹⁸Balcı, B. R., (2012), "*Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları*", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:27, Sayı:1, 22.

bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanların, Maliye ve Gümrük Bakanlıkları tarafından tespit edilen oran ile çarpılıp değer artışının hesaplanması şeklindeydi. Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları) gösterilmekteydi. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiş bulunan yeniden değerlendirme müessesesi, 5024 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanması ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi ile tamamıyla uygulamadan kaldırılmıştır. Maddenin değişen şeklinde yalnızca yeniden değerlendirme oranının nasıl hesaplanacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır.¹⁹⁹ Vergi Usul Kanunu'nda yeniden değerlendirme uygulaması Enflasyon Düzeltmesi hükümleri çerçevesinde yapılmakta olup eski uygulama kaldırılmıştır.

4.3.6. Değer Artışı ve Değer Düşüklüğü

Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümleri dikkate alındığında maliyet bedeli ile değerlendirme ve yıllık amortisman uygulamaları söz konusudur. Değer artışı ve değer düşüklüğü dikkate alınmamaktadır.²⁰⁰ VUK'da iktisadi kıymetlerin değer düşüklüğüne yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak VUK 317'nci maddesi hükmüne göre; yangın, su baskını gibi afetler sonucu değerini kısmen veya tamamen kaybeden maddi duran varlıkların değer düşüklüğü sadece takdir komisyonu kararı ve fevkalade amortisman uygulamasında maliye bakanlığına müracaat etmek sureti ile mümkündür.²⁰¹ Değer düşüklüğünün mali mevzuatta sıkı kurallara bağlanması, bu değer düşüklüğünün kayda alınmasının mali karı azaltacağı yönde etkide bulunması, bunun sonucu olarak kazanç üzerinden hesaplanacak olan vergiyi azaltmasıdır. Dönem karını azaltıcı bir sonuç doğuracağından bu hususta katı kuralların getirilmesinin, işletmelerin vergi planlaması yapma eğilimlerini önleme gayesine mutaf olduğu düşünülmektedir.²⁰²

¹⁹⁹ Altucu, H., Kütük, Z., (2009), “*Vergi Muhasebe*”, Şafak Matbaacılık, Ankara, 123.

²⁰⁰ Demir, Ş., (2012), a.g.e., 118.

²⁰¹ Yıldırım, H., (2012), a.g.e., 218.

²⁰² Küçük, M., (2012), a.g.e., 13.

4.3.7. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

VUK'da sadece satış yolu ile elden çıkamaya ilişkin hükümler açık olarak belirtilmiştir. VUK düzenlemelerinde satılan bir varlığın karşılığında alınan bedel ile varlığın kayıtlı değerinden, varlığın birikmiş amortismanı düşülerek bulunan değer karşılaştırılması sonucu oluşan fark kar veya zarar hesaplarına aktarılır. VUK'da faydalı ömrü dolan ve ekonomik değeri kalmayan varlıkların bilanço dışı bırakılmasına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu gibi varlıklar genel uygulamadan hareketle, bilanço değeri ve birikmiş amortismanları ters kayıt yapılmak sureti ile bilanço dışı bırakılmaktadır.²⁰³

²⁰³Unutmaz,B., (2012), a.g.e., 45 .

BÖLÜM 5. MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖLÇÜM ve DEĞERLEMENİN VUK ve TMS KARŞILAŞTIRILMASI

5.1. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Tezin üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarında kullanılan değerlendirme ölçüleri; dördüncü bölümünde ise Türk Vergi Mevzuatında kullanılan değerlendirme ölçüleri incelenmiş ve bu incelemelere göre karşılaştırma yapılmıştır.

Türk Vergi Mevzuatında değerlendirme ölçüleri Vergi Usul Kanunu' nun 261'inci maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

- » Maliyet bedeli,
- » Mukayyet değer (Kayıtlı değer),
- » İtibari değer (Nominal değer),
- » Vergi değeri,
- » Emsal bedeli.

Bu değerlendirme ölçüleri kanunda tek tek tanımlanıp, hangi varlık veya borçların değerlendirilmesinde kullanılacaklarının belirlendiği görülmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise, varlıklar için değerlendirme ölçüsü olarak şunlar düzenlenmiştir:

- » Tarihi Maliyet (Elde Etme Maliyeti),
- » Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti),
- » Bugünkü Değer (Net Şimdiki Değer),
- » Makul Değer (Gerçeğe Uygun Değer).

Standartlarda bu ölçülerin, nerede ve nasıl kullanılacağı da düzenlenmektedir. Görüleceği üzere, vergi mevzuatı ile standartlarda düzenlenen değerlendirme ölçülerinde isimlendirme farkları olduğu gibi, içeriklerde önemli farklılıklar vardır.

Vergi Mevzuatına Göre TMS' ye Göre

Maliye Bedeli = Tarihi Maliyet

Tasarruf Değeri = Bugünkü Değer

Yukarıda görüldüğü gibi bazı değerlendirme ölçülerinin içerik olarak birbirine benzediği söylenebilir. Ancak, özellikle, standartlarda giderek önem kazanan “Makul değer (Gerçeğe uygun değer)” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Bu değerlendirme ölçülerine ait düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergi mevzuatı, daha çok objektif, saptanması kolay, işletme sahip ve yöneticilerine, belirleme hakkı bırakmayan tartışmasız somut ölçüleri kabul etmiş olup, genelde varlığın, işletmeye maliyeti üzerinde yoğunlaşmaktadır. Muhasebe Standartları ise, daha subjektif, işletme sahip ve yetkililerince piyasa koşullarına göre belirlenip değiştirilebilecek, varlığın geçmiş maliyetinden çok, gelecekte elde edilebilecek tutarını içeren ve özellikle de gerçeğe uygun değer ölçüsünde içerik bulan değerlendirme ölçülerini kabul etmektedir.

5.2. MUHASEBELEŞTİRMEDE DEĞERLEMENİN KARŞILAŞTIRILMASI

Tezin üçüncü bölümünde TMS'ye göre, dördüncü bölümünde ise Türk Vergi Mevzuatına göre, aktifleştirme sırasında maddi duran varlıklarda değerlendirme hükümleri incelenmiştir. Her ikisinde de, satın alınan maddi duran varlıkların “maliyet bedeli” ile değerlendirileceği kabul edilmiştir. Her iki düzenlemede de “maliyet bedeli” kavramının içerisine satın alma bedelinden başka, nelerin ilave edileceği ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde bazı farklar vardır.

