

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADDİ DURAN VARLIK STANDARDININ TÜRK
VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

**Ramazan NERGİZ
1050Y74105**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

İstanbul, Haziran 2012

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Ramazan Nergiz'in Maddi Duran Varlık Standardının Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması konulu tez çalışması jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı-Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr.Masum Türker	
Jüri Üyesi	:	
Jüri Üyesi	:	

Etik Kurallarına Uygunluk Yazısı

Hazırlanmış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmaktadır.

ÖZ

01.Temmuz 2012 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alan Türkiye Muhasebe Standartları zorunlu hale getirilecektir. Bu durum ülkemizin uluslararası arenada mali tabloların oluşturulmasında etkili olmasını sağlayacaktır.

TMS'nin asıl amacı, işletmelerin gerçeğe uygun ve uluslararası platformdaki standartlarla değerlendirme ve kayıtlar olarak mali tabloların hazırlanmasıdır. Türkiye Muhasebe Standartları 01.01.2013 tarihi itibari ile yürürlüğe girecek olup, sistemi uygulayan gelişmiş ülkeler ile finansal raporlama bağlamında entegrasyon sağlanacaktır. Yatırım yapacaklar, kredi veren kurumlar ve diğer mali tablo kullanıcıları işletmenin faaliyetlerinin sonuçlarını gerçekçi ve uluslararası kurallara uygun olarak değerlendireceklerdir. Bu durum daha doğru ve hızlı karar verebilme imkanı sağlayacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun uygulamaya geçişi, muhasebe standartlarındaki değişiklikler ile VUK'daki düzenlemelerin mali tablolar üzerindeki etkisini ortadan kaldıracaktır. Vergi Usul Kanunu'nun da yer alan değerlendirme esasları, yalnızca vergi matrahının hesaplanmasında kullanılacaktır.

Yapılan bu çalışmanın amacı maddi duran varlık hesapları açısından standartlar ile vergi uygulamalarının karşılaştırmasını yapmak, konu ile ilgili örnekler vererek işletmenin mevcut kar/zarar durumuna etkisini ortaya koymaktır.

ABSTRACT

When the new Turkish Trade Law comes into effect on the 1st of July 2012, Turkish Accounting Standards that will be based on International Accounting Standards will be obligatory. This situation will provide Turkey to be effective on the formation of financial tables.

The main purpose of the Turkish Accounting Standards is the preparation of the fiscal tables by the firms by assessing and keeping records with the real standards in the international platform. Turkish Accounting Standards will come into effect on 01.01.2013 and integration in the perspective of financial reporting will be achieved with the developing countries which apply the system. Investors, institutions that give credits and other financial table users will evaluate the results of the companies' activities realistically and appropriately to the international standards. This will enable the ability to decide more quickly and accurately.

The coming into effect of the new Turkish Trade Law will eliminate the effects of the changes in the accounting Standards and arrangements in the Tax Procedure Law on the financial tables. The assesment principles that exist in the Tax Procedure Law will only be used in the calculation of taxable income.

The purpose of this study is to make the comparison of the standards and tax applications in the framework of tangible fixed assets accountand to display its effect on the current profit/loss situation of the company by giving examples.

ÖNSÖZ

Tez çalışmam süresince katkılarından dolayı başta tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER'e, çok değerli arkadaşım Ebru Terazi'ye ve öğrenim hayatımın her aşamasında olduğu gibi yüksek lisans çalışmasında da desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme, özellikle anneciğime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ramazan NERGİZ

