

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

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN ULUSLARARASI**  
**MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Çiğdem DOĞAN**

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

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Barış SİPAHİ**

**İSTANBUL, Eylül 2013**

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

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN ULUSLARARASI**  
**MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Çiğdem DOĞAN**  
**(112012046)**

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 04.09.2013

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Barış SİPAHİ

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ  
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

**İSTANBUL, Eylül 2013**

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>İ</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VI</b>
<b>SEMBOLLER</b> .....	<b>VII</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>VIII</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES)</b> .....	<b>X</b>
<b>TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES)</b> .....	<b>XI</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1- TEMEL KAVRAMLAR</b> .....	<b>6</b>
1.1.MUHASEBENİN İŞLEVİ.....	6
1.2.MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ .....	9
1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standardı .....	9
1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi .....	12
1.3.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NDA VARLIKLAR VE VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI .....	28
1.3.1.Kavramsal Çerçeve'de Varlıklar .....	28
1.3.2.UMS'de Varlıkların Sınıflandırılması.....	29
1.3.3.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Genel Açıklamalar.....	30
1.3.4.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı .....	31
1.3.5.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Kapsamı.....	31
1.3.6.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanımlar.....	33
1.4.TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ'NDE MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	34
1.4.1. Duran Varlık Kavramı .....	34
1.4.2. Maddi Duran Varlıklar .....	38
1.4.2.1. Arazi ve Arsalar .....	39
1.4.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri .....	41
1.4.2.3. Binalar .....	41
1.4.2.4. Tesis Makine ve Cihazlar .....	42
1.4.2.5. Taşıtlar .....	44
1.4.2.6. Demirbaşlar.....	45
1.4.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar .....	46
1.4.2.8. Birikmiş Amortismanlar .....	46

1.4.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar .....	47
1.4.2.10. Verilen Avanslar .....	48
1.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	48
1.4.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	49
1.4.5. Diğer Duran Varlıklar .....	49
<b>BÖLÜM 2-MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ .....</b>	<b>50</b>
2.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ .....	50
2.1.1.Muhasebeleştirmede Ölçüm .....	50
2.1.1.1.Maliyet Unsurları .....	50
2.1.1.2.Maliyetin Ölçümü .....	53
2.1.2.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm .....	57
2.1.2.1.Maliyet Modeli.....	57
2.1.2.2.Yeniden Değerleme Modeli.....	58
2.2.TÜRKİYE’DEKİ YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ .....	67
2.2.1.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi .....	72
2.2.2.Türk Ticaret Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi .....	74
2.2.2.1.Eski Türk Ticaret Kanunu’nda Değerleme Ölçüleri .....	74
2.2.2.2.Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Değerleme Ölçüleri .....	76
2.2.3.Vergi Usul Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	80
2.2.3.1.Maliyet Bedeli.....	82
2.2.3.2.Borsa Rayıcı.....	84
2.2.3.3.Tasarruf Değeri .....	85
2.2.3.4.Mukayyet (Kayıtlı) Değer .....	86
2.2.3.5.İtibari (Nominal) Değer .....	87
2.2.3.6.Vergi Değeri .....	88
2.2.3.7.Rayıç Bedel.....	89
2.2.3.8. Emsal Bedel ve Emsal Ücret .....	89
2.2.4. Sermaye Piyasası Kanun’una Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 94	
<b>BÖLÜM 3-MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....</b>	<b>96</b>
3.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	96
3.1.1.Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirme İlkeleri .....	96
3.1.1.1.Başlangıç Maliyetleri .....	98
3.1.1.2.Sonraki Maliyetler.....	98
3.2.TÜRKİYE’DEKİ YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	100

## **BÖLÜM 4-MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN .... 107**

4.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN .....	107
4.1.1.Amortisman .....	107
4.1.2.Amortisman Kavramı.....	108
4.1.3.Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi .....	109
4.1.4.Amortisman Yöntemleri .....	115
4.1.4.1.Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi.....	116
4.1.4.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi .....	117
4.1.4.3.Üretim Miktarları Yöntemi.....	119
4.2.TÜRKİYE’DEKİ YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN.....	121
4.2.1.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hükümler.....	121
4.2.1.1.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Genel Açıklamalar ...	121
4.2.1.2.Amortisman Konusu .....	124
4.2.1.3.Amortisman Ayırabilme Koşulları.....	126
4.2.1.4.Amortisman Süresi ve Oranları .....	128
4.2.1.5.Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	131
4.2.1.5.1.Normal Amortisman (Eşit Tutarlı Amortisman)Yöntemi.....	132
4.2.1.5.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi .....	136
4.2.1.6.Amortisman Ayırmada Özel Koşullar.....	140
4.2.1.6.1.Arazide Amortisman .....	140
4.2.1.6.2.Madenlerde Amortisman.....	140
4.2.1.6.3.Fevkalade Amortisman .....	141
4.2.1.6.4.Kıst Amortisman.....	144
4.2.1.7.Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi .....	146
4.2.1.8.Amortismanların Muhasebeleştirilmesi .....	147
4.2.1.8.1.Direkt Yöntem.....	147
4.2.1.8.2.Endirekt Yöntem.....	147
4.2.1.9.Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması ve Yenileme Fonu Uygulaması .....	149
4.2.1.9.1.Yenileme Fonu Ayırma Koşulları .....	154
4.2.1.9.1.1.Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması .....	154
4.2.1.9.1.2.Satılan veya Doğal Afetler Dolayısıyla Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zaruri Olması veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olması.....	155
4.2.1.9.1.3.Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymetle Aynı Nitelikte Bulunması .....	156
4.2.1.9.1.4.Satılan ve Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi Olması.....	157

4.2.1.9.2.Yenilemem Fonunun Kullanılma Süresi.....	160
4.2.2.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Sermaye Piyasası Kanun'unda Yer Alan Hükümler.....	161
4.2.2.1.Amortisman .....	161
4.2.2.2.Amortisman Yöntemi.....	163
4.2.2.3.Faydalı Ömrün Gözden Geçirilmesi .....	163
4.2.2.4.Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi .....	164
4.2.3.UMS ile VUK'un Öngördüğü Amortisman Yöntemlerin Karşılaştırılmasıyla İlgili Uygulama Örnekleri .....	164
<b>BÖLÜM 5-MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ .....</b>	<b>174</b>
5.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ .....	174
5.1.1.Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	174
5.1.1.1.Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi.....	177
5.1.1.2.Geri Kazanılabılır Tutarın Ölçümü .....	179
5.1.1.2.1.Satış Maliyeti Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer.....	181
5.1.1.2.2.Kullanım Değeri .....	182
5.1.1.3.Değer Düşüklüğü Zararlarının Muhasebeleştirilmesi .....	188
5.1.1.4.Değer Düşüklüğü Zararının İptali .....	190
5.1.2.Bilanço Dışı Bırakma .....	192
5.1.3.Açıklamalar.....	194
5.2.TÜRKİYE'DEKİ YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ .....	197
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>198</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>204</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>215</b>

# ÖZET

## MADDİ DURAN VARLIKLARIN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu çalışmanın konusunu, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan ve büyük öneme sahip olan maddi duran varlıklara ait Türkiye uygulamaları ve bunlara ilişkin olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ile yapılan düzenlemeler oluşturmaktadır.

Çalışma kapsamında, maddi duran varlıkların iktisap edilmelerine ilişkin maliyet bedellerinin tespiti ile söz konusu varlıkların elde edilmelerinden sonra yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıkların dönem sonunda değerlemesi ve amortisman ayrılması, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi, maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması ve maddi duran varlıklarla ilgili olarak finansal tablolarda yapılacak açıklamalar hakkında bilgiler verilmiştir.

Bu konular, Eski Türk Ticaret Kanunu, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları açısından ayrı ayrı incelenmiş, özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları uyarınca ortaya çıkan uygulamalar mevcut düzenlemeler ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve konuyla ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları.

# **ABSTRACT**

## **ACCOUNTING FOR REAL ASSETS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

The subject of this study is constituted by Turkish applications of real assets which are moliminous and having a place in total assets of enterprises and regulations carried out by International Accounting Standards with regard to these applications.

Within the scope of the study, information was given concerning accounting for expense made after obtaining assets in question together with detection of cost values regarding acquisition of real assets, appreciation of real assets at the end of the period, amortising, identifying decrease of value in real assets, derecognition of real assets and explanations to be made within financial tables with regard to real assets.

These subjects have been examined separetely in terms of Old Turkish Commercial Law, General Communique on Accounting System Application, Capital Markets Law, Tax Procedural Law and International Accounting Standards, Especially applications appeared in accordance with International Accounting Standard have been discussed in comparison with available regulations and rquired explanations were included.

**Key Words:** Real Assets, Turkish Accounting Standards, International Accounting Standards.



## **SEMBOLLER**

% : Yüzde

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AGE</b>	: Adı Geçen Eser
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Birliği)
<b>ATİK</b>	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>DR</b>	: Doktor
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>HS</b>	: Hesap
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu )
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>IOSCO</b>	: International Organisation of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
<b>İSMMM</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>LIBOR</b>	: London Interbank Overnight Rate (Londra Bankaları Gecelik Faiz Oranı)
<b>LPG</b>	: Liquefied Petroleum Gas (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı)
<b>MD</b>	: Madde
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlıklar
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>PROF</b>	: Profesör
<b>S</b>	: Sayfa
<b>SEC</b>	: Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TBB</b>	: Türkiye Bankalar Birliği
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>THP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standardı
<b>US GAAP</b>	: United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>VB</b>	: Ve Benzeri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

Şekil 1: IASC'nin Standart Geliştirme Süreci.....	15
Şekil 2: Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi.....	178
Şekil 3: Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti .....	180
Şekil 4: Değer Düşüklüğünü Muhasebeleştirme .....	189
Şekil 5: Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi.....	191

## **TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES)**

**Tablo 1:** Değerleme Ölçüleri Tablosu .....93

**Tablo 2:** Seçilmiş Varlıklar İçin Amortisman Süre ve Oranları ..... 130

# GİRİŞ

Günümüzde, çok uluslu şirketlerin çoğalması, global sermaye piyasalarının yükselişi, uluslararası ekonomik işbirliği örgütlerinin sayı ve niteliklerinin artması ile ülkeler arasındaki farklı hukuki ve teknik uygulamalardan kaynaklanan bu yapı içerisinde anlaşılır ve güvenilir bir raporlama sisteminin geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Değişik ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarına imkan vermemekle birlikte yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında da zorluklara sebep olmaktadır.

Ülkeler arasında uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü iletişime ihtiyaç vardır. Bu iletişim ihtiyacının en çok yoğun olduğu alan uluslararası ticarete ortaya çıkan finansal verilerdir. Bu sebeple bu ihtiyacı karşılamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IFAC) "Uluslararası Muhasebe Standartları" hazırlanmış ve tüm dünya ülkelerinin onayına sunulmuştur.

Ülkeler arasında yaşanan farklılıkları ortadan kaldırmak için finansal tabloları ortak bir dille ifade edebilme ihtiyacı ortaya çıkmış ve finansal tabloların mukayese edilebilirliğinin sağlanması, güvenilir bilgi elde etme ve finansal tablolardaki uyumun sağlanması gibi kaygılar sonucunda da uluslararası muhasebe standartları önem kazanmıştır.

Uluslararası boyutta uygulanan uluslararası muhasebe standartlarının iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayacağı sade, karşılaştırılabilir ve şeffaf mali tablolar oluşturulmasına vesile olması ve karmaşıklığın önüne geçmesi istenmektedir.

Küresel ekonomide meydana gelen gelişmelerle birlikte ülke sınırları dışına çıkan sermaye akımları, yatırım yapılan şirketlerin mali durumlarının doğru bir biçimde anlaşılmasına olan ihtiyacı artırmaktadır. Nitekim anlaşılamayan mali tablolara sahip şirketlere hem ülke içinde hem de ülke dışında hiçbir sermaye sahibinin yatırım yapması beklenemez. Mali tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilere, açık ve anlaşılır biçimde ulaşması önemlidir. Bu sebeple muhasebe standartları, hem mali tablo düzenleyicileri hem de kullanıcıları açısından, ulaşılan bilginin güvenilirliğinin muhasebe sistemi içinde etkin bir şekilde oluşmasına yarar sağlamaktadır.

Bu açıdan finansal tabloların ve finansal tabloların yansıttığı sonuçları oluşturan muhasebe kayıtlarının belirli standartlar çerçevesinde yapılması çok önemlidir. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bahsettiğimiz ihtiyaca cevap vermektedir. Türkiye’de uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe dili oluşturmayı amaçlayan bu çalışmalara ortak olma kararı almış ve hızlı bir şekilde standartlara geçiş çalışmaları yapmıştır.

Ülkemizin Avrupa Birliği’ne üye olma sürecinde yaşanan gelişmeler, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması konusunda adımların atılmasına sebep olmuştur. Bu standartlar ilk önce Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketlerin mali tablolarında uygulanmaya başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümlerin Türkçeye çevirisi yapılarak, Türk Muhasebe Standartlarının yayınlanması bu yönde yapılan en önemli çalışmalardandır.

Bir ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi; ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güçlü olarak var olabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara ihtiyacı olduğu bir gerçektir.

Dünya ve Türk ekonomisinde yaşanan önemli gelişmeler, uluslararası piyasaların kurallarına uyumlu, yeni bir Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanmasını mecburi kılmıştır. Bu sebeple yaklaşık elli yıldan beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Halen Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için uygulanması mecburi olan Türkiye Muhasebe Standartları, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm işletmeler için mecburi olacaktır. Ancak, kanun daha yürürlüğe girmeden, bir değişikliğe gidilerek 26.06.2012 tarih ve 6335 ile 12.07.2012 tarih ve 6353 sayılı düzenlemeler yapıldı. Değişiklik yapılmadan önceki 6102 sayılı TTK'da, yapılan düzenlemelerin en önemlisi; defterlere kayıt aşamasından, finansal raporlama aşamasına kadar tüm parasal işlemlerin uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmasıydı. 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, defterlere yapılacak kayıtların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde tutulması hükmü kanundan çıkarılmıştır. İşletmeler önceden olduğu gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümlerine uygun bir şekilde kayıtlarını tutmaya devam edeceklerdir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Avrupa Birliği'ne uyum süreci çerçevesinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile daha önce kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak Kamu Gözetimi'nin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. 12 Mart 2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de Kamu Gözetimi, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair kurul kararını yayımlamıştır.

Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için uygulanması mecburi olan Türkiye Muhasebe Standartları, aşağıda yer alan şirketler için de mecburi olacaktır.



Genel olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketler şunlardır:

- 1) Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, bağımsız denetime tabidir:
  - a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü TL.
  - b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü TL.
  - c) Çalışan sayısı 500 ve üstü.
- 2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, bağımsız denetime tabidir.
- 3) Ekli (I) sayılı liste dışında kalan özelleştirmeye tabi kuruluşlar.
- 4) Ekli (II) sayılı listenin yedinci sırasındaki kuruluşlar.

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklara maddi duran varlıklar denir. İşletmelerin faaliyet alanı ne olursa olsun mali tablolarında yer alan maddi duran varlıklar büyük bir öneme sahiptir.

“TMS16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standart, uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklere uyum sağlanması amacıyla yayımlanmış olan tebliğlerle de güncellenmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, finansal tablo kullanıcıların işletmenin maddi duran varlıklarındaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri saptayabilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Ülkemiz mevzuatındaki maddi duran varlıklara ilişkin uygulama hükümleri ile uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümlerin açıklanması ve karşılaştırılması bu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda tez çalışması beş bölümden oluşturulmuş olup sonuç ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümde, muhasebenin işlevi, muhasebe standartlarına genel bakış, uluslararası muhasebe standartlarında varlıklar ve varlıkların sınıflandırılması, tekdüzen muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar gibi temel kavramlar ele alınarak açıklanacaktır.

İkinci bölümde, uluslararası muhasebe standartlarına göre ve Türkiye'deki yasal düzenlemelere göre ( Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Eski Türk Ticaret Kanunu, Yeni Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ) maddi duran varlıkların değerlemesi üzerinde durulmuş, değerlendirme ve değerlendirme ölçüleri ayrı ayrı ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, uluslararası muhasebe standartlarına göre ve Türkiye'deki yasal düzenlemelere göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ele alınmış ve muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, uluslararası muhasebe standartlarına göre ve Türkiye'deki yasal düzenlemelere göre (Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ) maddi duran varlıkların amortisman kavramı üzerinde durulmuş ve karşılaştırmalı uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde, uluslararası muhasebe standartlarına göre ve Türkiye'deki yasal düzenlemelere göre maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü incelenmiş ve uluslararası muhasebe standartları kapsamında, değer düşüklüğünün belirlenmesi, bilanço dışı bırakılması, açıklamalar gibi özellikli konular açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise, çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar göz önünde bulundurularak, maddi duran varlıklara ilişkin mevcut düzenlemeler ile uluslararası muhasebe standartlarında yer alan düzenlemeler arasındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

# BÖLÜM 1- TEMEL KAVRAMLAR

## 1.1.Muhasebenin İşlevi

Muhasebe binlerce yıldır var olan bir bulgudur ve tarihi 7000 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. İlk muhasebe kayıtlarına ürünün büyümesinin ve sürünün çoğalmasının kayıt edildiği Mezopotamya’da rastlanmıştır.<sup>1</sup>

Araştırmalar bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da uygulandığına işaret etmektedir. Uzun yıllar uygulanan çift taraflı kayıt yöntemi 1494 yılında “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitate” – Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet – adlı eserde din adamı olan Pacioli tarafından “defter tutma ve ona ait evrak üzerinde bir etüt” başlıklı bölüm içerisinde ilk kez anlatılmıştır.<sup>2</sup> Söz konusu eserle birlikte, muhasebe tekniği aynı zamanda hem pratik hem de teorik bakımlardan gelişmiştir.<sup>3</sup>

Çift kayıt yöntemi, her işlem için bir borç bir de alacak kaydının yapıldığı sistemdir. Çift kayıt sisteminde borç yani “debit” Latince “onun borcu var” anlamını ifade ederken, “credit” yani alacak “o güveniyor” anlamını taşımaktadır. Çift kayıt muhasebe, paranın asla kazanılmadığı veya kaybedilmediği anlamına gelmektedir. Para her zaman bir yerden bir diğerine aktarılmaktadır. Aktarım işlemlerin kaydedilmesiyle yapılır. Her işlemde en az iki hesap kullanılmalıdır.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>İffet Görkey Kesimli, "**Genel Muhasebe**", 1.baskı, Edirne, Paradigma Akademi Yayınları, 2012, s.1

<sup>2</sup>Necmettin Erdoğan, Metin Saban, "**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**", g. 5.baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2010, s.6

<sup>3</sup>Ahmet Demir, "**Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi**", İstanbul, Çağdaş Müşavirlik, 1995, s.3

<sup>4</sup>Kesimli, a.g.e., s.2

Ülkemizde de muhasebe ekonomik faaliyetlere paralel ilerleme göstermiştir. Nitekim ülkemizde muhasebe uygulamaları 1850 yılında Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi olan "Kanunname-i Ticaret" ile başlamıştır. Kültür yönünden de etkisi altında kaldığımız Fransa'nın ticaret yasasının çevirisi ile ülkemizde muhasebede ilk kez bir düzen sağlanmış, tacirlerin tutacakları defterler tespit edilmiştir.<sup>5</sup>

1926-1938 döneminde yürürlüğe giren 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunu'ndan alındığı için, anonim şirketleri ilgilendiren konular Alman literatüründen yararlanmak suretiyle gelişmiştir.<sup>6</sup>

1964 yılında yürürlüğe giren İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri hakkında kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş, muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen şekline getirilmesi mecburi olmuştur. Sözü edilen yasa ile kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu; Tekdüzen Muhasebe Sisteminin kamu sektörü için mecburi, özel sektör için ihtiyari olmasını teklif etmiştir.<sup>7</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu, kendine tabi şirketler için 1983 yılında mali tablo formları ve 1984 yılında da genel hesap planı yayınlamıştır.<sup>8</sup>

Muhasebenin ülkemizde ilerlemesindeki en önemli aşama 1989 yılında yürürlüğe giren Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mesleğin yasal statüye ulaşmış olmasıdır.<sup>9</sup>

Maliye ve Gümrük Bakanlığı 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1. Sıra Numaralı "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planını yayınlayarak 1994 yılından itibaren uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu mecburiyet ticari, sanayi ve hizmet

---

<sup>5</sup>Erdoğan ve Saban, a.g.e., s.6

<sup>6</sup>Demir, a.g.e., s.3

<sup>7</sup>Erdoğan ve Saban, a.g.e., s.7

<sup>8</sup>Mustafa Çamakcıoğlu, "**Finansal Muhasebe**", 1.baskı, İstanbul, İSMMO, 2008, s.4

<sup>9</sup>Erdoğan ve Saban, a.g.e., s.7

faaliyetlerinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri ilgilendirmektedir.<sup>10</sup>

Günümüzde işletme faaliyetleri her geçen gün daha karmaşık olmaktadır. İşletmeler büyüdükçe, faaliyet alanları genişledikçe, işletmelerin sahiplik ve yöneticilik yetkileri farklı kişiler arasında bölüştüldükçe işletme ile ilgili sürekli ve nitelikli bilgiye olan talep de artmaktadır. Çünkü geleceğe yönelik olarak alınacak kararların isabeti, edinilen bilgilerin doğru, zamanlı ve güvenilir olmasıyla ilgilidir.<sup>11</sup>

İşletmelerin türü ne olursa olsun işletmelerle ilgilenen gruplar vardır. Bunlar; yöneticiler, ortaklar, kredi verenler, çalışanlar, satıcılar, alıcılar, devlet, yatırım yapmak isteyenler ve kamuoyu şeklinde açıklanabilir. Bu gruplar işletmeyle ilgili çeşitli bilgiler öğrenmek isterler.<sup>12</sup> İşletme ile ilgili söz konusu bilgiler işletmelerde muhasebe bölümü tarafından tedarik edilmektedir. Bu anlamda muhasebe “işletmenin dili” olarak ifade edilmektedir.<sup>13</sup>

Türk Dil Kurumu sözlüğündeki tanım gereğince muhasebe; işletmelerin iktisadi etkinlikleri sonucu ortaya çıkan, varlıkları ve yükümlülükleri üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, çözümleme ve yorumlama ilke ve yöntemleri olarak ifade edilmiştir.<sup>14</sup>

Muhasebe; kar amacı gütsün veya gütmesin her türlü örgütün işleyişi ile ilgili parasal ve öteki bazı bilgileri hesap dönemi adı verilen zaman dilimleri itibariyle toplayan, kaydeden, sınıflayan ve raporlar halinde özetleyen bir bilgi sistemi olarak ifade edilebilir.<sup>15</sup>

Yukarıdaki tanımlardan hareket edildiğinde; muhasebe, işletmeyle ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanması fonksiyonu ile uğraşırken, bu

---

<sup>10</sup>Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.5

<sup>11</sup>Gülsevil Yıldız, "**Genel Muhasebe 2**", 1.baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2009, s.1

<sup>12</sup>Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.3

<sup>13</sup>Yıldız, a.g.e., s.1

<sup>14</sup>Kesimli, a.g.e., s.1

<sup>15</sup>Erdoğan ve Saban, a.g.e., s.3

verilerin para ile ölçülebilen veriler olmasını bekler. Para ile ölçülemeyen konular ve kavramlar muhasebenin konusunu içermemektedir.<sup>16</sup>

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) yani Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Birliğine göre muhasebenin tanımı; kısmen bile olsa en azından mali karakter taşıyan işlemleri ve olayları kaydetmek, anlamlı biçimde ve parasal olarak sınıflandırmak ve sonuçları yorumlamaktır.<sup>17</sup>

Muhasebenin amacı ve görevi, işletme ile alakası bulunan kişi ve kurumlara sayısal bilgi sağlamaktır.<sup>18</sup>

## 1.2.Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

### 1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standardı

Globalleşme olarak ifade edilen ticari, ekonomik ve siyasi gelişmeler, dünyada ülkelerin birbiriyle olan iletişimini artırmış ve standart uygulamalar, asıl ticari alanda bir mecburiyet yaratmış ve standartlaşmanın en önemli yansıması olan şeffaflık, özellikle yatırımcılar açısından en önemli ihtiyaç haline gelmiştir. Bu halde de standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tabloların, tabloları okuyan herkes için aynı şeyi doğru olarak ifade etmesi, varılmak istenen en temel amaçtır.<sup>19</sup>

Şu anda neredeyse dünyadaki her ülke, kendi ülkesinde kurulu şirketlerin mali konulardaki bilgilerini, o ülkeye özgü bir takım kurallar doğrultusunda bildirim yapmasını talep etmektedir. Bu sebeple, analistler ve yatırımcılar, herhangi bir

---

<sup>16</sup>Süleyman Yükçü, "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", gg.5.baskı, İzmir, 9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, 2005, s.3

<sup>17</sup>Kesimli, a.g.e., s.1

<sup>18</sup>Kamil Büyükmirza, "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", 16.baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s.27

<sup>19</sup>Elidolu S., "Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Açıklamalara Giriş", 21.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/turkiye-muhasebe-standartlarina-iliskin-aciklamalara-giris/262934>, 01.05.2013

ülkedeki bir şirketin performansını, başka bir ülkedeki rakibi ile kıyaslayamamaktadır.<sup>20</sup>

Gittikçe artan bilgi edinme gereksinimi muhasebenin küreselleşmesine ve evrensel bir dil haline gelmesine neden olmuştur.<sup>21</sup> Yatırımcılar, rakamları yanlış yorumladıkları takdirde hatalı bir karar verme riskiyle, rakamları kendi sistemlerine çevirmek için uzun bir süre harcamaları gerektiğinden dolayı ise bir yatırım imkanını kaçırma riski ile karşı karşıyadırlar. İşte tüm bunlar herhangi bir ülke ya da sermaye piyasasının tekelinde olmayan ve evrensel özellikler taşıyan standartların uygulanması ile ortadan kalkabilir.<sup>22</sup>

Kendi bilimsel yapısına ve şekline göre muhasebe uygulamalarının değerlendirilebileceği genel çerçeveyi belirleyen, yeni uygulamaların ve yöntemlerin gelişmesine öncülük eden bir haberleşme sistemi muhasebe kuramı olarak kabul edilir. Bu haberleşme sisteminin temel öğelerinden biri olan muhasebe standartları, muhasebe verilerinin ve bilgilerinin üretilmesi ve kullanılması sürecinde uyulması gereken kurallar bütünü olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>23</sup>

Gelişmiş ülkelerde ortak bir muhasebe dilinin geliştirilmesi için standartlaşma yolu seçilmiştir. Bu bağlamda muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan, muhasebenin temel kavramlarını, ilke ve kurallarını tespit etmek üzere “muhasebe standartları” oluşturulmuştur.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup>Cansen Başaran, "Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru", İSMMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:57, Ekim-Kasım-Aralık 2001, s.2

<sup>21</sup>Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", İSMMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, Nisan- Mayıs-Haziran 2002, s.1

<sup>22</sup>Başaran, a.g.e., s.2

<sup>23</sup>Baki Yılmaz, "Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı", SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.141

<sup>24</sup>İpek Türker, "Türkiye'de UFRS Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri", 1.baskı, Ankara, TÜRMOB, 2011, s.28-29

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü anlamına gelmektedir. Muhasebe uygulamalarının kaynağını, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları oluşturmaktadır.<sup>25</sup>

Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması mecburidir ve bu noktada muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir.<sup>26</sup> Muhasebe standardı; “muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tek düzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve kayıp tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar içinde ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirimleri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği ya da ölçünlüğü” anlamını ifade eden bir terimdir.<sup>27</sup>

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak ifade edilebilir.<sup>28</sup>

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulmasının işletmeler açısından önemini şöyle açıklamak mümkündür:

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda kıyaslama yapmalarına ve bu kıyaslamaların sonuçlarına bağlı olarak işletme için önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarına yardımcı olur.
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile geleceğe yönelik gerçekçi planların yapılması, doğru hedef ve amaçların belirlenmesine destek olur.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup>Cemal Elitaş, "UFRS TMS-TFRS Uygulamaları", 1.baskı, Ankara, Hipotez Yayınları, 2011, s.7

<sup>26</sup>Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, "UMS ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", 1.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004, s.4

<sup>27</sup>Yılmaz, a.g.e., s.141

<sup>28</sup>Akgül ve Akay, a.g.e., s. 4



- İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan kıyaslamalarda doğru bir biçimde yorumlanmasına destek olur.
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına destek olur.<sup>30</sup>

## 1.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Güvenilir, anlamlı, kıyaslanabilir verilerin ve bilgilerin oluşturulması, ilgili tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün oluşması için uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlamak amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte, mali tablolar kıyaslanabilir boyutlara getirilmektedir.<sup>31</sup>

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma sebebi olmuştur.<sup>32</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve

---

<sup>29</sup>Nadir Hikmet Güneş, "Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması", 1.baskı, İstanbul, İSMMMO Yayın Organı, 2008, s.108

<sup>30</sup>Akgül ve Akay, a.g.e., s.5

<sup>31</sup>Kocamaz H., (2010), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Türkiye, s.108-109

<sup>32</sup>Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 1, Nisan 2000, s.32

kamu sektörünün muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi olmak üzere aşağıda açıklanmıştır:<sup>33</sup>

**a. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi:** Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından saptanması durumudur.<sup>34</sup> Bu yolla yapılacak standart düzenlemelerinin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşın daha güçlü olması hedeflenmektedir.<sup>35</sup> Özellikle muhasebeye vergi amaçlı ihtiyaç duyulan ülkelerde muhasebe standartlarının devletçe belirlenme eğilimi yüksektir.<sup>36</sup> Yasama otoritesi muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da saptayarak, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanması hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulamasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir.<sup>37</sup>

**b. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi:** Muhasebe standartlarının belirlenmesinde, özel sektör düzenleyici kuruluşlar görev alabilirler. Özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla isteğe bağlıdır. Bu nedenle burada en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır.<sup>38</sup> Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının

---

<sup>33</sup>Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, "TFRS Uygulamaları", 1.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2011, s.1

<sup>34</sup>Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", 1.baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006, s.1

<sup>35</sup>Akgül ve Akay, a.g.e., s.6

<sup>36</sup>Elitaş, a.g.e., s.8

<sup>37</sup>M. Vefa Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 197, Mayıs 2009, s.2

<sup>38</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.2

gezdirek görüşler alınması, saptanacak standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak ifade edilen geniş bir prosedür uygulama yolunu seçmektedirler.<sup>39</sup>

- c. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi:** Muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa verilmesi yöntemidir.<sup>40</sup> Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün var olmasıdır. Bu yöntem ABD (Amerika Birleşik Devletleri)’de tipik olarak uygulanmakta olup; kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission-SEC) vermiştir.<sup>41</sup> Türkiye’de ise bu kapsamda; Sermaye Piyasası Tebliği, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yer almaktadır.<sup>42</sup>

**Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC International Accounting Standards Committee) :** Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için faaliyet gösteren en önemli örgüttür.<sup>43</sup> Ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal vb. yapılarının farklı özellik taşımasından dolayı ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması sonucunda farklı olarak ortaya çıkan ulusal muhasebe standartları arasında bütünlük sağlanabilmesi amacıyla<sup>44</sup> IASC 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşmaları sonucunda kurulmuştur.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.2

<sup>40</sup>Elitaş, a.g.e., s.9

<sup>41</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.4

<sup>42</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.2

<sup>43</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.4

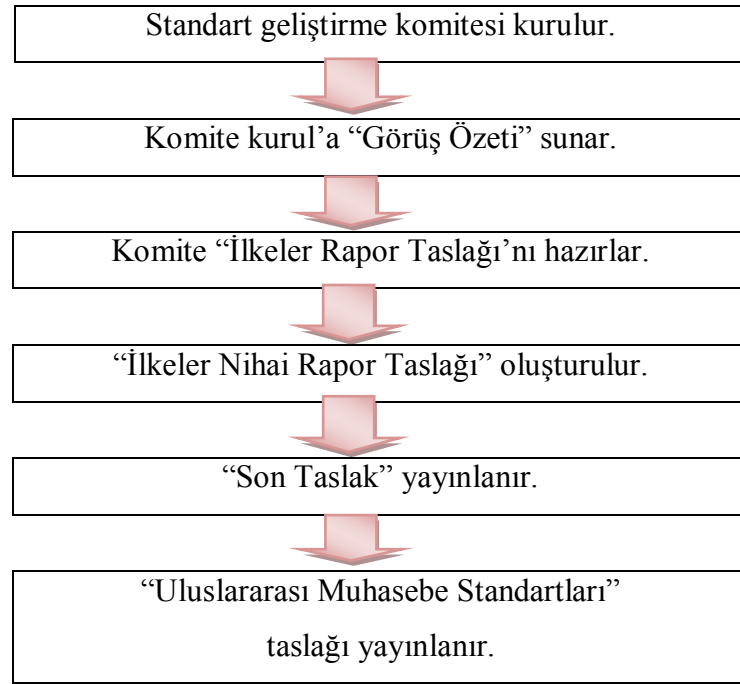
<sup>44</sup>Kocamaz H., (2010), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Türkiye, s.109

<sup>45</sup>Cemal İbiş, Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış", İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.28

IASC'nin amacı; mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak ve bu standartların dünya çapında geçerliliğini sağlamak ve bu alandaki düzenlemelerin geliştirilerek uluslararası uyumunu sağlamak üzere çalışmalar yapmaktır.<sup>46</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sydney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir.<sup>47</sup>

IASC tarafından muhasebe standardı oluşturulmasında izlenen adımlar aşağıdaki gibidir.<sup>48</sup>



**Şekil 1: IASC'nin Standart Geliştirme Süreci**

<sup>46</sup>Üstündağ, a.g.e., s.46

<sup>47</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.15

<sup>48</sup>Elitaş, a.g.e., s.20-21

Amerika, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği (AB), IASC, Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü gibi kuruluşlar muhasebe standartları üzerine çalışmalar yapmışlar ve bu çalışmalarını sürdürmeye devam etmektedirler.<sup>49</sup>

IASC'nin, uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, BM, AB gösterilebilir.<sup>50</sup>

1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) (International Federation of Accountants) kurularak, muhasebe mesleğini dünya çapında geliştirmek hedeflenmiştir. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile uyum kararı alınmış, ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu onaylanmıştır. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır.<sup>51</sup>

**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants):** IFAC, 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur. IFAC'ın başlıca amacı uyumlaştırılmış muhasebe standartları ile dünyada uyumu sağlamış bir muhasebe mesleği geliştirmektir.<sup>52</sup>

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir. 1994 tarihinde TMUD'un desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de IASC üyeliğine dahil edilmiştir.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup>Kocamaz H., (2010), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Türkiye, s.109

<sup>50</sup>İbiş ve Özkan, a.g.e., s.28-29

<sup>51</sup>Bostancı, a.g.e., s. 5

<sup>52</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.4

<sup>53</sup>Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.15

IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mart 2001'de kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB - International Accounting Standards Board) olmak üzere iki ana kuruluşun oluşmaktadır.<sup>54</sup>

**Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB - International Accounting Standards Board):** 1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan IASC, 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC'ında katılımıyla Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında IASB olarak yeniden yapılandırılmıştır. Amaç geçmişte Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) dünya çapında geçerlilik kazanmasını sağlamaktır.<sup>55</sup>

IASB bu görevi 01 Nisan 2001 tarihinde almıştır. Kurul, 18-20 Nisan 2001 tarihleri arasında yaptığı toplantılarında daha önce IASC tarafından çıkarılan tüm UMS'leri ve ilgili yorumları kabul etmiştir. IASB tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "UFRS'yi oluşturacaktır."<sup>56</sup>

IASC tarafından oluşturulan standartları International Accounting Standards (IAS) olarak adlandırılmaktaydı ve bu komite tarafından IAS kodlu 41 adet standart çıkartılmıştı. IASB'ın kurulmasıyla birlikte International Financial Reporting Standards (IFRS) kodlu standartlar yayınlanmaya başlamıştır.<sup>57</sup>

IASB'nin sorumluluğu, standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve standart yorumlama komitesinin yorumlarını kabul etmektir.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup>İbiş ve Özkan, a.g.e., s.29

<sup>55</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.4

<sup>56</sup>İbiş ve Özkan, a.g.e., s.29

<sup>57</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.5

<sup>58</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.16

Tüm dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturma çabaları sonuçlarını vermeye başlamış ve günümüzde 120'yi aşkın ülke UFRS kullanmaya başlamıştır. Türkiye'de bu 120'yi aşkın ülke arasında yer almaktadır.<sup>59</sup>

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS'a uygun mali raporların hazırlanmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir.<sup>60</sup>

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin önderliğinde gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak yapılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının tesirinde gerçekleştiği görülmektedir.<sup>61</sup>

Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturma yönünde ilk etapta çeşitli kurum ve kuruluşlar birçok çalışmalar yapmışlardır. Bu kuruluşlar;<sup>62</sup>

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği ,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu,
- Devlet Muhasebe Standartları Kurulu,
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.<sup>63</sup>

---

<sup>59</sup>Aktaş, a.g.e., s.134

<sup>60</sup>İbiş ve Özkan, a.g.e., s.32

<sup>61</sup>Elitaş, a.g.e., s.10

<sup>62</sup>Yılmaz, a.g.e., s.142

<sup>63</sup>Elitaş, a.g.e., s.11

Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının tesiri olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin tesirinde kalmış ve 1987 sonrası AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son olarak da UMS'lerin tesirinde kalmıştır.<sup>64</sup>

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal statüye erişmesi oldukça geç gerçekleşmiştir. Ülkemizde ekonomik gelişmeye paralel olarak bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen değişiklikler muhasebecilik mesleğinin de gelişmesini mecburi kılmıştır. Bu amaçla 1989 yılında yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebecilik mesleği yasal statüye erişmiş ve muhasebecilik mesleğinde yeni bir döneme geçilmiştir.<sup>65</sup>

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir.<sup>66</sup>

Yasal statünün gecikmesinden dolayı muhasebe uygulamalarında disiplin sağlanması da gecikmiştir. 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından VUK'un 175. ve mükerrer 257. maddelerine dayanarak 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı yayınlanmıştır. Bu düzenleme ile 1994 yılından geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için Tekdüzen Hesap Planına uyma mecburiyeti getirilmiştir. Böylece muhasebe ile ilgili en önemli yasal düzenlemelerden biri yapılmıştır.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup>Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.4

<sup>65</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.9

<sup>66</sup>Akgül ve Akay, a.g.e., s.14

<sup>67</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.9



IASC'nin geliştirerek yayımladığı muhasebe standartları, ülkemizde 1991 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından Türkçe'ye çevrilerek, UMS adı ile Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayımlanmıştır. Türkçe'ye çevrilen bu standartlar, Dernek Başkanı Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş'un önderliğinde TMUD tarafından 1992 yılında bir kitap halinde yayımlanmıştır.<sup>68</sup>

Bu değerli girişim, yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir yapıt olmaktan öteye geçememiştir. Bu alışma sayesinde pek çok kişi, ilk kez uluslararası muhasebe standartlarıyla tanışmıştır.<sup>69</sup>

Daha sonraları konuyla ilgili gelişmeler Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nun çalışmalarıyla devam etmiştir.<sup>70</sup>

TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdzeni sağlamaktır. TMUDESK'in görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını belirlemektir.<sup>71</sup>

Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin kurulması ile TMUDESK'in faaliyetleri bitirilmiştir.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup>Recep Pekdemir, "TMS – TFRS Diye Diye...", İSMMMO Yayın Organı, Mali özm Dergisi, Sayı: 107, Eylül-Ekim 2011, s.119-120

<sup>69</sup>Elitaş, a.g.e., s.10-11

<sup>70</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.9

<sup>71</sup>Nihat K.Anıl, B.Bahadır Aycan, Ayşe Anıl, "Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 34, Mayıs 2006, s.1

<sup>72</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.9

28.07.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Ek 1 inci madde eklenerek, TMSK adıyla bir kurul oluşturulmuştur.<sup>73</sup> Bu kurulun amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.<sup>74</sup>

TMSK tarafından IASB ile yapılan telif anlaşması gereğince IAS ve IFRS'nin aynen Türkçe çevirisi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hazırlanmış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.<sup>75</sup> Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK'nın yaptığı ilk düzenlemeler TMS olarak yapılmıştır.<sup>76</sup>

Yapılan tercümelelerde değişen bir şey olmamış, standartların isminde yer alan "uluslararası" (international) kelimesi yerine "Türkiye" yazılmıştır. Böylece UMS'ler, TMS olmuştur.<sup>77</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve AB'ye uyum süreci çerçevesinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Daha önce kurulan TMSK kapatılarak bütün yetkileri yeni kuruma devredilmiştir.<sup>78</sup>

---

<sup>73</sup>Pekdemir, a.g.e., s.120

<sup>74</sup>Bostancı, a.g.e., s.8

<sup>75</sup>Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, Filiz Bülbül, "UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008, s.104-105

<sup>76</sup>Şükran Erdem, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartları Nasıl Gelişti?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 234, Haziran 2012, s.9

<sup>77</sup>Pekdemir, a.g.e., s.120

<sup>78</sup>Sağlam N., "Türkiye'de denetimde devrim: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", 09.04.2008, <http://www.dunya.com/turkiyede-denetimde-devrim-kamu-gozetimi,-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurum-138064h.htm>, 28.05.2013

660 sayılı KHK'nin amacı; "uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz KGK kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir."<sup>79</sup>

Söz konusu KHK'nın 9. maddesinde uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak KGK'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.<sup>80</sup>

2005 yılında halka açık şirketler finansal tablolarını UFRS'lere göre hazırlamaya başlamıştır. Ardından, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte tüm şirketlere 01.01.2013 tarihinden itibaren, UMS/UFRS'lerle uyumlu TMS/TFRS'leri uygulama mecburiyeti getirilmiştir. Ancak yürürlüğe girmesine az bir zaman kala yeni TTK'da değişiklik yapılmış ve 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Yeni TTK Değişiklik Kanunu) kabul edilerek, 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir.<sup>81</sup> 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, defterlere yapılacak kayıtların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde tutulması hükmü kanundan çıkarılmıştır (md. 64, md. 88). İşletmeler eskiden olduğu gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümlerine uygun bir şekilde kayıtlarını tutmaya devam edeceklerdir.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup>660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Madde 1

<sup>80</sup>Hasan Gül, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları ve Bu Standartları Uygulamakla Yükümlü Olanlar", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 236, Ağustos 2012, s.1

<sup>81</sup>Rabia Aktaş, "İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli?", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 115, Ocak-Şubat 2013, s.134-135

<sup>82</sup>Yıldız Özerhan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 238, Ekim 2012, s.1

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yine bu konuya ilişkin olarak 12 Mart 2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmi Gazete’de KGK tarafından, anılan kararının uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen ve ortaya çıkabilecek şüpheleri ortadan kaldırmayı amaçlayan kurul kararı yayımlanmıştır.<sup>83</sup>

2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na göre;

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler:

1. “Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, bağımsız denetime tabidir:
  - a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü TL.
  - b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü TL.
  - c) Çalışan sayısı 500 ve üstü.
2. Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, bağımsız denetime tabidir.
3. Ekli (I) sayılı liste dışında kalan özelleştirmeye tabi kuruluşlar.
4. Ekli (II) sayılı listenin yedinci sırasındaki kuruluşlar.”<sup>84</sup>

Uygulamaya ilişkin esaslar

(1)” Şirketler, bu Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde

<sup>83</sup>Akçakoca C., "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Firmalar Belirlendi (1)", 09.04.2008, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0105/>, 28.05.2013

<sup>84</sup> 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Madde 3

yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

(2) Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır.