Vergi Mevzuatında (VUK md. 270 gereği) varlık satın alınırken ödenecek olan bazı vergi resim ve harçların (Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim vergileri gibi) maliyet bedeline eklenmesi veya gider yazılması konusunda, işletmeler serbest bırakılmıştır. TMS'ye göre, (paragraf 16 - 22 gereği) bu unsurların da maliyete eklenmesi zorunludur. Bu konuda işletmelerin seçimlik hakkı yoktur.

5.3. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEMENİN KARŐILAAŐTIRILMASI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesine göre, gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlenen kıymetler ile aynı Kanunu'nun 273'üncü maddesine göre alet, edevat, mefruŐat ve demirbaş eşya, maliyet bedeli ile değerlenirler. Vergi Usul Kanunu'nda maddi duran varlıkların ilk ve sonraki muhasebeleştirilmesinde kullanılan değerleme yöntemi maliyet modelidir. Yeniden değerleme 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile uygulamadan kaldırılmıştır. Maliyet esası kavramının Türk Mevzuatı'nda benimsenmiŐtir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan ve yeniden değerleme esasının temelini oluşturan makul değer kavramı, halen Türk Mevzuatında yer almakta olup, tarihi maliyet modeli ile varlıkların bilnoda gösterimine devam edilmektedir.

Muhasebe standartları, muhasebeleştirme sonrası değerlemede maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli önermektedir. Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri dŐldkten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değerden yüksek olamaz. Yeniden Değerleme Modelinde; Gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Bu yöntemde, maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Varlıkların yeniden değerlenmiş tutarları, gerçeğe uygun değerlerine yakın olup, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş değerden birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değerleri saptanmış olacaktır.

5.4. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŐILAAŐTIRILMASI

Türk vergi mevzuatında, işletmede kullanılan maddi duran varlıkların, daha önce aktifleŐtirilen değerlerinde önemli ölçüde bir değer kaybı olursa, Maliye Bakanlığına baŐvurmak kaydı ile bakanlığın belirlediği oranda "Fevkalade Amortisman" ayrılarak itfası ve yeniden değerlemesi yapılabilir. Vergi Usul Kanunu' nun 317' nci maddesinde, hangi hallerde, varlığın değer düşüklüğüne uğradığının tanımlamaları yapılarak,

fevkalade amortisman ayırmanın usul ve koşulları düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığında izin alarak, bu amortisman yöntemini uygulayabilecektir. Varlık değeri bu yöntem ile düzeltilebilecek ve uğranılan kayıp, zarar yazılacaktır. Uygulama serbestisi yoktur.

Türk Muhasebe standardında değer düşüklüğü esas olarak TMS 16 değil, doğrudan bu amaçla kabul edilmiş olan TMS 36. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı tarafından açıklanmaktadır. Varlıkta değer düşüklüğü bulunup bulunmadığı, tanımı, muhasebeleştirme usul ve zamanı TMS 36 da düzenlenmiştir. TMS 36 gereğince, değer düşüklüğü zarar kabul edilerek, varlığın defter değerinde gerekli düzeltme kaydı yapılması gerekmektedir. Diğer yandan, TMS 16' ya ait amortisman hükümlerine göre de düzeltmeler yapılmalıdır.

Tablo 7. Maddi Duran Varlıklardaki Değer Düşüklüğüne İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16 ya Göre
Değeri Düşen Varlık	Fevkalade amortisman uygulaması ile değeri yeniden belirlenir veya tamamen itfa edilir.	Düşüklük tutarı zarar yazılarak, varlık değeri yeniden belirlenir. Amortisman yolu ile de düzeltme olanağı var.
Değeri Düşen Varlığı Belirleme	Belirtilen koşulların varlığı halinde, Maliye Bakanlığında izin alarak	Standartta belirlenen örneklere uygun haller var ise, işletme sahiplerince belirlenir.
Değer Düşüklüğünü İptal	Bu konuda hüküm yok.	İptal edilebilir.

5.5.BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlık Elden çıkarıldığında veya Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat

olarak sınıflandırılmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, “TMS 18 Hasılat” Standardında yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18’e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

VUK'da ise bilanço dışı bırakma ile ilgili sadece satış yolu ile elden çıkamaya ilişkin hükümler açık olarak belirtilmiştir. Satılan bir varlığın karşılığında alınan bedel ile varlığın kayıtlı değerinden, varlığın birikmiş amortismanı düşülerek bulunan değer karşılaştırılması sonucu oluşan fark kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. VUK'da faydalı ömrü dolan ve ekonomik değeri kalmayan varlıkların bilanço dışı bırakılmasına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır.

BÖLÜM 6. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI DEĞERLEME UYGULAMASI

6.1. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİ

6.1.1. Çalışmanın Amacı

Küreselleşme ile ülkelerin ticari ve ekonomik ilişkilerinin giderek artıyor olması TMS ve TFRS kapsamındaki standartların uygulanması işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir. Değişen ekonomik ve teknolojik koşullar maddi duran varlıkların değerinde önemli değişiklikler yaratmaktadır. Değerleme yapılmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizlikleri nedeniyle yanlış değerlendirmelere yol açabilir. Varlıkların finansal tablolarda gerçek değeri ile gösterilebilmesi için belirli aralıklarla değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Çalışmadaki amaç maddi duran varlıkların değerlemelerindeki, artış ve azalış değerlerini hesaplamak ve muhasebe kayıtlarını yapmaktır.

VUK'da değerlemenin uygulamada genellikle kullanılmamasından ve yeniden değerlemenin 5024 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırıldığından değerlendirme kayıtları sadece muhasebe standartlarına göre yapılacaktır.

TMS çerçevesinde değerlendirme kayıtları maliyet ve yeniden değerlendirme modeline göre yapılacaktır. Bu kapsamda örnek olay olarak ele aldığımız şirketin maddi duran varlıklarına ilişkin değerlemeleri incelenerek standartlara uygun olarak düzeltme kayıtları yapılacaktır.

6.1.2. Çalışmada Verileri Kullanılan Şirket Hakkında Bilgiler

Uygulamada verilerini kullandığı şirket mobilya satış işi ile işgal eden bir limited şirkettir. İşletmenin aktifinde bulunan taşıtlar ile demirbaşlar incelenecek ve değerlendirme yapılacaktır.