2012, İstanbul

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme.....	19
Tablo 2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme.....	20
Tablo 3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçütleri.....	72
Tablo 4. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ile İlgili Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemelerin Analizi ve Değerlendirilmesi.....	73
Tablo 5. Maddi Duran Varlıkları Değerleme İlkeleri Açısından Vergi Kanunları ve Standartlar Açısından Karşılaştırılması.....	92
Tablo 6. Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	94
Tablo 7. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar.....	102
Tablo 8. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar.....	103
Tablo 9. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar.....	103
Tablo 10. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar.....	104
Tablo 11. Amortisman Yönteminde Farklılıklar.....	104
Tablo 12. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	107
Tablo 13. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	107
Tablo 14. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	108
Tablo 15. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)..	110
Tablo 16. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	111
Tablo 17. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16).....	113
Tablo 18. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	114
Tablo 19. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)..	116
Tablo 20. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK).....	117
Tablo 21. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	117
Tablo 22. Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16).....	118
Tablo 23. Normal ile Azalan Bakiyeler Yönteminin Karşılaştırma Tablosu.....	118
Tablo 24. Normal ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu.....	119
Tablo 25. Azalan Bakiyeler ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu.....	119

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards.
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
İSMMMÖ	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
MDV	Maddi Duran Varlık
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
S.	Sayı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDK	Türk Dil Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslar arası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1
1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	3
1.1. Standartın Amacı	3
1.2. Standartın Kapsamı	4
1.3. Standartın Uygulanmayacağı Durumlar	5
1.4. Tanımlar	7
1.5. Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirme İlkeleri	9
1.5.1. Başlangıç Maliyetleri	9
1.5.2. Sonraki Maliyetler	9
1.6. Maddi Duran Varlıkların Değerleme İlkeleri	10
1.6.1. Maliyet Bedeli Modeli	10
1.6.2. Yeniden Değerleme Modeli	15
1.6.2.1. Yeniden Değerleme (Brüt Yöntem)	18
1.6.2.2. Yeniden Değerleme (Net Yöntem)	19
1.6.3. Değer Artışı	23
1.6.4. Değer Azalışı	23
1.6.5. Değer Düşüklüğü	24
1.6.6. Bilanço Dışı Bırakılması	26
1.6.7. Takas	28
1.7. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman	29
1.7.1. Genel Bakış	29
1.7.2. Amortisman Hesaplama	30
1.7.3. Hurda Değerinin Tespiti	31
1.7.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	32
1.7.4.1. Doğrusal Amortisman yöntemi:	32
1.7.4.2. Azalan bakiyeler yöntemi	32
1.7.4.3. Üretim miktarı yöntemi	33
1.7.5. Amortismanla İlgili Özellik Arz Eden Durumlar	34
1.7.5.1. Duran Varlığın Bölümlenerek Amortisman Hesaplanması	35
1.7.5.2. Duran Varlıkları Gruplandırma Yolu ile Amortisman Hesaplama	35
1.7.5.3. İşletmede Kullanım Duran Varlıkların Satış Amaçlı Duran Varlığa Dönüştürülmesinde Amortisman Hesaplanmasında Dikkat Edilecek Hususlar	37
1.8. Amortisman Uygulamasının Finansal Tablolara Etkisi ve Ertelenmiş Vergilere Etkisinin Değerlendirilmesi	38