(3) Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır.

(4) Bağımsız denetime tabi şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, mevzuatta hüküm bulunmaması halinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir.

(5) Bu Kararda düzenlenmeyen hususlarda TMS'de yer alan hükümlere göre uygulama yapılır.

(6) Bu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilidir.”<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Madde 4

“Genel olarak şirketler bağımsız denetime 01.01.2013 tarihinden itibaren tabidirler. Ancak, Ekli (II) sayılı listenin yedinci sırası ile sadece kamu iktisadi teşebbüsleri bakımından olmak üzere aynı listenin dördüncü sırasında yer alan hükümler 01/01/2015 tarihinden itibaren uygulanır.”<sup>86</sup>

#### (I) SAYILI LİSTE

1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

<sup>86</sup> 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Geçici Madde 1

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

## (II) SAYILI LİSTE

1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü.

3) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

4) 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.

5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.

7) 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden



aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.<sup>87</sup>

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standardı seti mevcuttur. Bunlardan biri IASB tarafından oluşturulan UFRS, diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki muhasebe standardı seti arasındaki önemli fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “İlke Bazlı” standartlar olmasına karşın, FASB tarafından oluşturulan standartların ise “Kural Bazlı” olmasıdır.<sup>88</sup>

Sürekli gözden geçirilen, dinamik bir yapı gösteren UFRS yaşayan bir süreçtir. UFRS, muhasebeye yön veren iktisadi ve finansal gelişimleri takiben sürekli gözden geçirilmekte, standartlar değiştirilmekte, yeni standart taslakları hazırlanmaktadır.<sup>89</sup>

### **1.3.Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Varlıklar ve Varlıkların Sınıflandırılması**

UMS/UFRS kapsamında, kavramsal çerçeve ve UMS-1 finansal tabloların sunuluşu standardında varlık tanımları ve varlıklara ilişkin sınıflandırmalar ifade edilmiştir.

#### **1.3.1.Kavramsal Çerçeve'de Varlıklar**

Kavramsal çerçevede varlık, “finansal durumun ölçümlenmesiyle doğrudan ilgili unsurlar arasında gösterilmiş olup, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan

<sup>87</sup>2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

<sup>88</sup>Toroslu, "Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", s.3

<sup>89</sup>Zafer Sayar, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155, Kasım 2005, s.4

ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler” şeklinde ifade edilmiştir.

Bir değer varlık olarak nitelenebilmesi için fiziken var olmasına gerek yoktur. Örneğin, alacaklar, arsa, arazi, bina, tesis ve ekipman gibi. Patentler ve telif haklarında olduğu gibi birçok varlık da eğer gelecekte oluşacak iktisadi değer taşıyorlarsa ve işletme tarafından kontrol ediliyorlarsa varlık olarak kabul edilirler.

### 1.3.2.UMS'de Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 1 finansal tabloların sunuluşu standardında, varlıklarla ilgili olarak dönen varlık ve duran varlık şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır.<sup>90</sup>

Standartta aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar dönen varlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

- İşletmenin normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi beklenen veya satılmak veya tüketilmek üzere elde tutulan varlıklar,
- Ticari amaçla elde tutulan varlıklar,<sup>91</sup>
- Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya dönüşmesi veya
- Raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde varlığın bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar nakit veya nakit benzerleriyse.

TMS 1 “duran” terimi, uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için ifade edilmektedir. Bu standarda göre, alternatif terimlerin kullanılmasının tek şartı, anlamının açık olmasıdır.<sup>92</sup>

Yukarıdaki kriterleri karşılayanlar dışında kalan diğer tüm varlıklar ise, duran varlıklar içinde sınıflanmaktadır.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup>Raif Parlakkaya, "Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar", 1.baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.5

<sup>91</sup>Akgül ve Akay, a.g.e., s.49

<sup>92</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.5-6

### 1.3.3.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Genel Açıklamalar

“TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı” 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Esasen TMS 16, 1980 yılında “Tarihi Değer Muhasebesi Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar” adı ile düzenlenen ve 1982’de “IAS 16 Maddi Duran Varlık Standardı” olarak revize edilen ve bugüne kadar da çeşitli tarihlerde değişiklik yapılan IAS 16’nın Türkçe’ye çevrilen şeklidir.<sup>94</sup>

UMS 16 - Maddi Duran Varlıklar Standardı’nda maddi duran varlıklar aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

- Mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak veya idari amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere elde tutulan; ve<sup>95</sup>
- Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.<sup>96</sup>

Bu tanıma göre, işletmeler tarafından bir dönemden fazla süreyle mal veya hizmet üretiminde kullanılmak üzere elde edilen makine ve tesisat ile idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak veya başkalarına kiraya verilmek üzere elde edilen binalar, taşıtlar ve demirbaşlar gibi iktisadi kıymetler maddi duran varlık kapsamına girmektedir.<sup>97</sup>

---

<sup>93</sup> Akgül ve Akay, a.g.e., s.50

<sup>94</sup> Hasan Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 244, Nisan 2013, s.1

<sup>95</sup> Mehmet Emin Akyol, "Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 228, Aralık 2011, s. 1

<sup>96</sup> Ekrem Özdemir, Onur Akpınar, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar", 1.baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2010, s.171

<sup>97</sup> Serdal Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 184, Nisan 2008, s.1

### 1.3.4.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı

Bu standardın amacı; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri saptamasını sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.<sup>98</sup>

### 1.3.5.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Kapsamı

Standardın uygulanamayacağı durumlar:

Bu standart,

- a) “UFRS 5 Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar:<sup>99</sup> Standarda göre bu tür varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış ihtimalinin yüksek olması gerekir. Ayrıca, varlık cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır.<sup>100</sup>
- b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı):<sup>101</sup> Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıkların genel yapısı TMS 41’de açıklanmıştır.<sup>102</sup>
- c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaların/varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı)
- d) Petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynakların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz.<sup>103</sup>

---

<sup>98</sup>Yurdakul Çaldağ, "Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri", 1.baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2007, s.18

<sup>99</sup>Gamze Ayça Kaya, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11 Sayı: 39, Kış 2012, s. 220

<sup>100</sup>Barış Sipahi ve diğerleri, "Seçilmiş TFRS-Açıklamalar ve Uygulamalar", 1.baskı, İstanbul, İSMMMO, 2009, s.148

<sup>101</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>102</sup>Sipahi vd., a.g.e., s.148

<sup>103</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.19

Ancak bu standart (b) – (d) arasında tanımı yapılan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.<sup>104</sup>

Diğer standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta açıklanandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi doğrultusunda değerlendirilmesini gerektirir.<sup>105</sup> Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile tertip edilmiştir.<sup>106</sup>

Bir işletme, inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan ve gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olmakla beraber, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında belirtilen “yatırım amaçlı gayrimenkul” tanımının koşullarını sağlamayan gayrimenkuller için bu standart hükümlerini uygular.<sup>107</sup>

İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olur ve işletmenin TMS 40 hükümlerini uygulaması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40’a tabidir. TMS 40’a uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu standartta yer alan maliyet modelini tatbik etmek zorundadır.<sup>108</sup>

---

<sup>104</sup> İhsan Yıldıztekin, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:24 Sayı: 4, 2010, s.260

<sup>105</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.19

<sup>106</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.260

<sup>107</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.19

<sup>108</sup> Türker, a.g.e., s.118

### 1.3.6.UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanımlar

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak ifade edilir.<sup>109</sup>

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel olarak tanımlanır.<sup>110</sup>

**Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutar olarak tanımlanır.<sup>111</sup>

**Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanır.<sup>112</sup>

**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 değeri olarak tanımlanır.<sup>113</sup>

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanır.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup>Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 36, Ekim 2007, s.35

<sup>110</sup>Uğur Kaya, Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16 Sayı: 2, 2007, s.344

<sup>111</sup>Türker, a.g.e., s.118

<sup>112</sup>Gamze Kaya, a.g.e., s.221

<sup>113</sup>Mutlu Yoruldu, "Kobi TFRS Kapsamında Bölüm 17-Maddi Duran Varlıklar Standardı", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 238, Ekim 2012, s.2

<sup>114</sup>Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.231

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı olarak tanımlanır.<sup>115</sup>

**Geri Kazanabilir Tutar:** Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanı şeklinde ifade edilir.<sup>116</sup>

**Bir Varlığın Kalıntı Değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutar olarak ifade edilir.<sup>117</sup>

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın, işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi olarak tanımlanır.<sup>118</sup>

**Kullanım Değeri:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanır.<sup>119</sup>

## 1.4.Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde Maddi Duran Varlıklar

### 1.4.1.Duran Varlık Kavramı

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde varlık tanımı yapılmamıştır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır.

---

<sup>115</sup>Türker, a.g.e., s.118

<sup>116</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.146

<sup>117</sup>Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.231

<sup>118</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.18

<sup>119</sup>Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içerisinde yer alır. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre faydalanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar gurubu içinde yer alır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde dönen varlık ve duran varlık sınıflarında yer alan varlık grupları aşağıdaki gibidir.<sup>120</sup>





<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>DURAN VARLIKLAR</b>
10-Hazır Değerler	22-Ticari Alacaklar
11-Menkul Kıymetler	23-Diğer Alacaklar
12-Ticari Alacaklar	24-Mali Duran Varlıklar
13-Diğer Alacaklar	25-Maddi Duran Varlıklar
15-Stoklar	26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar
17-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	27-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
18-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	28-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19-Diğer Dönen Varlıklar	29-Diğer Duran Varlıklar

Paraya çevrilme zamanı bir yıla düşen varlıklar “duran varlık” olma niteliğini kaybederek “dönen varlık” haline gelirler ve duran varlık hesaplarından dönen varlıklar bölümündeki hesaplara aktarılırlar. Bu ilişki şu şekilde açıklanabilir.<sup>121</sup>

<sup>120</sup> Parlakkaya, a.g.e., s. 1

<sup>121</sup> Orhan Sevilengül, "Genel Muhasebe", 16.baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2011, s.388



Duran Varlık Grubu		Dönen Varlık Grubu
22 Ticari Alacaklar		12 Ticari Alacaklar
23 Diğer Alacaklar		13 Diğer Alacaklar
24 Mali Duran Varlıklar		14 Menkul Kıymetler
25 Maddi Duran Varlıklar		
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29 Diğer Duran Varlıklar		19 Diğer Dönen Varlıklar

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmede bir yıldan daha fazla süre kullandıkları; aşınmaya, yıpranmaya, tükenmeye ve değer kaybına tabi kıymetler duran varlıklar olarak ifade edilir.<sup>122</sup>

Bir duran değer fiziki bir yapıya sahipse buna maddi duran varlık (değer) denir. Örneğin, bina, makine, vb. Bir duran varlık maddi yapıya sahip değilse fakat böyle bir değere sahip olunması işletmeye bazı yararlar sağlıyorsa buna da maddi olmayan duran varlık (değer) denir. Örneğin, imtiyazlar, telif hakları.<sup>123</sup>

Duran varlıklar, işletmeler tarafından satmak amacıyla elde edilmemektedir. Duran varlıklar, maddi ve gayri maddi olabileceği gibi, taşınmaz (gayrimenkul) veya taşınır (menkul) niteliklere de haiz olabilirler.<sup>124</sup>

Duran varlıklar birden çok yıl kullanılmaları nedeniyle bilanço aktifinin en temel ögesi ve işletme varlık yapısının en önemli parçasıdır. Duran varlıkların türü ve işletme toplam varlıklarına oranı her sektör ve işletmede değişiklik gösterir.<sup>125</sup>

<sup>122</sup>Mustafa Çamakçıoğlu, "Finansal Muhasebe", 1.baskı, İstanbul, İSMMM, 2008, s.253

<sup>123</sup>Yüksel Koç Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", 18.baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2012, s.253

<sup>124</sup>Yüksel Koç Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler-Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları", gg. 11.baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1998, s.217

<sup>125</sup>Sema Küçük, "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri", Anlara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.125

Duran varlıklar geniş anlamda şu şekilde ifade edilebilirler: Bir yıldan fazla kullanma süresine sahip olup işletmeler tarafından faaliyetlerinin yürütülmesinde sürekli olarak kullanılan maddi, maddi olmayan, taşınmaz ve taşınır aktif değerlerdir.<sup>126</sup>

Duran varlık hesapları, mizanlarda, raporlarda grup hesaplarının tutarlarının gösterilmesine yardımcı olan hesaplardır. Bu grupta yer alan hesaplar, hareketlerine borçlanarak başlayan devamlı borç bakiyesi veren veya sıfır olan hesaplardır. Tek düzen hesap planında, bu gruba dahil hesapların düzenlenmesi likidite esasına göre sıralanmış olup; bu gruptaki hesaplar, en başta bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerde nakde dönüşebilecek varlıklar olmak üzere, nakde dönüşme durumuna göre, bir yıldan daha uzun süre içinde nakde dönüşebilen varlıklara göre dizilmiştir.<sup>127</sup>

Duran varlıkların muhasebeleştirilmelerinde en önemli hususlar şunlardır:

1. Duran varlıkların muhasebeleştirilmelerinde esas alınacak değer belirlenmesi,
2. Duran varlıkların muhasebeleştirilme tarihinin belirlenmesi.<sup>128</sup>

İşletme, satılması söz konusu olmayan bir duran varlığın kullanılmasına son verdiği anda bu duran varlık uzun süreli bir ömre sahip olmasına rağmen duran varlık olma özelliğini yitirir.<sup>129</sup>

Duran varlıklar, alış maliyeti değeriyle muhasebeleştirilirler. Maliyet değerinin var olmadığı durumlarda inşa edilme veya üretim maliyetleri esas alınır. Duran varlıkların muhasebeleştirilme tarihi, hangi amaçla elde edilmişse o amaçla kullanılabilir duruma geldiği ve fiilen kullanılmaya başlandığı zamandır.<sup>130</sup>

---

<sup>126</sup>Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.253-254

<sup>127</sup>Ahmet Demir, "**Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi**", İstanbul, Çağdaş Müşavirlik, 1995, s.331

<sup>128</sup>Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.254

<sup>129</sup>Yüksel Koç Yalkın, "**Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi**", 15.baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.238

<sup>130</sup>Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.255

Bundan sonra, çalışmamın esas konusunu teşkil eden maddi duran varlıklar konusuna değinmekte fayda görmekteyim.

### 1.4.2.Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar işletmede uzun yıllar kullanılmak üzere satın alınan, satılması düşünülmeyen, kullanıldıkları süre içerisinde aşınma, yıpranma ve eskime nedeni ile değer kaybına uğrayan işletme varlıklarıdır.<sup>131</sup>

Bilançonun “Duran Varlıklar” bölümünde bulunan ve aktif karakterli olan, ilk hareketlerine borçlanarak başlayan, devamlı borç bakiyesi veren veya bakiyesi sıfır olan bu hesaplar, işletmede uzun süre şekil değiştirmeden kalmaları nedeniyle muhasebede maddi duran varlıklar deyimi ile ifade edilirler.<sup>132</sup>

Bir varlığın bu grupta yer alabilmesi için sahip olması gereken şartlar şunlardır:

- a) Maddi (fiziki) bir yapıya sahip olması,
- b) Muhasebe kişiliğine ait olması,<sup>133</sup>
- c) Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- d) Özel durumlar dışında 1 yıl olarak belirlenen faaliyet döneminden daha uzun bir ömre sahip olması,<sup>134</sup>
- e) Kullanılmasından dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybı oluşması nedeniyle amortisman tabi tutulması,<sup>135</sup>
- f) İşletmenin kendi ihtiyaçlarında kullanmak üzere, ya da kiraya verilmek üzere temin edilmiş olması, (Satılmak amacıyla edinilen maddi duran varlıklar bu bölüm hesaplarda yer almaz, ilgili stok hesaplarında yer alırlar.)

---

<sup>131</sup>Gürbüz Gökçen, "Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları", 3.baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2011, s.88

<sup>132</sup>Demir, a.g.e., s.382

<sup>133</sup>Sevilengül, a.g.e., s.426

<sup>134</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.2

<sup>135</sup>Abitter Özulucan, "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları", 1.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2005, s.89

g) İşletme tarafından, satın alma, inşa, imal maliyet tutarlarının 800,00 TL'nin üzerinde olması, (800,00 TL'yi aşmayanlar bu bölümdeki hesaplara alınmayarak doğrudan gider kaydedilebilir.)<sup>136</sup>

THP'de 25 "Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu aşağıdaki gibidir:<sup>137</sup>

250 Arazi ve Arsalar

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

Bir maddi duran varlığın maliyeti, bu varlığın işletmede kullanılabilir hale gelebilmesi için katılan tüm giderlerin toplamıdır. Örneğin, bir makinenin montajı ve deneme üretimi yapılması, gerekli ve kabul edilebilir giderlerdir. Bu tür giderlerin, ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekir. Buna karşılık, makine taşınırken bir parçası kırılır veya bozulursa onarmak için yapılan giderler maliyete eklenmeyip, dönem gideri olarak muhasebeleştirilirler.<sup>138</sup>

#### 1.4.2.1. Arazi ve Arsalar

Boş arazi ve arsalar ile herhangi bir düzenleme veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.<sup>139</sup>

---

<sup>136</sup>Demir, a.g.e., s.382

<sup>137</sup>Özulucan, a.g.e., s.90

<sup>138</sup>Dursun Arıkboğa, "**Finansal Muhasebe**", 1.baskı, İstanbul, Derin Yayınları, 2011, s.174

<sup>139</sup>Ümit Gücenme, "**Genel Muhasebe**", 1.baskı, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2005, s.262

**Arazi:** Tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçası olarak tanımlanmaktadır.<sup>140</sup>

**Arsa:** Şehir, kasaba, köy sınırları içinde olup; binalar, bürolar, fabrikalar benzeri inşaata ayrılmış yeryüzü parçaları olarak tanımlanmaktadır.<sup>141</sup>

Arazi ve arsa satın alındığında maliyeti üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Satılması v.b. nedenlerle elden çıkması veya üzerine bina, tesis yapılması nedeniyle yapılan binanın maliyetine eklenmesi durumunda hesaba alacak kaydedilir.<sup>142</sup>

Satış vaadi yapılmış, ancak tapuda; devir işlemleri yapılmamış olan arazi ve arsalar bu hesaba alınmaz, 259 Verilen Avanslar hesabına kaydedilirler.<sup>143</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesine göre; satın alma dolayısıyla ödenen "noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve "özel tüketim vergilerini" maliyet bedeline veya doğrudan gider hesaplarına kaydedilmesi mükellefin isteğine bırakılmıştır."<sup>144</sup>

Satın alınan bir arazi veya arsanın kullanılabilir hale getirilmesi için üzerindeki eski yapıların yıkılması gerekirse, bu yıkım ile ilgili giderler de maliyete ilave olur. Buna karşılık yıktırılan yapıların enkazının satışından bir gelir elde edilirse bu tutarın arazi ve arsa maliyetinden çıkarılması gerekir.<sup>145</sup>

Arazi ve arsaların satılması veya istimlak gibi sebeplerle işletmenin aktifinden çıkması veya üzerine bina ya da tesis yapılması halinde tesisin maliyetine eklenmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.<sup>146</sup>

---

<sup>140</sup>Süleyman Yükçü, "**Finansal Muhasebe**", 1.baskı, İzmir, Altın Nokta Basım Yayın, 2009, s.428

<sup>141</sup>Sevilengül, a.g.e., s.427

<sup>142</sup>Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.428

<sup>143</sup>Demir, a.g.e., s.388

<sup>144</sup>Vergi Usul Kanunu, Madde 270

<sup>145</sup>Gülsevil Yıldız, "**Genel Muhasebe 2**", 1.baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2009, s.159

<sup>146</sup>Ali Alagöz, N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, "**Genel Muhasebe**", 2.baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2012, s.390

#### 1.4.2.2.Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların takip edildiği hesaptır.<sup>147</sup>

Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri'nin yapımı tamamlanıncaya kadar yapılan tüm harcamalar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına borç kaydedilir. Hesapta toplanan harcamalar yapım tamamlanınca 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri hesabına borç, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına alacak kaydedilir. Hesap, yer altı ve yerüstü düzeninin hizmet dışı kalması ya da yenilenmek üzere sökülmesi ile alacak kaydedilerek kapatılır.<sup>148</sup>

#### 1.4.2.3.Binalar

İşletmenin sahip olduğu her türlü binalar ve bunların ayrılmaz parçaları bu hesapta takip edilir. İşletmenin fabrika binası, ofis olarak kullandığı bina veya daire, depo olarak kullandığı dükkan, lojman olarak kullandığı apartman dairesi, binalar hesabına kayıt edilecek maddi duran varlıklara örnek olarak gösterilebilirler.<sup>149</sup>

Bina hazır olarak satın alınırsa, maliyet bedeli ile bu hesaba borç kaydedilir. İşletme tarafından inşa edilen veya ettirilen binaların yapımı ile ilgili maliyet unsurları inşaat tamamlanıncaya kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilir. Bina tamamlanınca bu hesaba borç, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına alacak kaydedilir.<sup>150</sup>

Binalar herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığında bu hesaba alacak kaydedilir. Binaların maliyet bedeli; satın alma maliyetine noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri,

---

<sup>147</sup> Kesimli, a.g.e., s.120

<sup>148</sup> Yıldız, a.g.e., s.191

<sup>149</sup> Gökçen, a.g.e., s.89

<sup>150</sup> Alagöz, Atabey ve Parlakkaya, a.g.e., s.392

komisyon ve tellaliye gider ve harçları ile emlak alım ve “özel tüketim vergileri” eklenerek hesaplanır.<sup>151</sup>

Binaların inşası sırasında asansör, havalandırma, ısıtma ve soğutma v.b. tesisat yapılması halinde, bu giderler binanın maliyet unsurunu oluşturur. Bu durumda bu tesislere ilişkin giderler, bu tesisler binanın projesinde yer aldığından binanın maliyetine eklenir. Binaların inşası tamamlandıktan sonra, kullanımı sırasında, bu tür tesislerin yapılması halinde, bu tesisler binalar hesabına eklenmeyerek, “253 Tesis, Makine ve Cihazlar” hesabına kaydedilir.<sup>152</sup>

#### 1.4.2.4.Tesis Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklif vb) takip edildiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre sınıflanabilir.<sup>153</sup>

**Tesisler:** Herhangi bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.<sup>154</sup>

Örnek; (Yükleme boşaltma taşıma tesisleri dışında) Su tesisleri, buhar tesisleri, elektrik kuvvet tesisleri, aydınlatma ve diğer elektrik tesisleri, telefon tesisleri, ısıtma tesisleri, rutubetlendirme ve havalandırma tesisleri, havagazı, yangın tesisleri.<sup>155</sup>

**Makineler:** Kendi kendine, düzgün 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

---

<sup>151</sup>KPSS Rehber, "Muhasebe Duran Varlıklar Ders Notu", 09.04.2008, <http://www.kpssrehber.com/dersnotu-201-muhasebe-duran-varliklar-ders-notu.html>, 13.05.2013

<sup>152</sup>Alagöz, Atabey ve Parlakaya, a.g.e., s.392

<sup>153</sup>TÜRMOB, "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı", 1.baskı, Ankara, TÜRMOB, s.157

<sup>154</sup>Sevilengül, a.g.e., s.427

<sup>155</sup>Demir, a.g.e., s.399

makinesi, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlar olarak tanımlanmaktadır.<sup>156</sup>

**Cihazlar:** Belli bazı işleri yapmak üzere birkaç aletin birbirine eklenmesinden oluşan aygıtlar olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, röntgen cihazı, gaz ölçüm cihazı gibi.<sup>157</sup>

Satın alınan, işletme içinde üretilen tesis, makine ve cihazlar maliyet bedelleri üzerinden borç kaydedilir. Buna karşılık ödeme gerçekleştirilen hesaplar ve “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına alacak kaydedilir.<sup>158</sup>

Tesis, makine ve cihazların maliyet bedeli; alış bedeli, taşıma, hammaliye, taşıma sırasındaki sigorta giderleri, gümrük vergileri, KDV haricinde alımla ilgili diğer vergiler, montaj öncesi depolama giderleri, montajla ilgili diğer giderlerinden oluşur.<sup>159</sup>

Tesis, makine ve cihazların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında yeniden değerlendirme artış tutarları, ilgili sabit kıymet hesabının maliyet bedeline eklenmek üzere bu hesaba borç kaydedilir.

Satılan, devredilen, hurdaya ayrılan veya herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında bu hesaba alacak kaydedilir. Tesis, makine ve cihazların aktife alınmasından sonra, kullanım sırasında yapılan giderlerin, sabit kıymetin normal bakım ve onarım giderlerinden olması halinde, o dönemin maliyet veya dönem giderleri hesaplarına alınır. Yapılan giderlerin, sabit kıymetin iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırması, ya da kullanma ömrünü uzatması veyahutta kullanma süresinde değişiklik yapmamakla beraber, kullanma süresinde sağlayacağı yararı

---

<sup>156</sup>Sevilengül, a.g.e., s.427

<sup>157</sup>Alagöz, Atabey ve Parlakkaya, a.g.e., s.393

<sup>158</sup>Süleyman Yükçü, "**Finansal Muhasebe**", 1.baskı, İzmir, Altın Nokta Basım Yayın , 2009, s. 434

<sup>159</sup>KPSS Rehber, "**Muhasebe Duran Varlıklar Ders Notu**", 09.04.2008, <http://www.kpssrehber.com/dersnotu-201-muhasebe-duran-varliklar-ders-notu.html>, 13.05.2013



arttırıyor ise bu giderler ilgili iktisadi kıymetin aktifteki maliyet bedeline ilave edilir.<sup>160</sup>

#### 1.4.2.5.Taşıtlar

İşletmenin kullanmak amacıyla satın aldığı her türlü taşıt araçları bu hesapta takip edilir. İşletmeler faaliyet türlerine göre, kullanmak amacıyla otomobil, kamyon, otobüs, minibüs, treyler, gemi, uçak, yat satın alabilirler. Bu taşıt araçlarının tümü bu hesapta izlenir ve muhasebeleştirilir.<sup>161</sup>

Bu hesap, taşıtların işletmede kullanıldığı bölümler veya plaka numaraları gibi özellikler dikkate alınarak alt hesaplara ayrılabilir.<sup>162</sup>

Satın alınan taşıtlar alım bedelleri ile bu hesaba borç, satılması veya kullanım yeteneğini yitirmesi sonucu elden çıkartılması durumunda hesaba alacak kaydedilir.<sup>163</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 272'nci maddelerine göre; genişletme veya taşıtların devamlı olarak değerini veya ömrünü arttırmak amacıyla yapılan harcamalar ilgili taşıtın maliyetine ilave edilir. Bu kapsamdaki giderler ilgili taşıtın maliyetine eklenerek bu hesaba borç kaydedilir. Taşıtların yeniden değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme artışları kadar tutar da bu hesaba borç kaydedilir.<sup>164</sup>

Taşıtların aktife alınmasından sonra, kullanım süresi, kullanım süresi içinde normal fonksiyonlarına devam edebilmesi için yapılan bakım ve onarım giderleri, yağ, parça ve lastik değiştirme giderleri gibi, kasa, motor değiştirilmesi, şeklinde oluşan giderlerin dışında yapılan tüm giderler, yapıldıkları dönemlerde ilgili gider hesaplarına kaydedilir.<sup>165</sup>

---

<sup>160</sup> Demir, a.g.e., s.400

<sup>161</sup> Gökçen, a.g.e., s.89

<sup>162</sup> İbrahim Lazol, "**Genel Muhasebe**", 18.baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012, s.174

<sup>163</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.435

<sup>164</sup> Demir, a.g.e., s. 407

<sup>165</sup> Demir, a.g.e., s.407

Vergi Usul Kanunu'nun 270'nci maddesine göre; "taşıtların, satın alınmasında ödenen, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile taşıt alım vergileri maliyet bedeline eklemekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."<sup>166</sup>

Böylece bu giderleri isterlerse maliyet unsuru olarak taşıtların maliyetlerine ilave edebilir, isterlerse genel giderler hesaplarına kaydedebilirler. Keza taşıtların alımında ödenen ek vergi ve fonlarda aynı şekilde taşıtın maliyetine veyahutta genel giderlere kaydedilmesi ihtiyaridir.<sup>167</sup>

İşletmelerde ticari ve binek olmak üzere iki tür taşıt mevcuttur. Binek otomobilleri satın alırken ödenen KDV, İndirilecek KDV niteliğinde olmayıp, doğrudan taşıtın maliyetine ilave edilir. Ticari taşıtlarda ise yukarıda belirtilen durumlar söz konusu değildir.<sup>168</sup>

#### 1.4.2.6.Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların takibi edildiği hesaptır. Bu hesap, demirbaşların kullanıldığı bölümler ve mobilyalar, bilgisayarlar, iletişim araçları v.b. gibi demirbaş cinsleri belirlenerek alt hesaplara ayrılabilir.<sup>169</sup>

Maddi duran varlıkların, kullanıldıkları süre içerisinde aşınma, yıpranma, eskime ve diğer nedenlerle oluşan değer kayıpları amortisman giderlerini oluşturur.<sup>170</sup>

Satın alınan, işletme içerisinde üretilen demirbaşlar bu hesaba borç kaydedilir.<sup>171</sup> Bunların maliyet bedeline giren satın alma bedellerinden başka, komisyon ve nakliye gibi özel giderlerde ilgili demirbaşın maliyetine eklenmek üzere bu hesaba borç

---

<sup>166</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 270

<sup>167</sup> Demir, a.g.e., s.407

<sup>168</sup> Serkan Özdemir, "**Genel Muhasebe**", 1.baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2009, s.135

<sup>169</sup> Lazol, a.g.e., s.175

<sup>170</sup> Gökçen, a.g.e., s.89

<sup>171</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.437

kaydedilir. Aktife alınmış demirbaşların kullanımında iktisadi değerini arttırıcı harcamalar ile demirbaşların yeniden değerlendirilmesinden doğan, yeniden değerlendirme değer artış farkları ilgili demirbaşın maliyet bedeline eklenmek üzere bu hesaba borç kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini yitiren demirbaşlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.<sup>172</sup>

Belli bir tutarın altında kalan demirbaşların doğrudan gider yazılması mümkündür. Söz konusu alt limit, genelde işletmelerin perakende satış fişi üst limiti olarak tespit edilmektedir.<sup>173</sup>

#### 1.4.2.7.Diğer Maddi Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen maddi duran varlıkların takip edildiği hesaptır.<sup>174</sup>

Diğer maddi duran varlıklar hesapları, satın alma, devir, inşa, veya imal bedelleriyle borç olarak kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler alacak kaydedilerek bu hesaptan çıkarılırlar.<sup>175</sup>

#### 1.4.2.8.Birikmiş Amortismanlar

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri zaman içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.<sup>176</sup>

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar verilebilir. Örneğin “amortisman; işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılması” olarak ifade edilebileceği gibi, “bir duran varlığın elde edilmesi için yapılan giderin, o duran varlıktan yararlanılan dönemlere bölünmesi” şeklinde veya “maddi duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik

---

<sup>172</sup> Demir, a.g.e., s.412

<sup>173</sup> Lazol, a.g.e., s.175

<sup>174</sup> Gücenme, a.g.e., s.263

<sup>175</sup> Demir, a.g.e., s.413

<sup>176</sup> TÜRMOB, a.g.e., s.158

gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışları” biçiminde de ifade edilebilir.<sup>177</sup>

Arazi ve arsalar hariç tutulmak kaydıyla, maddi duran varlıkların yıpranma, aşınma ve değer kayıplarını göstermek üzere; işletmenin maliyet unsurları ile giderleri arasında yer alan, amortismanlar klasik bilanço sisteminde bilançonun pasifinde, tekdüzen muhasebe sisteminde düzenleyici hesap olarak bilançonun aktifinde, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabında toplanır. Birikmiş amortismanlar, işletmenin aktifinde bulunan, ilgili duran varlık hesaplarını azaltan, nete indirgeyen pasif karakterli ve aktifi azaltıcı düzenleyici bir hesaptır.<sup>178</sup>

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, kullanma yeteneğini yitirenler ise hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.<sup>179</sup>

#### 1.4.2.9.Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların takip edildiği hesaptır.<sup>180</sup>

İşletme tarafından satın alınan veya imal ve inşa edilen duran varlıklar yapılan harcamalar, bu duran varlıklar kullanılmaya hazır hale getirilinceye kadar “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında” muhasebeleştirilir. İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelince, bu hesapta oluşan maliyet ilgili duran varlık hesabına devredilir.<sup>181</sup>

---

<sup>177</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.442

<sup>178</sup> Demir, a.g.e., s.414

<sup>179</sup> TÜRMOB, a.g.e., s.159

<sup>180</sup> Gücenme, a.g.e., s.263

<sup>181</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi", s.254

#### 1.4.2.10.Verilen Avanslar

Bu hesap yurt içine veya yurt dışına belirli bir maddi duran varlık alımı için önceden verilen avansların bütününe içerir. Maddi duran varlıklarla ilgili, ithalatı tamamlanacak akreditif sipariş avansları ile yurtiçi alımlar için verilen sipariş avansları; bu hesabın en önemli iki unsurunu oluşturur. Maddi duran varlıkların, ithalatı, akreditifi (dışalım), ödeme biçimlerine göre; peşin ödeme, akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme, mal mukabili ödeme, bedelsiz ithalat şeklinde yapılır.<sup>182</sup>

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de kapsar.<sup>183</sup>

Bu hesap, maddi duran varlıklarla ilgili avansın ödenmesi, ya da akreditifin açılması ve bu sırada yapılan diğer giderlerin bedelleri ile borçlanır. Maddi duran varlığın teslimi ya da gümrükten çekilmesi ile beraber, bu hesapta oluşan maliyet girdileri tutarı kadar alacaklanır. İthalat işlemlerinde gümrük vergisi ile diğer vergilerin ödenmesi ile beraber malın gümrükten çekildiği anlaşılır. Bundan sonra ithalat hesabı kontrol edilerek, maliyet girdileri tetkik edilip, mutabakat sağlandıktan sonra ithalat hesabının alacağına, ilgili stok veya duran varlık hesaplarına borç kaydedilir.<sup>184</sup>

#### 1.4.3.Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin takip edildiği hesap grubudur.<sup>185</sup>

---

<sup>182</sup> Demir, a.g.e., s.438-439

<sup>183</sup> Sevilengül, a.g.e., s.429

<sup>184</sup> Demir, a.g.e., s.438-439

<sup>185</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.2

Bu grupta yer alan varlıklar şunlardır:

- 260- Haklar
- 239-Şerefiye
- 262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 264-Özel Maliyetler
- 267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268-Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269-Verilen Avanslar

#### **1.4.4.Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan üretim çalışmalarının süre ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri kapsar.<sup>186</sup>

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

- 271- Arama Giderleri
- 272- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
- 277- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 278- Birikmiş Tükenme Payları (-)
- 279- Verilen Avanslar

#### **1.4.5.Diğer Duran Varlıklar**

Bu grupta maddi ve maddi olmayan duran varlık içerisinde sadece, Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar yer almaktadır. Bu hesap işletmede kullanılma ve satış olanaklarını yitiren stoklar yanında, tamamen amorti edilsin veya edilmesin işletmede kullanımdan çıkarılan maddi duran varlıkların kayıtlı değeri, tasfiye edilinceye kadar bu hesapta takip edilir.<sup>187</sup>

---

<sup>186</sup> Kesimli, a.g.e., s.131

<sup>187</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.3

# BÖLÜM 2-MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

## 2.1.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

### 2.1.1.Muhasebeleştirmede Ölçüm

Muhasebeleştirme şartlarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.<sup>188</sup>

#### 2.1.1.1.Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- ✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.<sup>189</sup>
- ✓ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan şartlarda çalışabilmesini sağlayacak hale getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.<sup>190</sup>
- ✓ 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 zaman kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.<sup>191</sup>

---

<sup>188</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.147

<sup>189</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.22

<sup>190</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.150

<sup>191</sup> Yoruldu, a.g.e., s.2

Maddi duran varlıklarla doğrudan ilişki kurabilen maliyetler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- ✓ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- ✓ İlk teslimata ilişkin maliyetler,<sup>192</sup>
- ✓ 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,
- ✓ Mesleki ücretler.<sup>193</sup>

**Örnek**<sup>194</sup> : X işletmesi 01.01.2008 tarihinde 100.000 + 18.000 TL KDV bedelle bir CNC tezgah satın almıştır. Tezgahın taşınması için 2.000 TL, montaj yerinin hazırlanması ve montajı için 3.000 TL, ayrıca montaj işlemi sırasında makineye ilave edilen parçalar için 20.000 TL harcama yapılmıştır. Buna göre CNC tezgahın aktifleştirilecek olan maliyeti şöyle hesaplanacaktır:

Satın alma bedeli	:	100.000 TL
Taşıma bedeli	:	2.000 TL
Montaj	:	3.000 TL
Ek parçalar	:	20.000 TL
<b>Toplam</b>	:	<b>125.000 TL</b>

CNC tezgahı için aktifleştirilecek bedel 125.000 TL'dir.