İşletmeye ait taşıtlar ile demirbaşların listesi ve aktifleştirme tarihleri aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 8. İşletmeye Ait Maddi Duran Varlıklar

	Alış Tarihi	Alış Maliyeti	Hurda Değeri	Amortismanına Tabi Tutar	Faydalı Ömrü	Amortisman Oranı (%)
TAŞITLAR						
FİAT DUCATO 15 VAN	01.05.2010	32.500,00	2.500,00	30.000,00	5	20
RENAULT CLİO	01.03.2011	19.000,00	1.600,00	17.400,00	5	20
FİAT DUCATO 2.3 JTD	01.08.2011	39.500,00	2.600,00	36.900,00	5	20
DEMİRBAŞLAR						
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	01.05.2010	2.200,00	150,00	2.050,00	4	25
HP LAZER YAZICI	01.05.2010	800,00	50,00	750,00	4	25
PANASONIC FHD LED	19.03.2011	1.650,00	100,00	1.550,00	5	20
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	17.09.2012	1.900,00	120,00	1.780,00	4	25

Değerleme öncesi taşıt ve demirbaşlar için hazırlanmış amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 9. TMS'ye göre Amortisman Tablosu²⁰⁴

TAŞITLAR	Amortismanına Tabi Tutar	Yıllara Göre Amortisman Tutarları						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
FİAT DUCATO 15 VAN	30.000,00	4.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	2.000,00	
RENAULT CLİO	17.400,00		2.900,00	3.480,00	3.480,00	3.480,00	3.480,00	580,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	36.900,00		3.075,00	7.380,00	7.380,00	7.380,00	7.380,00	4.305,00
DEMİRBAŞLAR								
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.050,00	341,67	512,50	512,50	512,50	170,83		
HP LAZER YAZICI	750,00	125,00	187,50	187,50	187,50	62,50		
PANASONIC FHD LED	1.550,00		258,33	310,00	310,00	310,00	310,00	51,67
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.780,00			148,33	445,00	445,00	445,00	296,67

6.2. DEĞERLEME

Değerleme sonunda hurda değerinde değişiklik yapılmayacak, amortisman ilk belirlenen hurda değerine göre hesaplanacaktır.

6.2.1. 2011 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları

İşletme 2011 yılında 2009 yılında almış olduğu taşıt ve demirbaşlarına değerlendirme yapmıştır. Değerleme sonucu aşağıdaki tablodaki gibidir:

²⁰⁴ Amortisman, Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemine göre hesaplanmıştır.

6.2.1.1. Maliyet Modeline Göre

Tablo 10. 2011 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları

TAŞITLAR	Maliyet Değeri	Değerleme Sonucu	Değer	
			Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	33.680,00	1.180,00	
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.200,00	2.000,00		-200,00
HP LAZER YAZICI	800,00	750,00		-50,00

6.2.1.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre

Tablo 11. 2011 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları

TAŞITLAR	Maliyet Değeri	2011 Değerleme Sonucu	Değer	
			Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	33.680,00	1.180,00	
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.200,00	2.000,00		-200,00
HP LAZER YAZICI	800,00	750,00		-50,00

6.2.2. 2012 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları

İşletme 2012 yılında taşıt ve demirbaşlarına değerlendirme yapılmıştır. Değerleme sonucu aşağıdaki tablodaki gibidir:

6.2.2.1. Maliyet Modeline Göre

Tablo 12. 2012 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları

TAŞITLAR	Maliyet Değeri	Değerleme Sonucu	Değer	
			Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	32.000,00		-500,00
RENAULT CLİO	19.000,00	17.800,00		-1.200,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	39.500,00	38.000,00		-1.500,00
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.200,00	2.250,00	50,00	
HP LAZER YAZICI	800,00	700,00		-100,00
PANASONIC FHD LED	1.650,00	1.500,00		-150,00
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.900,00	1.950,00	50,00	

6.2.2.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre

Tablo 13. 2012 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları

TAŞITLAR	2011 Yılında Yapılan	2012	Değer	
	Değerleme Sonucunda		Değerleme	Artış
	Oluşan Yeni Değer	Sonucu		
FİAT DUCATO 15 VAN	33.680,00	32.000,00		-1.680,00
RENAULT CLİO	19.000,00	17.800,00		-1.200,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	39.500,00	38.000,00		-1.500,00
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.000,00	2.250,00	250,00	
HP LAZER YAZICI	750,00	700,00		-50,00
PANASONIC FHD LED	1.650,00	1.500,00		-150,00
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.900,00	1.950,00	50,00	

6.2.3. 2013 Yılında Yapılan Değerleme Sonuçları

İşletme 2013 yılında taşıt ve demirbaşlarına değerlendirme yapmıştır. Değerleme sonucu aşağıdaki tablodaki gibidir. HP Dizüstü Bilgisayar ve HP Lazer Yazıcı yıl içinde satıldığından değerlendirme yapılmamıştır.

6.2.3.1. Maliyet Modeline Göre

Tablo 14. 2013 Maliyet Modeline Göre Değerleme Sonuçları

TAŞITLAR	Maliyet	Değerleme	Değer	
	Değeri		Sonucu	Artış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	30.800,00		-1.700,00
RENAULT CLİO	19.000,00	16.200,00		-2.800,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	39.500,00	38.500,00		-1.000,00
DEMİRBAŞLAR				
PANASONIC FHD LED	1.650,00	1.950,00	300,00	
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.900,00	1.850,00		-50,00

6.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre

Tablo 15. 2013 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Sonuçları

	2012 Yılında Yapılan	2012	Değer	
	Değerleme Sonucunda		Değerleme	Artış
TAŞITLAR	Oluşan Yeni Değer	Sonucu		
FİAT DUCATO 15 VAN	32.000,00	30.800,00		-1.200,00
RENAULT CLİO	17.800,00	16.200,00		-1.600,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	38.000,00	38.500,00	500,00	
DEMİRBAŞLAR				
PANASONIC FHD LED	1.500,00	1.950,00	450,00	
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.950,00	1.850,00		-100,00

6.2.4. Maliyet Modeline Göre Değerleme Kaydı

6.2.4.1. 2011 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2011 yılında maliyet modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacaktır:

Tablo 16. 2011 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme

TAŞITLAR	Maliyet	Değerleme	Değer	
	Değeri	Sonucu	Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	33.680,00	1.180,00	
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.200,00	2.000,00		-200,00
HP LAZER YAZICI	800,00	750,00		-50,00

Maliyet modelinde maddi duran varlıkların değer artışları kayda alınmaz. Çünkü; TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının 117. paragrafına göre **maliyet modelinde**; varlığın defter değeri, değer düşüklüğünün hiç dikkate alınmaması halinde belirlenmiş defter değerini aşamaz. Bu nedenle **Fiat Ducato 15 Van** için değer artış kaydı yapılmayacaktır.