1.8.1. Sürekli Farklar.....	39
1.8.2. Geçici Farklar.....	39
1.8.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	39
1.8.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar	40
1.8.3. Amortisman Uygulamasının Finansal Tablolarda Yer Alan Geçici Vergi Farkları	41
2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATINA.....	42
İLİŞKİN HÜKÜMLERİ	42
2.1. Maddi Duran Varlık Tanımı	42
2.2. Maddi Duran Varlık Kapsamı	43
2.3. Maddi Duran Varlık Amacı	44
2.4. Maddi Duran Varlıklar	44
2.4.1. Arazi ve Arsalar	44
2.4.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	45
2.4.3. Binalar	46
2.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlar	46
2.4.4.1. Tesisler	46
2.4.4.2. Makineler	46
2.4.4.3. Cihazlar	47
2.4.5. Taşıtlar.....	47
2.4.6. Demirbaşlar	47
2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar.....	48
2.4.8. Birikmiş Amortismanlar.....	48
2.4.9. Yapılmakta olan Yatırımlar.....	50
2.4.10. Verilen Avanslar	50
2.5. Maddi Duran Varlıkların Envanteri ve Değerlemesi.....	51
2.5.1. Envanter	51
2.5.2. Değerleme	52
2.5.3. Değerleme Ölçütleri	53
2.5.3.1. Maliyet Bedeli.....	54
2.5.3.2. Borsa Rayıcı.....	54
2.5.3.3. Tasarruf Değeri	55
2.5.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer	55
2.5.3.5. İtibari Değer	56
2.5.3.6. Vergi Değeri.....	56
2.5.3.7. Rayiç Bedel	56
2.5.3.8. Emsal Bedel	57
2.5.3.8.1. Ortalama Fiyat Esası	57
2.5.3.8.2. Maliyet Bedeli Esası	58
2.5.3.8.3. Takdir Esası.....	59
2.5.3.9. Alış Bedeli.....	60
2.5.3.10. Alış Emsal Bedeli.....	60
2.5.3.11. Diğerleri	61
2.5.3.11.1. Ortalama Perakende Satış Fiyatı	61
2.5.3.11.2. Tapu Siciline Kayıtlı Bedel.....	61
2.5.3.11.3. Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	61
2.5.4. Vergi Usul Kanununa Göre Maliyet Bedelinin Hesaplanması	61

2.5.4.1. Maliyet Bedeli Tanımı	61
2.5.4.2. Maliyet Bedelinin Unsurları.....	62
2.5.4.2.1. Elde Etme Maliyeti İçin Yapılan Ödemeler.....	62
2.5.4.2.2. Kur Farkı ve Faiz Giderleri.....	63
2.5.4.2.3. Değerin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler.....	64
2.5.4.2.4. İktisadi Kıymetin Mütemmim Cüz'leri (Bütünleyici Parçalar) ve Teferruatı (Eklentileri)	64
2.5.4.2.5. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedeline Girmesi Zorunlu ve İhtiyari Giderler.....	65
2.5.5. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	65
2.5.5.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme	65
2.5.5.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme	66
2.5.5.3. Binalarda Değerleme.....	66
2.5.5.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme	67
2.5.5.5. Taşıtlarda Değerleme	68
2.5.5.6. Demirbaşlarda Değerleme.....	69
2.5.5.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme	70
2.5.5.8 Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme	70
2.5.5.9. Verilen Avanslarda Değerleme	70
2.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman.....	74
2.6.1. Genel Açıklama.....	74
2.6.2. Amortisman Ayrılmasını Gerektiren Durumlar	76
2.6.3. Amortisman Ayırma Şartları.....	76
2.6.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	78
2.6.4.1. Teknolojik Gelişmeler, Yeni İcatlar Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması	82
2.6.4.2. Cebri Çalışma Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması..	82
2.6.5. Amortisman Uygulama Esası.....	83
2.6.6. Amortismanlarla İlgili Özellikli Durumlar	86
2.6.6.1. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymet	86
2.6.6.2. Binek Otomobillerin Aktife Girdiği Dönemde Kıst Amortisman.	86
2.6.6.3. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Giderler Açısından Amortisman.....	87
3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ve TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	88
3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Değerleme Hükümleri.....	89
3.2. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri.....	89
3.3. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri	90
3.4. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı	91
3.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı	93
3.6. Arsasıyla Birlikte Bina Alımı	95
3.7. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Farklılıklar	95
3.7.1. Amortisman Yöntemi ve Oranı.....	95
3.7.2. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	96

3.7.3. Kıst Amortisman Uygulamasının Standartlar ve VUK Açısından Karşılaştırılması	97
3.8. Dönem Net Karı veya Zararının Belirlenmesi İle İlgili Karşılaştırmalar ..	100
3.9. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler İle İlgili Karşılaştırmalar.....	101
SONUÇ	120
KAYNAKÇA	122

GİRİŞ

Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam aktifleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Maddi duran varlıkların kayıt edilmesi, muhasebeleştirilmesi, amortismanına tabi tutularak giderleştirilmesi ve satışının gerçekleştirilmesi, işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır.