<sup>192</sup> Gamze Kaya, a.g.e., s.222

<sup>193</sup> Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.3

<sup>194</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.23



TMS 16'ya göre maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsurları aşağıda belirtilmiştir.

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),<sup>195</sup>
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak gayesiyle katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.<sup>196</sup>

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesi bitirilir.<sup>197</sup>

Bir kalemin kullanımı veya daha verimli bir şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine ilave edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler defter değerine ilave edilmez:

- ✓ Yönetimin amaçları doğrultusunda etkinlik 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,
- ✓ İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.<sup>198</sup>

**İşletmenin kendi inşa ettiği varlıklar:** İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre saptanır.<sup>199</sup> İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu nedenle, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi karlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir

---

<sup>195</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.150

<sup>196</sup> Gamze Kaya, a.g.e., s.222

<sup>197</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.149

<sup>198</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.24

<sup>199</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.234

varlın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine eklenmez.<sup>200</sup>

### 2.1.1.2.Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri olan tutardır. Eğer ödeme vade içeriyorsa peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark (TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece) kredi dönemi boyunca finansman gideri olarak finansal tablolara aktarılır.<sup>201</sup>

**Takas İşlemi:** Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir.

Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıda belirtilen durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.<sup>202</sup>

- ✓ Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- ✓ Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi,
- ✓ Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, elde edilen kalemin maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.<sup>203</sup>

---

<sup>200</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.24-25

<sup>201</sup> Süleyman Yükü ve Yılmaz İçerli, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 36, Temmuz-Ağustos 2007, s.18

<sup>202</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.234

<sup>203</sup> Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.72

Örneğin, işletmenin personelin ulaşımında kullandığı otobüsü vererek karşılığında harç yapımında kullanılan özel tertibatlı bir kamyon alması halinde, işlemin ticari nitelikte olması sebebiyle, edinilen aracın gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi gerekecektir.<sup>204</sup>

**Örnek** <sup>205</sup>: İşletme maliyeti 200.000 TL, birikmiş amortismanı 50.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 500.000 TL olan bir makinesini, gerçeğe uygun değeri 700.000 TL olan bir makine ile takas etmiştir.

- a. Edinilen makinenin maliyeti verilen makinenin gerçeğe uygun değerine göre belirlenmesi.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	500.000
257 Birikmiş Amortismanlar	50.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	350.000

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

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	150.000
257 Birikmiş Amortismanlar	50.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000

Bir işletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem neticesinde gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak saptar.

<sup>204</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.2

<sup>205</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.158

Aşağıdaki koşullardan birinin var olması halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:<sup>206</sup>

- a. Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması,
- b. İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi,
- c. (a) ve (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre mühim olması.<sup>207</sup>

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin neticeleri, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.<sup>208</sup>

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde saptanabileceği kabul edilir:

- ✓ İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- ✓ Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.<sup>209</sup>

**Örnek**<sup>210</sup>: X işletmesi maliyet bedeli 300.000 TL, birikmiş amortismanı 120.000 TL olan makineyi Y işletmesi ile yaptığı anlaşma sonucu;

- a. Gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen bir makine ile takas etmiştir.
- b. Takas edilen makinenin gerçeğe uygun değerinin 200.000 TL olup, yeni makinenin gerçeğe uygun değeri belirlenmemektedir.
- c. Piyasa değeri 220.000 TL olan bir makine ile takas etmiştir.

<sup>206</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.26

<sup>207</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.235

<sup>208</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.27

<sup>209</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.235

<sup>210</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.27-28

- a. Takas işlemi sonucu alınan makinenin gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi durumunda yapılacak kayıt şöyledir:

Bu durumda takas işlemi ile edinilen makinenin maliyeti elden çıkarılan makinenin defter değeri olan (300.000 – 120.000) 180.000 TL olacaktır.

---

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs	180.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs	120.000	
		253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs 300.000

---

- b. Takas işlemi sonucu verilen makinenin gerçeğe uygun değerine göre kayıtlama yapılması:

---

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs	200.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs	120.000	
		253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs 300.000
		649 Diğer Gelir ve Karlar Hs 20.000

---

- c. Takas işlemi ile elde edilen makinenin gerçeğe uygun değerinin 220.000 TL olması durumunda yapılacak kayıt şöyledir:

---

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs	220.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs	120.000	
		253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs 300.000
		649 Diğer Gelir ve Karlar Hs 40.000

---

## 2.1.2.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak başlangıç değerlemesinden sonra gelen her bilanço tarihi itibarıyla maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini tercih eder ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.<sup>211</sup>

### 2.1.2.1.Maliyet Modeli

Bu yöntemde, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile gösterilir.

Yukarıdaki tanımda maliyet ve birikmiş amortisman kavramları yeteri kadar anlaşılabilir. Birikmiş değer düşüklüğü zararı ise maddi duran varlığın zaman içerisindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalması olarak tanımlanmaktadır.<sup>212</sup>

$$\text{MDV Bilanço Değeri}^{213} = \text{Elde Etme veya Üretim Maliyeti} \\ (-) (\text{B.Amortismanları} + \text{Değer Düşüklüğü Zararları})$$

Yani amortisman gideri dışında ayrıca MDV'nin değerinde oluşabilecek azalmalar, doğrudan zarar olarak, gelir tablosuna yansıtılacaktır. Bu modelde değer artışları, MDV'nin aktif değerine ilave edilmeyecektir.<sup>214</sup>

<sup>211</sup>Yıldıztekin, a.g.e., s.262

<sup>212</sup>Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.19

<sup>213</sup>Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

<sup>214</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

**Örnek** <sup>215</sup>: X işletmesi 01.01.2006'da bir CNC tezgahı 100.000 TL'ye satın almıştır. CNC tezgah için 5 yıl faydalı ömür belirlenmiş ve amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi seçilmiştir. 31.12.2008 tarihinde yapılan değerlendirmede makinenin değerinde % 20'lik bir düşme olduğu belirlenmiştir.

Örnekte makine için ayrılmış birikmiş amortisman tutarı 40.000 TL'dir. Bu durumda makinenin defter değeri 60.000 TL'dir. Ancak makinenin % 20 değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Bu durumda makinenin değerinin  $60.000 \times 0,20 = 12.000$  TL değer düşüklüğüne uğrayarak 48.000 TL olması söz konusudur. Bu işlem için yapılacak kayıt şöyledir:

---

654 Karşılık Giderleri Hs	
veya Diğer Gider ve Zararlar	12.000
257 Birikmiş Amortismanlar ve	
Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs	12.000

---

31.12.2008 tarihinde yapılacak amortisman kaydı şöyledir:

Amortisman Tutarı = Kalan Değer / Kalan Süre

$$= 48.000 / 3$$

$$= 16.000 \text{ TL}$$

---

730 Genel Üretim Giderleri Hs	16.000
06 Amortisman ve Tükenme Payları	
257 Birikmiş Amortismanlar ve	
Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs	16.000

---

### 2.1.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden

---

<sup>215</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.29

gösterilir.<sup>216</sup> Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve mevcutsa değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.<sup>217</sup>

Yeniden Değerlendirilmiş Tutar = Gerçeğe Uygun Değer  
(-) Birikmiş Amortismanlar  
(-) Değer Düşüklüğü Zararları

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden mühim ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.<sup>218</sup>

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu belirlenir. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genel olarak değerlendirme yoluyla saptanmış piyasa değerleridir.<sup>219</sup>

Birikmiş amortisman düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir bölümünü oluşturur.<sup>220</sup>

---

<sup>216</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", s.37

<sup>217</sup>Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.3

<sup>218</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>219</sup>Sipahi vd., a.g.e., s.153

<sup>220</sup>Türker, a.g.e., s.120



Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, aşağıda belirtilen yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur.<sup>221</sup>

- Birikmiş amortisman, varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı şekilde düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.<sup>222</sup> Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır. Bu yöntem, “**Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme**” olarak ifade edilir.<sup>223</sup>
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir.<sup>224</sup> Bu yöntem genellikle binalar için uygulanır. Bu yöntem, “**Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme**” olarak ifade edilir.<sup>225</sup>

Maddi duran varlıkların ölçümünde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda değeri düşen maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değilse, işletmenin gelir yaklaşımını dikkate alarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi mümkün olabilmektedir.<sup>226</sup>

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlerle bağlantılıdır. Yeniden

---

<sup>221</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", s.37

<sup>222</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.4

<sup>223</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", s.38

<sup>224</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.4

<sup>225</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", s.37-38

<sup>226</sup>Fahri Ayçiçek, "**Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler**", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 105, Mayıs- Haziran 2011, s. 79

değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli derecede farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir.<sup>227</sup>

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri mühim değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir.<sup>228</sup> Gerçeğe uygun değerlerinde mühim değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda yeniden değerlendirilmesi yeterli olabilir.<sup>229</sup>

**Yeniden değerlendirme modeli uygulamasında aşağıdaki konulara dikkat etmekte yarar vardır:**

- Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık grubu da yeniden değerlendirilir.
- Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfı meydana getirir.<sup>230</sup>
- Eğer, bir varlığın defter değeri **yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa**, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve direkt özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı hesabı altında toplanmalıdır.<sup>231</sup> Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.<sup>232</sup>

---

<sup>227</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>228</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.236

<sup>229</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", s.37

<sup>230</sup>Parlakaya, a.g.e., s.31

<sup>231</sup>Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerlendirme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

<sup>232</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.4

**Örnek**<sup>233</sup>: Maliyet bedeli 5.000 TL birikmiş amortismanı 3.000 TL, faydalı ömrü 10 yıl olan bir makinenin 6.yılım sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulmasına karar verilmiştir. Maddi duran varlığın değeri % 20 oranında arttırılacaktır.

$$\begin{aligned} 5.000 \text{ TL} \times 0,20 &= 1.000 \text{ TL} \\ 3.000 \text{ TL} \times 0,20 &= - \underline{600 \text{ TL}} \\ \text{Yeniden değerlendirme artışı} &= 400 \text{ TL} \end{aligned}$$

---

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	1.000
257 Birikmiş Amortismanlar	600
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	400
522.05 Makine Değer Artışı	

---

- Eğer bir varlığın defter değeri **yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa**, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir.<sup>234</sup> Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür.<sup>235</sup>

**Örnek**<sup>236</sup>: Bir önceki örnekte yer alan makinenin 6.yılsonu itibariyle amortisman listesinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

	<b>Makine</b>	<b>Birikmiş Amortisman</b>
Maliyet Bedeli	5.000	3.000
Yeniden Değerleme Artışı	1.000	600
<b>Toplam</b>	<b>6.000</b>	<b>3.600</b>

<sup>233</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.154

<sup>234</sup> Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.21

<sup>235</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.236

<sup>236</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.155

Bu maddi duran varlığın maliyetinin 3.500 TL'ye birikmiş amortismanın ise 2.100 TL'ye 7. yıl içerisinde düştüğü belirlenmiştir. Bu durumda aşağıda yer alan kayıt yapılmalıdır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	600
659.01 Makine Düşüklüğü Zararı	
257 Birikmiş Amortismanlar	1.500
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	400
522.05 Makine Değer Artışı	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	2.500

- 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 da geçerli olabilir.<sup>237</sup>

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.<sup>238</sup>

**Örnek**<sup>239</sup>: İşletmede duran varlık olarak kullanılmakta olan bir iş makinesinin:

Maliyet (alış) bedeli 100.000 TL,

Yeniden Değerlenmiş Değeri 130.000 TL,

Özkaynaklarda 550-MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabında yer alan değer artışı tutarı ise 30.000 TL'dir.

Amortisman oranı % 20 olduğunda:

<sup>237</sup> Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.22-23

<sup>238</sup> Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>239</sup> Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

Yeniden Değerlenmiş Değeri üzerinden		
hesaplanan amortisman tutarı	(130.000 x %20)	26.000
Maliyet bedeli üzerinden hesaplanan	<u>(100.000 x %20)</u>	<u>20.000</u>
Fark		6.000

570-Geçmiş Yıllar Karları hesabına aktarılabilir Değer Artışı tutarı, en fazla 6.000 TL olabilecektir.

550- Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	6.000
570-Geçmiş Yıllar Karları	6.000

İşletmenin 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 bilanço dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.<sup>240</sup>

**Örnek**<sup>241</sup>: İşletmenin aktifine kayıtlı bulunan makine ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. İşletme bu makineyi 15.000 TL'ye peşin olarak satmıştır.

<b>Maliyet Bedeli</b>	12.000
<b>Birikmiş Amortisman</b>	8.000
<b>Yeniden Değerleme Artışı</b>	2.000

Gerçekleşen bu satış ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	2.000
522.05 Makine Değer Artışı	
570 Geçmiş Yıllar Karları	2.000

<sup>240</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.156

<sup>241</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.156-157

102 Bankalar	15.000
257 Birikmiş Amortismanlar Zararı	8.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	12.000
659 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	11.000
659.01 Makine Satış Karı	

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 aktarılır.<sup>242</sup>

**Örnek**<sup>243</sup>: İşletmenin aktifine kayıtlı bulunan makine ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu makinenin peşin satış bedeli 4.000 TL'dir. İşletme bu makineyi 4.200 TL'ye satmıştır.

<b>Maliyet Bedeli</b>	10.000
<b>Birikmiş Amortisman</b>	4.000
<b>Yeniden Değerleme Artışı</b>	1.000

Gerçekleşen bu satış ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	1.000
522.05 Makine Değer Artışı	
570 Geçmiş Yıllar Karları	1.000

<sup>242</sup> Yükü ve İçerli, a.g.e., s.26

<sup>243</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.157

127 Diğer Ticari Alacaklar	4.200
257 Birikmiş Amortismanlar Zararı	4.000
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	2.000
659.01 Makine Düşüklüğü Zararı	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	10.000
642 Faiz Gelirleri	200

**Özetle:** Yeniden değerlendirme sonucunda değer artışı hesaplanmışsa, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirme sonucunda değer azalışı hesaplanmışsa, MDV değer düşüklüğü olarak doğrudan gider yazılır. Ancak, aynı MDV kalemi için daha önce değer artışı hesaplanmış ve özkaynaklara kaydedilmişse, bu durumda, sonradan hesaplanan değer azalışı, önce özkaynaklardaki değer artışından düşülür, kalan tutar varsa bu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.

**Örnek**<sup>244</sup>: Yeniden değerlendirme sonucu değer artışı tutarı 15.000  
2. Değerleme sonucu değer azalışı tutarı 16.000 ise

Bu durumda kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır:

İlgili MDV Hesabı	15.000
550- Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	15.000
550- Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları	15.000
654-Karşılık Giderleri (-)	1.000
256- MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	16.000

<sup>244</sup>Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

Tersi durumda, yani daha önce değer azalışı zarar olarak muhasebeleştirilmiş ve daha sonra yeniden değerlendirme sonucu değer artışı meydana gelmişse; değer artışı sonucu meydana gelen gelirin, daha önce zarar yazılan kısmı gelir olarak kayıtlara aktarılır. Yani önceki zarar kısmı düzeltilmiş olur, arta kalan bir gelir olur ise, bu kısım özsermaye hesabı içerisinde MDV değer artışı olarak muhasebeleştirilir.<sup>245</sup>

**Örnek<sup>246</sup>:** Yeniden değerlendirme sonucu değer azalışı tutarı 20.000  
2.Değerleme sonucu değer artışı tutarı 25.000 olsun.

Bu durumda kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır:

654-Karşılık Giderleri (-)	20.000	
		256-MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) 20.000
<hr/>		
256-MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	20.000	
İlgili MDV Hesabı	5.000	
644-Konusu Kalmayan Karşılıklar		20.000
550- Maddi Duran Varlık Yeniden Değer Artışları		5.000
<hr/>		

## 2.2.Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

“Envanter kelimesi dilimize Fransızca'dan girmiştir. Fransızca “inventaire” kelimesinin türetildiği Latince “inventarium” kelimesi “saymak, tartmak, ölçmek suretiyle bulunanlar” anlamını ifade etmektedir.<sup>247</sup>

<sup>245</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>246</sup>Selimoğlu R., "TMS/16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Maliyet Yöntemi, Yeniden Değerleme Uygulaması, Muhasebe Kayıtları", 02.11.2011, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/recepse-limoglu/002/>, 27.05.2013

<sup>247</sup>Sevilengül, a.g.e., s.84



Muhasebenin temel ilkelerinden “dönemsellik” kavramına göre işletme faaliyetlerinin belirli dönemler esas alınarak takip etmesi ve sonuçların belirlenmesi gerekir. Dönem içinde sürdürülen faaliyetlere ilişkin kayıtlar ne kadar düzenli yapılırsa yapılsın, dönem sonunda kayıtlardaki durum ile gerçek ekonomik ve finansal durum arasında farklılıklar meydana gelebilir. Bu farklılıkların belirlenmesi ve gerçek ekonomik ve mali yapı konusunda bilgilerin elde edilmesi için, muhasebe sisteminde yer alan hesapların dönem sonunda yeniden kontrol edilerek düzenlemelerin yapılması gerekir.<sup>248</sup>

Muhasebenin temel görevi, işletme faaliyetlerini kayıtlara geçirmek ve dönem sonunda işletme faaliyet sonucunu (kar veya zarar) ortaya çıkarmaktır. Bu aşamada muhasebede dönem sonu işlemlerinin (envanter ve değerleme) gerekliliği ve önemi ortaya çıkmaktadır.<sup>249</sup>

Dönem sonunda düzenlenen genel geçici mizanda yer alan hesapların kalanları işletmenin o dönem içindeki çalışmaları sonucunda özsermayesinde meydana gelen artış ve azalışı tam olarak göstermez. Özsermayedeki değişikliği gösterir duruma getirebilmek için sözü geçen kalanlar ile işletmenin o andaki bütün varlık ve borçlarının gerçek tutarları arasında var olabilecek farkların ortadan kaldırılması gerekir. Bunun sağlanabilmesi de envanter çıkarılmış olmasına bağlıdır.<sup>250</sup>

Çünkü envanter, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ölçmek için, muhasebe kayıtlarından bağımsız olarak işletmenin sahip olduğu varlıkların sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle kontrol edilmesi işlemidir.<sup>251</sup>

Faaliyetleri sürekli olan işletmeler iki türlü envanter kaydı yapmaktadırlar;

- Dönem başı envanteri,
- Dönem sonu envanteri.

---

<sup>248</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.89

<sup>249</sup> Yıldız, a.g.e., s.7

<sup>250</sup> Sevilengül, a.g.e., s.84

<sup>251</sup> Yıldız, a.g.e., s.7

İlk işe başlayan işletmelerde, dönem başı envanteri fiilen yapılan sayım işlemiyle oluşmaktadır. İşletmenin ilk faaliyet yılını takip eden yıllarda fiili sayıma dayanan bir dönem başı envanterine gerek yoktur. Çünkü bir yılın dönem sonu envanteri, onu takip eden yılın dönem başı envanteri olmaktadır. Dönem başı envanteri “açılış envanteri”, “başlangıç envanteri” ve “işe başlama envanteri” olarak da tanımlanmaktadır.<sup>252</sup>

Envanter çalışmalarının yapılacağı zamanlar aşağıdaki gibidir:<sup>253</sup>

- İşe başlama tarihi,
- Dönem sonu,
- Ara bilanço öncesi,
- Tasfiye dönemi başı ve sonu,
- Birleşme dönemi,
- İflas dönemi başı ve sonu.

Envanter iki aşamada gerçekleştirilir. Bu anlamda envanter, “Muhasebe Dışı Envanter” ve “Muhasebe İçi Envanter” olmak üzere iki kısımdır.

**Muhasebe Dışı Envanter:** Defter kayıtlarından bağımsız olarak yapılan, Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda tanımını açıklanan, yılda en az bir kez yapılması mecburi olan envanter “muhasebe dışı envanter”dir.<sup>254</sup>

Muhasebe dışı envanter aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:<sup>255</sup>

- ✓ Hesap mutabakatı sağlama,
- ✓ TL ve yabancı paralı işlemlerde değerlendirme,
- ✓ Aktif hesaplarda değer düşüklüğüne karşılık ayırma,
- ✓ Pasif hesaplarda borç ve gider karşılıkları hesaplama,
- ✓ Amortisman hesaplama,
- ✓ Satışların maliyetini hesaplama,

<sup>252</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.463

<sup>253</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.90

<sup>254</sup> Yıldız, a.g.e., s.9

<sup>255</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.91

- ✓ Alacak ve borç senetlerine reeskont hesaplama,
- ✓ Gelir ve giderlerde dönem ayırımına ait tutar belirleme,
- ✓ Varlıklarda ve kaynaklardaki hesapların tutarlarını belirleme,
- ✓ Vergi mevzuatına ait tutarı belirleme.

Muhasebe dışı envanter, işletmenin sahip olduğu tüm varlık ve kaynakların tek tek saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek yoluyla işletmeye dahil ekonomik değerlerini ( varlıklar ve borçları) kesin ve ayrıntılı olarak belirlemektir.<sup>256</sup>

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebe dışı envanter de varlık ve kaynaklar saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle önce miktar olarak belirlenir, daha sonra kanunlarda belirtilen değerlendirme ölçeklerine göre değerlendirme işlemine tabi tutulur.<sup>257</sup>

**Muhasebe İçi Envanter:** Genel geçici mizan kalanları ile muhasebe dışı envanterle belirlenen gerçek mevcut, alacak borç tutarları arasında çeşitli sebeplerle fark varsa, bu farkın nedenine göre, gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmasından oluşur. Ayrıca dönem içinde işlemlerin defterlere kaydı esnasında yevmiye defteri ve defteri kebir de hatalı kayıtlar yapılmışsa bu hataların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi de bu aşamada yapılır. Kısaca dönem sonunda hem muhasebe hem de kanun çerçevesinde saptanan ilgili kayıtların yapılması işlemidir.<sup>258</sup>

Muhasebe içi envanter aşağıdaki işlemlerden oluşur:<sup>259</sup>

1-Genel geçici mizan hazırlanır.

2-Muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre envanter kayıtları yapılır.

- Varlık ve kaynakların sayım, kontrol ve değerlemesiyle ilgili kayıtlar,
- Dönem içinde yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi,
- Gelir ve gider hesaplarında dönem ayarlaması,
- Unutulan kayıtların yapılması,

---

<sup>256</sup> Sevilengül, a.g.e., s.84

<sup>257</sup> Yıldız, a.g.e., s.9

<sup>258</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.91

<sup>259</sup> Yıldız, a.g.e., s.9-10

- Sonuç hesaplarının kar veya zarar hesabına devredilmesi.

3-Kesin mizan hazırlanır.

4-Mali tablolar düzenlenir.

- Dönem sonu bilançosunun düzenlenmesi,
- Gelir tablosunun düzenlenmesi.

5-Kapanış kayıtları yapılır.

- Yevmiye defterinde kapanış kayıtları,
- Büyük defterde kapanış kayıtları,
- Yardımcı defterde kapanış kayıtları.

**Örnek:** Hesap dönemi sonucu (31 Aralık akşamı) itibariyle düzenlenen genel geçici mizanda Kasa hesabının borç toplamı 2.160.000, alacak toplamı 2.145.000 TL olarak gözükmektedir. Buna göre hesabın borç kalanı, yani kayıtlarda gözükten kasa mevcudu 15.000 TL'dir. Bundan sonra yapılacak iş, kasadaki parayı saymaktır (muhasabe dışı envanter). Eğer sayım sonucu kasada 15.000 TL olduğu tespit edilmişse, kayıtlar ile gerçek durum birbirine uyduğu için, herhangi bir envanter kaydına gerek yoktur. Ancak, kasada sayılan para mevcudu 14.500 TL ise 500 TL kasa açığı var demektir. Bu durumda kayıtların gerçek duruma getirilmesi için envanter kaydı yapılması mecburidir.<sup>260</sup>

Envanter işlemleri yapılmadan işletmenin kesin sonuçları ortaya konulamaz. Bu nedenle, varlıklar ve kaynakların bilanço günündeki gerçek miktar ve değerlerini belirlemek, hesapları gerçek durumları gösterir hale getirebilmek ve işletme sonucunu ortaya koyabilmek için dönem sonu (envanter ve değerlendirme) işlemlerinin yapılması mecburidir.<sup>261</sup>

Değerleme, işletme faaliyetlerine, aktif ve pasiflere anlamlı parasal tutarların aktarılması sürecidir. Başka bir ifadeyle, değerlendirme, değer tahmin edilmesi (değer biçme) işlemidir.<sup>262</sup>

---

<sup>260</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.800-801

<sup>261</sup> Yıldız, a.g.e., s.8

<sup>262</sup> Türker, a.g.e., s.75

Değerleme, envanter işleminin ikinci aşamasıdır. İlk aşamasında sayılan, ölçülen ve tartılan ekonomik kıymetler miktar olarak belirlenir. Envanterin ikinci aşamasında miktar olarak belirlenen bu ekonomik kıymetlerin değerleri saptanır.<sup>263</sup>

Değerlemede kullanılan ölçek ne olursa olsun, tam, doğru ve şimdiki durumda bir bilanço düzenlemek için bu ölçekler ne kadar çoğaltılırsa çoğaltılsın, değerlendirme ölçüsü tek, değişmez ve istikrarlı olmak zorundadır.<sup>264</sup>

Değerleme günü 31 Aralık tarihidir. Yani genel olarak bilanço günüdür. Bir işletmenin tüm varlık, alacak ve borçları bilanço gününde değerlemeye tabi tutulur.<sup>265</sup>

Değerleme yapmada uygulanan usul ve ölçülerin, değerlendirme sonucunu etkilemesi açısından büyük önemi vardır. Değerleme, güdülen amaca göre, çeşitli usul ve ölçüler uygulanmak suretiyle yapılabilir. Değerleme neticesine göre işletmenin dönem başarısı değişebildiğinden, değerlendirme belirli ilke ve esaslara göre yapılır. Değerlemede uygulanacak kuralların temelini ihtiyatlık kavramı oluşturur. Bu ilkeye göre, işletme varlıkları ve faaliyetlerinin sonuçları olduğundan iyi yansıtamayacağı için sermaye korunduğu gibi işletmenin karı yalnız bu dönem oluşan karı gösterir.<sup>266</sup>

## **2.2.1.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No: 1 Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemenin amacı; tebliğin II’ inci bölümünde, “Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve

---

<sup>263</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.92

<sup>264</sup> Türker, a.g.e., s.75

<sup>265</sup> Yıldız, a.g.e., s.11

<sup>266</sup> Türker, a.g.e., s.76

sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.” denilmektedir.<sup>267</sup>

Yapılan düzenlemenin kapsamı ise tebliğin IV’üncü bölümünde; “Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir.” şeklinde açıklanmıştır.<sup>268</sup>

Bu genel düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, kapsam oldukça geniş tutulmuştur. Amacın sadece “vergi için muhasebe” olmadığı ve bütün ticari faaliyetleri kapsadığı, dolayısıyla esas olanın ticari karın saptanması olduğu ve bu amaçla muhasebe tutulması gerektiği kabul edilmektedir. Tebliğin kapsamına giren işletmeler “muhasebe işlemlerini bilgi için muhasebeye yani; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ticari esaslara göre hazırlanan bu Tebliğ hükmüne uygun olarak yürütmek zorundadırlar.”<sup>269</sup>

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği’nde, muhasebe kuralları saptanırken muhasebe dilinin oluşması açısından iki önemli hükme yer verilmiştir. Bunlardan birinci hüküm “V. Yapılan Düzenlemenin Vergi İlişkisi ve Yaptırımı” başlığı altında, ikinci hüküm ise, Muhasebe Usul ve Esasları Bölümünün “III. Mali Tablolar İlkeleri” başlığı altında yer almaktadır.<sup>270</sup>

<sup>267</sup> 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Madde II

<sup>268</sup> 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Madde IV

<sup>269</sup> Başağaç, H. (2006), Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, s.51

<sup>270</sup> Türker, a.g.e., s.63

Tebliğin “V. Yapılan Düzenlemenin Vergi İlişkisi ve Yaptırımı” bölümü, “kapsamdaki işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Ek’inde öngörülen kurallara uygun yürüteceklerdir. Ancak, işletmeler tebliğe uygun düzenlenecek mali tablolardan hareketle, vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.” şeklinde açıklanmıştır.<sup>271</sup>

İkinci hüküm olan “III- Mali Tablolar İlkeleri” bölümünün ikinci paragrafında, “bu düzenlemede yer almayan konularda, Muhasebe Standartlarına uyulacağı kabul edilmiştir. Dolayısı ile, değerlendirme konusunda gerektiğinde, Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının, devreye girebileceği kabul edilmiştir.” denilmektedir.<sup>272</sup>

Bu iki hüküm muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde mevzuatla yapılan düzenlemeleri ikinci plana atmakta esas olarak ekonomik gerçeklere uygun evrensel muhasebe dilini kabul ederek “finansal tabloların tekliğinin” değiştirilemeyeceğini düzenlemektedir. Tebliğ muhasebe standartlarının belirlenerek yayınlanması gereğini ortaya koymuştur. Maliye Bakanlığı bu tebliği ile muhasebe uygulamalarını yönlendirirken, herkesin anlayabileceği, denetlenebilir muhasebe ve denetlenebilir tablolar hedefini ön plana çıkarmış, vergi kaygısını arka planda tutmuştur.<sup>273</sup>

## **2.2.2.Türk Ticaret Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

### **2.2.2.1.Eski Türk Ticaret Kanunu’nda Değerleme Ölçüleri**

Eski TTK’ya göre envanter kavramı “satmak amacıyla alınan veya üretilen mallar ile iptidai direkt ilk madde ve malzeme ve yardımcı malzeme dahil olmak üzere, emtia mevcutların saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle kati bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>274</sup>

<sup>271</sup> 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Madde V

<sup>272</sup> 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Madde III

<sup>273</sup> Türker, a.g.e., s.63

<sup>274</sup> Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 77

Eski TTK’da işletmeye dahil iktisadi kıymetleri değerlendirme ile ilgili düzenlemeleri, “şahıs işletmelerde değerlendirme” ile “sermaye şirketlerinde değerlendirme” olmak üzere iki kısma tabi tutmak mümkündür.<sup>275</sup>

Eski TTK’nın 75. maddesinin 2. fıkrasında şahıs işletmelerinde değerlendirme; “Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur.” hükmüne göre yapılmaktadır.<sup>276</sup>

Sermaye şirketlerinde ise, ortaklar şirketlerin borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı sadece şirkete koydukları sermaye kadar sorumludurlar. Bu sebeple sermaye şirketlerinde yapılacak değerlemeye ilişkin olarak daha katı ve üçüncü kişilerin hak ve çıkarlarını korumaya yönelik özel hükümler bulunmaktadır ve genelde maliyet bedeli tavan değerlendirme ölçüsünü oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, eski TTK’da asgari değer (düşük değer) kuralı esastır.<sup>277</sup>

Eski TTK’da değerlemede dört ölçek mevcuttu:

- a. **Borsa Rayicisi:** Eski TTK madde 75’e göre “... Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesap edilir.” denilmektedir.<sup>278</sup> Yani borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre hesaplanır.<sup>279</sup>
- b. **İtibari Değer:** Eski TTK madde 75’e göre “...Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur.” denilmektedir.<sup>280</sup> Yani, tahsil edilemeyen veya ihtilaflı

---

<sup>275</sup>Türker, a.g.e., s.90

<sup>276</sup>Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 75

<sup>277</sup>Türker, a.g.e., s.90-91

<sup>278</sup> Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 75

<sup>279</sup>Türker, a.g.e., s.91

<sup>280</sup>Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 75



bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesaplanır.

- c. **Maliyet Değeri:** Eski TTK madde 461'e göre, "Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilir..." denilmektedir.<sup>281</sup>

Eski TTK madde 462'ye göre de, "borsada rayici olmayan kıymetli evrak, faiz temettü gibi gelirler ve kıymetlerindeki her hangi bir azalma nazara alınmak suretiyle ve maliyet kıymetlerini geçmemek üzere bilançoya kayıt olunur." denilmektedir.<sup>282</sup>

- d. **Piyasa (Cari ) Fiyatı:** Eski TTK madde 461'e göre, "...Bununla beraber bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir." denilmektedir.<sup>283</sup>

Türk Ticaret Yasası gerçeğe uygun değer kavramını özümseyememiştir. Bunun nedeni olarak da "sahipler" değil "borç verenler" bakış açısını öngördüğü söylenebilir. Sahipler ( pay sahipleri ) bakış açısını Türk Ticaret Kanunu'ndan değil, Sermaye Piyasası Yasa ve tebliğlerinden beklemek daha doğru olacaktır.<sup>284</sup>

#### 2.2.2.2.Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Ölçüleri

Türk ekonomisinde yaşanan önemli gelişmeler, uluslararası piyasaların kurallarına uyumlu, yeni bir Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlanmasını mecburi hale getirmiştir. Bu nedenle, yaklaşık elli yıldan beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldıracak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.<sup>285</sup>

<sup>281</sup>Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 461

<sup>282</sup>Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 462

<sup>283</sup>Eski Türk Ticaret Kanunu Madde 461

<sup>284</sup>Türker, a.g.e., s.91

<sup>285</sup>Özerhan, a.g.e., s.1

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesine göre envanter; "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.

Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

Maddi duran malvarlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar halinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir." şeklinde açıklanmıştır.<sup>286</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 67. maddesine göre Yeni TTK'da envanteri kolaylaştırıcı yöntemlere de yer verilmiştir. "Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.

---

<sup>286</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 66

Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fiziki envanter gerekli değildir.

Faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibariyle düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibariyle değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envantere yapılmasına gerek yoktur.” denilmektedir.<sup>287</sup>

Kanun düzenlenmelerine uymayarak hileli envanter çıkaranlar 200 günden az olmamak üzere adli para cezasına çarptırılacaklardır.<sup>288</sup>

6102 sayılı kanunun 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler finansal tablolarını (münferit ve konsolide) düzenlerken bu kanunun değerlendirme hükümlerini dikkate almak mecburiyetindedirler. Bu değerlendirme hükümleri Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelerdir. Bu değerlendirme ilkeleri kanunun 78 ila 81'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddeler aşağıda belirtilmiştir.<sup>289</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 78. maddesinde finansal tablolarda yer alacak varlıklar ve borçlarla ilgili olarak, Kanun'da belirtilenlerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelerde dikkate alınmak koşuluyla genel değerlendirme ilkeleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

---

<sup>287</sup>Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 67

<sup>288</sup>Gülçin Yıldırım, Şevket Cömert, "**Yeni Türk Ticaret Kanunu Geçiş Sürecinde Muhasebe ve Finansal Raporlama**", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 235, Temmuz 2012, s.3

<sup>289</sup>Yıldırım H., "**6102 Yeni TTK ile 213 VUK Değerleme Esasları ve Vergi Uygulaması**", <http://www.mergemusavirlik.com/tr/6102-yeni-ttk-ile-213-vuk-degerleme-esaslari-ve-vergi-uygulamasi>, 01.05.2013

- a) “Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- b) Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.
- e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.
- f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Standartlarda öngörülen hallerde ve istisnai durumlarda genel değerlendirme ilkelerinden ayrılabilir”.<sup>290</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun “varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri” başlıklı 79. maddesine göre, “duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.” denilmektedir.<sup>291</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun “iktisap ve üretim değerleri” başlıklı 80. maddesine göre, “değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.” denilmektedir.<sup>292</sup>

---

<sup>290</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 78

<sup>291</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 79

<sup>292</sup> Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 80

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 81. maddesine göre değerlemeyi basitleştirici yöntemler, “şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.” şeklinde açıklanmıştır.<sup>293</sup>

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinden de anlaşılacağı gibi varlıklar ve borçlarla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan değerlendirme hükümleri dikkate alınacaktır. Bu standartlara göre asli değerlendirme ölçüsünün gerçeğe uygun değer olduğu ifade edilebilir. Bu ölçünün dışında standartlarda olayın özelliğine göre çeşitli değerlendirme ölçüleri de mevcuttur. Bunlar maliyet bedeli, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri ya da işletmeye özgü değer, itfa edilmiş maliyet bedeli ya da iskonto edilmiş değer, geri kazanılabilir değer, tamamlama derecesi gibidir.<sup>294</sup>

### **2.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Vergi Hukukunda değerlendirme hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiş olup değerlendirme ölçüleri ve bunların mahiyetleri VUK 258-268. maddelerinde; iktisadi kıymetlerin her birinin hangi ölçüyle değerlendirileceği VUK'un 269-330. maddelerinde açıklanmıştır. Böylece vergi alacağının saptanmasında ödevlilere subjektif değerlendirme imkanı tanınmayıp, objektif değerlendirme esası sunulmuştur.<sup>295</sup>

VUK'da değerlendirme kavramı; “Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.” biçiminde ifade edilmektedir.<sup>296</sup>

---

<sup>293</sup>Yeni Türk Ticaret Kanunu Madde 81

<sup>294</sup>Yıldırım H., "6102 Yeni TTK ile 213 VUK Değerleme Esasları ve Vergi Uygulaması", <http://www.mergemusavirlik.com/tr/6102-yeni-ttk-ile-213-vuk-degerleme-esaslari-ve-vergi-uygulamasi>, 01.05.2013

<sup>295</sup>Türker, a.g.e., s.76-77

<sup>296</sup>Vergi Usul Kanunu Madde 258

Bu tanımdan anlaşılacağı gibi envanteri yapılan iktisadi değerlerin tutar olarak ifade edilmesi değerlendirme kavramını tanımlamaktadır. Her iktisadi değer değerlendirilmesinde farklı değerlendirme ölçütleri kullanılır.<sup>297</sup>

Vergi hukuku açısından değerlendirme vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kesin ve objektif esaslara dayanmaktadır. Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi varlıkların değerlendirilmesinde uygulanacak temel değerlendirme ölçütleri VUK 239'de yer almıştır. Ancak bu madde de belirtilenler dışında VUK'un diğer maddeleri ile ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş olan ilave bazı değerlendirme ölçütleri de mevcuttur.<sup>298</sup>

VUK'un 260. maddesine göre "değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlendirmek caizdir." denilmektedir.<sup>299</sup> Yani değerlendirme günü iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı saptanmıştır. Buna göre işletmeye ait iktisadi kıymetlerin bilanço gününde değerlendirmelerinin yapılması gerekmektedir.<sup>300</sup>

Vergi Usul Kanunu, her iktisadi varlığın hangi değerlendirme ölçütü ile değerlendirileceğini açık bir şekilde tespit etmiştir. Bu nedenle mükellefler kişisel görüş ve isteklerine uygun şekilde değerlendirme ölçütünü değiştiremezler.<sup>301</sup>

VUK'un 261. maddesine göre değerlendirme, "iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçütlerden biri ile yapılır."<sup>302</sup>

- ❖ Maliyet bedeli,
- ❖ Borsa rayici,
- ❖ Tasarruf değeri,
- ❖ Mukayyet değeri,
- ❖ İtibari değeri,

<sup>297</sup>Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.64

<sup>298</sup>Türker, a.g.e., s.77

<sup>299</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 260

<sup>300</sup>Ceylan Y., "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi", 09.04.2008, <http://mesutyigit.com/>, 28.05.2013

<sup>301</sup>Yıldız, a.g.e., s.11

<sup>302</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 261

- ❖ Vergi değeri,
- ❖ Rayiç bedel,
- ❖ Emsal bedeli ve ücreti”.

### 2.2.3.1.Maliyet Bedeli

Maliyet; satın alınan veya işletmede üretilen mallarla ilgili olarak satın alma veya üretim maliyetini ifade eder.<sup>303</sup>

VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>304</sup>

Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, maliyet bedeli bir varlığın sahibine mal oluş tutarıdır. Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin edinilmesi için yapılan tüm giderleri içerir. Bir şeyi edinmek iki şekilde olabilir. Satın almak ya da kendi kendine üretmek. Ticari işletme olarak düşünüldüğünde işletme faaliyetleri için ihtiyaç duyulan iktisadi kıymetler ya işletme dışından satın alınacak, ya da işletme içinde üretilecektir.<sup>305</sup>

Madde hükmünde belirtilen giderler; satın alınan mal, hammadde, malzeme ve yarı mamullerin maliyet bedeli, bunların satın alınması için ödenen veya borçlanılan paralarla, mağazaya girişine kadar yapılan nakliye, komisyon, sigorta, gümrük gibi ödemelerin toplamından oluşmaktadır.<sup>306</sup>

VUK 275. maddesine göre, “işletme içinde imal edilmek suretiyle iktisap edilen kıymetlerin maliyet bedeline ise şu unsurlar girer:<sup>307</sup>

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,

---

<sup>303</sup> Türker, a.g.e., s.78

<sup>304</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 262

<sup>305</sup> Türker, a.g.e., s.78

<sup>306</sup> Yıldız, a.g.e., s.12

<sup>307</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 275

- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, (bu payın hesaplanması hemen hemen imkansız olduğu için genellikle önceki yılların tecrübelerine göre tespit edilen dağıtım anahtarları ve oranlarından yararlanır.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse.”

Genel idare giderlerinden üretilen mala düşen payın maliyete ilave edilip edilmemesi hususunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Bunun sebebi, genel idare giderlerinden üretilen mala düşen payı tespit etmekteki zorluktur.<sup>308</sup>

VUK’a göre maliyet bedeli ile şu iktisadi kıymetler değerlendirilir:

- ✓ Gayrimenkuller (VUK madde 269)
- ✓ Gayrimenkullerin mütemmim cüz ve teferruatları (VUK madde 269)
- ✓ Tesisat ve makineler (VUK madde 269)
- ✓ Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK madde 269)
- ✓ Gayri maddi haklar (VUK madde 269)
- ✓ Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya (VUK madde 273)
- ✓ Zirai mahsuller (VUK madde 276)
- ✓ Hayvanlar (VUK madde 277)

VUK’un 270. maddesine göre gayrimenkullerde, “maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka aşağıda yazılı giderler girmektedir.

- ❖ Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- ❖ Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.”<sup>309</sup>

Maliyet bedeline; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerinin dahil edilmesi veya genel giderler

<sup>308</sup> Türker, a.g.e., s.78

<sup>309</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 270



arasında göstermesi hususunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Yani istenirse doğrudan gider yazılabilir, istenirse maliyete ilave edilebilir.<sup>310</sup>

Türk ve yabancı hisse senedi ve tahviller alış bedeli ile değerlenir.<sup>311</sup> Bunun dışında kalan her türlü menkul kıymetler borsa rayiciyle değerlenir.<sup>312</sup>

Alış bedeli, iktisadi kıymetin alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan miktardır. Maliyet bedelinden farkı, alış bedelinin fatura tutarı dışındaki giderleri (komisyon, faiz vs.) kapsamamasıdır.<sup>313</sup>

### 2.2.3.2.Borsa Rayici

Borsa rayici, değerlemeye konu teşkil eden iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki borsa fiyatıdır.<sup>314</sup>

VUK'un 263. maddesine göre, borsa rayici, "gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder." şeklinde açıklanmıştır.<sup>315</sup>

VUK'a göre, yabancı para ve yabancı para üzerinden borç ve alacakların değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde yabancı para borsası olmadığından dolayı, borsa rayici yerine Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kurlar üzerinden değerlendirme yapılmaktadır.<sup>316</sup>

#### VUK'a göre Borsa Rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- ❖ "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış

<sup>310</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.76

<sup>311</sup> Yıldız, a.g.e., s.12

<sup>312</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.465

<sup>313</sup> Yıldız, a.g.e., s.12

<sup>314</sup> Yıldız, a.g.e., s.12

<sup>315</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 263

<sup>316</sup> Yıldız, a.g.e., s.12

bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler (hazine bonosu, devlet tahvili, özel sektör tahvili vb.),<sup>317</sup>

❖ Yabancı paralar ve yabancı paralar cinsinden senetli ve senetsiz alacaklar”.<sup>318</sup>

Yabancı paralara ilişkin değerlendirme esasları, yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar içinde geçerlidir. Bunlardan vadesi gelmemiş senetli alacak ve borçlar değerlendirme günündeki değeri ile belirlenebilirler. Senette faiz oranı belirtilmemişse; değerlemeye, değerlendirme gününde geçerli olan, Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.<sup>319</sup>

### 2.2.3.3. Tasarruf Değeri

VUK’un 264. maddesine göre, tasarruf değeri, “bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>320</sup>

Ancak bu değer kişinin subjektif görüşlerine göre değil, Kanun’un belirttiği objektif esaslara göre belirlenir. Tasarruf değerinde kesin bir açıklık yoktur. Bir iktisadi kıymetin belli bir tarihte sahibi için arz ettiği değeri etkileyen direkt ve indirekt birçok neden vardır. Bu sebeple bir iktisadi kıymetin belli bir tarihte ifade ettiği değer kişilere göre farklılık gösterir ve değişkendir.<sup>321</sup>

Senede bağlı alacaklar ile senede bağlı borçlar tasarruf değeri ile değerlendirilir. Senetlerin tasarruf değerleri, değerlemenin yapıldığı tarihteki peşin değerleridir. Senetlerin peşin değerinin belirlenmesi reeskont işlemleri yardımıyla olur.<sup>322</sup> Reeskont tutarını hesaplamak için senedin üzerinde belirtilmiş faiz oranı varsa bu oran; belirtilmemişse, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nın resmi iskonto oranı esas alınır.

<sup>317</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 279

<sup>318</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 280

<sup>319</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s. 465

<sup>320</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 264

<sup>321</sup> Türker, a.g.e., s.81

<sup>322</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.465

Değerleme günü ile senedin vade tarihi arasındaki sürenin faiz oranıyla çarpılmasıyla bulunan miktar senette yazılı değerden indirilerek değerleme gününün tasarruf değeri bulunur. Tasarruf değeri uygulanması isteğe bağlı bir ölçü olmakla beraber, bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri açısından bu kuruluşların alacak ve borçları yönünden tasarruf değeri ölçüğünün uygulanmasını mecburi kılmıştır.

Tasarruf değerinin, vergi hukukunda sadece şüpheli hale gelmiş alacakların değerlemesinde, yani şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında uygulama alanı mevcuttur.<sup>323</sup>

VUK'un 323. maddesine göre, "şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir." denilmektedir.<sup>324</sup>

#### 2.2.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer

VUK'un 265. maddesine göre, mukayyet değer, "bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir." şeklinde ifade edilmiştir.<sup>325</sup>

İktisadi kıymetlerin mukayyet değerinin saptanması için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. Çünkü iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında görülen tutar mukayyet değeridir.<sup>326</sup>

##### Mukayyet değerinin uygulanacağı kıymetler şunlardır:

- Senetsiz alacaklar,
- Aktifleştirilen ilk kuruluş ve taazzuv giderleri, peştamallıklar,
- Aktif geçici hesap kıymetleri,
- Pasif geçici hesap kıymetleri,<sup>327</sup>
- Senetli alacaklar (istenirse),
- Karşılıklar,

---

<sup>323</sup> Türker, a.g.e., s.81-82

<sup>324</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 323

<sup>325</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 265

<sup>326</sup> Türker, a.g.e., s.82

<sup>327</sup> Yükü, "Finansal Muhasebe", s.77

- Borçlar (senetli alacak ve borçlar tasarruf değeri ölçęi seçilmemişse kayıtlı değeri ile değeri),
- Gelir tahakkukları,
- Peşin tahsil edilmiş gelirler,
- Henüz ödenmemiş giderler,
- Amortismanlar,
- Erken ödenmiş giderler.<sup>328</sup>

GVK ve KVK hükümlerine göre ayın olarak yapılan bağış ve yardımlar da mukayyet değeri ile değeri.<sup>329</sup>

### 2.2.3.5. İtibari (Nominal) Değeri

VUK'un 266. maddesine göre, itibari değeri, "her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri." şeklinde ifade edilmiştir.<sup>330</sup>

İtibari değeri, nominal değeri olarak da tanımlanmaktadır. Madde hükmünde her nevi senet denilirken bono, çek, poliçe gibi kambiyo senetleriyle birlikte ülke parası da kastedilmiştir. Ayrıca ülke parasının üzerinde yazılı değeri onun itibari değeri göstermektedir. Üzerinde bir değeri yazılı olan her türlü kıymetli evrak itibari değeri ile değeri lenmez. Nominal değeri kıymetli evraklar için oldukça objektif ve gerçekçi bir değeri leme ölçüsüdür.<sup>331</sup>

#### İtibari değeri le değeri lenecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- ✓ Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç),
- ✓ İşletmelerin ihraç ettikleri tahviller,<sup>332</sup>
- ✓ Eshamlı şirketlerce ihraç edilen hisse senetleri,
- ✓ Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller,

---

<sup>328</sup> Türker, a.g.e., s.82-83

<sup>329</sup> Yükü, "Finansal Muhasebe", s.77

<sup>330</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 266

<sup>331</sup> Türker, a.g.e., s.83

<sup>332</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.466

İtibari değer ölçüsü bu şirket ve müesseselerin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahvilleri için kendi yönlerinden kendi değerlemelerinde uygulayacakları değerlendirme ölçüsüdür. Buna karşılık iktisadi işletmelere dahil, başka şirketlere ait esham ve tahvilatın değerlendirme ölçüsü alış bedelidir. İtibari değer ölçüsü ayrıca veraset ve intikal vergisi uygulamasında mükelleflerce yapılan değerlemede, tahvilat ve borsa rayici olmayan hisse senetleri için esas alınır.<sup>333</sup>

#### 2.2.3.6. Vergi Değeri

VUK'un 268. maddesine göre, vergi değeri, "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir." şeklinde ifade edilmektedir.<sup>334</sup>

Emlak Vergisi Kanunu'na göre, bina ve arazinin rayiç bedeli beyan günündeki normal alım satım bedelidir. Görüldüğü gibi vergi değeri bina ve arazinin emlak vergisi matrahına esas teşkil eden değeridir. Emlak Vergisi Kanunu bina ve arazinin rayiç değerinin bu Kanun'un ilgili hükümlerine göre saptanan asgari beyan değerinin altında olmayacağını ifade etmiştir. Bu durumda bir bina ve arazinin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi değeri de bu asgari beyan değerlerinin altında olmayacaktır. Vergi yükümlüsü bu asgari değer üzerinde herhangi bir değer belirlemede serbesttir.<sup>335</sup>

Vergi değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler: değerlendirme ölçüsü belirtilmemiş veya değerlendirme ölçüsüne göre değerlemesi mümkün olmayan bina ve arazilerdir.<sup>336</sup>

Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin maliyet değeri bilinmeyen gayrimenkullerin normal değerlendirme ölçüsü de vergi değeridir.<sup>337</sup>

---

<sup>333</sup> Türker, a.g.e., s.83-84

<sup>334</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 26

<sup>335</sup> Türker, a.g.e., s.84

<sup>336</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.79

<sup>337</sup> Türker, a.g.e., s.84

### 2.2.3.7. Rayiç Bedel

VUK'un Mükerrer 266. maddesine göre, rayiç bedel, "bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir." şeklinde ifade edilmektedir.<sup>338</sup>

Buradaki normal alım satım değeri, değerlendirme gününde normal bir piyasada, alıcı ve satıcının kararlaştırdıkları muhtemel alım satım bedelidir.<sup>339</sup>

Bir başka ifadeyle rayiç bedel, iktisadi kıymetin normal piyasa değeridir. Rayiç bedel, özellikle veraset ve intikal vergisiyle emlak vergisi uygulamalarında önem kazanan bir değerlendirme ölçüsüdür.<sup>340</sup>

Rayiç bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler: Veraset ve intikal vergisi uygulamasında gayrimenkuller, menkul mallar ve gemilerdir.<sup>341</sup>

### 2.2.3.8. Emsal Bedel ve Emsal Ücret

VUK'un 267. maddesine göre, emsal bedeli, "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde ifade edilmektedir.<sup>342</sup>

Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi emsal bedeli, değerlendirme konusu malın değerinin aynı cins ve neviden malların bedellerine kıyas edilmesi suretiyle, hesaben bulunan bir değerdir. Başka bir anlatımla değerlendirme konusu malın emsal değeri, emsalinin değerlendirme günündeki piyasa veya satış değeridir.<sup>343</sup>

Emsal bedeli; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre tayin edilmektedir.

---

<sup>338</sup> Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 266

<sup>339</sup> Yıldız, a.g.e., s.13

<sup>340</sup> Türker, a.g.e., s.84

<sup>341</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.78

<sup>342</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 267

<sup>343</sup> Türker, a.g.e., s.85

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

**İkinci sıra:** (Maliyet bedeli esası) 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.

**Üçüncü sıra:** (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.”<sup>344</sup>

Buna göre emsal bedel uygulaması şöyledir:

- ✓ Gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi gerekir. (Örneğin; işletmeye bağışlanan bir emtianın gerçek değerinin belli olmaması ve işletme tarafından bilinmemesi halinde emsal değeri ile değerlendirilir.)
- ✓ Gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. (Örneğin; işletmede imalat süreci sonunda arta kalan hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların, normal olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekirse de bu ölçü ile tam ve doğru olarak değerlendirilmesinin mümkün olmayacağı bir gerçektir. Malın değerinin tam ve doğru olarak tespitine imkan bulunmayan buna benzer hallerde de yine emsal bedeli ölçüsüne başvurulabilir.)

---

<sup>344</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 267

Ancak burada dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta vardır. VUK'un emsal bedeli ölçüsüne ilişkin hükmünü aynı kanunun 289. maddesi hükmü ile birlikte değerlemek gerekmektedir.<sup>345</sup>

VUK'un 289. maddesinde özel haller belirtilmiştir. Buna göre, "değerleme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." denilmektedir.<sup>346</sup>

**Emsal bedelin uygulanacağı durumlarla ilgili kanunlarda yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:**

- ✓ "Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)"<sup>347</sup>
- ✓ "Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir."<sup>348</sup>
- ✓ "Gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde, ayın olarak tespit edilen kiralar ile, bedelsiz olarak başkalarının intifaina (kullanım hakkına) bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin tespitinde emsal kira bedeli uygulanır."<sup>349</sup>
- ✓ Mükelleflerce ayın olarak yapılan bağış ve yardımların gelir vergisi mükellefleri için mukayyet değeri bilinmiyor ise, kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet

---

<sup>345</sup> Türker, a.g.e., s.85-86

<sup>346</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 289

<sup>347</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 41/1

<sup>348</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 63/5

<sup>349</sup> Gelir Vergisi Kanunu Madde 73



ve mukayyet değeri bilinmiyor ise bir yardım ve bağışın emsal bedelle değerlendirilmesi gerekir.<sup>350</sup>

- ✓ “Kurumlar vergisi mükellefleri açısından, örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde, faiz ve komisyonlarla ödünç para alıp vermede, aylık, ikramiye ve ücret ve benzeri ödemede bulunursa, bunların yerine emsal bedel dikkate alınır.”<sup>351</sup>
- ✓ Kurumların tasfiyesi ve servet değerinin tespiti ile ilgili olarak, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler, dağıtımın, satımın, devrin veya iadenin yapıldığı günün emsal bedeli ile değerlendirilir.<sup>352</sup>
- ✓ “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun uygulanması açısından, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Bedelin emsal bedeline veya ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe açıklanmadığı hallerde de matrah emsal bedeli veya emsal ücretidir.”<sup>353</sup>

---

<sup>350</sup> Türker, a.g.e., s.88

<sup>351</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 17

<sup>352</sup> Türker, a.g.e., s.88

<sup>353</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 27

**Tablo 1:** Değerleme Ölçüleri Tablosu <sup>354</sup>

Hesap No	Hesap	Hesap Detayı	Değerleme Ölçüsü
250	Arazi ve Arsalar	Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli
251	Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli
252	Binalar	Binalar	Maliyet Bedeli
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli
254	Taşıtlar	Taşıtlar	Maliyet Bedeli
255	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Maliyet Bedeli
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli
		Binalar	Maliyet Bedeli
		Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli
		Taşıtlar	Maliyet Bedeli
		Demirbaşlar	Maliyet Bedeli
		Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Bedel
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		Mukayyet Bedel
259	Verilen Avanslar	Döviz	Kur Değerlemeli Mukayyet Bedel
		TL	Mukayyet Bedel

<sup>354</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.82

## 2.2.4. Sermaye Piyasası Kanun'una Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Sermaye Piyasası Kanunu, 28 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Kanunla Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilmiştir.

SPK' nın 4. bölümü Kurul' a ilişkin hükümleri düzenlemektedir. SPK' nın ilgili madde hükmü ile Kurul' a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir. Bunlardan birisi de kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte karar almak; özellikle bilanço, kar ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar belirlemek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır. Sermaye Piyasası Kurulu bu amaçla birçok tebliğ ve yönetmelik yayımlamıştır.<sup>355</sup> Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu örgütü içinde muhasebe standartları dairesi kurulmuştur.<sup>356</sup>

Kurul, 15.11.2003 tarihinde, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını (UMS/UFRS) baz alarak "Seri: XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile 33 adet standart yayımlamıştır. Söz konusu Tebliğ hükümlerine, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler tabi bulunmaktadır.

UMS/UFRS'lerin dünya genelinde kabulü yönündeki çalışmalar nedeniyle, UMS'lerde önemli değişiklikler yapılmış ve yeni UFRS'ler yayımlanmıştır. UMS/UFRS'lerdeki söz konusu değişim dikkate alınarak, Seri:XI, No:25 Tebliğine 21.12.2004 tarihinde "Seri:XI, No:27 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile eklenen Ek Madde 1 uyarınca, finansal tablo ve rapor ile dipnot formatları dahil Tebliğ'in 5'inci maddesi uyarınca Kurulca yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin UMS/UFRS'leri uygulamalarının, Tebliğ'de öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Bu

<sup>355</sup> Yahya Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996, s.39

<sup>356</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.6

suretle, dileyen işletmelerin finansal tablolarını Seri: XI, No: 25 Tebliği hükümleri yerine UMS/UFRS'lere göre düzenlemelerine imkan tanınmıştır.

Bu defa, Kurulca güncel UMS/UFRS'ler, Avrupa Birliği'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar ile yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Seri: XI, No:25 Tebliği'ni yürürlükten kaldıran "Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>357</sup>

Buna göre işletmeler, 01.01.2008 tarihinden itibaren Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS / UFRS'leri uygulayacaklardır. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan Türkiye Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe / Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınabilecektir.<sup>358</sup>

---

<sup>357</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, "**Seri: XI, No: 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Hakkında Basın Duyurusu**", 09.04.2008,

<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c>, 28.05.2013

<sup>358</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.8

# BÖLÜM 3-MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

## 3.1.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

### 3.1.1.Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirme İlkeleri

TMS 16, muhasebeleştirmede nelerin maddi duran varlıkları meydana getirdiğine ilişkin tespit yapmamıştır. Muhasebeleştirme ilkelerinin uygulanmasında her işletme için kendine özgü koşulların dikkate alınması istenmektedir. TMS 16 bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablolara kaydedilebilmesi için iki şartın oluşmasını yeterli bulmakta ve istemektedir.<sup>359</sup>

**Aktife alma:** Buna göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti,

- ✓ Varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- ✓ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,<sup>360</sup>

koşullarının sağlanması durumunda maddi duran varlık olarak finansal tablolara yansıtılacaktır.<sup>361</sup>

---

<sup>359</sup> Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.2

<sup>360</sup> Uğur Kaya, a.g.e., s.7

<sup>361</sup> Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.2

Buna göre, kullanılması neticesinde ortaya çıkan ekonomik yararların işletmeye aktarılması söz konusu olmayacaksa (örneğin bir kamu kurumuna bağışlanmak üzere iktisap edilen bir araçta olduğu gibi) iktisap edilen varlığın “maddi duran varlık” olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayacaktır.<sup>362</sup>

**Bir yıldan daha uzun süre kullanılabilir yedek parça ve malzeme:** Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda takip edilir ve kullanıldığında gelir tablosuna aktarılır.<sup>363</sup> Ancak bu yedek parça ve malzemenin bir dönemden fazla kullanılacağı öngörülüyor ise bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilip muhasebeleştirilir ve amortisman yolu ile gidere dönüştürülür.<sup>364</sup> Örneğin, bir fotokopi makinesinin önemli bir parçası olan dram, fotokopi makinesine monte edildiği zaman yedek parça olarak stoklardan çıkarılarak demirbaşlar hesabında yer alan fotokopi makinesinin maliyetine eklenir.<sup>365</sup>

**Tek duran varlığa özgü yedek parça ve malzeme:** Kullanma süresi bir yıldan daha uzun olmayan ancak sadece bir maddi duran varlık için kullanılabilir olan yedek parça ve bakım malzemeleri, o duran varlığa özgü bir yatırım oluşu göz önünde tutularak, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilirler. Ancak, bu malzemelerin maliyeti kullanıldıklarında bir defada gider yazılır.<sup>366</sup>

UMS 16'nın muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir.<sup>367</sup> Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri kapsar.<sup>368</sup>

---

<sup>362</sup>Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.1

<sup>363</sup>Yıldıztekin, a.g.e., s.260

<sup>364</sup>Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, "TMS ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", 13.baskı, İstanbul, İSMMMO, 2007, s.315

<sup>365</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.20

<sup>366</sup>Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s. 315

<sup>367</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>368</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.2

### 3.1.1.1.Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir.<sup>369</sup> Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, mevcut 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 lazım olabilir.<sup>370</sup> Örneğin, bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme, ilgili tesis düzenlemeleri olmadan kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.<sup>371</sup>

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.<sup>372</sup>

### 3.1.1.2.Sonraki Maliyetler

**Tamir Bakım (Günlük Bakım) Maliyetleri:** Maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosuna yansıtılırlar.<sup>373</sup> İşçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri bu tür maliyetlere örnek olarak verilebilir.<sup>374</sup>

**Yenileme Maliyeti:** Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli sürelerle yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım

---

<sup>369</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.260

<sup>370</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s. 232

<sup>371</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.317

<sup>372</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.260-261

<sup>373</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.147

<sup>374</sup> Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.2

sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü boyunca birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir.<sup>375</sup>

Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için de elde edilebilir.<sup>376</sup>

Yenilenen bu parçaların gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve söz konusu bu parçanın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumlarında, bu parçanın maliyetini olduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine ekleyerek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri ise bilançodan çıkarılır.<sup>377</sup>

**Düzenli Arıza Kontroller:** Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçalarının yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir.<sup>378</sup>

Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilir.<sup>379</sup> Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkarılır.<sup>380</sup>

Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında mevcut olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap

---

<sup>375</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>376</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.20

<sup>377</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.3

<sup>378</sup>Yıldıztekin, a.g.e., s.261

<sup>379</sup>Elidolu S., "Yeni TTK ile Birlikte Türkiye Muhasebe Standartları", 28.05.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>, 01.05.2013

<sup>380</sup>Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.18



veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.<sup>381</sup>

### 3.2.Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde en önemli hususlar aşağıdaki gibidir:

- ❖ Duran varlıkların muhasebeleştirilmelerinde esas alınacak değerin belirlenmesi,
- ❖ Duran varlıkların muhasebeleştirilme tarihinin belirlenmesi.<sup>382</sup>

Duran varlıklar, satın alındıklarında maliyet bedelleri ile, işletme tarafından üretildiklerinde ya da inşa ettirildiklerinde üretim bedelleri üzerinden muhasebeleştirilir.<sup>383</sup>

VUK’un 270. maddesine göre, duran varlıkların satın alınmasında yapılan noter, tapu, mahkeme, değer takdiri, komisyon, tellaliye gider ve harçları maliyet değerine eklemek veya genel giderler arasında göstermede işletmeler serbesttir.<sup>384</sup> Bu giderler dışında kalan gümrük vergisi, taşıma ve montaj giderleri ile duran varlıkların kullanılabilir duruma gelmeleri için yapılan bütün giderler duran varlıkların maliyet öğeleridir.<sup>385</sup>

Maddi duran varlıkların edinilmesi için kredi kullanılması halinde, alınan kredilere ilişkin faizler ve varsa kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olanı maliyet bedeline eklenir. Daha sonraki dönemlere ait olanlar ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.<sup>386</sup>

---

<sup>381</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.21

<sup>382</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi", s.238

<sup>383</sup> Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, "**Genel Muhasebe**", 9.baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2010, s.189

<sup>384</sup> Yıldız, a.g.e., s.158

<sup>385</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.255

<sup>386</sup> Ali Alagöz, N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, "**Genel Muhasebe**", 2.baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2012, s.389

Maddi duran varlıkların edinilmesinden sonra yapılan bakım-onarım giderleri varlığın maliyetine ilave edilmez. Ancak, kapasitesini artıran ya da verimini artıran harcamalar ile üretilen mal veya hizmet kalitesini artıran harcamalar varlığın maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla gidere dönüştürülür.<sup>387</sup>

Bir işletme duran varlık olarak elde ettiği makine ve tesisatı kendi imal etmişse, bu duran varlığın muhasebeleştirilmesinde imal edilme maliyeti esas alınır. Duran varlıklar kapsamına giren binalar ve gemiler işletme tarafından inşa ediliyorsa inşaat maliyetleri ile aktifleştirilirler.<sup>388</sup>

Duran varlıkların maliyetlerinin saptanması kadar muhasebeleştirilme tarihi de önemlidir. Buna göre söz konusu duran varlık hangi amaçla elde edilmişse o amaçla fiilen işletmede kullanılmaya başlandığı tarihte muhasebeleştirilir.<sup>389</sup> Bu bakımdan herhangi bir aktif değer için ilgili duran varlıklar hesabında yer alması için kullanılmaya hazır duruma getirilmeleri ve fiilen kullanılmaları esastır. Bundan ötürü işletmenin satın aldığı bir makine, işletme tarafından teslim alındığında kullanılmaya hazır halde değilse, bununla ilgili olarak yapılan harcamalar “geçici hesaplar” arasında yer alan “Yapılmakta Olan Yatırımlar” veya “Diğer Duran Varlıklar” grubunda muhasebeleştirilirler.

❖ **Arazi ve arsalar** satın alma maliyetiyle muhasebeleştirilirler.<sup>390</sup>

**Örnek** <sup>391</sup>: a) Kamelya Tarım işletmesi 07.08.2010 tarihinde 500.000 TL’ye bir arsa satın almış, karşılığında A Bankasındaki mevduattan ödenmek üzere 300.000 TL tutarlı bir çek vermiş, kalanı için borçlanmıştır. İşletme bu arsanın satın alınması için tapu ve noter harcı olarak 10.000 TL ödemiştir.

---

<sup>387</sup> Acar ve Tetik, a.g.e., s.189

<sup>388</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.255

<sup>389</sup> Yıldız, a.g.e., s.158

<sup>390</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.255-256

<sup>391</sup> Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, "Genel Muhasebe", 9.baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2010, s.190-191

a)	07.08.2010		
250 Arazi ve Arsalar		500.000	
	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		300.000
	336 Diğer Çeşitli Borçlar		200.000
Arsa satın alınması			

b)	07.08.2010		
250 Arazi ve Arsalar		10.000	
	100 Kasa		10.000
Arsa alınması için yapılan masraflar			

Yukarıdaki kayıta, tapu ve noter harçları maliyete ilave edilmiştir. Ancak bu harcamalar istenirse dönem gideri olarak da muhasebeleştirilir. Bu durumda her iki örnek birlikte aşağıdaki gibi olur.

	30.09.2010		
250 Arazi ve Arsalar		500.000	
770 Genel Yönetim Giderleri		10.000	
	100 Kasa		10.000
	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		300.000
	336 Diğer Çeşitli Borçlar		200.000

❖ **Yer altı ve yer üstü düzenleri** edinildiklerinde, elde etme maliyetiyle muhasebeleştirilir.<sup>392</sup> İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında muhasebeleştirilir ve bu hesapta oluşan maliyet tutarı, inşaat tamamlanınca “Yer Üstü Düzenleri” hesabına aktarılır.<sup>393</sup>

<sup>392</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.330

<sup>393</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.262

**Örnek** <sup>394</sup> : Çim Tur işletmenin 20.09.2010 tarihinde, arazisi içinde bir bahçe düzenlemesini 120.000 TL maliyetle tamamlamış ve ilgili hesaba aktarmıştır.

20.09.2010

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	120.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	120.000
Bahçenin ilgili aktif hesaba alınması	

❖ İşletme tarafından inşa edilen **binalar** inşaat maliyetleri ile muhasebeleştirilirler.

**Örnek** <sup>395</sup>: 300.000.000 TL'ye peşin bedelle bina satın alınmıştır. Ayrıca; binanın arsası için de 90.000.000 TL'si ile KDV'si peşin ödenmiştir. KDV oranı % 18'dir.

Bu satın alma sırasında yapılan noter vb. harcamalar 40.000.000 TL'dir. Bu giderlerin 10.000.000 TL'si arsaya düşen paydır. Toplam giderlerin 30.000.000 TL'si KDV'ye tabidir.

Bu işlem iki türlü muhasebeleştirilir.

*Birinci durum:*

252 Binalar	430.000.000
191 İndirilecek KDV	75.600.000
100 Kasa	505.600.000

*İkinci durum:*

252 Binalar	390.000.000
191 İndirilecek KDV	70.200.000
100 Kasa	460.200.000

<sup>394</sup> Acar ve Tetik, a.g.e., s.191

<sup>395</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.259

770 Genel Yönetim Giderleri	40.000.000	
191 İndirilecek KDV	5.400.000	
	100 Kasa	45.400.000

- ❖ **Tesis, makine ve cihazlar** alış maliyeti ile muhasebeleştirilirler. Alış maliyeti, makinenin alış fiyatı ile gümrük vergileri, taşıma sırasındaki sigorta giderleri, taşıma ve montaj giderlerinden meydana gelmektedir.<sup>396</sup>

**Örnek<sup>397</sup>** : 500.000.000 TL'lik bir makine peşin bedelle satın alınmıştır. Makine için ödenen gümrük vergileri, taşıma ve montaj giderleri 70.000.000 TL'dir. Bu tutarlara ait KDV peşin ödenmiştir. (KDV oranı % 18)

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	570.000.000	
191 İndirilecek KDV	102.600.000	
	100 Kasa	672.600.000

- ❖ **Taşıt araçları** alış maliyeti ile kaydedilirler. Taşıt aracının maliyeti, alış fiyatı ile ödenen gümrük vergileri ve taşıma giderlerinden meydana gelir.<sup>398</sup>

**Örnek<sup>399</sup>**: 5.000 TL taşıt bedeli, 900.000 TL KDV, noter, taşıt alım vergisi ve diğer gider olarak da 1.500 TL nakit ödenerek bir kamyonet satın alınmıştır.

254 Taşıtlar	6.500	
191 İndirilecek KDV	900	
	100 Kasa	7.400

<sup>396</sup> Ümit Ataman, "Genel Muhasebe Cilt 1: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri", 8.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2010, s.220

<sup>397</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.261

<sup>398</sup> Ataman, a.g.e., s.221

<sup>399</sup> Alagöz, Atabey ve Parlakkaya, a.g.e., s.394

Noter, taşıt alım vergisi ve diğer giderlerin dönem gideri kaydedilmesi halinde;

254 Taşıtlar	5.000	
191 İndirilecek KDV	900	
770 Genel Yönetim Giderleri	1.500	
	100 Kasa	7.400

- ❖ **Demirbaşların** muhasebeleştirilmesinde alış maliyeti esas alınır. Alış maliyeti, alış fiyatı ile özel giderlerin toplamıdır. Demirbaş özel giderleri, komisyon, taşıma ve benzeri giderlerdir. İşletme tarafından imal edilen demirbaşlarda, imal maliyeti alış maliyeti olarak kabul edilir.<sup>400</sup>

VUK'a göre belli bir değer altındaki demirbaşlar doğrudan gider olarak yazılabilir. Bu tutar değişmekle birlikte 2013 yılı için bedeli 800 TL'yi aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmektedir.<sup>401</sup>

**Örnek** <sup>402</sup>: İşletme tarafından 31.08.2012 tarihinde yönetim bölümünde kullanılmak üzere 1.500 TL + % 15 KDV fatura bedeliyle projeksiyon cihazı alınmış, karşılığında KDV'si peşin ödenmiş, cihaz bedeli için ise bir çek keşide edilmiştir.

31.08.2012

255 Demirbaşlar	1.500	
191 İndirilecek KDV	225	
	100 Kasa	225
	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	1.500
Demirbaş Alımı		

<sup>400</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.264

<sup>401</sup> Yıldız, a.g.e., s.164

<sup>402</sup> Özdemir ve Akpınar, a.g.e., s.177

07.09.2012 tarihinde 520 TL + % 15 KDV fatura bedeliyle bir yazıcı nakit olarak alınmıştır. (İşletme, yazıcıyı yasal sınıram altında kaldığı için dönem gideri olarak kaydetmeye karar vermiştir.)

07.09.2012

770 Genel Yönetim Giderleri	520
191 İndirilecek KDV	78
100 Kasa	598
Demirbaşın Gider Kaydı	

❖ **Diğer duran varlıklar** da maliyet bedeli ile değerlenir.<sup>403</sup>

<sup>403</sup> Mehmet Tahir Ufuk, "**Maddi Duran Varlıkların Değerleme İlkeleri**", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 217, Ocak 2011, s.3

# **BÖLÜM 4-MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN**

## **4.1.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman**

### **4.1.1.Amortisman**

İşletmelerin genel faaliyet alanı ne olursa olsun bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar özel bir önem teşkil etmektedir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlık yatırımlarına çok fazla ihtiyaç duyulmasa bile, edinilmiş olan duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemleri muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yere sahiptir.

Edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtması bakımından dikkatle üzerinde durulan bir mevzudur.<sup>404</sup>

Maddi duran varlıkların maliyet bedellerinin kullanım dönemlerine maliyet ya da gider olarak bölüştürülmesi sonucunda amortisman kavramı ortaya çıkar.<sup>405</sup>

---

<sup>404</sup>Fatma Pamukçu, "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 32, Ekim 2010, s.68

<sup>405</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.35



## 4.1.2.Amortisman Kavramı

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar.<sup>406</sup> Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.<sup>407</sup> Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların, ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.<sup>408</sup>

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 sınıflandırılabilir.<sup>409</sup> Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.<sup>410</sup>

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından meydana gelir.<sup>411</sup> İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/ veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.<sup>412</sup>

---

<sup>406</sup>Gül, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s. 5

<sup>407</sup>Yükçü ve İçerli, a.g.e., s. 23

<sup>408</sup>Deloitte, "**Yeni TTK Bülteni**", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>409</sup>Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.321

<sup>410</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.36

<sup>411</sup>Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.321

<sup>412</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.36

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine eklenmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.<sup>413</sup> Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar diğer varlıkların üretiminde kullanılır.<sup>414</sup> Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine eklenir. Örneğin, üretim tesisinin amortismanı stokların dönüştürme maliyetine eklenir.<sup>415</sup>

Standartta yer alan düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortismanına konu olabilmesi için; işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında olması koşulu da yer almaktadır.<sup>416</sup>

### 4.1.3. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Amortisman tabi tutarın da, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutar olduğu tespit edilmiştir.<sup>417</sup>

Kalıntı değer, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına eriştiğinde elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.<sup>418</sup>

Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak düşünülebilir.<sup>419</sup> Örneğin; bir işletme, 100.000 TL bedelle 2008 tarihinde bir kamyon satın almıştır. Kamyonun

<sup>413</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.151

<sup>414</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.36

<sup>415</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.159

<sup>416</sup> Pamukçu, a.g.e., s.71

<sup>417</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s. 4

<sup>418</sup> Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 172, Nisan 2007, s.2

<sup>419</sup> Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.23

faydalı ömrü 3 yıldır. Kamyonun faydalı ömrü neticesinde değerinin 20.000 TL olması beklenmektedir. Gelecek üç yılda beklenen enflasyon oranı % 10'dur. Buna göre işletmenin amortismanına tabi değerini bulalım:<sup>420</sup>

$$\text{Kalıntı değer bugünkü değeri} = 20.000 / (1 + 0,10)^3 = 15.026$$

$$\text{Kalıntı değer} = 100.000 - 15.026 = 84.974\text{TL}$$

Vergi Usul Kanunu'nda, kalıntı değer öznel bir değerlendirme olacağından hareketle, kalıntı değer bırakılması mecburiyeti getirilmemiş ve duran varlığın tamamının amorti edilmesine fırsat tanınmıştır.<sup>421</sup>

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" standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.<sup>422</sup>

Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz. Çünkü bakım onarım işlemleri değer azalmasına yönelik değil, maddi duran varlığı bulunduğu durumda tutmaya yönelik işlemlerdir.<sup>423</sup>

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara aktarılır.<sup>424</sup>

---

<sup>420</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "**Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**", gg. 4.baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2010, s.212

<sup>421</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.322

<sup>422</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.4

<sup>423</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.322

<sup>424</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.152

Örneğin;

	<b>Durum I</b>	<b>Durum II</b>
<b>Maliyet</b>	100	100
<b>Birikmiş Amortisman</b>	80	80
<b>Defter Değeri</b>	20	20
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	35	30
<b>Kalıntı Değer</b>	10	25

Her iki durumda da gerçeğe uygun değer defter değerini aşmıştır. Buna karşılık I. durumda kalıntı değer defter değerini aşmadığı için amortisman ayırmaya devam edilecek, II. durumda kalıntı değeri defter değerini aştığı için amortisman ayırma işlemi bitirilecektir.<sup>425</sup>

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir miktara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.<sup>426</sup> Örneğin; makinenin maliyeti 60.000 TL ve birikmiş amortismanı 54.000 TL ise ve makinenin kalıntı değeri 8.000 TL olarak tahmin ediliyorsa amortisman ayırma işlemi durdurulmalıdır. Standardın bu düzenlemesi Vergi Usul Kanunu'na uymamaktadır. Bir yıl ayrılmayan amortismanın daha sonraki yıllarda ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider yaratır.<sup>427</sup>

**Amortisman Ayırmanın Başlaması:** Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.<sup>428</sup>

<sup>425</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.322

<sup>426</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.37

<sup>427</sup> Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.322

<sup>428</sup> Akyol, a.g.e., s.4

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur.<sup>429</sup>

Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre, amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.<sup>430</sup>

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından söz konusu varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimi şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>431</sup> Ancak, teknik ya da ticari değer kaybı ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların azalmasına yol açar.<sup>432</sup>

**Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır.**

- ✓ Varlığın beklenen kullanımı: Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.<sup>433</sup>
- ✓ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.<sup>434</sup>
- ✓ Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

---

<sup>429</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>430</sup>Yoruldu, a.g.e., s.3

<sup>431</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", s.2

<sup>432</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.37

<sup>433</sup>Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.323

<sup>434</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.38

- ✓ İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.<sup>435</sup>

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği yarara göre saptanır. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli süre ya da gelecekteki ekonomik faydalarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir.<sup>436</sup> 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.<sup>437</sup>

Varlığın kayıtlı tutarı zaman esasına göre saptanmışsa, varlığın fiziksel ömrü değil, işletmenin varlıktan yararlanma süresi esas alınmaktadır. Aynı varlık, farklı sahiplerin kullanımında, bakım onarım faaliyetlerine verilen önem paralelinde, daha uzun veya daha kısa ekonomik ömre sahip olabilmektedir. Örneğin; depolama ya da üretim için kullanılan binanın showroom olarak kullanılması durumuna kıyasla daha uzundur. Burada fiziksel ömür değil, ekonomik ömür söz konusudur.<sup>438</sup>

Yararlı ömrü değişirse, geçmiş yıllara yürümez, bundan sonraki yıllara uygulanır. Yararlı ömrü işletme kendisi belirler. Her yılın sonunda ilgili varlıkların faydalı ömürleri gözden geçirilir. Bu konuda uzman olan kişiler bir toplantı yaparak yararlı ömürleri gözden geçirirler.<sup>439</sup>

**Faydalı ömrün tahminine ilişkin bir örnek;** 100.000.000.000 TL maliyetli ve üretim ömrünün, iktisap tarihinde 10 yıl olarak saptandığı bir varlık için normal amortisman yöntemi uygulanmakta ve hurda değer göz ardı edilmektedir. Varlığın iktisabından 2 yıl sonra, yönetim varlığın tahmini faydalı ömrünü 6 yıl olarak tespit etmiştir. Bu zamana kadar varlığın defter değeri de 80.000.000.000 TL ( $100.000.000.000 \times 8 / 10$ ) olmuş kalan ve beklenen faydalı ömürde 4 (6-2) yıldır.

<sup>435</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.152

<sup>436</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.38

<sup>437</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.160

<sup>438</sup> Başak Ataman Akgül, "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar Arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.2

<sup>439</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.39

Bu durumda 3.yılın ve bundan sonraki her döneme ilişkin amortisman tutarı 20.000.000.000 TL olacaktır.<sup>440</sup>

Standarda göre, arsa üzerine inşa edilen binalar, arsadan ayrı olarak muhasebeleştirilir ve bazı istisnai haller dışında (taşocakları ve toprak doldurmak için kullanılan arsalarda olduğu gibi) sınırsız bir ömre sahip olan arsalar için amortisman hesaplanmaz ve ayrılmaz.<sup>441</sup>

Faydalı ömrün tespitine ilişkin bir başka nokta ise, her biri farklı yararlı ömre sahip bölümlerden oluşan bir binanın nasıl amorti edileceğidir. Örneğin, ısıtma merkezi, çatı katı gibi farklı yapısal bölümlerden oluşan bir bina birleşik varlık kabul edilmekte ve her bölüm için ayrı hesaplama yapılmaktadır. Bunun nedeni, her bir bölümün farklı yararlı ömre sahip olmasıdır. Örneğin, ısıtma merkezinin yararlı ömrü 20 yıl iken, çatı bölümünün yararlı ömrü 15 yıl olabilir. Dolayısıyla bunların amortisman hesaplamaları da farklı olacaktır. Ancak muhasebenin önemlilik ilkesi gereği, bu tutarlar, mali tablolarda birleştirilmelidir.<sup>442</sup>

Binaların sınırlı faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıklardır. Satın alınan binaların maliyet bedelinden arsa payları saptanarak ayrıştırılmalı ve muhasebeleştirme işlemleri ayrı ayrı yapılmalıdır.<sup>443</sup> Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.<sup>444</sup>

Arsanın maliyetinin, alanının sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur.<sup>445</sup> Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu

---

<sup>440</sup> Akgül, a.g.e., s.3

<sup>441</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.4

<sup>442</sup> Akgül, a.g.e., s.2-3

<sup>443</sup> Pamukçu, a.g.e., s.72

<sup>444</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.160

<sup>445</sup> Akyol, a.g.e., s.4

durumda, arsanın kullanımından sağlanacak yararları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.<sup>446</sup>

#### 4.1.4. Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yönteminde, işletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim (kullanma, yıpratma) biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer.<sup>447</sup> Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.<sup>448</sup> Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap dönemi sonunda kontrol edilerek gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.<sup>449</sup> Böyle bir değişiklik, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.<sup>450</sup>

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler,<sup>451</sup>

- a) Doğrusal (normal) amortisman yöntemi,
- b) Azalan bakiyeler yöntemi,
- c) Üretim miktarları yöntemlerini içerir.

Standartta, adı geçen bu yöntemlerin dışında başka yöntemlerin kullanılmayacağı gibi bir sınırlama yoktur.<sup>452</sup>

---

<sup>446</sup>Sipahi vd., a.g.e., s.160

<sup>447</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", s.3

<sup>448</sup>Şen, a.g.e., s.139

<sup>449</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.39

<sup>450</sup>Örten ve Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", s.3

<sup>451</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.39



Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tespit edilmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır.<sup>453</sup>

Kullanılan veya seçilen amortisman oranları her yıl gözden geçirilebilir ve gerek duyulursa değiştirilebilir. Maddi duran varlıkların kalan yararlı ömürleri ve buna bağlı olarak seçilen amortisman oranlarının her dönem gerçekçiliği test edilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılan değer artırıcı harcamalar, bakım ve tamir politikaları varlığın faydalı ömrünü uzatırken, teknolojiye veya ürünün piyasasında meydana gelen değişimler varlığın faydalı ömrünü azaltabilir. Bu durumlar göz önüne alındığında varlığın kalan yararlı ömründe ve amortisman oranlarında değişiklik yapılması gerekir ve belirlenen yeni duruma uygun duruma getirilir.<sup>454</sup>

#### 4.1.4.1.Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca aynıdır.<sup>455</sup> Bu yöntemde göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır.<sup>456</sup>

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Tahmini Yararlı Ömür}}$$

**Örnek :** Güler Gıda San. A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Kalıntı değeri 2.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Maliyet değeri	: 26.000
Kalıntı değer	: <u>- 2.000</u>
Amortisman tabi tutar	: 24.000

---

<sup>452</sup> Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz, Handan Bulca, "Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 94, Temmuz- Ağustos 2009, s.20

<sup>453</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.161

<sup>454</sup> Pamukçu, a.g.e., s.73

<sup>455</sup> Şen, a.g.e., s.140

<sup>456</sup> Akgül, a.g.e., s.4

Yararlı ömür : 5 yıl

Yıllık Amortisman Tutarı = 24.000 TL / 5 yıl = 4.800 TL

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

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	24.000	% 20	2.000*	2.000
2010	24.000	% 20	4.800	6.800
2011	24.000	% 20	4.800	11.600
2012	24.000	% 20	4.800	16.400
2013	24.000	% 20	4.800	21.200
2014	24.000	% 20	2.800**	24.000

\* 2009 yılı amortismanı = 2.000 (4.800 TL / 12 ay x 5 ay)

\*\* 2014 yılı amortismanı = 2.800 (4.800 TL / 12 ay x 7 ay)

Standartta kullanım süresine göre yani kıst amortisman hesaplaması tüm maddi duran varlıklar için geçerli olduğundan ilk yıl ve son yıl amortisman tutarları farklılık göstermektedir. Ancak standarttaki kıst amortismanın VUK'daki düzenlemeden farkı ilk yıl amortisman olarak gider kayıt edilemeyen tutarın son yıla ilave edilmemesidir. Standartta yararlı ömür VUK'da olduğu gibi hesap dönemi bazında uygulanmamaktadır.<sup>457</sup>

#### 4.1.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan kalanlar yöntemi, maddi duran varlıkların hizmet süresi boyunca veriminin giderek düşeceği, ayrıca artan bakım onarım giderleri sebebiyle kullanma maliyetinin de yıllar itibariyle artacağı gerçeğinin dikkate alındığı bir yöntem olup

<sup>457</sup> Pamukçu, a.g.e., s.76-77

ilk yıllarda daha fazla, sonraki yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır.<sup>458</sup>

Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır.<sup>459</sup>

**Yıllık Amortisman Payı** = 2 x Normal Amortisman Oranı x Dönem Başındaki Defter Değeri

**Örnek** <sup>460</sup>: İşletme 1 Mayıs 2003'te 30.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değeri de 4.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu makine ile ilgili olarak işletmenin azalan bakiyeler amortisman yöntemlerini nasıl uygulaması gerektiği aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı
2003	$30.000 \times \% 40 = 12.000$	$12.000 \times 8 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 8.000$	8.000
2004	$18.000 \times \% 40 = 7.200$	$12.000 \times 4 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 4.000$ $7.200 \times 8 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 4.800$	8.800
2005	$10.800 \times \% 40 = 4.320$	$7.200 \times 4 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 2.400$ $4.320 \times 8 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 2.880$	5.280
2006	$6.480 \times \% 40 = 2.480^*$	$4.320 \times 4 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 1.440$ $2.480 \times 8 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 1.653$	3.093
2007	4.000	$2.480 \times 4 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 827$	827
<b>Toplam</b>			<b>26.000</b>

\*Faydalı ömür sonunda kalan hurda değerinin 4.000 TL olabilmesi için amortismanına tabi tutar  $6.480 - 4.000 = 2.480$  TL olmalıdır.

<sup>458</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s.19-20

<sup>459</sup> Şen, a.g.e., s.140

<sup>460</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.162

#### 4.1.4.3. Üretim Miktarları Yöntemi

Bu yöntem, amortismanı zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak kabul etmektedir. Amortismanın, etkinliğinin yerine zamanın fonksiyonu olarak kabul edildiği durumlarda bu yöntemin kullanılmasının doğru olmayacağı yöntemin en büyük sınırlandırmasıdır.<sup>461</sup>

Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır.<sup>462</sup>

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü}}$$

Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

**Örnek**<sup>463</sup>: İşletme 1 Eylül 2007 tarihinde 10.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrünün 5 yıl ve hurda değerinin 500 TL olduğu tahmin edilmektedir. Bu makinenin ekonomik ömrü içerisinde planlanan üretim miktarları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Adet
2007	2.000
2008	2.500
2009	2.000
2010	2.000
2011	1.500
<b>Toplam</b>	<b>10.000</b>

<sup>461</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s.20

<sup>462</sup> Şen, a.g.e., s.140

<sup>463</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.163

Yıllar	Normal Amortisman	Amortisman Tutarı
2007	$(10.000 - 500) * (2.000 / 10.000)$	1.900
2008	$(10.000 - 500) * (2.500 / 10.000)$	2.375
2009	$(10.000 - 500) * (2.000 / 10.000)$	1.900
2010	$(10.000 - 500) * (2.000 / 10.000)$	1.900
2011	$(10.000 - 500) * (1.500 / 10.000)$	1.425
<b>Toplam</b>		<b>9.500</b>

**Kıst amortisman:** UMS 16'da bu yöntemden bahsedilmemesine rağmen, yıl içinde varlık edinimi ya da elden çıkarılmasında bütün yılın amortismanı eşit tutarlara paylaştırılarak ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısmı giderleştirilmektedir. Bu işlem, dönemsellik ilkesinin gereği yapılmalıdır.<sup>464</sup> Maddi duran varlığın niteliği ne olursa olsun, hangi amortisman yöntemi kullanılırsa kullanılsın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre kıst uygulama söz konusu olup, ülkemiz muhasebe sisteminden daha farklı anlayışla muhasebeleştirilmektedir.<sup>465</sup>

**Aynı cinsten varlıkların oluşturduğu bir grup içinden varlık, düzenli olarak alınıp satılıyorsa aşağıdaki alternatiflerden biri uygulanacaktır.**

- 1- İktisap edinilen yılın tamamı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yıl hiç amortisman ayrılmaz.
- 2- İktisap edinilen yılın yarısı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yılda da yarım yıllık amortisman ayrılır.<sup>466</sup>

<sup>464</sup> Akgül, a.g.e., s.6

<sup>465</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s.21

<sup>466</sup> Akgül, a.g.e., s.6

## **4.2.Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman**

### **4.2.1.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hükümler**

#### **4.2.1.1.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Genel Açıklamalar**

Amortisman, aslı Latince olan “a mortir” kelimesinden gelmektedir ve ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamında kullanılmaktadır. Bu sözcük Fransızca’da “amortissement”, İngilizce’de “amortization”, İtalyanca’da “amotizzazione”, Almanca’da “abschreibung” ve İspanyolca’da “amortizacion” şeklinde yazılır.<sup>467</sup>

Amortismanın sözlük anlamı; bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir.<sup>468</sup>

Amortisman sözcüğünün karşılığı olarak dilimizde “amorti etmek, aşınma payı, aşınma oranı, itfa, itfa etmek, aşınma ve yıpranma payı” gibi sözcükler kullanılmaktadır.<sup>469</sup> Fakat Türkçe’de “amortisman” sözcüğü daha yaygın olarak kullanılmaktadır.<sup>470</sup>

Amortisman, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan maddi duran varlıklardaki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime neticesinde meydana gelen değer azalışları ve bu değer azalışlarının gider haline dönüştürülmesidir.<sup>471</sup>

---

<sup>467</sup> Şen, a.g.e., s.134

<sup>468</sup> Oktay Güvemli, "Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları", 2.baskı, İstanbul, Proje Danış A.Ş., 1998, s.1

<sup>469</sup> Şen, a.g.e., s.134

<sup>470</sup> Abitter Özulucan, "Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları", 1.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2005, s.90

<sup>471</sup> Ataman, a.g.e., s.227

İlk amortisman uygulaması İtalya'da 80 yıl ömür biçilen bir duvarın eskijen kısmı için parasal önlem alınması olarak görülmüştür. Ancak amortismanın işletmeler için faydalanabilir olması; İtalyan Federigo MELİS'in 1396 yılında yayınladığı kitabında bir işletmenin büro makinesinin eskijen kısmı için gider yazılması şeklinde ifade etmesi ve yine, Fransız Nikolas BAUDEAU 1767 yılında yayınladığı makalesinde amortisman için "...Biliyorsunuz ki makineler ve aletler kullanıla kullanıla eskirler, tükenirler. İşte bunları yenilemek zorundasınız. Bu yenileme işlemi yapabilmemiz için her yıl gelirinizin %10'unu saklamanız gerekir" ifadesine yer vermiştir.<sup>472</sup>

Maddi duran varlıkların yararlı ömürleri bir yıldan uzundur. Bir yıldan daha uzun süre kullanılacak olan bir varlığın maliyetinin, yalnızca alındığı yılda gider yazılması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırıdır. Varlıktan elde edilen gelir ile bu geliri elde etmek için katlanılan giderlerin aynı dönemde yer alması gerekir. Bu işleme amortisman ayırmak denmektedir.<sup>473</sup>

Amortisman ayırma; aşınma, yıpranma ve eskimeye maruz olan duran varlıkların kullanım süresince gidere dönüştürülmesi işlemdir. Bir başka anlatımla amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır.<sup>474</sup>

İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da faydalı ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması da düşünülemez. Zira; kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını yok edecektir. Ayrıca işletmenin bilançosunda duran varlıklar ya olduğundan az ya da olduğundan fazla değerle yer alacaktır. Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir.<sup>475</sup>

---

<sup>472</sup> Şen, a.g.e., s.134-135

<sup>473</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.179

<sup>474</sup> İbrahim Lazol, "**Genel Muhasebe**", 18.baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012, s.176

<sup>475</sup> Sevilengül, a.g.e., s.410

Amortisman, bir varlığın fiziki olarak yıpranmasını veya piyasa değerinin düşmesini ifade etmez.<sup>476</sup>

Amortisman tabi varlıklar:

- ✓ Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,
- ✓ Sınırlı bir hizmet süresi olan,
- ✓ Bir işletme tarafından mal ve hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için edinilen varlıklardır.<sup>477</sup>

Amortisman bir gider hesabı olduğu için yıl sonunda kar zarar hesabına aktarımı gerekir. Bu aktarım yapılmazsa, yani amortisman ayrılmazsa işletme gerçek kardan daha yüksek bir kar elde eder. İşletme sahipleri bu kardan pay almaları veya karın hepsini almaları sonucu, amortismanların ayrılmadığı yani gerçek olmayan bir meblağ işletmeden çekilmiş olur ki buda sermayenin eksilmesine neden olur. Amortisman ayırma işlemi ile işletmenin gerçek karı ortaya çıkacak, yani kar amortisman tutarı kadar eksik olacaktır. İşletme sahibi de gerçek kardan daha az bir meblağ çekecek. Böylece, işletme duran varlık eskidiğinde yerine yenisini alacak güce sahip olacaktır.<sup>478</sup>

Amortisman hesaplamadaki amaç, duran varlıkların maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde duran varlıkların kullanılma sürelerine yaymaktır.<sup>479</sup> Böylece, dönemsellik ilkesi gereğince her varlığa ilişkin ayrılan amortisman giderleri, ilgili yıllara dağıtılmış ve her yılın kar zarar tutarı doğru belirlenmiş olmaktadır.<sup>480</sup>

Bu açıdan amortisman bir muhasebe sistemidir. Sitemin uygulanmasıyla bir tahsis işlemi yapılmış olur. Başka bir ifadeyle amortisman muhasebesinin amacı eskime ve yıpranmanın etkisini ölçmek olmadığına göre amortisman bir değerlendirme yöntemi

---

<sup>476</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.179

<sup>477</sup> Sevilengül, a.g.e., s.410

<sup>478</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.255-256

<sup>479</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.271

<sup>480</sup> Özulucan, a.g.e., s.91



değildir. Amortisman ayırma işlemi doğrudan doğruya bir maliyet tespiti olduğundan para ile hiçbir ilgisi yoktur.<sup>481</sup>

Aktife kayıtlı iktisadi kıymetler için ayrı ayrı amortisman ayırma usulü kullanılabilir ancak bir sonraki yıllarda değiştirilemez, hangi usulde amortisman ayırmaya başlandı ise kullanmaya devam edilmelidir.<sup>482</sup>

Sonuçta, amortisman bir değerlendirme yöntemi değil, bir maliyet dağıtım yöntemidir.<sup>483</sup>

#### 4.2.1.2. Amortisman Konusu

VUK'un 313. maddesine göre; "bir varlığın amortismanına tabi olabilmesi için, aşağıda belirtilen iki koşulun bir arada gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;

- İlgili varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- Kullanıldığı sürede; yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir".<sup>484</sup>

Aynı maddeye göre; amortismanın konusuna giren varlıkları aşağıdaki gibi belirtmiştir.<sup>485</sup>

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar,
- Sinema filmleri.

---

<sup>481</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.271

<sup>482</sup> Ömer Faruk Yaşaroğlu, "**Genel Muhasebe**", 1.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2009, s.129

<sup>483</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.256

<sup>484</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 313

<sup>485</sup> Pamukçu, a.g.e., s.70

THP’de, amortisman konularına göre duran varlıklar aşağıdaki gibi üç gruba ayrılmıştır.<sup>486</sup>

- Maddi duran varlıklar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maddi duran varlıklar için “amortisman” maddi olmayan duran varlıklar için “itfa” ve özel tükenmeye tabi varlıklar için de “tükenme payı” ifadeleri kullanılarak değişik tür duran varlıklardaki bu gider dağıtımının farklılığının vurgulandığı da görülmektedir.<sup>487</sup>

Amortismanla yakın anlamlar içeren tükenme payı ve itfa payı şu şekilde açıklanabilirler.

**İtfa Payı (Amortization):** Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gidere dönüştürülmesidir.<sup>488</sup>

**Tükenme Payı (Depletion):** İşletmelerin sahip oldukları madenler, taş ocakları gibi doğal kaynakların maliyet değerlerindeki düşüşler ve bu düşüşlerin gider haline dönüştürülmesidir.<sup>489</sup>

THP’de amortisman karşılıkları ile ilgili hesaplar, aşağıdaki gibidir:<sup>490</sup>

- “25 Maddi Duran Varlıklar” için ayrılan amortismanlar, “257 Birikmiş Amortismanlar” hesabında,
- “26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” için ayrılan amortismanlar, “268 Birikmiş Amortismanlar” hesabında,
- “27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” için ayrılan amortismanlar, “278 Birikmiş Amortismanlar” hesabında muhasebeleştirilmektedir.

---

<sup>486</sup> Özulucan, a.g.e., s.91

<sup>487</sup> Sevilengül, a.g.e., s.410

<sup>488</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.442

<sup>489</sup> Ataman, a.g.e., s.227

<sup>490</sup> Özulucan, a.g.e., s.91

**257 Birikmiş Amortismanlar:** Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde hesaplara dayanılarak yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.<sup>491</sup>

**268 Birikmiş Amortismanlar:** Maddi olmayan duran varlıkların VUK'a göre ve kullanılabilirleri süre içerisinde tüketilen değerlerinin kaydedildiği hesaptır.

257 Birikmiş Amortismanlar ve 268 Birikmiş Amortismanlar hesapları aktif düzenleyici hesap olmalarından ötürü bilançonun aktifinde eksi olarak yer alır ve pasif karakterli çalışırlar.<sup>492</sup>

**278 Birikmiş Amortismanlar:** Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre "tükenme payı" ayrılmak suretiyle itfa edilir.<sup>493</sup>

#### 4.2.1.3. Amortisman Ayırabilme Koşulları

VUK'un 313. maddesinde amortisman ayırmanın koşullarından bahsedilmiştir. Özet olarak bu koşulları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Maliyet bedelinin belirli bir tutarın üzerinde olması:

Maliyet bedeli her yıl için Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar, amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu konuda amortismanına tabi tutma veya doğrudan gider yazma konusunda karar verme işletmelere bırakılmıştır. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden varlıklarda bu sınır topluca dikkate alınmalıdır.<sup>494</sup>

---

<sup>491</sup> Kesimli, a.g.e., s.124

<sup>492</sup> Çakmıkcıoğlu, a.g.e., s.256

<sup>493</sup> Demir, a.g.e., s.466

<sup>494</sup> Pamukçu, a.g.e., s.70-71

- MDV'nin işletmenin aktifine kayıtlı olması (envantere kayıtlı olması):<sup>495</sup>

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alması yeterli kabul edilmekte ve bu varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılma mecburiyeti bulunmamaktadır.<sup>496</sup>

Aktife kayıtlı olmayan, envantere kaydı yapılmamış olan ve mülkiyeti işletmeye ait olmayan sabit varlıklardan amortisman ayrılması mümkün değildir. Aktifte bulunmaktan kasıt, sabit varlığın tamamlanmış ve kullanılabilir durumda olmasıdır.<sup>497</sup>

- MDV'nin kullanım süresinin 1 yılın üzerinde olması:<sup>498</sup>

Bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetler değeri yüksek de olsa amortisman konusu yapılamazlar. Kullanıldıkları yılda doğrudan gider yazılırlar.<sup>499</sup>

- MDV'nin yıpranma, aşınma ve değerden düşme etkisi altında bulunması:<sup>500</sup>

Maddi duran varlıklarda kullanımdan dolayı yıpranma, aşınma ve kıymetten düşme ile teknolojik gelişmeler nedeniyle oluşan değer düşüşü amortisman yolu ile gidere dönüştürülür.<sup>501</sup> Kanun koyucu neden sıralaması yapmayarak her türlü yıpranma, değerden düşme etkilerini, amortisman ayrılması nedeni kabul etmiştir.<sup>502</sup> Değer kaybının fiilen gerçekleşmiş olma koşulu aranmaz.<sup>503</sup>

---

<sup>495</sup>İslam Çankaya, "Örneklî-Uygulamalı Muhasebecilerin El Kitabı", 1.baskı, Ankara, Delta, 1999, s.316

<sup>496</sup>Pamukçu, a.g.e., s.70

<sup>497</sup>Yıldız, a.g.e., s.165

<sup>498</sup>Çankaya, a.g.e., s.316

<sup>499</sup>M. Vefa Toroslu, "Amortisman Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 246, Mart 2009, s.252

<sup>500</sup>Muzaffer Küçük, "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri Yaklaşım Dergisi Ocak 2013 Eki", 1.baskı, İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.6

<sup>501</sup>Pamukçu, a.g.e., s.71

<sup>502</sup>Toroslu,"Amortisman Uygulamaları", s.252

<sup>503</sup>Pamukçu, a.g.e., s.71

Amortisman konusu kıymetlerin envantere dahil edilmesiyle ilgili olarak şu hususlar özellik arz eder:

- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda amortisman mülkiyet sahibince ayrılır.<sup>504</sup>
- Kiralamalarda amortisman kiralayan tarafından ayrılır.
- Reklam panoları başkasının mülkü üzerinde olsa dahi ilgili işletme tarafından envantere kaydedilir ve amortisman ayrılır.<sup>505</sup>

#### 4.2.1.4. Amortisman Süresi ve Oranları

Amortisman oranları VUK'un 315. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir ve yayınlanır.<sup>506</sup> İktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri ve uygulanacak olan normal amortisman oranları, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne ekli listelerle açıklanmıştır.<sup>507</sup>

Mükellefler, işletmelerindeki iktisadi kıymetlere ilişkin olarak uygulayacakları oranları belirlerken öncelikle, sektörel bazda belirlenen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise genel sınıflamada yer verilen oranları dikkate alacaklardır. Mükelleflerce, uygulanan oranın söz konusu listelerden bulunamaması durumunda Maliye Bakanlığına başvurmaları ve Bakanlıkça bildirilecek oranları uygulamaları gerekmektedir.<sup>508</sup>

---

<sup>504</sup> Muzaffer Küçük, a.g.e., s.7

<sup>505</sup> Sema Küçük, a.g.e., s.136

<sup>506</sup> Muzaffer Küçük, a.g.e., s.7

<sup>507</sup> Pamukçu, a.g.e., s.72

<sup>508</sup> Serdal Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, Mayıs 2008, s.3

Ancak 01.01.2004 tarihinden önce aktife alınan kıymetler için, aktifleştirme döneminde yürürlükte olan hükümlere göre tespit edilecek sürede amortisman ayrılmaya devam edilir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden kıymetler oran, yıl ve yöntem olarak aynı doğrultuda amortismanına tabi tutulur.<sup>509</sup>

Amortisman hesaplama kural olarak duran varlığın aktife girdiği yıldan başlar. Duran varlığın yılın başında, ortasında ve hatta yılın son günlerinde elde edilmiş olmasının önemi yoktur, o yıl için tam amortisman ayrılır.<sup>510</sup>

Amortisman süresiyle ilgili olarak ayrıca, işletme tarafından herhangi bir yılda tamamen veya kısmen ayrılmayan amortismanların sonraki yıllarda ayrılmasına imkan verilmediğine dikkat edilmelidir.<sup>511</sup>

Yıllık amortisman tutarları, duran varlıkların amortismanına tabi değerleri ile yıllık amortisman oranları çarpılarak hesaplanır. İlgili duran varlığın faydalı ömrü yıl sayısı olarak “n” ile, yıllık amortisman oranı ise yüzde olarak “r” ile gösterilirse, aşağıdaki eşitlikler yazılabilir:

$$r = 1 / n$$

$$n = 1 / r$$

Örneğin, yararlı ömrü 5 yıl kabul edilen bir duran varlığa uygulanacak yıllık amortisman oranı % 20'dir.

$$r = 1 / 5 = 0,2 = \% 20$$

Yıllık amortisman oranı % 20 olarak belirlenmiş bir duran varlığın ise yararlı ömrü 5 yıl kabul ediliyor demektir:

$$n = 1 / \%20 = 5 \text{ yıl}$$

---

<sup>509</sup> Muzaffer Küçük, a.g.e., s.7

<sup>510</sup> Pamukçu, a.g.e., s.72

<sup>511</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-II", s.3

Örnek liste tablo 2'deki gibidir:<sup>512</sup>

**Tablo 2:** Seçilmiş Varlıklar İçin Amortisman Süre ve Oranları

<b>Amortismanına Tabi Varlık Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>Yararlı Ömrü (Yıl)</b>	<b>Amortisman Oranı</b>
Beton binalar-idari, sosyal vb.	50	% 2,00
Beton binalar-fabrika, atölye vb.	40	% 2,50
Ahşap ve kerpiç binalar	20	% 5,00
Teneke barakalar, şantiye binaları, vb.	10	% 10,00
Asit ve yakıt tankları	10	% 10,00
Diğer tanklar	15	% 6,66
Sıcak su ve buhar kazanları	15	% 6,66
Mobilya, Televizyon, Vb.	5	% 20,00
Cep telefonları	3	% 33,33
Kişisel bilgisayarlar ve bilgisayar donanımları	4	% 25,00
Bilgisayar yazılımları	3	% 33,33
Fotokopi, faks ve hesap makineleri	5	% 20,00
Otomobil, minibüs, otobüs ve ağır yük kamyonları	5	% 20,00
Kamyonetler ve hafif yük kamyonları	4	% 25,00
Yük ve yolcu gemileri	18	% 5,55
Tankerler ve frigorifik gemiler	8	% 12,50
Uçak ve helikopterler	6	% 16,66
İzabe	2	% 50,00
Buzdolabı, derin dondurucu, vb.	10	% 10,00
Çelik kasalar	50	% 2,00
Elektrik motorları, trafolar, transmatörler	10	% 10,00
Elektrik sağlayan buhar türbinleri	20	% 5,00
Elektrik sağlayan içi yanmalı türbin ve jeneratörler	15	% 6,66
Torna tezgahları	10	% 10,00

<sup>512</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.182-183

#### 4.2.1.5.Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Amortisman ayrılmasında, yani bir varlığın maliyetinin yararlı ömrüne pay edilmesinde, üç önemli husus vardır:

- ✓ Varlığın maliyeti,
- ✓ Varlığın yararlı ömrü,
- ✓ Varlığın hurda (kalıntı) değeri.<sup>513</sup>

**Duran varlığın maliyeti**, elde edilme maliyeti olarak işletmenin aktif değerleri arasında kayıtlı olan değeridir. Maliyet değeri;

- ✓ Demirbaş, alet ve edavatta satın alma bedelinden,
- ✓ Makine ve tesisatta satın alma bedeli, gümrük, nakliye ve montaj giderlerinden,
- ✓ Taşıtlarda satın alma bedeli, taşıt alım vergisi ve sigortadan,
- ✓ Gayrimenkullerde satın alma bedeli ve alım vergisinden oluşur.<sup>514</sup>

**Ekonomik ömür**, söz konusu varlığın işletmenin kullanım koşulları dikkate alınarak saptanmış, beklenen kullanım süresidir. Ülkemizde, bu tahminin yapılması işletmelere bırakılmamış ve Maliye Bakanlığı'na tespit edilerek yayınlanmıştır.<sup>515</sup>

**Hurda değer** ise, duran varlıkların yararlı ömrü sonunda tespit edilecek tahmini değeridir. Bu değer çok küçükse veya tahmin edilmesi çok zor ise, amortisman hesaplarında dikkate alınmaz.<sup>516</sup>

Yukarıdaki üç unsur belirlendikten sonra yapılacak iş, işletmenin özelliklerine en uygun olan amortisman yönteminin seçilmesidir. Amortisman hesaplama yöntemleri, duran varlığın maliyetinin tahmini kullanım süresine nasıl dağıtılacağını gösteren yöntemlerdir.<sup>517</sup>

---

<sup>513</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.179

<sup>514</sup> Yıldız, a.g.e., s. 166

<sup>515</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.179

<sup>516</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi", s.257

<sup>517</sup> Yıldız, a.g.e., s.166



#### 4.2.1.5.1.Normal Amortisman (Eşit Tutarlı Amortisman)Yöntemi

Düz oranlı amortisman yöntemi, eşit paylı amortisman yöntemi olarak bilinen bu yöntemde, varlığın maliyeti yararlı ömrüne eşit olarak pay edilir. Buradaki temel nokta, amortisman tutarını etkileyen unsurun zaman olduğudur. Her yıla ilişkin amortisman tutarı, amortisman tabi tutarın faydalı ömre bölünmesiyle bulunur. Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden, kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutardır.<sup>518</sup>

Duran varlığın bir hurda değeri yoksa maliyet bedeli yani aktife kayıtlı değer üzerinden amortisman ayrılmaya başlanır.<sup>519</sup>

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Duran Varlığın Maliyeti}}{\text{Hizmet Süresi}}$$

Eğer duran varlığın hurda değeri tahmin edilebiliyorsa, amortisman tutarı, duran varlığın maliyetinden hurda değer çıkarılarak hizmet süresine bölünmek suretiyle hesaplanır.<sup>520</sup>

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Duran Varlığın Maliyeti} - \text{Hurda Değer}}{\text{Hizmet Süresi}}$$

Maliyet değeri ile hurda değer arasındaki fark ise ilk yıl amortisman konu olacak tutarı anlatır.<sup>521</sup>

Uygulamada amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti amortisman oranı ile çarpılarak bulunur.

<sup>518</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.180

<sup>519</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.256

<sup>520</sup> Yıldız, a.g.e., s.168

<sup>521</sup> Çakmakcıoğlu, a.g.e., s.256

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Duran Varlığın Maliyeti} \times \text{Amortisman Oranı}$$

Duran varlık için ayrılacak amortisman süresi, (1) rakamı belirlenen amortisman oranına bölünerek bulunur.<sup>522</sup>

$$\text{Amortisman Süresi} = \frac{1}{\text{Amortisman Oranı}}$$

**Örnek**<sup>523</sup>: Maliyeti 800.000,00 TL, yararlı ömrü 8 yıl, hurda değeri sıfır olan bir makine için her yıl ayrılması gereken amortisman tutarını hesaplayınız.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Duran Varlığın Maliyeti} - \text{Hurda Değer}}{\text{Hizmet Süresi}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{800.000,00 - 0}{8} = 100.000,00 \text{ TL}$$

Uygulamada ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{\text{Amortisman Süresi}}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{1}{8} = \%12,5$$

<sup>522</sup> Yıldız, a.g.e., s.168

<sup>523</sup> Acar ve Tetik, a.g.e., s.196

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Tutarı} &= \text{Duran Varlığın Maliyeti} \times \text{Amortisman Oranı} \\ &= 800.000,00 \times 0,125 \\ &= 100.000,00 \text{ TL}\end{aligned}$$

**Örnek <sup>524</sup>:** 2009 yılında 20.000,00 TL'ye satın alınmış pazarlamada kullanılan bir taşıtın belirlenmiş ekonomik ömrü 5 yıl ise 2009 sonunda ve diğer yıllarda gider yazılacak amortisman tutarları normal amortisman yöntemine göre şöyle hesaplanır:

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Oranı} &= 1 / 5 = 0,20 \text{ ( \% 20)} \\ \text{2009 yılı amortisman tutarı} &= 20.000,00 \text{ TL} \times 0,20 = 4.000,00 \text{ TL}\end{aligned}$$

Makine için 2010-2011-2012-2013 yıllarında 4.000,00 TL amortisman gider olarak yazılacaktır.

Yapılan hesaplama aşağıdaki gibi muhasebe kayıtlarına aktarılır.

---

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs	4.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs	4.000,00
Amortisman kaydı	

---

**Örnek <sup>525</sup>:** İşletme 12.09.2005 tarihinde 1.500,00 TL'ye satın aldığı demirbaş için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayıracaktır. Amortisman listeleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranı % 20'dir.