HP Dizüstü Bilgisayar ve HP Lazer Yazıcı için değer düşüklüğü için karşılık ayırıp gider yazılmalıdır. 256 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında karşılık ayırıp 654 Karşılık Giderleri hesabında gider yazılacaktır. Maliyet modelinde amortisman ilk maliyetinden yapılmaktadır. Değerleme sonunda MDV maliyetinde değişiklik olmadığından amortisman tutarlarında da değişiklik olmamaktadır. Amortisman kayıtları ilk hesaplama göre yapılmalıdır.

31.12.2011

654 KARŞILIK GİDERLERİ	250,00
654.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	200,00
654.05 Hp Lazer Yazıcı	50,00
256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	250,00
256.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	200,00
256.05 Hp Lazer Yazıcı	50,00

6.2.4.2. 2012 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2012 Yılında maliyet modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacaktır.

Tablo 17. 2012 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme

TAŞITLAR	Maliyet Değeri	Değerleme Sonucu	Değer	
			Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	32.000,00		-500,00
RENAULT CLİO	19.000,00	17.800,00		-1.200,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	39.500,00	38.000,00		-1.500,00
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.200,00	2.250,00	50,00	
HP LAZER YAZICI	800,00	700,00		-100,00
PANASONIC FHD LED	1.650,00	1.500,00		-150,00
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.900,00	1.950,00	50,00	

Değer düşüklüğü gerçekleşen varlıkların daha sonra değer kazanması durumunda, ilk kayıtlı değerlerini aşmamak şartıyla, değer azalışını yok edinceye kadar değer artışı gelir olarak dikkate alınır. **Hp Dizüstü Bilgisayar** 2011 yılındaki değerlemede değeri 200,00 TL azalmıştır, 2012 yılında yapılan değerlemede 50,00 TL'lik değer artışı Hp Dizüstü Bilgisayarın kayıtlı değerini aşmadığından değer artışının tamamı dikkate alınacaktır. 2011 yılında yaptığımız kayıttaki karşılık ayırarak gider yazmıştı, bu dönem 50,00 TL için 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına yazıp gelir kaydı yapılarak 256 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabından düşecektir.

Msi Dizüstü Bilgisayar'ın önceki dönemlerde değer düşüklüğü olmadığı için değer artış kaydı yapılmayacaktır.

31.12.2012

256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	50,00	
256.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	50,00	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	3.450,00	
654.01 Fiat Ducato 15 Van	500,00	
654.02 Renault Clio Değer	1.200,00	
654.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.500,00	
654.05 Hp Lazer Yazıcı	100,00	
654.06 Panasonic Fhd Led Hp	150,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	50,00	
644.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	50,00	
256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	3.450,00	
256.01 Fiat Ducato 15 Van	500,00	
256.02 Renault Clio	1.200,00	
256.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.500,00	
256.05 Hp Lazer Yazıcı	100,00	
256.06 Panasonic Fhd Led Hp	150,00	

6.2.4.3. 2013 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2013 Yılında maliyet modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacaktır.

Tablo 18. 2013 Yılında Maliyet Modeline Göre Değerleme

TAŞITLAR	Maliyet Değeri	Değerleme Sonucu	Değer	
			Artış	Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	32.500,00	30.800,00		-1.700,00
RENAULT CLİO	19.000,00	16.200,00		-2.800,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	39.500,00	38.500,00		-1.000,00
DEMİRBAŞLAR				
PANASONIC FHD LED	1.650,00	1.950,00	300,00	
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.900,00	1.850,00		-50,00

Panasonic Fhd Led Hp'nin 2012 yılındaki değerlemede değeri 150,00 TL azalmıştı. 2013 yılında yapılan değerlemede ise değeri 300,00 TL artmıştır. Kayıtlı değerini aşmayacak şekilde karşılık iptal edilecektir. 2012 yılında Hp Dizüstü Bilgisayar için yapılan kaydın aynısı yapılacaktır. Bu kayıta önceki dönemdeki değer azalışı değer artışında az olduğu için değer artışının sadece 150,00 TL'sini gelir yazacak kalan tutarı dikkate alındığında kayıtlı değerini aşacağından kayıt yapılmayacaktır.

31.12.2013

256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	150,00
256.04 Panasonic Fhd Led Hp	150,00
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.550,00
654.01 Fiat Ducato 15 Van	1.700,00
654.02 Renault Clio	2.800,00
654.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.000,00
654.07 Msi Dizüstü Bilgisayar	50,00
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	150,00
644.04 Panasonic Fhd Led Hp	150,00
256 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.550,00
256.01 Fiat Ducato 15 Van	1.700,00
256.02 Renault Clio	2.800,00
256.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.000,00
256.07 Msi Dizüstü Bilgisayar	50,00

6.2.5. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme Kaydı

Bu yöntemde değer düşüklüğü için karşılık ayırıp giderleştirilecek değer artışları da ise özkaynaklar hesap grubunda bulunan MDV yeniden değerlendirme artışları hesabını kullanılacaktır. Artış ve azalış durumunda MDV ve amortisman kayıtları önceki dönemler için düzeltilip gerçek durumuna getirilip yeni tutar üzerinden sonraki yıllar için amortisman yeniden hesaplanmalıdır.

6.2.5.1. 2011 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2011 Yılında yeniden değerlendirme modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacaktır.