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Süresi} &= 1 / \text{Amortisman Oranı} \\ \text{Amortisman Süresi} &= 1 / 0,20 = 5\text{yıl} \\ \text{Amortisman Tutarı} &= \text{Duran Varlığın Maliyeti} \times \text{Amortisman Oranı} \\ &= 1500,00 \times 0,20 \\ &= 300,00 \text{ TL}\end{aligned}$$

---

<sup>524</sup> Özdemir, a.g.e., s.137-138

<sup>525</sup> Yıldız, a.g.e., s.168-169

2005 yılı sonundan başlamak üzere 5 yıl boyunca her yıl sonunda demirbaş için 300,00 TL amortisman ayrılacaktır. Buna amortisman tablosu aşağıdaki gibidir:

Yıl	Duran Varlık Maliyeti	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
1	2	3	4 = 2 x 3	5	6 = 2 - 5
2005	1.500,00	0,20	300,00	300,00	1.200,00
2006	1.500,00	0,20	300,00	600,00	900,00
2007	1.500,00	0,20	300,00	900,00	600,00
2008	1.500,00	0,20	300,00	1.200,00	300,00
2009	1.500,00	0,20	300,00	1.500,00	-

Bu yöntemde her yıl eşit tutarda amortisman ayrılmaktadır. Dönem başında duran varlığın net değeri 1.500,00 TL'dir. Birinci yılın sonunda söz konusu demirbaşın net değeri (1.500,00 – 300,00 ) 1.200,00 TL'ye, ikinci yılın sonunda 900,00 TL'ye düşmüştür. Dolayısıyla her yılsonunda değeri 300,00 TL azalan demirbaşın hizmet süresinin sonundaki değeri sıfırdır. Net defter değeri, bir duran varlığın maliyeti ile, o duran varlık için hesaplanan amortisman toplamları arasındaki farktır.

**Örnek <sup>526</sup>:** Maliyet arttırıcı bir giderin, varlığın ömrünü uzatması durumunda, normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya ilişkin uygulama, aşağıdaki gibidir:

A işletmesi 26 Nisan 2001 tarihinde, işletmede kullanmak üzere 800.000,00 TL'ye bir bilgisayar satın almıştır. 2003 yılında 300.000,00 TL karşılığında taktirılan X cihazı, bilgisayarın kullanım süresini 2 yıl uzatmıştır. Dönem sonunda uygulanacak amortisman oranı % 20'dir.

<sup>526</sup> Özulucan, a.g.e., s.94-95

Yıllar	Maliyet Tutarı	Amortisman Oranı	Ek Maliyet Amortisman Tutarı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2001	800.000,00	0,20	-	160.000,00	160.000,00
2002	800.000,00	0,20	-	160.000,00	320.000,00
2003	1.100.000,00*	0,20	60.000,00	220.000,00	540.000,00
2004	1.100.000,00	0,20	60.000,00	220.000,00	760.000,00
2005	1.100.000,00	0,20	60.000,00	220.000,00	980.000,00
2006	300.000,00	0,20	60.000,00	60.000,00	1.040.000,00
2007	300.000,00	0,20	60.000,00	60.000,00	1.100.000,00

Varlığın satın alındığı yıl ve ertesi yıl eşit tutarda amortisman ayrılmıştır. Fakat 2003 yılında varlığın ömrünü arttırıcı giderin yapılmasından sonra, toplam kullanım süresi 2 yıl uzamıştır. Böylece, yapılan ek harcamada dahil olmak üzere, varlığın toplam bedeli (1.100.000,00) 7 yılda yok edilmiştir. Sonuçta, ilgili duran varlığa ilişkin olarak ayrılan birikmiş amortisman tutarı, varlığın kayıtlı değerine ulaşmış olacaktır. Yapılan ek harcama, sadece varlığın fonksiyonunu artırıyor ise maliyet arttırıcı gider, duran varlığın kalan amortisman süresi içinde eşit tutarlarla amorti edilir.

\*Bilgisayarın alış bedeli (8000.000,00 + Ek maliyet 300.000,00) 1.100.000,00 TL'dir.

#### 4.2.1.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan Bakiyeler Yönteminde maddi duran varlığa ait amortisman oranının iki katı alınıp, ilgili varlığın “net değerine” uygulanır. Net değer, varlığın kayıtlı değerinden o ana kadar birikmiş amortismanları indirilerek bulunur.<sup>527</sup>

Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yönteminde varlıkların amortisman süresi normal amortisman ile aynıdır. Yalnızca uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.<sup>528</sup> Maddi duran varlığın

<sup>527</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.183

<sup>528</sup> Ataman, a.g.e., s.234

faydalı ömrünün son yılına devreden bakiye, son yılın amortisman gideri olarak kayıtlara alınır.<sup>529</sup>

Azalan bakiyeler yönteminin geniş kabul görmesinin nedeni, günümüzde yeni mamul icatlarının büyük bir hızla yapılması ve maddi duran varlıkların, fiziki bakımdan eskimemelerine karşın modalarının geçmiş olması nedeni ile değerlerini kısa zamanda hızla kaybetmeleridir. Bu gelişmeler karşısında işletmecilerin maddi duran varlıklarını kısa sürede itfa etmek istemeleri haklı görülmektedir.<sup>530</sup>

Amortisman giderleri vergi matrahlarından düşüldüğü için, toplam vergi tutarı değişmemek üzere, bu uygulama ilk yıllarda daha az, sonraki yıllarda daha çok vergi ödenmesi neticesini doğurur. Yani, azalan bakiyeler yöntemi “vergi erteleme” sağlayan bir yatırım teşvik yöntemi niteliğindedir.<sup>531</sup>

Azalan bakiyeler yönteminde hizmet süresinin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılmasını haklı gösterecek diğer bir sebep de, maddi duran varlıkların tamir ve bakım giderlerinin, hizmet sürelerinin son yıllarında daha yoğun olmasıdır. Böylece tamir ve bakım giderlerinin yoğun olduğu dönemlerde, amortisman giderleri azalmaktadır.<sup>532</sup>

Bu usulü seçenler mutlaka bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler bu usulü tercih edemezler.<sup>533</sup>

Bu yöntemde genellikle duran varlığın hurda değeri hesaplamalarda göz ardı edilir. Duran varlığın normal hizmet süresi sonunda itfa edilmemiş maliyeti, ilgili duran varlık elden çıkarılırken kayıttan silinir.<sup>534</sup>

---

<sup>529</sup> Gökçen, a.g.e., s.99

<sup>530</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.276

<sup>531</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.184

<sup>532</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.276

<sup>533</sup> Yaşaroğlu, a.g.e., s.129

<sup>534</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.276

**Örnek<sup>535</sup>** : 2011 yılında işletmede kullanılmak üzere peşin olarak 4.000,00 TL'ye bir dosya dolabı satın alınmıştır. Bu dosya dolabının VUK Tebliği'ndeki ekonomik ömrü 5 yıl, amortisman oranı % 20'dir. Hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulanmasında kullanılacak amortisman oranı  $(0,20 \times 2 =)$  0,40 olacaktır. Bu demirbaş için hesaplanan amortisman giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yıllar	Maliyet Bedeli	Kalan Bedel	Amortisman Oranı	Amortisman Gideri
2011	4.000,00 TL	-	0,40	1.600,00 TL
2012	4.000,00 TL	2.400,00 TL	0,40	960,00 TL
2013	4.000,00 TL	1.440,00 TL	0,40	576,00 TL
2014	4.000,00 TL	864,00 TL	0,40	345,60 TL
2015	4.000,00 TL	518,40 TL	0,40	518,40 TL
				<b>4.000,00 TL</b>

31.12.2011

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	1.600,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		1.600,00
Amortisman kaydı		

31.12.2012

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	960,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		960,00
Amortisman kaydı		

31.12.2013

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	576,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		576,00
Amortisman kaydı		

<sup>535</sup> Gökçen, a.g.e., s.99

31.12.2014

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	345,60
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	345,60
Amortisman kaydı	

---

31.12.2015

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	518,40
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	518,40
Amortisman kaydı	

---

**Örnek <sup>536</sup>:** İşletme 6 Haziran 2008 tarihinde, maliyeti 5.000,00 TL, kalıntı değeri 300,00 TL ve ekonomik ömrü 5 yıl olan bir demirbaş satın almıştır. İşletme, azalan bakiyeler yöntemini uygulamaktadır.

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı % 40 olacağından söz konusu demirbaşın ilk iki yılına ilişkin amortisman tablosu aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Maliyet	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2008	5.000,00	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2009	5.000,00	1.200,00	3.200,00	1.800,00

Eğer işletme, 2010 yılında normal amortisman yöntemine geçmek isterse bu durumda, varlığın net defter değerinden kalıntı değeri çıkarır ve kalıntı tutarı, varlığın kalan faydalı ömrüne bölerek amortisman tutarını hesaplar. Buna göre, 2010 ve takip eden yıllarda 500 TL  $[(1800 - 300) / 3]$  amortisman ayrılacak ve amortisman tablosu da aşağıdaki gibi olacaktır.

---

<sup>536</sup> Arıkboğa, a.g.e., s.183



Yıllar	Maliyet	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2008	5.000,00	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2009	5.000,00	1.200,00	3.200,00	1.800,00
2010	5.000,00	500,00	3.700,00	1.300,00
2011	5.000,00	500,00	4.200,00	800,00
2012	5.000,00	500,00	4.700,00	300,00

Tabloda görüleceği gibi değişiklik kararının verildiği 2010 yılından sonra her yıl eşit tutarlı amortisman hesaplanacaktır.

#### 4.2.1.6.Amortisman Ayırmada Özel Koşullar

##### 4.2.1.6.1.Arazide Amortisman

VUK'un 314'ncü maddesine göre, "boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı, Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her türlü yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir."<sup>537</sup>

Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak üzerine bina yapılmış olan aralarda, arsanın maliyeti de binanın maliyetine ilave edilerek amortismanına tabi tutulmaktadır.<sup>538</sup>

##### 4.2.1.6.2.Madenlerde Amortisman

VUK'un 316'ncü maddesine göre, "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak

<sup>537</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 314

<sup>538</sup> Pamukçu, a.g.e., s.70

üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” denilmektedir.<sup>539</sup>

Madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderler yapıldıkları dönemde doğrudan gider yazılmayıp, ileride beklenen faydalanma süresi dikkate alınarak itfa edilir.<sup>540</sup>

Maden cevherleri ve taş ocakları iki durumda iktisap edilebilir.

- a) Belli bir sahada, Maden Kanunu’na göre, yetkili mercilerden alınan ruhsat üzerine gerekli arama ve sondajlar yapılır. Maden cevherinin tespiti halinde arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme imkanını veren imtiyaz ruhsatı verilir.
- b) Maden veya taş ocağı sahası imtiyaz ruhsatına sahip önceki sahibinden satın alınır.

Maden amortismanı ile ilgili esaslara göre itfa edilecek bedel, birinci seçenekte imtiyaz bedeli, ikincisinde ise maliyet bedelidir.<sup>541</sup>

İmtiyaz bedeli, arama ve işletme hakkının elde edilmesi için yapılan her türlü gideri içerir. Bu giderler, haritaların yapılması, sondajların yapılması, teknik adamların giderleri gibi muhasebeleştirilmesi gereken her türlü maliyet unsurudur. Maliyet bedeli, imtiyaz hakkının ve ruhsatının satın alınması için ödenen bedel ile imtiyaz hakkının satın alınmasından sonra yapılan giderleri içerir.<sup>542</sup>

#### 4.2.1.6.3.Fevkalade Amortisman

Bu yönteme başvurmanın üç nedeni aşağıda açıklanmıştır.

- ❖ Yangın, deprem, su basması gibi olaylar sonucunda değerini kaybeden,
- ❖ Yeni buluşlar dolayısıyla teknik verimi ve değeri azalarak kullanılmaz hale gelen,<sup>543</sup>

---

<sup>539</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 316

<sup>540</sup> Toroslu, "Amortisman Uygulamaları", s.255

<sup>541</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.482

<sup>542</sup> Toroslu, "Amortisman Uygulamaları", s.256

<sup>543</sup> Yaşar Kızılkum, "**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Muhasebecinin El Kitabı**", 8.baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2011, s.113

- ❖ Cebri çalışma sonucunda normalden fazla aşınma ve yıpranma etkisinde kalan duran varlıklar için bu yöntemden faydalanılacaktır.<sup>544</sup>

Örneğin, bir binanın kendiliğinden çökmesi halinde fevkalade amortisman yöntemi uygulanamaz. Çöken binanın normal şekilde amortismanına devam edilir. Bu sebeple, fevkalade amortisman yönteminin uygulaması için ilk şart, duran varlıktaki hasarın afet yüzünden ortaya çıktığının belirlenmesidir. Bu tespit, ilgili mahkeme, yangın ve deprem halinde belediye, su basması, kasırga, trafik kazası gibi durumlarda bayındırlık veya ziraat müdürlüğü veya mahalli trafik Amirliğince yapılır.<sup>545</sup>

İşletmelerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşleri alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belirlenen, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanır.<sup>546</sup>

Fevkalade amortisman için önceden tespit edilmiş belirli bir oran yoktur. Böyle durumlarda işletmeler Maliye Bakanlığı'na müracaat ederek amortisman oranının belirlenmesini isterler.<sup>547</sup> Bakanlığın belirlediği bu oran, duran varlıkların kalan faydalı ömürleri için uygulanarak duran varlıkların kalan maliyet bedelleri amortisman yoluyla giderleştirilir.<sup>548</sup>

Doğal nedenlerle zarara uğrayan varlıklar için sigorta tazminatı alınmışsa fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz.<sup>549</sup>

**Örnek <sup>550</sup>:** Firma 2007 yılında 200.000,00 TL değerinde dokuma tezgahı satın almıştır.

-2007 ve 2008 yılında bu makineden % 20 oranında amortisman ayrılmıştır.

-2009 yılında bu makine yangından dolayı hasar görmüştür.

---

<sup>544</sup> Özulucan, a.g.e., s.98

<sup>545</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.483

<sup>546</sup> Gökçen, a.g.e., s.100

<sup>547</sup> Ataman, a.g.e., s.237

<sup>548</sup> Gökçen, a.g.e., s.100

<sup>549</sup> Ataman, a.g.e., s.237

<sup>550</sup> Yaşaroğlu, a.g.e., s.131

-İade firma 60.000,00 TL fevkalade amortisman belirlemiştir. Ve firma bir takım tadilatlar yaparak bu makineyi kullanmaya devam etmektedir.

---

253 Tesis Makine ve Cihazlar	200.000,00
191 İndirilecek KDV	36.000,00
100 Kasa	236.000,00

Amortisman Kaydı

---

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı	Cari Yıl Amortismanı	Birikmiş Amortisman
2007	200.000,00	0,20	40.000,00	40.000,00
2008	200.000,00	0,20	40.000,00	80.000,00
2009	200.000,00	-	60.000,00	140.000,00
2010	200.000,00	0,20	40.000,00	180.000,00
2011	200.000,00	-	20.000,00	200.000,00

2007 Yılı Amortisman Kaydı

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	40.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	40.000,00

200.000 x % 20 = 40.000 Bir Yıllık Amortismanın Hesaplara Alınması

---

2008 Yılı Amortisman Kaydı

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	40.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	40.000,00

200.000 x % 20 = 40.000 Bir Yıllık Amortismanın Hesaplara Alınması

---

#### 2009 Yılı Amortisman Kaydı

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	60.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		60.000,00

#### Bakanlık İznine Dayanılarak Ayrılan Amortisman Kaydı

---

#### 2010 Yılı Amortisman Kaydı

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	40.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		40.000,00

200.000 x % 20 = 40.000 Bir Yıllık Amortismanın Hesaplara Alınması

---

#### 2011 Yılı Amortisman Kaydı

---

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	20.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		20.000,00

#### Son Yıla Kalan Amortisman Kaydı

---

#### 4.2.1.6.4.Kıst Amortisman

Türkiye’de amortismanın ilgili duran varlığın satın alındığı yılın başından itibaren hesaplanmasına başlıca istisna, binek otomobillerdir. Oto kiralama şirketlerinin sahip oldukları otomobiller hariç olmak üzere, binek otomobillerinde amortisman, satın alındıkları yılın başından değil, “ay başından” itibaren hesaplanır. İlk yılın eksik kalan amortismanı, son yıla ilave edilir. Bu uygulamaya “kıst amortisman” denir.<sup>551</sup>

$$\text{İlk Yılın Amortismanı} \left[ \frac{\text{Yıllık Amortisman Tutarı}}{12} \right] \times \text{Kullanılan Ay Sayısı}$$

---

<sup>551</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.187

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.<sup>552</sup>

Binek otomobil için, aktife girdiği yıl kaç ay kullanılmış ise sadece o aylar için amortisman ayrılacak, ilk yıl amortisman ayrılmayan süreye isabet eden tutar son yılın amortisman tutarına eklenecektir. Bu yöntemde ikinci yılın amortisman tutarı 1. yılın kayıtlı değerinden yıllık amortisman tutarı düşüldükten sonra kalan değer esas alınarak hesaplanır. Yani net defter değeri hesaplanırken kıst amortisman tutarı değil, yıllık amortisman tutarı düşülür.<sup>553</sup>

VUK'da binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayış arasında da farklılık mevcuttur. VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına eklenirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.<sup>554</sup>

**Örnek** <sup>555</sup>: 01.08.2009 tarihinde 24.000,00 TL'ye satın alınmış binek otomobilin belirlenmiş ekonomik ömrü 5 yıl ise 2009 sonunda ve diğer yıllarda gider yazılacak amortisman tutarları kıst amortisman yöntemine göre şöyle hesaplanır:

Amortisman Oranı:  $1/5 = 0,20$  ( % 20)

2009 Yılı Amortisman Tutarı =  $24.000,00 \times 0,20 = 4.800,00$  TL

2009'da Gider Yazılabilecek Tutar =  $4.800,00 / 12$  ay = 400 TL x 5 ay = 2.000,00 TL

400 TL x 7 ay = 2.800,00 TL

---

<sup>552</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s.21

<sup>553</sup> Yıldız, a.g.e., s.172

<sup>554</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s.22

<sup>555</sup> Özdemir, a.g.e., s.139

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Kalan Değer
2009	24.000,00	0,20	2.000,00	22.000,00
2010	24.000,00	0,20	4.800,00	19.200,00
2011	24.000,00	0,20	4.800,00	19.200,00
2012	24.000,00	0,20	4.800,00	19.200,00
2013	24.000,00	0,20	7.600,00 (4.800 + 2.800)	-

31.12.2009

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	2.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	2.000,00
Amortisman Kaydı	

#### 4.2.1.7. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Ekonomik ve teknik bakımdan bütünlük gösteren maddi duran varlıklarda normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız biri seçilip uygulanabilir. Örneğin, işçi yemekhanesindeki masalar için normal, sandalyeler için azalan bakiyeler yöntemi uygulanamaz. Aynı şekilde, ayrı ayrı satın alınmış (toplama) bile olsa, bilgisayar monitörü için farklı, kasa ve klavyesi için farklı amortisman yöntemi uygulanamaz.<sup>556</sup>

Normal amortisman ayırma yöntemine göre, amortisman ayırmaya başlandıktan sonra bu yöntemden vazgeçilemez. Yani azalan bakiyeler usulünü başlangıçta seçmek gerekir.<sup>557</sup>

Bir maddi duran varlık için azalan bakiyeler yöntemi uygulamaya başladıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçmek mümkündür. Bu durumda, henüz amorti edilmemiş olan net değer, söz konusu varlığın geri kalan amortisman süresine

<sup>556</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 184

<sup>557</sup> Kızılkum, a.g.e., s.112

eşit olarak bölüştürülür.<sup>558</sup> Yani yöntem değiştirmede amortisman süresi uzamaz. Azalan bakiyeler yöntemini uygulamaya da devlet vergi kazancı olduğu için izin vermektedir.<sup>559</sup>

#### 4.2.1.8.Amortismanların Muhasebeleştirilmesi

Kanun koyucu yıl sonunda amortisman kaydı konusunda seçimlik hak tanımıştır. Yıl sonunda mükellefler isterse amortisman tutarlarını doğrudan duran varlıkların bedellerinden indirebilecekler, isterlerse ayrılan amortismanları pasifte bir karşılık hesabında toplayabileceklerdir. Direkt yöntem ve endirekt yöntem olarak adlandırılan bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.<sup>560</sup>

##### 4.2.1.8.1.Direkt Yöntem

Bu yöntemde hesaplanan amortisman tutarı, doğrudan duran varlığın değerinden düşülmektedir. Yapılan muhasebe kaydında hesaplanan amortisman tutarı kadar ilgili gider hesabına borç, duran varlık hesabına alacak kaydı yapılır. Böylece bilançoda duran varlığın ilk maliyet değeri değil, net aktif değeri gözükür.<sup>561</sup>

Bu yöntemin işletme finansal tablo açısından iki sakıncası mevcuttur.

- Duran varlığın elde edilme maliyeti yok olur.
- İlgililerin; ayrılan amortisman tutarları belirtilmediğinden, amortisman tahminlerinin isabet derecesi hakkında bir görüşe sahip olmaları ortadan kalkar.<sup>562</sup>

Bu nedenle THP, direkt yöntemi kabul etmemiştir.<sup>563</sup>

##### 4.2.1.8.2.Endirekt Yöntem

Bu kayıt yönteminde hesaplanan amortisman tutarları, doğrudan doğruya duran varlığın maliyetinden düşülmez, pasifte ayrı bir hesapta (Birikmiş Amortismanlar

---

<sup>558</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.184

<sup>559</sup> Kızılkum, a.g.e., s.112

<sup>560</sup> Yükçü, "Finansal Muhasebe", s.489

<sup>561</sup> Yıldız, a.g.e., s.174

<sup>562</sup> Yalkın, "Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi)", s.278

<sup>563</sup> Özulucan, a.g.e., s. 99



Hesabı izlenir. Böylece bu yöntemde duran varlıklar bilançoda maliyet değerleri ile görülecektir. Ayrıca ilgili duran varlık için ayrılmış toplam amortisman tutarı da bilançoda yer alacaktır.<sup>564</sup>

THP tarafından, endirekt yöntemin uygulanması kabul edilmektedir. Bu yöntemin uygulanması durumunda, hem ilgili duran varlığın maliyet bedeli sürekli olarak bilançoda görülecek hem de bu varlıklara ait amortisman giderleri amortisman hesaplarında toplu bir şekilde yer alacaktır. Böylece, herhangi bir zamanda, duran varlığın maliyet bedeli ve net değerini bir arada görmek mümkün olacaktır.<sup>565</sup>

**Örnek<sup>566</sup>** : Maliyet bedeli 16.000,00 TL olan ve yönetim işinde kullanılan mini ofset makinesi için % 20 amortisman ayrılıyor.

**a. Direkt yönteme göre kayıt**

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	3.200,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	3.200,00
Amortisman Gideri = 16.000 x 0,20 = 3.200,00	

255 Demirbaşlar Hs.	
16.000,00	3.200,00

Direkt yöntemde makine dönem sonu bilançosunda 16.000 – 3.200,00 = 12.800,00 TL olarak görünecektir. Giderek 2. yılın sonunda 9.600,00 TL, 3. yılın sonunda 6.400,00 TL, 4. yılın sonunda 3.200,00 TL olarak görünecek 5. yılın sonunda ise hesap kapanacağı için, makine kullanımda olduğu halde, kayıtlarda yer almayacaktır. Bu yöntemi izleyen işletmeler son yılın amortismanını örneğin, 1 TL noksan ayırmak suretiyle duran varlığın hesaplardan silinmemesini sağlarlar. Bırakılan bu değere muhasebe dilinde “iz bedeli” denir. Yukarıdaki örneğe göre 5. yılda amortisman aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

<sup>564</sup> Yıldız, a.g.e., s.174

<sup>565</sup> Özulucan, a.g.e., s.100

<sup>566</sup> Sevilengül, a.g.e., s.422-423

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	3.199,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		3.199,00
Amortisman Gideri 3.199,00		

255 Demirbaşlar Hs.		Aktif	BİLANÇO	Pasif
3.200,00	3.199,00	→	Demirbaşlar	

#### b. Endirekt yönteme göre kayıt

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	3.200,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		3.200,00
Amortisman Gideri 3.200,00		

255 Demirbaşlar Hs.	257 Birikmiş Amortismanlar Hs.
16.000,00	3.200,00

Endirekt yöntemde, Demirbaşlar hesabının alacağına bir kayıt yapılmadığından hesap, duran varlık işletmede kaldıkça, aktifte 16.000,00 TL olarak yer alacaktır. Buna karşılık amortisman miktarı birikmiş amortisman hesabında her yıl 3.200,00 TL artarak 5. yıl sonunda 16.000,00 TL'ye ulaşacaktır.

#### 4.2.1.9.Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması ve Yenileme Fonu Uygulaması

Vergi kanunlarında vergilendirme ile ilgili olarak, mükelleflere bazı avantajların sağlandığı görülmektedir. Bu avantajlardan biri de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerinde yer alan yenileme fonu uygulamasıdır. Söz konusu uygulama ile mükelleflere<sup>567</sup>, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış

<sup>567</sup> Serdar Kuşcu, "Yenileme Fonu Uygulaması ", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 233, Mayıs 2012, s.1

veya doğal afetler nedeniyle alınan sigorta tazminatları dolayısıyla doğan karın<sup>568</sup>, belli şartlarla “yenileme fonu” adı altında pasifte geçici bir hesapta tutmalarına izin verilmektedir.<sup>569</sup>

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) yenilenmesinde, mükellefler lehine getirilmiş bir vergi avantajı ya da teşvik uygulaması olan, yenileme fonu; iktisadi işletmelere dahil ATİK’lerin, gerektiğinde yenilenebilmesi için, bu kıymetlerin satışından doğan kar veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile korumasını ifade etmektedir.<sup>570</sup>

Yenileme fonu isteğe bağlı bir uygulamadır. Bu nedenle işletmeler amortismanına tabi sabit kıymetlerin satışından veya ziya uğramasından dolayı elde edilen sigorta tazminatlarından oluşan karlar dolayısıyla yenileme fonu ayırıp ayırmama konusunda istedikleri gibi karar verebilirler.<sup>571</sup>

Amortismanına tabi kıymetlerin satılması ya da doğal afetler nedeniyle zarar görmesi durumunda sigorta tazminatı alınması durumunda bir kar doğduğu takdirde işletmeler, oluşan karı o yıl beyan etmek yerine yenileme fonuna aktarabilirler.<sup>572</sup> Bu niteliği ile yenileme fonu bir teşvik uygulamasıdır. Ancak, üç yıllık süre dolmadan işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi durumlarında, söz konusu fondaki tutar, o dönemin matrahına ilave edilerek vergilendirilir.<sup>573</sup>

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 ertelenmesi ya da yeni yatırımlara dönüştürülmesine olanak veren bir işlemdir.<sup>574</sup>

---

<sup>568</sup> Mehmet Fatih Gür, "**Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması**",Yaklaşım Dergisi, Sayı: 240, Aralık 2012, s.1

<sup>569</sup> Kuşcu, a.g.e., s.1

<sup>570</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.1

<sup>571</sup> M. Vefa Toroslu, "**Yenileme Fonu**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 55, Temmuz 2008, s.285

<sup>572</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.1

<sup>573</sup> Mehmet Fatih Gür, "**Yenileme Fonu-II: Yenileme Fonu Muhasebeleştirilmesi**",Yaklaşım Dergisi, Sayı: 241, Ocak 2013, s. 1

<sup>574</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.1

Yenileme fonunun yasal dayanağını oluşturan VUK'un 328. ve 329. maddeleri şu şekildedir.<sup>575</sup>

**Vergi Usul Kanununun Madde 328. maddesine göre amortismanına tabi malların satılması;**

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.” şeklinde açıklanmaktadır.<sup>576</sup>

Buradaki üç yıllık süre hesabı, satıştan itibaren iki yılın sonu bilançosunda yer alacak, üçüncü yıl içinde yenileme yapılmadığında, bu yılın kazancına ilave edilecektir.<sup>577</sup>

“Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup

---

<sup>575</sup> M. Vefa Toroslu, "Yenileme Fonu", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 55, Temmuz 2008, s.285

<sup>576</sup> Vergi Usul Kanunu, Madde 328

<sup>577</sup> Remzi Örtten, Aydın Karapınar, "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları", 1.baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2001, s.390

edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”<sup>578</sup>

Kanunun belirtmiş olduğu kayıtlı değer ifadesi, ilgili amortismanına tabi iktisadi kıymetin net aktif değerini ifade etmektedir. Bir iktisadi kıymetin net aktif değeri;

Net aktif değer = (İlgili iktisadi kıymetin defter değeri)-(İlgili iktisadi kıymete ilişkin birikmiş amortismanlar)  
şeklinde hesaplanabilir.<sup>579</sup>

**Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 329. maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki şekildedir;**

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir”.<sup>580</sup>

Söz konusu madde hükmünden anlaşılacağı üzere; zarar gören veya zayı olan iktisadi kıymetin net aktif değeri ile sigorta tazminatı karşılaştırılmakta ve sigorta tazminatının, iktisadi kıymetin net aktif değerini aşan kısmının kar veya zarar hesabına aktarılması gerekmektedir.<sup>581</sup>

---

<sup>578</sup>Vergi Usul Kanunu, Madde 328

<sup>579</sup>Yiğit M., "Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar ", 09.04.2008, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen\\_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk\\_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw), 28.05.2013

<sup>580</sup>Vergi Usul Kanunu Madde 329

<sup>581</sup>Yiğit M., "Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar ", 09.04.2008, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen\\_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk\\_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw), 28.05.2013

“Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”<sup>582</sup>

Anlaşılacağı gibi; madde hükmüne göre, zarar gören veya zayi olan iktisadi kıymetin net aktif değeri ile alınan sigorta tazminatının karşılaştırılması; tazminatın, kıymetin net aktif değerinden fazla veya eksik olması durumlarında oluşan farkın kar veya zarar hesabına aktarımı gerekir.<sup>583</sup>

**Örnek** <sup>584</sup>: Bir işletmenin pasifinde iki yıl önce ayrılmış 23.000 TL tutarında yenileme fonu bulunduğunu, işletmenin bu yıl içinde de 55.000 TL’ye yeni bir kıymet (makine) aldığını, bu kıymeti azalan bakiyeler usulü ile % 40 oranında amortismanına tabi tutacağını kabul edelim. İşletmenin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme bu yıl kullanmadığı yenileme fonunu gelir yazmak zorundadır.

Cari yıl amortisman tutarı:  $55.000 \times 0,40 = 22.000$  TL

---

<sup>582</sup> Vergi Usul Kanunu, Madde 329

<sup>583</sup> Salim Karadeniz, "Yenileme Fonu Uygulaması (Sigorta Tazminatı Alınan Sabit Kıymetlerde)", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 228, Aralık 2011, s. 3

<sup>584</sup> Muzaffer Küçük, a.g.e., s.12

---

31.12.2012

549 Özel Fonlar	22.000
549.07 Yenileme Fonu	
257 Birikmiş Amortismanlar	22.000

#### Amortisman Ayrılması

---

/

---

31.12.2012

549 Özel Fonlar	1.000
549.07 Yenileme Fonu	
671 Önceki Dönem Gelir ve Karları	1.000

#### Özel fonların kapatılması

---

/

---

#### 4.2.1.9.1.Yenileme Fonu Ayırma Koşulları

##### 4.2.1.9.1.1.Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu ayırabilmenin ilk şartı, bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. İlgili Kanun maddesinde, "...satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir..." şeklinde, bilançonun pasifinden bahsedilmektedir.<sup>585</sup> Bu ifadeden anlaşılacağı üzere ancak bilanço esasında defter tutan mükelleflerce yenileme fonu uygulamasından faydalanabileceklerdir.<sup>586</sup>

Buradan yola çıkarak;

- a) İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar,
- b) Serbest meslek kazanç defteri tutanlar,

---

<sup>585</sup>Kuşcu, a.g.e., s.3

<sup>586</sup>Yiğit M., "Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar ", 09.04.2008, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen\\_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk\\_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZQw), 28.05.2013

- c) Basit usule tabi kazanç tespiti yapılanlar,  
d) Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutanların yenileme fonu uygulamasından faydalanmaları hem yasal hem de teknik olarak mümkün değildir.<sup>587</sup>

#### 4.2.1.9.1.2.Satılan veya Doğal Afetler Dolayısıyla Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zaruri Olması veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olması

Yenileme fonu ayırabilmenin diğer bir şartı da; satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin zaruri bulunması veya şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.<sup>588</sup>

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olduğu olayın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Yangın, kullanılamayacak derecede hasar, eskime, modelin düşmesi, teknolojik gerilik gibi durumların varlığının kanıtlanması halinde bunları iktisadi kıymetin yenilenmesi için mecburi neden saymak gerekir.<sup>589</sup>

Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi işin mahiyeti gereği mecburiyet arz ediyorsa, bu konuda işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve harekete geçilmiş olması şartı aranmaksızın yenileme fonu ayrılabilir.<sup>590</sup> Eğer böyle bir mecburiyet söz konusu değilse iktisadi kıymet satışı nedeniyle oluşan kardan ötürü yenileme fonu ayrılabilmesi için işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş olması ve yeni iktisadi kıymetin satın alınması için harekete geçilmiş olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.<sup>591</sup> Örneğin, nakliyecilik yapan ve tek kamyonu bulunan bir mükellef, kaza sonucu kamyonunu kaybederse, bir yenisinin alınması mecburiyet

<sup>587</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.5

<sup>588</sup> Toroslu, "Yenileme Fonu", s.286

<sup>589</sup> Altar Ömer Arpacı, "**Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması**", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 85, Ocak-Şubat 2008, s.126

<sup>590</sup> Toroslu, "Yenileme Fonu", s.286

<sup>591</sup> M. Vefa Toroslu, "**Yenileme Fonu ve Muhasebesi**", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 44, Haziran-Temmuz-Ağustos 1998, s.3



taşır. Aksi halde, faaliyetin yürütülmesi olanağı yoktur. Böyle bir durumda, varsa, sigorta tazminatı alınmasından doğan kar yenileme fonuna alınabilir.<sup>592</sup>

Bununla beraber sabit kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kar işletmeden çekilmişse, yenileme fonu teşkil edilemez.<sup>593</sup> Kar işletmeden çekilmemekle beraber, beyan edilen vergi matrahına eklenmişse fon ayrılması yine mümkün değildir.<sup>594</sup>

Elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunduğu açıkça anlaşılamiyorsa, şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi yönünde bir karar alınması ve girişimde bulunulması şarttır.<sup>595</sup> Uygulamada, satıştan veya tazminattan doğan karın, bu konuda karar alınarak yenileme fonuna alınması, teşebbüse geçmenin dayanağı olarak kabul edilmektedir. Yönetim kurulu bulunmayan şirket türlerinde ortaklar kurulu kararı; şahsi işletmelerde, işletme sahibinin ilgili personele vereceği yazılı talimat ve bu konudaki mahsup fişine açıklama yazılıp işletme sahibince imza edilmesi yeterli sayılabilir.<sup>596</sup>

#### 4.2.1.9.1.3.Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymetle Aynı Nitelikte Bulunması

Yenileme fonu ayrılabilmesi için satılan iktisadi kıymet ile aynı türden bir iktisadi kıymetin satın alınması gerekmektedir. Satılan iktisadi kıymetin yerine aynı niteliklere sahip benzeri veya teknolojik gelişmeye uygun yeni modelleri satın alınmalıdır. Aksi takdirde yenileme fonu uygulamasından faydalanılması mümkün olmayacaktır.<sup>597</sup> Örneğin, üretimde kullanılan bir makinenin satılarak yerine kamyonet alınması için yenileme fonu oluşturulamaz. Bunun yanı sıra 10 kişilik bir minibüsün satılarak yerine 16 kişilik bir minibüs satın alınması durumunda yenileme fonu ayrılabilir.<sup>598</sup>

<sup>592</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.3

<sup>593</sup> Yıldız A., "Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular", 09.04.2008, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/005/>, 28.05.2013

<sup>594</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.3

<sup>595</sup> Kuşcu, a.g.e., s.3

<sup>596</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.3

<sup>597</sup> Toroslu, "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", s.3

<sup>598</sup> Toroslu, "Yenileme Fonu", s.287

Bir başka örnek ise, satılan kamyonun yerine binek otomobili alınmışsa burada bir yenileme değil, yeni bir iktisadi kıymet edinilmesi söz konusudur. Zira yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet de eskisiyle aynı değildir. Bu nedenle kamyonun satılması dolayısıyla elde edilen karın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.<sup>599</sup>

Yenileme fonu hesabında yer alan satış karının mutlak surette satılan iktisadi kıymetle aynı neviden başka bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanımı esastır. Bu itibarla, satılan iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınmak istenmesi veya alınması, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabul edilemez.

Ayrıca, yenileme fonu kullanılacak iktisadi kıymetlerin aynı sayıda olması şartı da yoktur. Bir mikserin satışından kaynaklanan yenileme fonu, alınan iki yeni mikserin giderlerini karşılamak amacıyla kullanılabilir. Aynı şekilde; birden fazla mikserin satışından kaynaklanan yenileme fonu, tek bir mikserin giderlerini karşılamak amacıyla kullanılabilir.<sup>600</sup>

#### 4.2.1.9.1.4.Satılan ve Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi Olması

VUK'un 329. maddesinde, "yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur." diyerek yenileme fonunun yalnızca amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılacağı açıklanmıştır.<sup>601</sup>

<sup>599</sup>Kuşcu, a.g.e., s.3

<sup>600</sup>Yiğit M., "Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar", 09.04.2008, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen\\_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk\\_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0lTo476m-UZQw](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0lTo476m-UZQw), 28.05.2013

<sup>601</sup>Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.4

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismanına tabi iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan karın, yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde mümkün olacaktır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kar, yenileme fonuna alınmaz. Örneğin, ticari işletmedeki ortaklık payının devri nedeniyle sağlanan karın, yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesapta tutulması mümkün değildir.<sup>602</sup> Yine Vergi Usul Kanununun 314. maddesi uyarınca boş arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulması sebebiyle, boş arsa veya arazi satışından doğan kar yenileme fonuna alınmaz.<sup>603</sup>

**Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Satılması Halinde Yenileme Fonu Uygulaması Örneği<sup>604</sup>** : (X) Limited Şirketi envanterinde kayıtlı değeri 20.000 TL olan bir üretim makinesini, yarısı peşin yarısı vadeli olmak üzere, 15.000 TL'ye satmıştır. Şirketin bu iktisadi kıymet için satış anına kadar ayırmış olduğu amortisman tutarı 10.000 TL'dir. (X) Limited Şirketi bu satış nedeniyle aşağıdaki kaydı yapmak durumundadır (KDV ve Enflasyon Düzeltmesi müessesesi hükümleri ihmal edilmiştir).

120 Alıcılar	7.500	
102 Bankalar	7.500	
257 Birikmiş Amortismanlar	10.000	
	255 Demirbaşlar	20.000
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	5.000

Yukarıda muhasebe kaydı yapılan (X) Limited Şirketinin satışı işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellef veya bir serbest meslek erbabınca yapılmış olsaydı, ortaya çıkan 5.000,00 TL tutarındaki kar, bahsi geçen mükelleflerin ilgili defterlerinin (işletme hesabı defterinin veya serbest meslek kazanç defterinin) hasılat kısımlarına yazılması gerekmektedir.