Tablo 19. 2011 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme

TAŞITLAR	Amortismanına Tabi Tutar	Ayrılan Amortisman	Defter Değeri	Değer Artış Azalış	% Oran ²⁰⁵	MDV Değer ²⁰⁶ Artış Azalış	Amortisman ²⁰⁷ Artış Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	30.000,00	10.000,00	20.000,00	1.180,00	3,93	786,67	393,33
DEMİRBAŞLAR							
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.050,00	854,17	1.195,83	-200,00	-9,76	-116,67	-83,33
HP LAZER YAZICI	750,00	312,50	437,50	-50,00	-6,67	-29,17	-20,83

²⁰⁵ Değerleme oranının hesaplanması, değer artış-azalışın amortismanına tabi tutara bölünmesi ile bulunur.

$$200,00 / 2.050,00 \times 100 = 9,76$$

²⁰⁶ MDV değer artış-azalışın hesaplanması, defter değerinin oranla çarpılması ile bulunur.

$$1.195,83 \times 9,76 = 116,67$$

²⁰⁷ Amortisman değer artış-azalışın hesaplanması, değerlendirme dönemine kadar hesaplanmış toplam amortismanın oranla çarpılması ile bulunur. $854,17 \times 9,76 = 83,33$

6.2.5.1.1. Değer Artış Kayıtları

Değer artış kayıtlarında, değer artışı için **550** MDV Yeniden Değerleme Artışları kullanılacak. MDV ve Amortisman içinde artış kayıtları yapılarak gerçek değerine getirecektir.

_____ 31.12.2011 _____	
254 TAŞITLAR	1.180,00
254.01 Fiat Ducato 15 Van	1.180,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	393,33
257.01 Fiat Ducato 15 Van	393,33
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	786,67
550.01 Fiat Ducato 15 Van	786,67
_____ / _____	

6.2.5.1.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları

Değer düşüklüğü kayıtlarında, değer azalışı için **654** Karşılık Giderleri hesabı kullanılarak gider yazılacak. MDV ve amortisman içinde azalış kayıtları yapılarak gerçek değerine getirecektir.

_____ 31.12.2011 _____	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	104,16
257.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	83,33
257.05 Hp Lazer Yazıcı	20,83
654 KARŞILIK GİDERLERİ	145,84
654.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	116,67
654.05 Hp Lazer Yazıcı	29,17
254 DEMİRBAŞLAR	250,00
255.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	200,00
255.05 Hp Lazer Yazıcı	50,00
_____ / _____	

2012 ve sonraki yıllar için ayrılması gereken amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 20. 2011 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu

TMS'YE GÖRE AMORTİSMAN TABLOSU						
	Amortismana Tabi Tutar	2012	2013	2014	2015	2016
TAŞITLAR						
FİAT DUCATO 15 VAN	31.180,00	6.236,00	6.236,00	6.236,00	2.078,67	
RENAULT CLİO	17.400,00	3.480,00	3.480,00	3.480,00	3.480,00	580,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	36.900,00	7.380,00	7.380,00	7.380,00	7.380,00	4.305,00
DEMİRBAŞLAR						
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.850,00	462,50	462,50	154,17		
HP LAZER YAZICI	700,00	175,00	175,00	58,33		
PANASONIC FHD LED	1.550,00	310,00	310,00	310,00	310,00	51,67
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.780,00	148,33	445,00	445,00	445,00	296,67

6.2.5.2. 2012 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2012 Yılında yeniden değerlendirme modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacaktır.

Tablo 21. 2012 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme

TAŞITLAR	Amortismana Tabi Tutar	Ayrılan Amortisman	Defter Değeri	Değer Artış Azalış	% Oran	MDV Değer Artış Azalış	Amortisman Artış Azalış
FİAT DUCATO 15 VAN	31.180,00	16.629,33	14.550,67	-1.680,00	-5,39	-784,00	-896,00
RENAULT CLİO	17.400,00	6.380,00	11.020,00	-1.200,00	-6,90	-760,00	-440,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	36.900,00	10.455,00	26.445,00	-1.500,00	-4,07	-1.075,00	-425,00
DEMİRBAŞLAR							
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.850,00	1.233,33	616,67	250,00	13,51	83,33	166,67
HP LAZER YAZICI	700,00	466,67	233,33	-50,00	-7,14	-16,67	-33,33
PANASONIC FHD LED	1.550,00	568,33	981,67	-150,00	-9,68	-95,00	-55,00
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.780,00	148,33	1.631,67	50,00	2,81	45,83	4,17

6.2.5.2.1. Değer Artış Kayıtları

Hp Dizüstü Bilgisayar 2011 yılında yapılan değerlemede 116,67 değer kaybetmiş ve karşılık ayırarak gider yazılmıştır. 2012 yılındaki değerlemede 83,33 değeri artmış bu artış önceki dönemki değer kaybından az olduğundan 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı kullanılarak gelir yazılacaktır.

31.12.2012

255 DEMİRBAŞLAR	300,00
255.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	250,00
255.07 Msi Dizüstü Bilgisayar	50,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	170,84
257.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	166,67
257.07 Msi Dizüstü Bilgisayar	4,17
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	45,83
550.07 Msi Dizüstü Bilgisayar	45,83
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	83,33
644.04 Hp Dizüstü Bilgisayar	83,33

6.2.5.2.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları

Fiat Ducato 15 Van 2011 yılında yapılan değerlemede değeri 786,67 artmış 2012 değerlemesinde ise 784,00 değer kaybına uğramıştır. Değer artışı azalıştan fazla olduğundan 550 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabına ters kayıt yapılarak önceki dönemdeki değer artışı bu dönemki değer azalışı kadar düşülmelidir.

31.12.2012

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.849,33
257.01 Fiat Ducato 15 Van	896,00
257.02 Renault Clio	440,00
257.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	425,00
257.05 Hp Lazer Yazıcı	33,33
257.06 Panasonic Fhd Led Hp	55,00
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.946,67
654.02 Renault Clio	760,00
654.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.075,00
654.05 Hp Lazer Yazıcı	16,67
654.06 Panasonic Fhd Led Hp	95,00
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	784,00
550.01 Fiat Ducato 15 Van	784,00
254 TAŞITLAR	4.380,00
254.01 Fiat Ducato 15 Van	1.680,00
254.02 Renault Clio	1.200,00
254.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	1.500,00
255 DEMİRBAŞLAR	200,00
255.05 Hp Lazer Yazıcı	50,00
255.06 Panasonic Fhd Led Hp	150,00

2013 ve sonraki yıllar için ayrılması gereken amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 22. 2012 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu

TMS'YE GÖRE AMORTİSMAN TABLOSU					
	Amortismana Tabi Tutar				
TAŞITLAR		2013	2014	2015	2016
FİAT DUCATO 15 VAN	29.500,00	5.900,00	5.900,00	1.966,67	
RENAULT CLİO	16.200,00	3.240,00	3.240,00	3.240,00	540,00
FİAT DUCATO 2.3 JTD	35.400,00	7.080,00	7.080,00	7.080,00	4.130,00
DEMİRBAŞLAR					
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.100,00	525,00	175,00		
HP LAZER YAZICI	650,00	162,50	54,17		
PANASONIC FHD LED	1.400,00	280,00	280,00	280,00	46,67
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.830,00	457,50	457,50	457,50	305,00

6.2.5.3. 2013 Yılında Yapılması Gereken Kayıtlar

2013 Yılında yeniden değerlendirme modeline göre kayıtlar aşağıdaki tabloya göre yapılacak.

Tablo 23. 2013 Yılında Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme

	Amortismana Tabi Tutar	Ayrılan Amortisman	Defter Değeri	Değer Artış Azalış	% Oran	MDV Değer Artış Azalış	Amortisman Artış Azalış
TAŞITLAR							
FİAT DUCATO 15 VAN	29.500,00	21.633,33	7.866,67	-1.200,00	-4,07	-320,00	-880,00
RENAULT CLİO	16.200,00	9.180,00	7.020,00	-1.600,00	-9,88	-693,33	-906,67
FİAT DUCATO 2.3 JTD	35.400,00	17.110,00	18.290,00	500,00	1,41	258,33	241,67
DEMİRBAŞLAR							
PANASONIC FHD LED	1.400,00	793,33	606,67	450,00	32,14	195,00	255,00
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.830,00	610,00	1.220,00	-100,00	-5,46	-66,67	-33,33

6.2.5.3.1. Değer Artış Kayıtları

Fiat Ducato 2.3 JTD 2012 yılında yapılan değerlendirilmede değeri 1.075,00 azalmış 2013 yılında yapılan değerlendirilmede ise 258,33 artmıştır. Değer artışı azalıştan az olduğundan 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı kullanarak gelir yazılacaktır.

Panasonic Fhd Led Hp 2012 yılında yapılan değerlendirilmede değeri 95,00 azalmış 2013 yılında yapılan değerlendirilmede ise 195,00 artmıştır. Değer artışı azalıştan fazla olduğundan daha önceki dönemdeki azalış tutarı (95,00) için 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı kullanarak gelir yazacak, kalan tutar içinde 550 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabı kullanılacaktır.

31.12.2013

254 TAŞITLAR	500,00
254.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	500,00
255 DEMİRBAŞLAR	450,00
255.06 Panasonic Fhd Led Hp	450,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	496,67
257.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	241,67
257.06 Panasonic Fhd Led Hp	255,00
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	304,16
644.03 Fiat Ducato 2.3 JTD	258,33
644.06 Panasonic Fhd Led Hp	95,00
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	100,00
550.06 Panasonic Fhd Led Hp	100,00

6.2.5.3.2. Değer Düşüklüğü Kayıtları

Fiat Ducato 15 Van 2011 yılında yapılan değerlemede değeri 786,67 artmış 2012 değerlemesinde 784,00 ve 2013 değerlemesinde 320,00 değer kaybına uğramıştır. 2012 kaydında 786,67 artışın 874,00 kısım için 550 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabından düşülmüştü, geriye kalan 2,67 bu hesaptan düşüp 2013 yılındaki değer kaybından geriye kalan 317,33 TL içinde 654 Karşılık Giderleri hesabına yazılarak giderleştirilecektir.

31.12.2013

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.820,00
257.01 Fiat Ducato 15 Van	880,00
257.02 Renault Clio	906,67
257.05 Msi Dizüstü Bilgisayar	33,33
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.077,33
654.01 Fiat Ducato 15 Van	317,33
654.02 Renault Clio	693,33
654.05 Msi Dizüstü Bilgisayar	66,67
550 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2,67
550.01 Fiat Ducato 15 Van	2,67
254 TAŞITLAR	2.800,00
254.01 Fiat Ducato 15 Van	1.200,00
254.02 Renault Clio	1.600,00
255 DEMİRBAŞLAR	100,00
255.05 Msi Dizüstü Bilgisayar	100,00

2014 ve sonraki yıllar için ayrılması gereken amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 24. 2013 Değerleme Sonrası Amortisman Tablosu

TMS'YE GÖRE AMORTİSMAN TABLOSU				
	Amortismana			
TAŞITLAR	Tabi Tutar	2014	2015	2016
FİAT DUCATO 15 VAN	28.300,00	5.660,00	1.886,67	
RENAULT CLİO	14.600,00	2.920,00	2.920,00	486,67
FİAT DUCATO 2.3 JTD	35.900,00	7.180,00	7.180,00	4.188,33
DEMİRBAŞLAR				
HP DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	2.100,00	175,00		
HP LAZER YAZICI	650,00	54,17		
PANASONIC FHD LED	1.850,00	370,00	370,00	61,67
MSİ DİZÜSTÜ BİLGİSAYAR	1.730,00	432,50	432,50	288,33

BÖLÜM 7. SONUÇ ve ÖNERİLER

Finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu, finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük bir öneme sahiptir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu doğrudan değerlendirme süreci ile ilişkilidir. Değerleme sürecindeki en önemli unsur, doğru ölçünün kullanılmasıdır. Sürekli değişen teknolojik ve ekonomik koşullar maddi duran varlıkların değerinde önemli değişiklikler yaratmaktadır. Finansal tabloların güvenilir ve gerçeğe uygun olabilmesi için belirli aralıklarla değerlendirme yapılması gerekmektedir.

VUK değerlemeye, işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması yönelik değil, devletin menfaatlerini koruma güdüsü ile bakmaktadır. Değerleme sonucunda ortaya çıkacak değer düşüklüğünün kayda alınmasının mali karı azaltacağından değerlendirme mali mevzuatta sıkı kurallara bağlanmıştır. Uygulamada da pek görülmemektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları ise değerlendirme ile değişen ekonomik ve teknolojik koşullara uygun güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasını amaçlamaktadır. Standart kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasında değerlendirme ölçütü olarak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinin kullanımını mümkün kılmaktadır. Maliyet bedeli karşılaştırılabilir bilgi açısından önemli bir değer kavramı iken; bu değerle yapılan ölçüm gerçeğe uygun değildir. Yeniden değerlendirme modeli ise gerçek bilgiyi sağlamakta ancak böyle bir uygulamada da değerlemede gerekli özen gösterilmezse, finansal bilgiler işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.