<sup>602</sup> Kuşcu, a.g.e., s.4

<sup>603</sup> Arpacı, a.g.e., s.126

<sup>604</sup> Gür, "Yenileme Fonu-II: Yenileme Fonu Uygulaması", s.3

**Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Sigorta Tazminatı Halinde Yenileme Fonu Uygulaması Örneği<sup>605</sup>** : İşletmenin aktifine 2004 yılında giren Makine, 2007 yılında ortaya çıkan afet nedeniyle tamamı ile değerini kaybetmiştir. Makinenin maliyet bedeli 26.000.-TL, 2005 yılına kadar ayrılan amortismanları ise 18.000.-TL'dir. Sigortalı olan bu makineler için sigorta şirketi 8.500.-TL tazminat ödemiştir.

Kalan Değer = 26.000 - 18.000 = 8.000 TL

Fark = 8.500 - 8.000 = 500 TL tazminat fazlası olduğu için bu fark 2007 yılının karına eklenecektir.

Bu durumda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

100 Kasa	8.500	
257 Birikmiş Amortismanlar	18.000	
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar	26.000
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	500

Sigorta şirketinden alınan tazminatın 7.000.-TL olduğu durumda;

Fark = 8.000 - 7.000 = 1.000 TL olacak ve bu tutar 2005 yılında zarar yazılacaktır.

100 Kasa	7.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	18.000	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	1.000	
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar	26.000

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 329. maddesinde de belirtildiği gibi, söz konusu makinenin işin mahiyetine göre yenilenmesi zorunlu veya bu konuda işletme yöneticilerin yenileme konusunda karar alıp teşebbüse geçmeleri durumunda, tazminat fazlasının pasifte "549 Özel Fonlar" hesabında "Yenileme Fonu"nda 3 yıl süre ile bekletilmesi mümkündür.

<sup>605</sup> Arpacı, a.g.e., s.130-131

Yukarıdaki ilk örneği esas alarak tazminat fazlasının pasifte ilgili hesapta alınmasına dair muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	500
549 Özel Fonlar	
Yenilme Fonu	500

Yenileme fonunun, yeni bir makine alınması nedeniyle kullanılması durumunda amortisman tutarının yenileme fonu kadarki kısmı yenileme fonundan karşılanacaktır. Yeni alınacak makinenin ilk yıl amortismanının 1.250.-TL olarak hesaplandığını varsayarsak yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır. (7/B seçeneği)

549 Özel Fonlar	500
Yenileme Fonu	
796 Amortisman ve Tükenme Payları	750
257 Birikmiş Amortismanlar	1.250

Fonun yasal süre içinde kullanılmaması durumunda yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

549 Özel Fonlar	500
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	500

#### 4.2.1.9.2.Yenilemem Fonunun Kullanılma Süresi

VUK'un 328. ve 329. maddelerinde yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ilave edileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>606</sup> Diğer taraftan üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kar o yılın matrahına ilave edilir.<sup>607</sup>

<sup>606</sup> Toroslu, "Yenileme Fonu", s.287

<sup>607</sup> Örtün ve Karapınar, a.g.e., s.389

Üç yıllık sürenin tespitinde Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın görüşleri farklılık göstermektedir. Şöyle ki, Danıştay, üç yıllık sürenin tespitinde "iktisadi kıymetin satış tarihini değil, bilançonun düzenlenme tarihinden sonraki üç yıllık dönemi" dikkate alırken, Maliye İdaresinin görüşü ise, üçüncü dönemin sonunda kullanılmayan yenileme fonunun vergi matrahına ekleneceği yönündedir. Diğer bir ifade ile üç yıllık sürenin başlangıcını Danıştay takip eden yıl olduğunu kabul ederken, Maliye İdaresi ise, satışın yapıldığı yıl olarak kabul etmektedir.<sup>608</sup>

## **4.2.2.Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Sermaye Piyasası Kanun'unda Yer Alan Hükümler**

### **4.2.2.1.Amortisman**

"Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtacak şekilde, amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Amortisman, varlığın değerinin kayıtlı değerini aşması halinde de yapılır.

Maddi varlıkların içerdiği ekonomik fayda, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak, varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

---

<sup>608</sup> Gür, "Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması", s.5

- a) Varlığın kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi,
- b) Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma,
- c) Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ve ticari eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,
- d) Kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. İşletmeler, varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararlarla belirlenir.

Arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar gibi bazı istisnaları da olmak üzere, boş arsa ve araziler sınırsız bir faydalı ömre sahip olduklarından amorti edilmez. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduklarından, amorti edilebilir varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınmaz. Varlığın amorti edilecek tutarı varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunur.

Uygulamada, varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir ve böylece amorti edilecek tutarın hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Hurda değer önemli bir tutar ise, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Hurda değerde, bu tebliğin varlıklarda değer düşüklüğü başlıklı kısmına göre mali tablolara alınan değer düşüklüğünün bir yansıması sonucu oluşan bir değişim, amortisman tutarlarının belli aralıklarla düzeltilmesinde olduğu gibi ileriye

yönelik muhasebeleştirilir. Bir varlığın hurda değeri, tahminin yapıldığı gün faydalı ömürlerini doldurmuş ve benzer koşullar altında faaliyet göstermiş olan benzer varlıkların elden çıkarılmasındaki geri kazanılabilir tutarı esas alınarak yapılır.”<sup>609</sup>

#### 4.2.2.2. Amortisman Yöntemi

“Bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir. Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir.

Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir. Aynı şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi varlıkların amortisman tutarı Maddi Olmayan Varlıklar başlıklı Kısım uyarınca belirlenen maddi varlıkların elde etme maliyetine dahil olabilir”<sup>610</sup>

#### 4.2.2.3. Faydalı Ömrün Gözden Geçirilmesi

“Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.

---

<sup>609</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri : XI, No:25 Madde 167

<sup>610</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri : XI, No:25 Madde 168



Maddi varlığın ömrü süresince, tahmin edilen faydalı ömrün uygun olmadığı anlaşılabilir. Sonraki dönemlerde yapılan harcamalarla varlığın durumunda meydana gelecek iyileşmeler varlığın faydalı ömrünün uzatılmasını gerektirebilir. Teknolojide veya ürünün piyasasındaki değişiklikler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin faydalı ömür ile amortisman oranı düzeltilir. İşletmenin bakım ve tamir politikaları da varlığın faydalı ömrünü etkileyebilir. Politika değişikliği, varlığın faydalı ömür süresini uzatabilir veya hurda değerini artırabilir. Ancak, politika değişiklikleri amortisman ayrılmayacağı anlamına gelmez”<sup>611</sup>

#### 4.2.2.4. Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

“Maddi varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözleendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansıtmak üzere değiştirilir. Amortisman yönteminde bir değişiklik yapılması gerekmesi halinde, bu değişiklik muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak dikkate alınır ve cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilir. Amortisman yönteminde yapılan bir değişiklik, işletmenin amortismanına ilişkin politikasını uygularken kullandığı tekniklerde bir değişiklik niteliğinde olduğundan, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur”.<sup>612</sup>

#### 4.2.3. UMS ile VUK'un Öngördüğü Amortisman Yöntemlerin Karşılaştırılmasıyla İlgili Uygulama Örnekleri

**Uygulama Örneği 1**<sup>613</sup>: İşletme 09 Nisan 2009 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı % 20'dir). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir.

<sup>611</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri : XI, No:25 Madde 169

<sup>612</sup> Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri : XI, No:25 Madde 170

<sup>613</sup> Elitaş, Akyüz ve Bulca, a.g.e., s. 24-25-26-27

### VUK' a göre Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	% 20	16.000	16.000
2010	80.000	% 20	16.000	32.000
2011	80.000	% 20	16.000	48.000
2012	80.000	% 20	16.000	64.000
2013	80.000	% 20	16.000	80.000

### Standarda göre Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
<b>2009</b>	80.000	% 20 (9 aylık)	12.000*	12.000
<b>2010</b>	80.000	% 20	16.000	28.000
<b>2011</b>	80.000	% 20	16.000	44.000
<b>2012</b>	80.000	% 20	16.000	60.000
<b>2013</b>	80.000	% 20	16.000	76.000
<b>2014</b>	80.000	% 20 (3 aylık)	4.000**	80.000

Yıllık Amortisman Payı	$80.000 \times (\% 20) = 16.000$
Aylık Amortisman Payı	$16.000 / 12 = 1.333,33$
*2009 yılı Amortisman tutarı	$1.333,33 \times 9 = 12.000$
**2014 yılı Amortisman tutarı	$1.333,33 \times 3 = 4.000$

### VUK' a göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	% 40	32.000	32.000
2010	48.000	% 40	19.200	51.200
2011	28.800	% 40	11.520	62.720
2012	17.280	% 40	6.912	69.632
2013	10.368		10.368	80.000

### Standarda göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan kalanlar yönteminin kıst uygulamasında; ilk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı ve ilk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur.

#### 1. İlk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	% 40 (9 aylık)	24.000*	24.000
2010	<b>80.000 - 32.000 = 48.000</b>	% 40	19.200	43.200
2011	28.800	% 40	11.520	54.720
2012	17.280	% 40	6.912	61.632
2013	10.368		10.368	72.000
2014	8.000	% 40 (3 aylık)	8.000**	80.000

Yıllık Amortisman Payı	$80.000 \times (\% 40) = 32.000$
Aylık Amortisman Payı	$32.000 / 12 = 2.666,66$
*2009 yılı Amortisman tutarı	$2.666,66 \times 9 = 24.000$
**2014 yılı Amortisman tutarı	$2.666,66 \times 3 = 8.000$

2. İlk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre:

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	% 40 (9 aylık)	24.000	24.000
2010	<b>80.000 - 24.000 = 56.000</b>	% 40	22.400	46.400
2011	33.600	% 40	13.440	59.840
2012	20.160	% 40	8.064	67.904
2013	12.096	% 40	4.838	72.742
2014	7.258		7.258	80.000

Yıllık Amortisman Payı	$80.000 \times (\% 40) = 32.000$
Aylık Amortisman Payı	$32.000 / 12 = 2.666,66$
*2009 yılı Amortisman tutarı	$2.666,66 \times 9 = 24.000$

## KARŞILAŞTIRMA

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi		Azalan Bakiyeler Yöntemi	
	VUK	Standart	VUK	Standart (1.durum)
2009	16.000	12.000	32.000	24.000
2010	16.000	16.000	19.200	19.200
2011	16.000	16.000	11.520	11.520
2012	16.000	16.000	6.912	6.912
2013	16.000	16.000	10.368	10.368
2014	-	4.000	-	8.000
<b>TOPLAM</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>

**Uygulama Örnek 2 :** SOA Anonim Şirketi yeni tasarladığı ürünü üretmek için sadece bu ürünün üretiminde kullanılabilen bir makineyi 28.03.2011 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almış, ayrıca makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin montajı 13.04.2011 tarihinde tamamlanarak makine kullanılmaya başlanmıştır.<sup>614</sup>

İşletme tasarladığı ürünü piyasada 3 yıl boyunca satabileceğini öngörmektedir, 3 yıl sonra ürünün üretimine son verilecektir. Bu nedenle işletme açısından makinenin yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre içerisinde makineden toplam 400.000 birim çıktı almayı hedeflemektedir. Bunun 200.000 biriminin ilk yıl gerçekleşeceği var sayılmaktadır. İkinci ve Üçüncü yıllarda ise 100.000'er birim üretilecektir.

Makinenin 3 yıl sonraki hurda değeri 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı amortisman cetvelinde ise makinenin faydalı ömrü 3 yıl, yıllık amortisman oranı ise %33,33 olarak belirtilmektedir.

<sup>614</sup> Şen, a.g.e., s.147-153

Uygulama 2 örneğindeki veriler ışığında UMS 16 Normal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarları Yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların Vergi Usul Kanununu ile karşılaştırması şu şekilde olacaktır.

#### **a-1) Normal Amortisman Yöntemi UMS-16'ya göre çözüm**

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı ömür

Maliyet Değeri = (280.000 + 20.000) 300.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = ((300.000 – 30.000) / 3) = 90.000 TL

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

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 13.04.2011

(Buna göre 4'üncü, 5'inci, 6'ncı, 7'inci, 8'inci, 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir.)

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 9 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 7.500 x 9 = 67.500 TL

Makinenin Yararlı Ömrünün Bittiği Yılı Takip Eden Yılda Ayrılacak Olan Amortisman Tutarı = 7.500 x 3 = 22.500 TL

#### **Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (UMS-16)**

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort . Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2011	270.000	3	%33,333	90.000	67.500*	67.500
2012	270.000	3	%33,333	90.000	90.000	157.500
2013	270.000	3	%33,333	90.000	90.000	247.500
2014	-	-	-	-	22.500**	270.000

\*2011 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 9 ay (7.500 x 9 ay = 67.500 TL)

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

### **a-2) Normal Amortisman Yöntemi VUK'a göre çözüm**

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet değeri / Faydalı ömür süresi

Yıllık Amortisman Tutarı = (300.000 / 3) = 100.000 TL

### **Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)**

<b>Yıllar</b>	<b>Amort. Esas Tutar</b>	<b>Amort. Süresi (yıl)</b>	<b>Amort. Oranı</b>	<b>Amort. Tutarı</b>	<b>Birikmiş Amort.</b>
2011	300.000	3	%33,33	100.000	100.000
2012	300.000	3	%33,33	100.000	200.000
2013	300.000	3	%33,33	100.000	300.000

### **UMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

<b>Yıllar</b>	<b>VUK</b>	<b>STANDART</b>	<b>Fark</b>
	<b>Ayrılan Amort. Tutarı</b>	<b>Ayrılan Amort. Tutarı</b>	
2011	100.000	67.500	32,500
2012	100.000	90.000	10.000
2013	100.000	90.000	10.000
2014	-	22,500	(22,500)
<b>Toplam</b>	<b>300.000</b>	<b>270.000</b>	<b>30.000</b>

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

Dönem arasındaki fark ise standardın kıst amortisman uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Görüleceği üzere VUK iktisadi kıymeti 2013 yılı hesaplamalarında tamamen itfa etmiştir. Standart ise ilk yılda ayırmadığı yani kıst dönemden arta kalan amortisman tutarını 2014 yılında gidere dönüştürmüş ve iktisadi kıymeti itfa etmiştir.

**b-1) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi UMS- 16'ya göre çözüm**

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

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 3 yıl = % 33,333

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = % 33,333 x 2 = % 66,666

Yıllık Amortisman = ((300.000 – 30.000) x % 66,666) = 180.000 TL

Aylık Amortisman = 180.000 / 12 = 15.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 13.04.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 9 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 15.000 x 9 = 135.000 TL

Makinenin Yararlı Ömrünün Bittiği Yılı Takip Eden Yılda Ayrılacak Olan Amortisman Tutarı =15.000 x 3 = 45.000 TL

**Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (UMS-16)**

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



## **b-2) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi VUK'a göre çözüm**

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal Amortisman Oranı x 2 ≤ 0,50)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 3 yıl = % 33,333

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = % 33,333 x 2 = % 66,666\*

\*Sonuç Azalan Bakiyeler Yönteminde üst limit olan % 50'yi geçtiğinden dolayı hesaplamalarda % 66,666 oranı değil % 50 oranı kullanılacaktır.

### **Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)**

<b>Yıllar</b>	<b>Amortisman Tabi Değer - Birikmiş Amortisman</b>	<b>Oran</b>	<b>Amortisman Tutarı</b>	<b>Birikmiş Amortisman</b>
2011	300.000 x 0,50	% 50	150.000	150.000
2012	(300.000 – 150.000) x 0,50	% 50	75.000	225.000
2013	(300.000 – 150.000 – 75.000)	Kalan Tamamı	75.000	300.000

### **UMS 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu**

<b>YILLAR</b>	<b>VUK</b>	<b>STANDART</b>	<b>FARK</b>
	<b>Ayrılan Amortisman Tutarı</b>	<b>Ayrılan Amortisman Tutarı</b>	
2011	150.000	135.000	15.000
2012	75.000	60.000	15.000
2013	75.000	30.000	45.000
2014	-	45.000	(45.000)
<b>TOPLAM</b>	<b>300.000</b>	<b>270.000</b>	<b>30.000</b>

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

**c-) Üretim Miktarları Yöntemi UMS 16'ya göre çözüm**

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

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

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

**Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (UMS-16)**

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

\*2011 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 9 ay (11.250 x 9 ay = 101.250 TL)

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

**Açıklama:** VUK'da Üretim Miktarları Yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediğinden VUK ile Standardın karşılaştırması yapılamamaktadır.

# BÖLÜM 5-MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

## 5.1.Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

### 5.1.1.Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının saptanmasında, “TMS 36 Varlıklarda Değer düşüklüğü” standardı hükümleri uygulanır.<sup>615</sup> Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl saptanacağını ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.<sup>616</sup>

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosuna yansıtılır.<sup>617</sup>

Bir varlığın defter değerinin, kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutardan fazla olması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekir.<sup>618</sup>

---

<sup>615</sup> Türker, a.g.e., s.124

<sup>616</sup> Akın Akbulut, "Ticari Kardan Mali Kara Geçiş", gg. 3.baskı, Ankara, TÜRMOB, s.161

<sup>617</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.42

<sup>618</sup> Akbulut, a.g.e., s.161

18.03.2006 tarih 26112 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardının amacı; varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir defter değeri ile izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri saptamaktır.<sup>619</sup>

Buna göre bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık mali tablolarında geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan takip edilmemektedir.<sup>620</sup> Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı değer düşüklüğü zararı olarak kabul edilmektedir ve işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesi gerektirir.<sup>621</sup>

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda bu varlık değer düşüklüğüne uğramış kabul edilecek ve değer düşüklüğünü temsil eden tutar oranında karşılık ayrılacaktır. Aynı standartta değer düşüklüğü zararı, bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı olarak ifade edilmiştir.<sup>622</sup>

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) takip edilen varlıklara uygulanır. Değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanılan esasa bağlıdır.<sup>623</sup>

---

<sup>619</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.164-165

<sup>620</sup> Hasan Gül,"TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I",Yaklaşım Dergisi, Sayı: 245, Mayıs 2013, s.2

<sup>621</sup> Hasan Gül,"TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-II",Yaklaşım Dergisi, Sayı: 246, Haziran 2013, s.1

<sup>622</sup> Akbulut, a.g.e., s.161

<sup>623</sup> TMS 36, Paragraf 5

- a. 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.<sup>624</sup>
- i. “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 varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek kalmamaktadır.”<sup>625</sup>
- ii. Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olmaması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden mecburi olarak daha düşük olacaktır. Bu nedenle, yeniden değerlendirilmiş varlık, kullanım değerinin yeniden değerlendirilmiş tutarından daha düşük olması durumunda değer kaybına uğrayacaktır. Bu durumda yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmek için bu standardı uygular.<sup>626</sup>
- b. “Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmesi durumunda, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri geri kazanılabilir tutardan daha büyük ya da daha düşük olabilir.”<sup>627</sup>

Bu nedenle, işletme, yeniden değerlendirme esasları uyguladıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını tespit etmek için bu standardı uygular.<sup>628</sup>

---

<sup>624</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.263

<sup>625</sup> TMS 36, Paragraf 5

<sup>626</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.263

<sup>627</sup> TMS 36, Paragraf 5

<sup>628</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.264

### 5.1.1.1.Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin olup olmadığını değerlendirirken, aşağıda yer alan işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarını kullanması ve bunları gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu unsurlar şunlardır;<sup>629</sup>

#### **İşletme dışı bilgi kaynakları;**

- a. Varlığın piyasa değerinin, zamanaşımı veya normal kullanım sonucunda, beklenilenden önemli ölçüde düşmüş olması,<sup>630</sup>
- b. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada, olumsuz etkiler yaratan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,<sup>631</sup>
- c. Kullanılacak iskonto oranının varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması,
- d. Net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olmasıdır.<sup>632</sup>

#### **İşletme içi bilgi kaynakları ise;**

- a. Bir varlığın fiziksel hasara uğradığına veya eskidiğine ilişkin kanıtların varlığı,
- b. Varlığın mevcut veya beklenen kullanılma derecesinde veya şeklinde işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,<sup>633</sup>
- c. İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar olmasıdır.<sup>634</sup>

---

<sup>629</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.165

<sup>630</sup> Vedat Ender Tuna, Gülfen Tuna, "Maliyet Bedeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kavramının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu'na Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 217, Ocak 2011, s.3

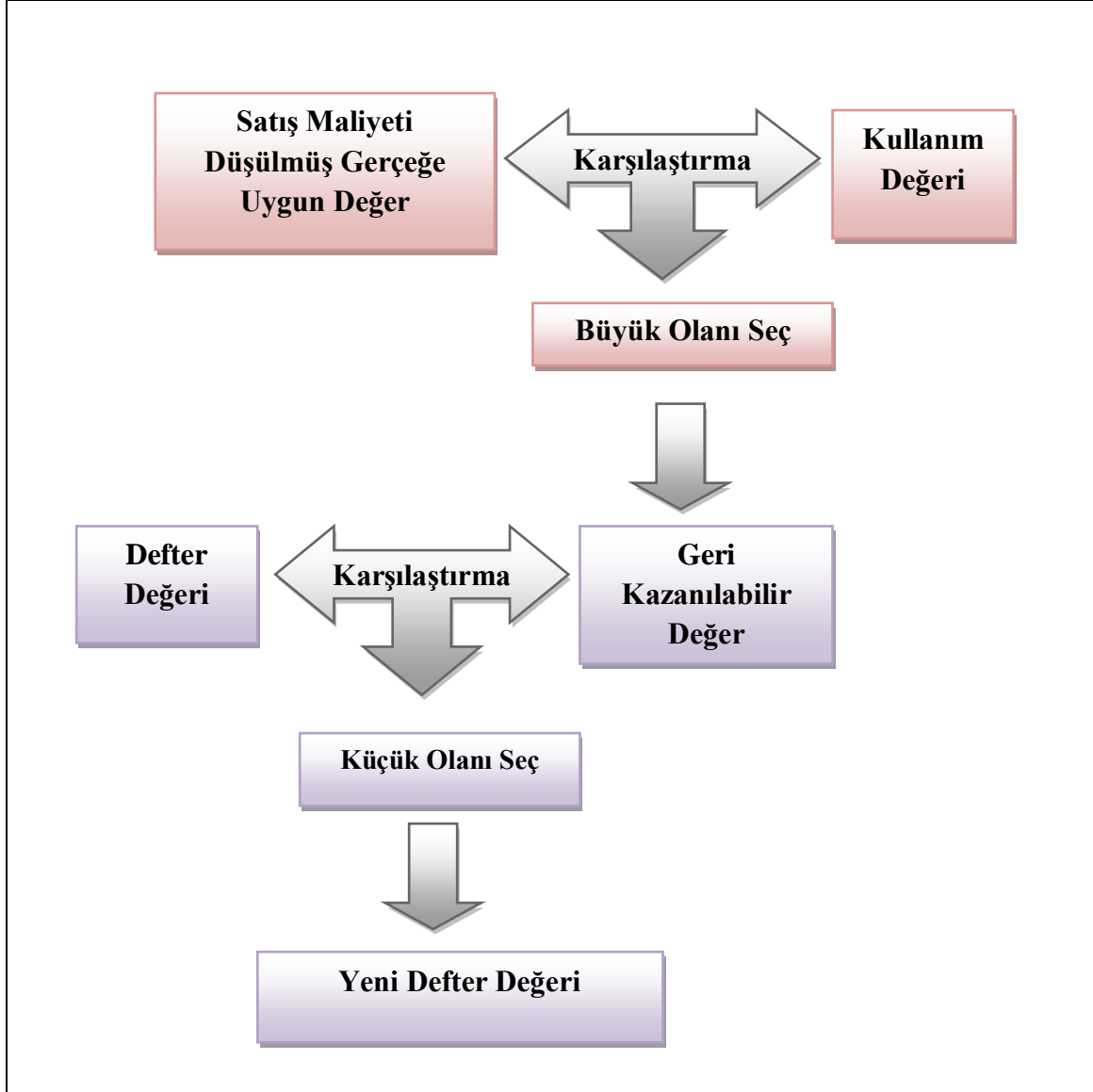
<sup>631</sup> Barış Sipahi, Ayça Akarçay Ögüz, "TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 45, Ocak 2010, s.255

<sup>632</sup> Fahri Ayçiçek, "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri", İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 103, Ocak-Şubat 2011,s.124

<sup>633</sup> Gül, "TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I", s.5

<sup>634</sup> Sipahi vd., a.g.e., s.166

Anılan belirtilerden herhangi birinin var olması durumunda, işletmenin resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir.<sup>635</sup>



Şekil 2: Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi<sup>636</sup>

Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirti bulunup bulunmadığı değerlendirilir.<sup>637</sup>

<sup>635</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.265

<sup>636</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.265

<sup>637</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.5

Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.<sup>638</sup>

İşletme tarafından tespit edilen bir değer düşüklüğü durumunda, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutara indirgenmesi ve indirgemenin değer düşüklüğü zararı olarak dikkate alınması gerekir. Söz konusu zarar doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak varlığın yeniden değerlendirme modeline göre izleniyor olması durumunda, zararın yeniden değerlemeden azalış olarak dikkate alınması (yani, yeniden değerlemenin kaydedildiği özkaynak hesabıyla ilişkilendirilmesi ve kalanının gider olarak kaydedilmesi) gerekir.<sup>639</sup>

Varlıklarda değer yitirme etkisinin bulunabilmesi için, piyasa değeriyle defter değeri açısından farkın ölçülemediği ve tüm varlıklar için ikincil piyasanın bulunmamasından dolayı, varlığın nakit yaratma yeteneğinin ölçülebilmesi bakımından gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesi yöntemi kullanılabilir bir yöntemdir. Bununla birlikte teorik olarak, bir varlığın piyasa değeri ve kullanım değeri yalnızca etkin piyasalarda birbirine eşittir.<sup>640</sup>

#### 5.1.1.2.Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçümü

Varlığın değerinde azalış meydana geldiğine ilişkin belirtiler varsa, işletme tarafından geri kazanılabilir tutarın hesaplanarak defter değeriyle karşılaştırılması gerekir.<sup>641</sup> Bir maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarı, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.<sup>642</sup>

Geri kazanılabilir tutarın bu şekilde tanımlanmasında amaç, değer düşüklüğünün ancak bir varlığın (veya varlık grubundan oluşan nakit girişi sağlayan birimin) ekonomik değerinin gerçekten kayıtlı değerinin altına düştüğü zaman kayıt altına

---

<sup>638</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.265

<sup>639</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.5

<sup>640</sup> Ayçiçek, "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri", s.124

<sup>641</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.5

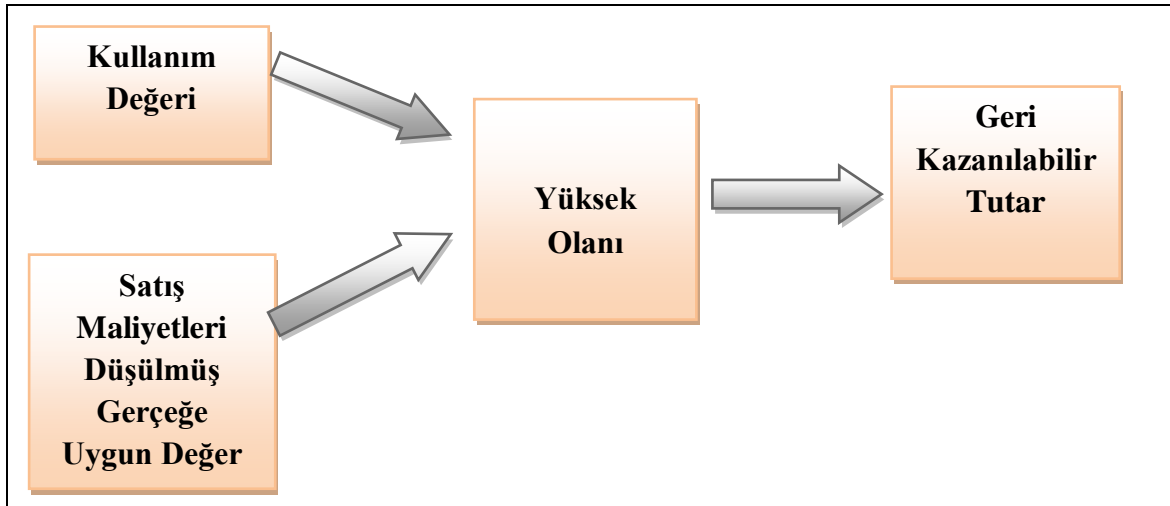
<sup>642</sup> Akbulut, a.g.e., s.161



alınmasını sağlamaktır. Teoride ve ayrıca uygulamanın birçok parçasında net satış fiyatı, kullanım değerinden büyükse işletme varlığı satarak ve kullanım değeri satış değerinden büyükse varlığı kullanmaya devam ederek rasyonel tercihler yapmaktadır. Bu nedenle bir varlığın ekonomik değeri en anlamlı olarak bu iki ölçü ile ölçülebilmektedir.<sup>643</sup>

Eğer varlık diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olarak nakit girişi yaratıyorsa, her bir varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Varlık, diğer varlık veya varlık gruplarına bağımlı nakit girişi yaratması durumunda, aşağıda sayılan hususlardan birisi gerçekleşmedikçe geri kazanılabilir tutar, varlığın ait olduğu nakit yaratan birim için belirlenir.

- Satış maliyetleri düşülmüş, gerçeğe uygun değer (net satış fiyat) defter değerinden fazlaysa veya,
- Satış maliyetleri düşülmüş, gerçeğe uygun değer (net satış fiyatı) belirlenebiliyor ve varlığın kullanım değeri net satış fiyatına yakın olarak tahmin edilebiliyorsa, varlığın kullanım değeri tespit edilebilir.<sup>644</sup>



**Şekil 3:** Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti<sup>645</sup>

<sup>643</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.3

<sup>644</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.257

<sup>645</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.257

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek kalmaz.<sup>646</sup>

#### 5.1.1.2.1.Satış Maliyeti Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Karşılıklı pazarlık ortamında ortaya çıkan satış fiyatından, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Kısaca, söz konusu varlığın piyasa fiyatından satış giderlerinin düşülmesi suretiyle bulunan net satış değeridir.<sup>647</sup>

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda hesaplanan tutarıdır.<sup>648</sup>

Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır.<sup>649</sup> Cari teklif fiyatının var olmaması durumunda, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadıkça, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmin etmede en son işlem fiyatı dikkate alınabilir.<sup>650</sup> Elden çıkarma maliyetlerine örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir.<sup>651</sup>

---

<sup>646</sup>Yıldıztekin, a.g.e., s.266

<sup>647</sup>Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.5

<sup>648</sup>Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.4

<sup>649</sup>Elidolu S., "**Varlıklarda Değer Düşüklüğü Açıklama ve Uygulamaları**", 11.09.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/varliklarda-deger-dusuklugu-aciklama-ve-uygulamalari/262950>, 01.05.2013

<sup>650</sup>Gül, "TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I", s.7

<sup>651</sup>Elidolu S., "**Varlıklarda Değer Düşüklüğü Açıklama ve Uygulamaları**", 11.09.2012, <http://www.finansgundem.com/yazar/varliklarda-deger-dusuklugu-aciklama-ve-uygulamalari/262950>, 01.05.2013

Ancak, bazen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tespit etmek mümkün olmayacaktır, çünkü karşılıklı pazarlık ortamında bilinçli ve istekli taraflar arasında yapılacak bir işletme varlığının satışından elde edilecek tutarı tahmin etmek için temel alınacak bir esas mevcut değildir. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanabilir tutar olarak kullanabilir. Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir neden olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir.<sup>652</sup>

#### 5.1.1.2.2.Kullanım Değeri

Geri kazanılabilir tutarın hesaplanması sırasında karşılaştırma yapılırken kullanılan bir diğer unsurda kullanım değeridir.<sup>653</sup> Kullanım değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.<sup>654</sup>

Kullanım değerinin tüm maddi duran varlıklar için kullanılması, mümkün değildir. Bu ölçek yalnızca, nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir. Nakit yaratan birim diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan saptanabilir en küçük varlık grubudur.<sup>655</sup>

Bu değer tespiti için öncelikle varlıktan gelecekte beklenen nakit akışlarının (TMS 36'da belirtilen hususlar dikkate alınarak) hesaplanması ve sonra bunların toplamının bugünkü değerine iskonto edilmesi gerekir.<sup>656</sup>

Gelecekteki nakit akımların tahmini, makul varsayımlara dayandırılmalıdır. Abartılı gelir büyüme oranlarından, önemli tahmini maliyet indirimlerinden veya tesis varlıkları için makul olmayan yararlı ömürden kaçınılmalıdır.<sup>657</sup>

---

<sup>652</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.266

<sup>653</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.4

<sup>654</sup> Akbulut, a.g.e., s.161

<sup>655</sup> Ayçiçek, "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri", s.125

<sup>656</sup> Dağdemir, "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler-I", s.5

İşletmeler varlığın kullanım değerini hesaplariken aşağıdaki unsurlardan yararlanır.

- a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini;
- b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;<sup>658</sup>
- c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;
- d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli;<sup>659</sup>
- e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.<sup>660</sup>

**Örnek:** Aşağıda yer alan bilgiler, bilanço gününde bir işletmenin duran varlıklarına ilişkindir.

	<b>Net Defter Değer (TL)</b>	<b>Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer (TL)</b>	<b>Kullanım Değeri (TL)</b>
Varlık 1	121.000	123.000	116.000
Varlık 2	235.000	205.000	203.000
Varlık 3	118.000	120.000	126.000
Varlık 4	85.000	80.000	84.000
Varlık 5	30.000	25.000	-

Bu varlıklara ilişkin ek bilgiler ise şu şekildedir.

1) 2 ve 3 no.lu varlıklar, yeniden değerlendirilmiş varlıklardır ve toplam yeniden değerlendirme artışları, varlıklar için sırasıyla 10.000 TL ve 4.000 TL olarak öz kaynağa dahil edilmiştir. Bu varlıkların her ikisi de üretimde kullanılan makinelerdir.

<sup>657</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.258

<sup>658</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.4

<sup>659</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.258

<sup>660</sup> Gül, "TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I", s.8

2) 5 no.lu varlık, işçilerin sabah ve akşam taşınması için kullanılan bir otobüstür. Otobüsün, sürekli kullanımda olan diğer varlıkların nakit akışlarından bağımsız nakit akışı yaratan bir birim olmadığı için, ayrı olarak kullanım değerini belirleme imkanı yoktur.

Yukarıda adı geçen varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili analizde Varlık 1 için geri kazanılabilir tutar ile net satış fiyatı karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda değer düşüklüğü olmadığı görülmektedir. Çünkü 123.000 TL olan geri kazanılabilir tutar, 121.000 TL olan defter değerinde fazladır.

Varlık 2 ise değer düşüklüğüne uğramış olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü 205.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 235.000 TL olan defter değerinden düşüktür ve 30.000 TL'lik bir değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Standarda göre, değer düşüklüğü, yeniden değerlendirme azalışı olarak gösterilmelidir. O nedenle, 10.000 TL'lik azalış, öz kaynaklarda yeniden değerlendirme fazlası hesabına borç kaydedilmelidir ve 20.000 TL'lik zarar bakiyesi, kar zarar hesabına alınmalıdır.

Varlık 3' de değer düşüklüğüne uğramamıştır. Varlık 4 değer düşüklüğüne uğramıştır. Çünkü 84.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 85.000 TL olan kayıtlı değerinden daha düşüktür ve oluşan 1.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı, gelir tablosunda gider olarak kaydedilecektir. Otobüsün geri kazanılabilir tutarı belirlenmemektedir. Çünkü varlığın kullanım değeri, net satış fiyatına yakın olarak belirlenmemekte ve diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratmamaktadır. Bu nedenle, yönetim otobüsün ait olduğu nakit yaratan birimi tespit etmek zorundadır ve bir bütün olarak o birimin geri kazanılabilir tutarını tahmin etmelidir.<sup>661</sup>

Değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunduğu fakat net satış fiyatının veya kullanım değerinin kayıtlı değeri aştığına ilişkin açık kanıtların var olmadığı durumlarda, kullanım değerinin hesaplanması gerekli olmaktadır. Kullanım değerinin hesaplanması iki aşamalı bir süreci içermektedir.

---

<sup>661</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.258-259

- a) Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini;
- b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması suretiyle bugünkü değerin hesaplanması.<sup>662</sup>

**Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmini:** TMS 36 işletme nakit akış tahminlerini, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırarak yapacağını açıklamaktadır.<sup>663</sup>

Gelecekteki nakit akımlarının hesaplamasına aşağıdaki unsurlar eklenmelidir.

- a) Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan faydalı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.<sup>664</sup>
- b) Nakit akış tahminleri yönetim tarafından onaylanmış, nihai finansal bütçelere dayandırılmalıdır. Ancak, gelecekte olacak yeniden yapılandırmalar veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirmelerden kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışları esas alınmamalıdır. Bu tahminlere dayandırılan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiği kanıtlanamıyorsa, azami beş yıllık bir dönemi içermelidir.<sup>665</sup>
- c) En güncel tahminlerin içerdiği dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; izleyen yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin eder.<sup>666</sup> Bu büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiği doğrulanamıyorsa, ürünlere, endüstrilere veya

---

<sup>662</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.4

<sup>663</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.259

<sup>664</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.4

<sup>665</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.260

<sup>666</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.5

işletmenin faaliyet gösterdiği ülke veya varlığın kullanıldığı piyasaya ilişkin uzun dönem ortalama büyüme oranını aşmamalıdır.<sup>667</sup>

**İskonto Oranı:** Kullanım değerinin hesaplanmasında ikinci değışkende gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranıdır.<sup>668</sup>

İskonto oranının temel unsuru, cari piyasa oranıdır. Buna daha sonra, varlığın kendine özgü riskler ilave edilmelidir. Ancak bu risk ilavesi nakit akışlarına yapılmış olabilir. Risk iki kere ilave edilmiş olmamalıdır.<sup>669</sup>

İskonto oranı, paranın zaman değerini ve gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler vergi öncesi esaslı olmalı ve varlığa özel riskleri yansıtmalıdır. Ayrıca uygulanacak iskonto oranı bilanço tarihindeki cari piyasa koşullarını yansıtmalıdır.<sup>670</sup> Bu oran işletmeden işletmeye, varlıktan varlığa farklılık göstermektedir.<sup>671</sup>

Paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançtır.<sup>672</sup>

Bu oran, benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden veya hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir. Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmede kullanılan iskonto oranı, gelecekteki nakit akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri

---

<sup>667</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.260

<sup>668</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.5

<sup>669</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.260

<sup>670</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.5

<sup>671</sup> Ayçiçek, "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri", s.125

<sup>672</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.260

yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.<sup>673</sup>

**Örnek** <sup>674</sup> : Aşağıda faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenen bir varlığın net satış fiyatı ile karşılaştırılacak kullanım değerinin hesaplanması, beklenen nakit akışlarına % 15 iskonto oranı uygulanarak hesaplanması yer almaktadır. Bugünkü değer faktörü; “i” iskonto oranı ve “n” iskonto dönemi olmak üzere  $1/(1+i)^n$  formülü ile hesaplanmaktadır.

Yıl	Nakit Akışları	Bugünkü Değer Faktörü	Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
2005	10.000	0,86957	8.696
2006	12.400	0,75614	9.376
2007	14.000	0.65752	9.205
2008	8.000	0,57175	4.574
2009	12.200	0,49718	6.066
<b>Toplam</b>	<b>56.600</b>		<b>37.917</b>

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı gibi, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış fiyatı) hesaplamak daha kolaydır. Örneğin varlığın aktif bir piyasası varsa, bu piyasadaki fiyat elde edilebilen tutar olarak kabul edilebilir. Fakat varlığın kullanım değerinin tespit edilmesi daha güçtür. Çünkü ileriye dönük; varlığın gelecekte yaratacağı nakit giriş veya çıkışları ve bunların bugünkü değerinin hesaplanması, iskonto oranının tespit edilmesi gibi bir takım tahminlerin yapılması gerekmektedir.

<sup>673</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.5

<sup>674</sup> Sipahi ve Öğüz, a.g.e., s.260-261



### 5.1.1.3.Değer Düşüklüğü Zararlarının Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının saptanmasında, TMS 36 hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini açıklar.<sup>675</sup>

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:<sup>676</sup>

- (a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- (b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması bu standart uyarınca tespit edilir.<sup>677</sup>
- (c) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- (d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir.<sup>678</sup>

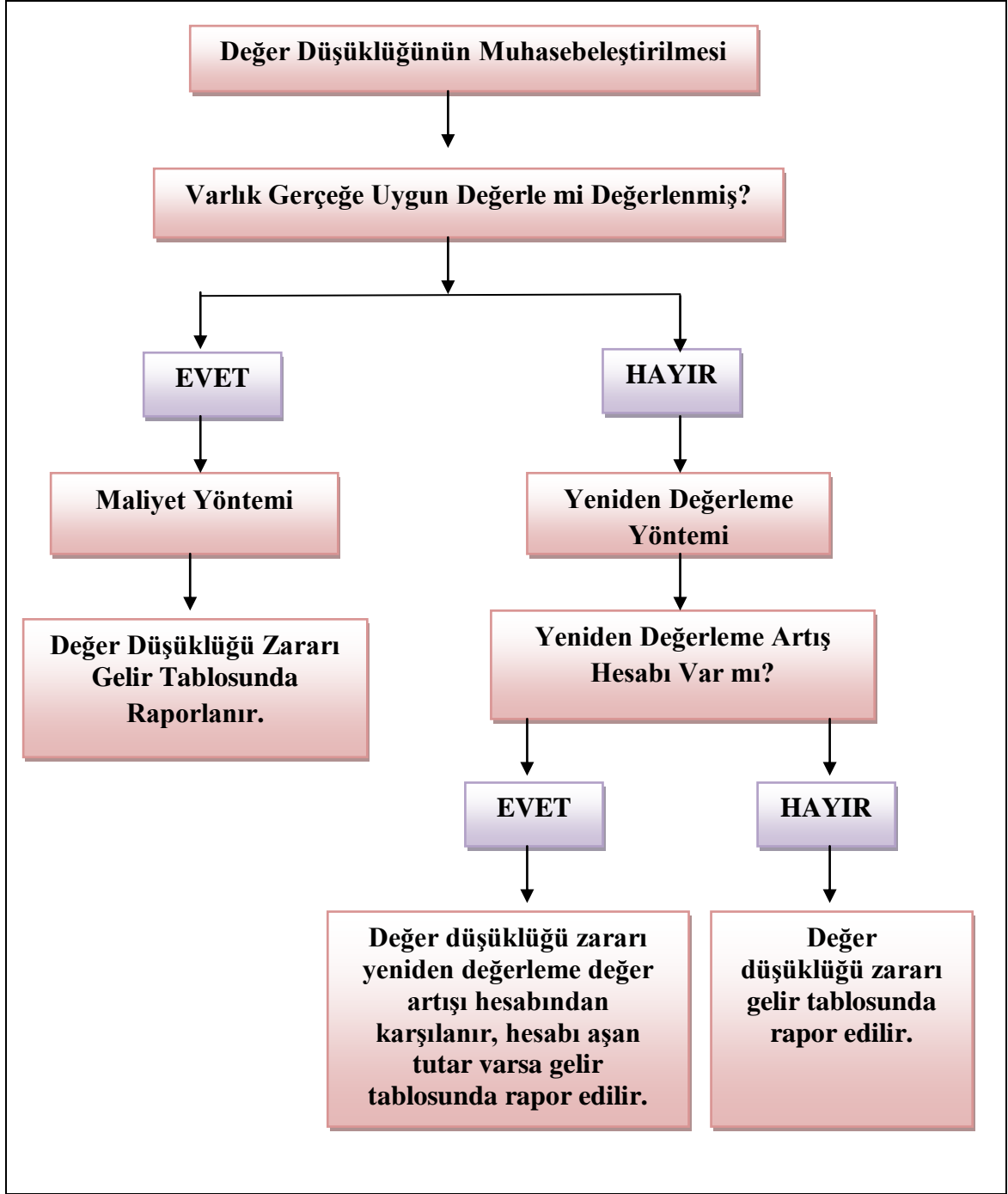
---

<sup>675</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.268

<sup>676</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.153

<sup>677</sup> Türker, a.g.e., s.124

<sup>678</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.42



Şekil 4: Değer Düşüklüğünü Muhasebeleştirme<sup>679</sup>

<sup>679</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.269

#### 5.1.1.4.Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Maddi duran varlıklar için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının saptanmasında kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir.<sup>680</sup>

Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, işletmenin ilgili varlık için en son değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olduğu tarihten bu yana, varlığın kullanımı ya da satışından elde edilmesi beklenen hizmet potansiyelindeki artışı yansıtır. Tahmin edilen hizmet potansiyelindeki artışa sebep olan tahminlerdeki değişikliği saptaması gerekir.<sup>681</sup>

Maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşamazdı. Maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü zararının iptali halinde ortaya çıkan durum, sonuca göre kar veya zararda muhasebeleştirilir.<sup>682</sup>

Değer düşüklüğü zararı yazılırken öncelikle nakit üreten birime atfedilen şerefiyenin değerinin düştüğü, daha sonra nakit üreten birimlerin değerinin düştüğü varsayımı yapılmaktadır. Değer düşüklüğünün ortadan kalkması durumunda varlığın değerinden yapılan indirim geri alınabilir, ancak şerefiyenin geri alınması mümkün değildir.<sup>683</sup>

---

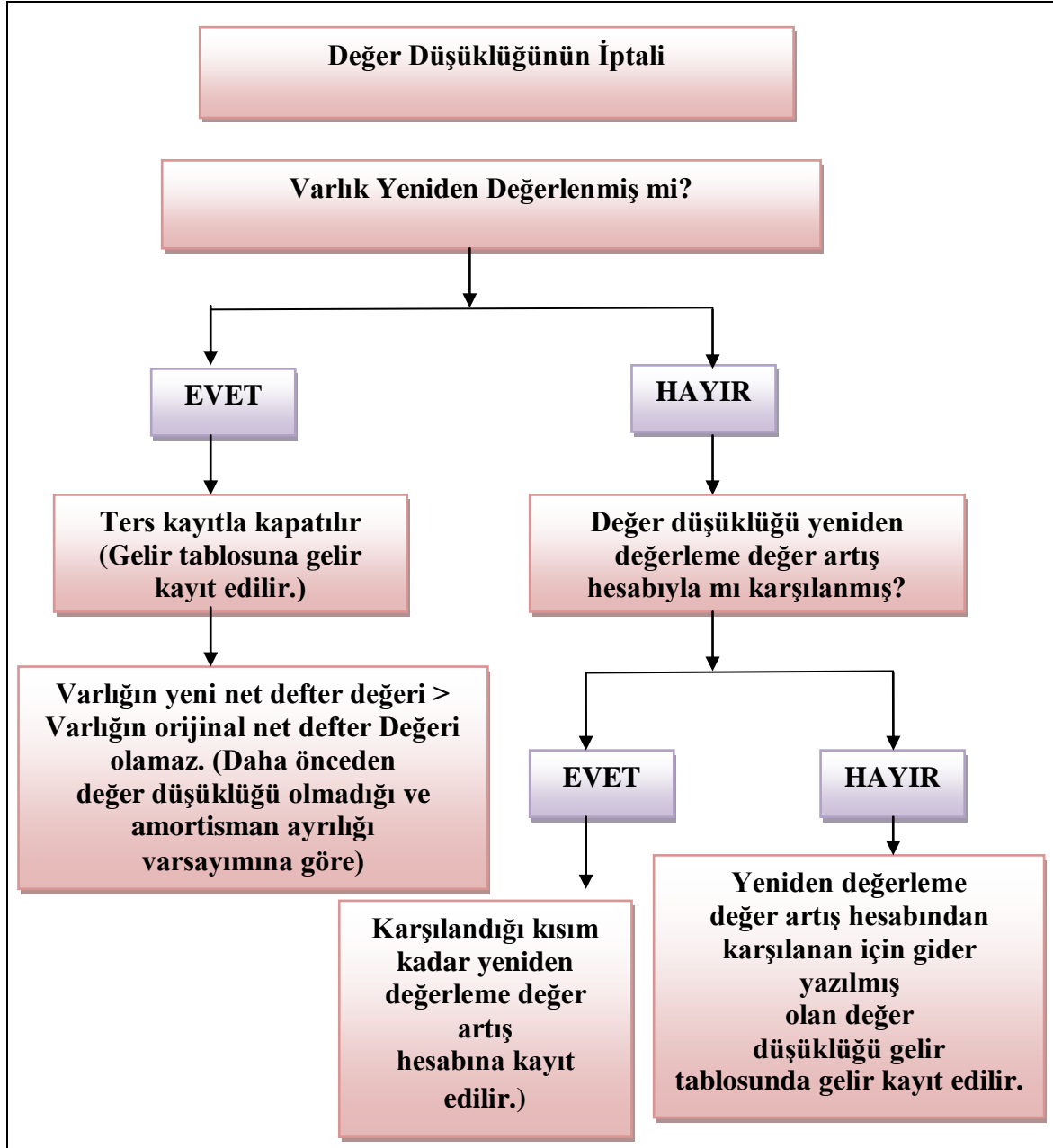
<sup>680</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.7

<sup>681</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.269

<sup>682</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.7

<sup>683</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.268-269

Maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan faydalı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.<sup>684</sup>



Şekil 5: Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi<sup>685</sup>

<sup>684</sup> Vedat ve Gülfen Tuna, a.g.e., s.7

<sup>685</sup> Yıldıztekin, a.g.e., s.270

## 5.1.2.Bilanço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kalemi aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

- Elden çıkarıldığında,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.<sup>686</sup>

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, gelir olarak sınıflandırılmaz.<sup>687</sup>

Ancak, kiralama amaçlı elde tutulan 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.<sup>688</sup> “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.”<sup>689</sup>

Maddi duran varlıkların elden çıkarma tarihinin saptanmasında, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.<sup>690</sup>

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini eklemesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı

---

<sup>686</sup> Yoruldu, a.g.e., s.2

<sup>687</sup> Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.25

<sup>688</sup> Gül, "TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.6

<sup>689</sup> TMS 16, Paragraf 68 A

<sup>690</sup> Gül, "TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", s.6

bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin saptanması mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.<sup>691</sup>

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak saptanır.<sup>692</sup>

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması sebebiyle 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 aktarılır.<sup>693</sup>

**Örnek:** Aktifte kayıtlı bedeli 15.000 TL ve birikmiş amortismanları 13.000 TL olan bir makinenin kullanımından veya gelecekte elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği 31.12.2006 tarihinde yapılan envanter çalışmaları sırasında tespit edilmiştir. 31.12.2006'da yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2006	
257 Birikmiş Amortismanlar	13.000
659 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	2.000
253 Tesis Makine ve Cihazlar	15.000
Makinenin Kullanımdan Çekilerek Bilanço Dışı Bırakılması	

Satış gerçekleşmediği için vergi mevzuatı açısından bilanço dışı bırakma sırasında ortaya çıkan zarar realize olmamıştır. Dolayısıyla bu bilanço dışı bırakma kaydından sonra kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılması gerekmektedir. Ancak bu zarar,

<sup>691</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.43

<sup>692</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>693</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", s.154

Maliye Bakanlığı takdir komisyonuna varlığın değer takdiri yaptırıldıktan sonra fevkalade amortismandan yararlanılarak vergi açısından da kabul edilebilir. Hem VUK hem TMS 16 açısından bilanço dışı bırakmadan sonra amortisman ayrılmayacağı kesindir.<sup>694</sup>

### 5.1.3.Açıklamalar

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

- a. Brüt defter değerinin saptanmasına ilişkin ölçüm esasları,
- b. Kullanılan amortisman yöntemleri,<sup>695</sup>
- c. Yararlı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- d. Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),<sup>696</sup>
- e. Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
  - i. Girişler;
  - ii. TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar,
  - iii. İşletme birleşmeleri yoluyla elde edilenler,
  - iv. Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile UMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları,<sup>697</sup>
  - v. UMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları,
  - vi. UMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları,

<sup>694</sup>Remzi Örtün, Rıdvan Bayırlı, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II", Yaklaşım Dergisi , Sayı: 173, Mayıs 2007, s.3

<sup>695</sup>Yükçü ve İçerli, a.g.e., s.27

<sup>696</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.240

<sup>697</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

- vii. Amortisman,
- viii. Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve
- ix. Diğer değişiklikler.<sup>698</sup>

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:

- a. Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,
- b. Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı,<sup>699</sup>
- c. Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve
- d. 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.<sup>700</sup>

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen faydalı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından saptanmış politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle karşılaştırma yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sunar.

Bu nedenle aşağıdaki hususlarda kamuya açıklanır:<sup>701</sup>

- a. “Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve
- b. Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı”<sup>702</sup>

---

<sup>698</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.44

<sup>699</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.240

<sup>700</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

<sup>701</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.45



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:<sup>703</sup>

- a. “Kalıntı değerler,
- b. Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler,
- c. Yararlı ömürler ve
- d. Amortisman yöntemleri.”<sup>704</sup>

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

- a. Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,
- b. Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı,
- c. İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,<sup>705</sup>
- d. “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,”<sup>706</sup>
- e. Her biri yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- f. Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.<sup>707</sup>

TMS 36 uyarınca 73 üncü Paragraf (e) bendi (iv)-(vi) alt bentlerindeki açıklanması gereken bilgilere ek olarak, bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.<sup>708</sup>

---

<sup>702</sup>TMS 16, Paragraf 75

<sup>703</sup>Parlakkaya, a.g.e., s.45

<sup>704</sup>TMS 16, Paragraf 76

<sup>705</sup>Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s. 241

<sup>706</sup>TMS 16, Paragraf 77

<sup>707</sup>Deloitte, "Yeni TTK Bülteni", Ocak 2012, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf), 01.05.2013

Aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:

- a. Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri,
- b. Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri,<sup>709</sup>
- c. Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- d. Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.<sup>710</sup>

## **5.2.Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

VUK’da iktisadi kıymetlerin değer düşüklüğüne uğramasına yönelik özel bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak VUK’un 317. maddesine göre; “afetler, yeni icatlar ya da cebri aşınma sonucunda maddi duran varlıkların değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda belirlenecek fevkalade amortisman ekonomik ve teknik amortisman oranları kullanılarak, bahse konu varlıkların değerleri yok edilebilecektir.” denilmektedir.<sup>711</sup> Fevkalade Amortisman 4.2.1.6.3. bölümde detaylı anlatılmıştır.

---

<sup>708</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.46

<sup>709</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", s.241

<sup>710</sup> Parlakkaya, a.g.e., s.46

<sup>711</sup> Akbulut, a.g.e., s.161

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada artan küreselleşme etkisiyle finans dünyasının uluslararası boyut kazanması ve çok uluslu yatırım fonlarının ulusal sermaye piyasalarına yatırım yapması şirket değerlerinin ne şekilde belirleneceği konusunu önemli hale getirmiştir. Şirkete ait varlıkların nelerden oluştuğu, işletmenin sektöründeki yeri, insan kaynakları gibi pek çok değişkenin şirket değerlemesinde etkisi vardır. Şirket mali tabloları incelendiğinde diğer varlıklar arasında maddi duran varlıkların önemli bir öneme sahip olduğu görülmektedir.

İşletmelerin toplam varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar, Uluslararası Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla çalışma kapsamında maddi duran varlıklara ilişkin özellik arz eden uygulamalar her bir düzenleme açısından ayrı ayrı incelenmiş ve açıklanmıştır.

TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

Bir maddi duran varlık kaleminin aktifleştirilebilmesi için, maddi duran varlık kalemi ile ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Araştırma giderleri gerçekleştiği anda gider olarak kayıtlara alınacaktır. Geliştirme giderleri ise sadece ilgili varlığın satışının ve kullanımının teknik ve ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilebilmektedirler.

Aktifleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. VUK uygulamalarından farklı olarak noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete verilmesi veya dönem giderlerine aktarılmasında seçim hakkı yoktur, bunlar maddi duran varlıkla ilişkilendirildikleri ölçüde elde etme maliyetine ilave edilirler.

Varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet değeri (elde etme maliyetleri) ile gösterileceği belirtilmektedir. İlk aktifleştirilmelerinden sonra nasıl gösterileceklerine ilişkin olarak ise UMS 16’da maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntemden söz edilmektedir. Maliyet modelinde, maddi duran varlıklar ilk kez aktifleştirildikten sonra mali tablolarda maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde ise maddi veya maddi olmayan varlıklar ilk mali tabloya alınma sonrasında, eğer makul değeri güvenilir şekilde ölçülebiliyor ise mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı, yani yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri üzerinden gösterilir.

Maddi duran varlıkların dönem sonunda yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmesi sonucunda,

- Maddi duran varlığın defter değeri artmışsa, bu artış özkaynaklar grubunda “maddi duran varlık değer artışı” olarak,
- Maddi duran varlığın defter değeri azalmışsa, bu azalış “gider” olarak muhasebeleştirilir.

Fakat değerlemede genelde her ikisi de “Maliyet bedeli”ni temel almaktadır. Ancak bedelin hesaplanması konusunda, aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların, Vergi Usul Kanunu’nda yapılacak değişiklikler ile büyük ölçüde giderilebilme olanağı, fazla vergi kaybına da yol açmadan, bulunmaktadır.

Bir maddi duran varlığın elde edilmesinden sonra katlanılan maliyetler, varlıktan elde edilecek yararı ve varlığın mevcut performansını önemli ölçüde artırması durumunda, ilgili varlığın maliyetine ilave edilebilir. Ancak maddi duran varlık

kaleminin günlük bakım maliyetleri aktifleştirilemez, bu maliyetler oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Her iki düzenlemenin en fazla farklılaştığı alanının amortisman uygulaması olduğu görülmektedir. Sistemin mantığı gereği, Maliye Bakanlığı bu konudaki yetkisini ve belirleyici olma özelliğini elinde tutmaktadır. Her ne kadar vergi mevzuatında amortisman uygulamasına ait oranların “yararlı ömür” esasına göre belirlenmesi kabul edilerek, bu alanda da standart ile uyumun artırılması sağlanmış gibi görünse de, uygulamada pek de böyle olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü oran ve yararlı ömür belirlemede yetki, işletmede değil, tamamen Maliye Bakanlığın’ dadır. Bakanlık da bu yetkisini ayrıntılı listelerle tespit etmekte ve yayınlamaktadır. Ayrıntılı listeler ise yararlı ömür mantığı ile çelişmektedir.

Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar. İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir. Standartta göre Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır. İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

Standartta göre amortisman uygulamasında normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç yönteme yer verilmiştir. VUK da ise amortisman uygulamasında kullanılan yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (hızlandırılmış) ve özel durumlarda fevkalade amortisman, madenlerde amortisman, kıst amortisman yöntemleridir.

Yöntemler konusunda üretim miktarı yöntemi mevcut uygulamada VUK’ta yer alan yöntemlerden ayrılmaktadır. Ayrıca standartta göre uygulanan amortisman yöntemi, en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde bir değişiklik olması halinde yöntem, söz konusu değişimi yansıtacak şekilde değiştirilir. Bu tarz bir değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak TMS 8: Muhasebe

Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.

VUK'da kıst amortisman uygulaması yalnızca binek otomobiller için geçerli iken standartta tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman geçerlidir. VUK'da Amortisman ayrılmaya binek otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır. Standartta ise amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.

VUK'da azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. ancak bu oran hiçbir zaman %50'yi aşamaz. Bu yöntemini sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler. Standartta ise azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır ve oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur. Bağımsız denetime tabi şirketler standartların ön gördüğü hükümleri uygulayacaklardır.

VUK'da bir maddi duran varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken normal amortisman yöntemine dönülebilir. Standartta ise gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” amortismanların hesaplanması konusunda da mevzuatımıza önemli değişiklikler getirmektedir. Bu değişikliklerin ilki kalıntı değer ve yararlı ömür kavramlarıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek hesaplanan tutardır. Uygulamada bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın belirlenmesinde önemsizdir. VUK' da da kalıntı değer

bırakılması zorunluluğu getirilmemiştir. Böylece maddi duran varlığın tamamının amorti edilmesi imkanı verilmiştir.

Faydalı ömür, amortisman oranı ve amortisman yöntemi açısından önemlidir. Bazen aynı maddi duran varlık, farklı işletmelerde kullanım açısından farklı yararlı ömre sahip olabilir. VUK'da maddi duran varlıkların amortisman oranı belirtilmiştir ve her işletme belirtilen oranı kullanmak mecburiyetindedir.

IAS 36'ya göre, bilanço tarihinde işletmeler varlıklarında herhangi bir değer düşüklüğünün olup olmadığını tespit etmelidirler. Herhangi bir değer düşüklüğü varsa bu değer tespit edilmesi gerekmektedir. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanı ile ölçülmektedir. Bir varlığın defter değerinin kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesi gerekir. Değer düşüklüğü gelir tablosuna aktarılacaktır. Bu standardın ülkemizdeki uygulamadan farkı, maddi varlıklara da stoklarda olduğu gibi değer düşüklüğü karşılığı ayırma durumunun olmasıdır.

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımında gelecekte ekonomik fayda beklenmediği zaman bilançodan çıkarılır. Yani satıldığında veya kullanılmaz hale geldiğinde bilançodan da çıkarılması gerekir. Dolayısıyla aktif değeri ile birikmiş amortismanlar arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değer arasındaki fark olarak belirlenir ve gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

VUK açısından bakıldığında uygulamada birçok farklılıklar bulunmaktadır. Genel itibariyle bakıldığında TMS 16'da bazı hükümler mükelleflere VUK'a göre avantaj sağlamaktadır. Bu sebeple tamamen TMS'ye geçilmesi durumunda vergi idaresinin buna sıcak bakması söz konusu olmayabilir.

Ayrıca, vergi sisteminin mantığında, "en çok karı ve en fazla vergi matrahını" kavrama amacı ve ülkenin ekonomik durumunu gözetme daim olacaktır. Oysa Standartlarda "Uluslararası uygulamalarla uyumlaşarak, en doğru ticari karı, işletmeyi de koruyarak, şişirilmiş karları önleyecek şekilde belirlemek" amacı ön

plana çıkacaktır. Bu iki amaç farklılığı nedeni ile daima her iki düzenleme arasında, fark olması kaçınılmazdır.

Ülkemiz özellikle uluslararası piyasalara uyum sağlamak ve yabancı yatırımcıları çekmek açısından bu farklılıkları gidermeyi amaçlamalıdır. Bu karmaşayı gidermenin çözümü olarak Türkiye Muhasebe Standartları, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm işletmeler için zorunlu kılınarak bir adım atılmış ancak, kanun daha yürürlüğe girmeden, bir değişikliğe gidilerek 26.06.2012 tarih ve 6335 ile 12.07.2012 tarih ve 6353 sayılı düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, defterlere yapılacak kayıtların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde tutulması hükmü kanundan çıkarılmış ve işletmeler eskiden olduğu gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümlerine uygun bir şekilde kayıtlarını tutmaya devam etmeleri hüküm altına alınmıştır.

Ülkemiz mevzuatında yer alan düzenlemelerin Uluslararası Muhasebe Standartları düzenlemeleri ile tam uyumunun sağlanması için çalışmalara devam edilmesini Türkiye Muhasebe Standartlarının tüm işletmeler için zorunlu kılınmasının gerektiği kanaatindeyim.



## KAYNAKLAR

### Kitaplar:

- [1] S. Küçük, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, 1 dü., Anlara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- [2] Y. Çaldağ, Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, 1 dü., Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- [3] A. Özulucan, Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, 1 dü., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2005.
- [4] R. Örtten ve A. Karapınar, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, 1 dü., Ankara: Gazi Kitapevi, 2001.
- [5] Ü. Gücenme, Genel Muhasebe, 1 dü., İstanbul: Aktüel Yayınları, 2005.
- [6] G. Gökçen, Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, 3 dü., İstanbul: Beta Yayınevi, 2011.
- [7] Y. Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeler-Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, gg. 11 dü., Ankara: Turhan Kitapevi, 1998.
- [8] Y. Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 15 dü., Ankara: Nobelyayın Dağıtım, 2006.
- [9] R. Parlakkaya, Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 1 dü., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.
- [10] K. Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 16 dü., Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.

- [11] R. Örtten, H. Kaval ve A. Karapınar, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, gg. 4 dü., Ankara: Gazi Kitapevi, 2010.
- [12] B. Ataman Akgül ve H. Akay, UMS ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 1 dü., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2004.
- [13] B. Sipahi, C. İbiş, Y. S. Yılmaz, V. Demir ve K. Sarıoğlu, Seçilmiş TFRS-Açıklamalar ve Uygulamalar, 1 dü., İstanbul: İSMMMÖ, 2009.
- [14] İ. Türker, Türkiye'de UFRS Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri, 1 dü., Ankara: TÜRMOB, 2011.
- [15] G. Gökçen, A. Ataman ve C. Çakıcı, TFRS Uygulamaları, 1 dü., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011.
- [16] N. Akdoğan ve O. Sevilengül, TMS ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13 dü., İstanbul: İSMMMÖ, 2007.
- [17] M. Çamakçioğlu, Finansal Muhasebe, 1 dü., İstanbul: İSMMMÖ, 2008.
- [18] A. Demir, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi, İstanbul: Çağdaş Müşavirlik, 1995.
- [19] Y. Kızılkum, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Muhasebecinin El Kitabı, 8 dü., İstanbul: Alfa Yayınları, 2011.
- [20] İ. Çankaya, Örnekli-Uygulamalı Muhasebecilerin El Kitabı, 1 dü., Ankara: Delta, 1999.
- [21] TÜRMOB, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Ankara: TÜRMOB.
- [22] G. Gökçen, B. Ataman ve C. Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, 1 dü., İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.

- [23] C. Elitaş, UFRS (TMS\_TFRS) Uygulamaları, 1 dü., Ankara: Hipotez Yayınları, 2011.
- [24] S. Yükçü, Finansal Muhasebe, 1 dü., İzmir: Altın Nokta Basım Yayın , 2009.
- [25] Y. Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar (Tekdüzen Muhasebe Sistemi), 18 dü., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2012.
- [26] İ. Lazol, Genel Muhasebe, 18 dü., Bursa: Ekin Basım Yayın, 2012.
- [27] O. Sevilengül, Genel Muhasebe, 16 dü., Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- [28] A. Alagöz, A. Atabey ve R. Parlakkaya, Genel Muhasebe, 2 dü., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2012.
- [29] E. Özdemir ve O. Akpınar, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, 1 dü., Ankara: Detay Yayıncılık, 2010.
- [30] Ö. F. Yaşaroğlu, Genel Muhasebe, 1 dü., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2009.
- [31] D. Arıkboğa, Finansal Muhasebe, 1 dü., İstanbul: Derin Yayınları, 2011.
- [32] G. Yıldız, Genel Muhasebe 2, 1 dü., Ankara: Detay Yayıncılık, 2009.
- [33] Ü. Ataman, Genel Muhasebe Cilt 1: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri, 8 dü., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2010.
- [34] İ. G. Kesimli, Genel Muhasebe, 1 dü., Edirne: Paradigma Akademi Yayınları, 2012.
- [35] S. Özdemir, Genel Muhasebe, 1 dü., Bursa: Ekin Basım Yayın, 2009.
- [36] D. Acar ve N. Tetük, Genel Muhasebe, 9 dü., Ankara: Detay Yayıncılık, 2012.
- [37] S. Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, gg. 5 dü., İzmir: 9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, 2005.

[38] N. Erdoğan ve M. Saban, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, g. 5 dü., İstanbul: Beta Yayınevi, 2010.

[39] N. H. Güneş, Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, 1 dü., İstanbul: İSMMMO, 2008.

[40] M. Küçük, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2013 Eki, 1 dü., İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, 2013.

[41] A. Akbulut, Ticari Kardan Mali Kara Geçiş, gg. 3 dü., Ankara: TÜRMOB, 2011.

[42] O. Güvemli, Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları, 2 dü., İstanbul: Proje Danış A.Ş., 1998.

#### **Sürelî Yayınlar:**

[43] S. Yükçü ve Y. İçerli, «TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 36, Temmuz-Ağustos 2007.

[44] C. Elitaş, Y. Akyüz ve H. Bulca, «Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 94, Temmuz-Ağustos 2009.

[45] R. Örtten ve R. Bayırlı, «TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları,» *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. 36, Ekim 2007.

[46] U. Kaya, «Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.

- [47] B. Ataman Akgül, «Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.
- [48] F. Pamukçu, «Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması, » *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, No. 32, Ekim 2010.
- [49] F. Ayçiçek, «Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 103, Ocak-Şubat 2011.
- [50] Ç. Şen, «Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 106, Temmuz-Ağustos 2011.
- [51] B. Sipahi ve A. Akarçay Öğüz, «TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi,» *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No. 45, Ocak 2010.
- [52] U. Kaya ve E. Dinç, «Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi,» *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, No. 2, 2007.
- [53] İ. Yıldıztekin, «Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler,» *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 24, No. 4, 2010.
- [54] G. A. Kaya, «Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi,» *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt 11, No. 39, Kış 2012.
- [55] Y. Özerhan, «Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 238, Ekim 2012.

- [56] H. Gül, «TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 244, Nisan 2013.
- [57] M. Yoruldu, «Kobi TFRS Kapsamında Bölüm 17-Maddi Duran Varlıklar Standardı,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 238, Ekim 2012.
- [58] M. E. Akyol, «Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 228, Aralık 2011.
- [59] V. E. Tuna ve G. Tuna, «Maliyet Bedeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kavramının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu'na Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 217, Ocak 2011.
- [60] M. T. Ufuk, «Maddi Duran Varlıkların Değerleme İlkeleri,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 217, Ocak 2011.
- [61] S. Dağdemir, «Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-I,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 184, Nisan 2008.
- [62] S. Dağdemir, «Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-II,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 185, Mayıs 2008.
- [63] G. Yıldırım ve Ş. Cömert, «Yeni Türk Ticaret Kanunu Geçiş Sürecinde Muhasebe ve Finansal Raporlama,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 235, Temmuz 2012.
- [64] Y. Arıkan, «Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması,» *İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 36, Mayıs-Haziran 1996.
- [65] S. Bostancı, «Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,» *İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002.
- [66] C. Başaran, «Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru,» *İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001.

- [67] B. Yılmaz, «Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı,» *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.
- [68] Z. Sayar, «Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 155, Kasım 2005.
- [69] S. Üstündağ, «Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci,» *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, No. 1, Nisan 2000.
- [70] C. İbiş ve S. Özkan, «Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 74, Ocak-Şubat-Mart 2006.
- [71] H. Gül, «Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları ve Bu Standartları Uygulamakla Yükümlü Olanlar,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 236, Ağustos 2012.
- [72] R. Aktaş, «İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli?,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 115, Ocak-Şubat 2013.
- [73] R. Pekdemir, «TMS – TFRS Diye Diye...,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 107, Eylül-Ekim 2011.
- [74] F. Ayçiçek, «Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler,» *İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 105, Mayıs- Haziran 2011.
- [75] R. Örten ve R. Bayırlı, «TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 172, Nisan 2007.
- [76] R. Örten ve R. Bayırlı, «TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 173, Mayıs 2007.

- [77] H. Gül, «TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 245, Mayıs 2013.
- [78] H. Gül, «TMS 36'ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-II,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 246, Haziran 2013.
- [79] A. K. Nihat, B. Aycan ve A. Anıl, «Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 34, Mayıs 2006.
- [80] S. Terzi, İ. Kıymetli Şen ve F. Bülbül, «UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 90, Kasım-Aralık 2008.
- [81] N. K. Anıl, B. Aycan ve A. Anıl, «Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki 2005 Yılı Değişiklikleri,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 44, Mart 2007.
- [82] M. F. Gür, «Yenileme Fonu-I: Yenileme Fonu Uygulaması,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 240, Aralık 2012.
- [83] M. F. Gür, «Yenileme Fonu-II: Yenileme Fonu Muhasebeleştirilmesi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 241, Ocak 2013.
- [84] S. Karadeniz, «Yenileme Fonu Uygulaması (Sigorta Tazminatı Alınan Sabit Kıymetlerde),» *Yaklaşım Dergisi*, No. 228, Aralık 2011.
- [85] M. V. Toroslu, «Yenileme Fonu ve Muhasebesi,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 44, Haziran-Temmuz-Ağustos 1998.
- [86] S. Kuşcu, «Yenileme Fonu Uygulaması,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 233, Mayıs 2012.
- [87] A. Ö. Arpacı, «Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması,» *İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi*, No. 85, Ocak-Şubat 2008.



[88] M. V. Toroslu, «Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 197, Mayıs 2009.

[89] M. V. Toroslu, «Amortisman Uygulamaları,» *Vergi Sorunları Dergisi*, No. 246, Mart 2009.

[90] M. V. Toroslu, «Yenileme Fonu,» *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, No. 55, Temmuz 2008.

[91] Ş. Erdem, «Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartları Nasıl Gelişti?,» *Yaklaşım Dergisi*, No. 234, Haziran 2012.

[92] H. Kocamaz, *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi AŞ Ytong Gaz Beton Üretimi*, Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

**Diğer:**

[93] Deloitte, Ocak 2012. Available: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttknewsletter3\\_040112.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttknewsletter3_040112.pdf). [1 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[94] S. Elidolu, 28 Mayıs 2012. Available: <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-birlikte-turkiye-muhasebe-standartlari/262935>. [1 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[95] S. Elidolu, 11 Eylül 2012. Available: <http://www.finansgundem.com/yazar/varliklarda-deger-dusuklugu-aciklama-ve-uygulamalari/262950>. [1 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[96] S. Elidolu, 21 Mayıs 2012. Available: <http://www.finansgundem.com/yazar/turkiye-muhasebe-standartlarina-iliskin-aciklamalara-giris/262934>. [1 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[97] H. Yıldırım. Available: <http://www.mergemusavirlik.com/tr/6102-yeni-ttk-ile-213-vuk-degerleme-esaslari-ve-vergi-uygulamasi>. [1 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[98] R. Selimoğlu, 2 Kasım 2011. Available: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/recepsevimoglu/002/> . [27 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[99] Sermaye Piyasası Kurulu, 9 Nisan 2008. Available: <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c> . [28 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[100] N. Sağlam, 19 Kasım 2011. Available: <http://www.dunya.com/turkiyede-denetimde-devrim-kamu-gozetimi,-muhasibe-ve-denetim-standartlari-kurum-138064h.htm> . [20 Haziran 2013 tarihinde erişilmiştir].

[101] C. Akçakoca, 29 Ocak 2013. Available: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0105/>. [22 Haziran 2013 tarihinde erişilmiştir].

[102] K. Rehber. Available: <http://www.kpsrehber.com/dersnotu-201-muhasebe-duran-varliklar-ders-notu.html>. [13 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir].

[103] M. Yiğit. Available: [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen\\_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk\\_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZ](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&ved=0CGYQFjAIOAo&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fyen_fonu.doc&ei=KrTjUbDeL431sga8w4DABA&usg=AFQjCNHU9DgYD7xNgk_z3-2hXacKLRyyHA&sig2=bYXH7SCvQ0ITo476m-UZ). [15 Temmuz 2013 tarihinde erişilmiştir].

[104] A. M. Yıldız, 11 Ocak 2013. Available: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/005/> . [15 Temmuz 2013 tarihinde erişilmiştir].

- [105] *1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.*
- [106] *Eski Türk Ticaret Kanunu.*
- [107] *Yeni Türk Ticaret Kanunu.*
- [108] *660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.*
- [109] *2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.*
- [110] *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri : XI, No:25.*
- [111] *Türkiye Muhasebe Standartları 36.*
- [112] *Türkiye Muhasebe Standartları 16.*
- [113] *Vergi Usul Kanunu.*
- [114] *Gelir Vergisi Kanunu.*
- [115] *Kurumlar Vergisi Kanunu.*
- [116] *Katma Değer Vergisi Kanunu.*

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** : Çiğdem DOĞAN  
**Adres Bilgileri** : Türkiye - İstanbul  
**Cep Telefonu** : (506) 881 61 48  
**E-Posta** : cigdem.dogan84@ismmmo.org.tr , cigdem\_1923@hotmail.com

### Kişisel Bilgiler

**Uyruk** : Türkiye  
**Doğum Tarihi** : 05.03.1984  
**Doğum Yeri** : Türkiye - İstanbul

### Eğitim Bilgileri

#### **Yüksek Lisans**

Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim

#### **Üniversite (Lisans)**

Anadolu Üniversitesi - İktisat Fakültesi, İktisat

#### **Lise**

Üsküdar Lisesi ( Yabancı Dil Ağırlıklı)

### İş Tecrübesi

Avrasya Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. / Denetçi Yardımcısı

YMM Fatma Mevhibe Özgün / Denetçi Yardımcısı

### Yetkinlikler

Bilgisayar Bilgileri:

- MS Windows XP
- MS Word 2007 (Temel ve İleri)
- MS Excel 2007 (Temel ve İleri)

- MS PowerPoint 2007
- Outlook ve İnternet Uygulamaları

### **Sınav Bilgileri**

TÜRMOB SMMM Staj Başlama Sınavı

### **Seminerler ve Kurslar**

İSMMMMS Office 2007 Kursu-2013

Yeni TTK ve Türk Muhasebe Sisteminde Değişiklikler / İstanbul Ticaret Odası-  
06.11.2012

TFRS / İSMMMMS-31.03.2012

Yeni TTK / İSMMMMS-17.03.2012

Bağımsız Denetim / İSMMMMS -06.03.2012

Kobi TFRS Açıklamalar / Örnekler / Uygulamalar / İSMMMMS-06.02.2012

Yeni TTK Semineri / TUROB&DELOITTE İşbirliği - 20.12.2011

Dönem Sonu İşlemleri, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması / İSMMMMS -  
25.12.2010

5941 Sayılı Çek Kanunu ve Son Gelişmeler / İstanbul Ticaret Odası-20.12.2010