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 kazanılabilir değerinden yüksek olamaz. Maliyet yönteminde maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılmakta, değer artışları ise dikkate alınmamaktadır. Ancak önceki dönemlerde değer düşüklüğü için kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden

çıkarıldığında, ilk kayıtlı değeri geçemeyecek şekilde gelir kaydedilir, kalan tutar için herhangi bir kayıt yapılmaz.

Yeniden Değerleme Modelinde; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Bu yöntemde, maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları, gerçeğe uygun değerlerine yakın olup, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değeri saptanmış olacaktır. Yeniden değerlemede değer artışı ve değer düşüklüğü meydana gelebilir. Değer artışı özkaynaklar grubundan muhasebeleştirilirken değer düşüklüğü gelir tablosuna yansıtılarak gider yazılır. Önceki dönemlerde değer artışı olan maddi duran varlıklarda daha sonra değer düşüklüğü meydana gelirse o zaman değer düşüklüğü özkaynaklardan karşılanır kalan tutar gider yazılır. Önceki dönemlerde değer azalışı olan maddi duran varlıklarda daha sonra değer artışı meydana gelirse o zaman önceki değer düşüklüğü kadarki tutar gelir yazılır kalan tutar özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Mevcut TDHP da maddi duran varlıklar hesap grubunda değer düşüklüğü karşılığı hesabı veya kullanılabilir boş hesap kodu bulunmamaktadır. İncelenen kaynaklarda değer düşüklüğü karşılığı için 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının isminin değiştirilerek birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı olarak kullanılması önerilmiştir.

Muhasebe standartlarına uyum için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun ön çalışmasını yaptığı, fakat yayınlanmayan hesap planında TDHP 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı ile 255 Demirbaşlar hesabı birleştirilerek boş kalan **256 numaralı hesap da MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı** olarak düşünülmektedir.

MDV Yeniden değerlendirme değer artışı ile ilgili kayıtlar için de 52 numaralı hesap grubu olan Sermaye Yedeklerindeki hesaplardan, 522 ve 525 numaralı hesaplar kaynaklar tarafından önerilmiştir. Revize çalışmaları devam edilen hesap planında MDV Yeniden değerlendirme değer artışları için **55 numaralı Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)** hesap grubu açılarak, **550 numaralı hesap da Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları** olarak düşünülmektedir.

Bu tez çalışmasında da değerieme muhasebe kayıtları revize edilme çalışmaları devam eden hesap planına göre yapılmıştır.

Sonuç olarak ulusal muhasebe sistemimiz katı kurallar çerçevesinde vergi matrahını hesaplamak amaçlı kullanılmamalı, işletmelerin gelecek planları yapabileceği, bilgi kullanıcıları için işletme hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinebileceği finansal tablolar hazırlamak amaç olmalıdır. Bu amaç doğrultusunda değeriemelerin belirli aralıklarla yapılması gerekmektedir. Standartlar karşısında yetersiz kalan mevcut TDHP'nin de kısa sürede revize edilip standartlar ile uyumlu hale getirilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

1. **Altucu, H., Kütük, Z.**, (2009), "*Vergi Muhasebe*", Şafak Matbaacılık, Ankara.
2. **Arat, E., Çetin, A.**, (2011), "*Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Durum Tabloları Analizi*" Yayılım Matbaa, İstanbul.
3. **Ataman. Ü.**, (2001), "*Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*" Türkmen Kitabevi, Cilt:2, İstanbul.
4. **Atay, T.**, (2002), "*Dönem Sonu İşlemleri*", Kurtiş Matbaacılık, İstanbul.
5. **Aydın, E.**, (2002), "*Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşlemlere dahil Kıymetleri Değerleme*," Seçkin Yayıncılık, Ankara.
6. **Çanakçıoğlu, M.**, (2008), "*Finansal Muhasebe*", İsmmmmo Yayınları, İstanbul.
7. **Çonkar, K., Ulusan, H., Öztürk, M.**, (2009), "*Genel Muhasebe*", Nobel Yayın Dağıtım, 6. Baskı Ankara.
8. **Demir, Ş.**, (2012), "*TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları(VUK Değerleme Yaklaşımı)*", Seçkin –Vergi & Maliye Yayınları, Ankara.
9. **Demir, V.**, (2009) "*TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar*", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
10. **Dokur, Ş., Kaygusuz, S. Y.**, (2005) "*Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu*", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
11. **Elitaş, C.**, (2011), "*UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli ve Karşılaştırmalı*", Hipotez Yayınları, Ankara.
12. **Gençoğlu, Ü. G.**, (2007) "*Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*", Türkmen Kitap Evi, İstanbul.
13. **Gökçen, G.**, (2011), "*Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*", Beta Basım Yayım, 3. Baskı, İstanbul.
14. **Gücenme, Ü.**, (2005), "*Genel Muhasebe*", Alfa Akademi Basın Yayın, Bursa.
15. **Ildır, A.**,(2004), "*Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

16. **Karacan, S.**, (2012) "*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*", Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli.
17. **Kaval, H.**, (2008) "*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetim*", Gazi Kitapevi, 3.Baskı, Ankara.
18. **Kızılkum, Y.**,(2004), "*Muhasebecinin El Kitabı*" Lebib Yalkın Yayınları, 6.Baskı, İstanbul.
19. **Kotar, E., Dokur, Ş.**, (2002), "*İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi*", Alfa/Aktüel Kitapevi, Bursa.
20. **Küçük, M.**, (2012), "*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması –Genel Bakış*", Yaklaşım Yayınları, Ankara.
21. **Küçük, S.**, (2007), "*Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*" Yaklaşım Yayınları, Ankara.
22. **Lazol. İ.**, (2013), "*Genel Muhasebe*" Ekin Basın Yayım, 19.Baskı, Bursa.
23. **Oktar, A.**, (2010), "*Vergi Hukuku*", Türkmen Kitabevi, 5.Baskı, İstanbul.
24. **Parlakkaya, R.**, (2010) "*Uluslararası(Türkiye)Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan duran Varlıklar*", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
25. **Sağlam, N.**, (2005), "*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
26. **Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., Akgün, M.**, (2009), "*UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*," Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, Ankara.
27. **Sevilengül, O.**, (2011), "*Genel Muhasebe*", Gazi Kitapevi, Baskı:16, Ankara
28. **Tanış, V. N.**, (2001), "*Genel Muhasebe İlkeler ve uygulamalar*", Karahan Kitapevi, 5.Baskı, Adana.
29. **Ünkaya, G., Aslan, S.**, (2009), "*Finansal Muhasebe*", Beta Basım Yayım, İstanbul.
30. **Yalkın, Y.K.**, (2006), "*Genel Muhasebe İlkeler ve uygulamalar*", Nobel Yalın Dağıtım, 15. Baskı, Ankara.
31. **Yardımcıoğlu, M.**, (2013), "*Finansal Muhasebe*", Fatih Basım Yayım, Kahramanmaraş.
32. **Yılmaz, K.**, (2000), "*VUK, GVK, KVK, ve KDVK Açısından Değerleme*", T.O.Ş.F. Plaka Matbaacılık, Ankara.

Sürelî Yayınlar:

1. **Akdogan, M. U.**, (2013), "*IFRS (TFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar*", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:40.
2. **Akgün, A. İ.**,(2009), "*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi*" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 2009-2.
3. **Akyol, M. E.**, (2011),"*Amortisman Uygulamasının Başlangıcı ve Mevcut Amortisman Uygulamasının Dönemsellik Yönünden İncelenmesi*", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361.
4. **Altıntaş, A. T.**, (2011), "*Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku*", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1.
5. **Ayçiçek, F.**,(2011), "*Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri"*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:103.
6. **Aygün, F.**, (2011), "*Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:279.
7. **Balcı, B. R.**, (2012), "*Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları*", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:27, Sayı:1.
8. **Bozdemir, E.**, (2014), "*Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi*" Mali Çözüm Dergisi, Sayı 87.
9. **Demir, V., Bahadır, O.**, (2007), "*UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı*", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:23.
10. **Ertuğrul, A. N.**, (2014), "*Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı*", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1.
11. **Fırat, H.**, (2008), "*Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esasları'nın TMS ve VUK Açısından İncelenmesi*", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, ASMMMO.
12. **Fırat, H., Palak, V.K.**,(2008), "*TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme –Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli-* ", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:87.

13. **Gençtürk, M., Çelik, İ., Karaman, N.**, (2011) "*Maddi Duran Varlıkların Kobi'ler İçin UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanunun'da (VUK) Karşılaştırılması*" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:14.
14. **Gider, Z.**, (2012), "*Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi*" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 368.
15. **Hatipoğlu, A. G.**, (2012), "*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi*" SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:24.
16. **Kaya, U., Dinç, E.**, (2007), "*Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:2.
17. **Küçük, M.**, (2012) "*Maddi Duran Varlıklar (TMS16) (Vergi Uygulaması- Muhasebe Standartları Karşılaştırılması)* ", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:373.
18. **Küçük, M.**, (2012), "*Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırılması)*" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 366.
19. **Küçük, S.**, (2010), "*Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 205.
20. **Marşap, B.**, (2008), "*Maddi Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Amortisman Uygulamasının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi*", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, ASMMMO.
21. **Örten, R., Bayırlı, R.**, (2007), "*TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36.
22. **Özbek, H. N.**, (2012), "*Dönem Sonu İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:291.
23. **Özdemir, R.**,(2012), "*6102 Sayılı TTK Düzenlemelerinin Dönem Sonu İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi*", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:376.
24. **Pamukçu, F.**, (2010)" *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması*" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:32.
25. **Sarıay, İ.**, (2012), "*Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulama*", Elektronik Meslek Yüksek Okulları Dergisi, Mayıs Sayısı, 112.
26. **Sarıoğlu, S. E.**, (2012), "*Şirket Değerleme*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:281.

27. **Sipahi, B., Ögüz, A. A.**, (2010), "*TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:45.
28. **Şen, Ç.**, (2011) "*Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:106.
29. **Şen, İ. K.**, (2013) "*Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri*" Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: 3, Sayı:1.
30. **Şen, İ., K., Terzi, S.**, (2012), "*Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Üretim İşletmelerinde Maliyet Sistemlerine Etkileri: KOBİ ve Tam Set TFRS'nin Mevcut Uygulamayla Karşılaştırılması*", 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu.
31. **Taşkın, Y.**, (2012) "*Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*" Mali Çözüm Dergisi, Sayı:114.
32. **Taştan, H.**, (2013), "*Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:60.
33. **Taştan, H., Azaltun, M., Mert, H.**, (2012), "*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*" 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu.
34. **Tokay, S. H., Deran, A.**, (2008), "*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90.
35. **Topçu, S.**, (2014), "*Yenileme Fonu Özelinde Vergi Tabanlı Muhasebe Anlayışından Kaynaklanan Muhasebe Kayıt Hataları ve Çözüm Önerileri*", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:121
36. **Tuğay, O.**, (2013), "*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi*". Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:2.
37. **Tuğlu, A.**, (2011) "*Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları*", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:363.
38. **Ulusan, H.**, (2007). "*Finansal Raporlama Açısından Değerleme*", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007.
39. **Unutmaz, B.**, (2012), "*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:290.
40. **Yerci, C.**, (2010), "*Borçların Dönem Sonu Değerlemesi*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:267.

41. **Yıldırım, H.**, (2012) ”*Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar karşılaştırılması* ”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:370.
42. **Yıldıztekin, İ.**,(2010), “*Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler*”, Atatürk Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:24, Sayı:4.
43. **Yılmaz, B. B.**, (2013), "*Türkiye'deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:58.
44. **Yükçü, S., İçerli, M. Y.**,(2007), “*TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82.

Tezler:

1. **Gökdoğan, M. G.**, (2010) , "*Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi*", MÜ. Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
2. **Gürbüz, C.**, (2009), "*Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama*" SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İsparta.
3. **Şahin, E.**, (2010), "*Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*", HÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çorum.
4. **Şenol, H.**, (2005), "*Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*" SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İsparta.

Elektronik Yayınlar/internet:

1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar <http://bbs.bartın.edu.tr/dosyalar/DersMateryal/maddivemaddiolmayanaturanvarl%C4%B1klar.ppt>, Erişim: 11.12.2013.