Maddi duran varlıklar bir hesap döneminden daha uzun süre kullanılmak üzere satın alınmış, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması vergi kanunları hükümlerine göre takip edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerinin muhasebe uygulamaları üzerine yönlendirmelerinde önemli bir etken olmuştur. VUK muhasebe belgelerini düzenleme, kaydetme, defter tutma ve değerlendirme gibi konularda genel işletmelerin muhasebesine düzen getirmiş ve muhasebe uygulamaları belli esaslara ve standartlara getirmiştir.

Türkiye’de güncel hale getirilen “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve bu standartların yerelleştirilmiş biçimi olan “Türkiye Muhasebe Standartları” yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler vergi kanunlarının değişiklik yapmasını zorunlu kılmıştır. Vergi kanunlarındaki uygulamalar Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu hale gelmesini zorunlu kılmış olup, gerekli değişikliklere gidilme ihtiyacını meydana getirmiştir.

Bu çalışmanın amacı, şirket aktifinde kayıt edilen bulunan maddi duran varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları değerlendirme hükümleri ile Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümleri arasındaki farkları ortaya koymaktır.

Birinci bölümde Türkiye Muhasebe Standardı 16’ya göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde Türkiye’deki vergi kanunlarının maddi duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirilmesini ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde Türkiye Muhasebe Standardı 16 ile Türkiye'deki vergi kanunlarının maddi duran varlıklara ilişkin kayıtlarının karşılaştırılması yapılarak sonlandırılacaktır.

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1. Standardın Amacı

Muhasebede standartlığı sağlamak amacıyla evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen hesap yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma gibi kendi içinde tutarlı, çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği anlamına gelen bir terimdir.¹

1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) oluşturulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) ticari hayata daha uyumlu hale gelen getirilmeye çalışarak yayınlanmaya devam etmiştir. Uluslararası standartların, her ülkenin kendi yapısı içinde geliştirilerek ulusal muhasebe standartlarına temel alınması öngörülmüştür. Aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili yapılan ve halen devam etmekte olan çalışmalarla "Uluslararası Muhasebe Standartları" kavramı; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"na (International Financial Reporting Standards - IFRS) dönüştürülmektedir.

Türkiye'de UMS-UFRS'ye uyumlu, ulusal muhasebe standartları geliştirmek için 1994'te kurulmuştur. TMSK kurulana kadar faaliyetlerini sürdüren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'dur. (TMUDESK). TMUDESK' ten sonra çeşitli resmi kurumlar kendi faaliyet alanları kapsamında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır. Bu düzenlemeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) Muhasebe Uygulama Yönetmeliği Tebliğlerini yayınlayıp uygulamaya koyması, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Seri:XI, No:25 Tebliğini yayınlaması ve uygulamaya koyması, (9/4/2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi

¹ Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standardının Tanımı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, Nisan 2003, s. 35

Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin 24 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (UMS=TMS, UFRS=TFRS) yayımlaması şeklinde sıralanabilir.

Muhasebe standartları konusunda son yapılanma olan TMSK, 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen geçici bir madde ile kurulmuştur. Türkiye'deki muhasebe standartlarını belirleme yetkisi bu kurula verilmiştir. Bu kurulun kurulmasıyla TMSK' in faaliyetleri sona ermiştir. Tek yetkili kuruluş olan TMSK, UMS - UFRS' nin çevirilerini yaparak, bu standartlarla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları'nı yayımlamıştır².

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırmıştır. Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını 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 yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.³

1.2.Standartın Kapsamı

Duran varlıklar; bir yıldan daha fazla ya da bir normal hesap döneminden daha uzun süreyle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıklardır. Bir işletmede duran varlıklardan söz

² Yalkın, Yüksel Koç, Demir Volkan, ve Demir Defne. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm; İSMMMO Yayın Organı, Yıl 2006, Sayı: 76,s.292.

³ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim Tarihi 31.03.2012)

edebilmek için, o duran varlığın; bir yıldan önce nakde dönüşmemesi ve tüketilmemesi ve bir yıldan daha uzun sürelerde işletmede kullanılması gibi özelliklere sahip olması gerekir.⁴

Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki alımlarını ve bu alımlardaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarındaki temel konular; varlıkların kaydedilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılmasıdır.⁵

TFRS ya da TMS olarak adlandırabileceğimiz bu standartları 4 ana başlıkta toplayabiliriz.

- Finansal tabloların sunumu,
- Değerleme,
- Finansal tablolara alınma, gelirin ve kazancın oluşması,
- Sahip olunan vergi varlıklarının ve gelecekte karşılaşılabilecek vergi yükümlülüklerinin mali tablolara yansıtılması⁶.

1.2. Standartın Uygulanmayacağı Durumlar

Bu standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

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

⁴ Sebehat ÇORUM “Maddi Duran Varlıklara ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları açısından Değerlendirilmesi” Gazi Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Ankara 2007, s. 2

⁵ www.tmsk.org.tr (Erişim Tarihi 16.12.2011)

⁶ Fırat, Hüseyin ve Palak Karani Veysel. “TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme” , Mali Çözüm; İSMMMO Yayın Organı, Yıl 2008, Sayı: 79,s.80.

1. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı);
2. Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme
3. Harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi(TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı);
4. Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

Standart (2)-(4) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır. Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir. 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. 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” uygulamak zorundadır.⁷

⁷ İpek TÜRKER “Türkiye’de Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde yapılan düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları üzerindeki Muhtemel Etkileri” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi İstanbul 2009, s. 110

1.4. Tanımlar

TMS 16 paragraf 6 da verilen ‘‘Tanımlar’’ başlığı adı altında maddi duran varlık kavramı Şu Şekilde tanımlanmıştır:

- Mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan
- Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörölen, fiziki kalemlerdir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, TMS 16 maddi duran varlık kavramında Şu üç özelliği aramaktadır.

İŞletmede belirtilen amaçlar için kullanılmalıdır. Yani, kendisi doğrudan alım satıma konu edilmek için edinilmemeli, alım satıma konu edilecek başka mal ve hizmetlerin, üretiminde kullanmak için edinilmelidir. Ya da kiraya vererek, gelir getirmelidir. İŞletmenin idari hizmetlerinde, (Örneğin, üst yönetim odasındaki, koltuk takımı gibi) kullanılmalıdır.

İŞletmede yukarıda belirtilen amaçla, bir dönemden fazla süreyle kullanılabilen durumda, işletme mülkiyetinde kalabilecek nitelikte olmalıdır. Buradaki bir dönemi ‘‘hesap dönemi’’ olarak algılamak gerekir.

Bu varlıklar, ‘‘fiziki’’ olarak var olan, yani somut (elle tutulur, gözle görülür) varlıklardır. Bu anlamda taşınır veya taşınmaz olmalarının önemi yoktur. Önemli olan, fiziki nitelikte olmalarıdır’’⁸

- Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır⁹.
- Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inŐaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk

⁸ Halil BAŞAĞAÇ ‘‘Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS:16 Maddi Duran Varlıklar Standartı Hükümlerinin Karşılaştırılması’’ Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İŞletme Ana bilim dalı – Muhasebe Finansman Bilim dalı Yüksek Lisans Tezi Ankara 2006, s.97

⁹ ‘‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’’, TMSK Yayınları 2007, s.451.

muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

- iii. **Amortismanına tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
- iv. **Amortisman:** Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder¹⁰.
- v. **İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder¹¹.
- vi. **Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
- vii. **Değer düşüklüğü zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.
- viii. **Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır¹².
- ix. **Bir varlığın kalıntı değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
- x. **Yararlı ömür:**
 - a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi ; veya

¹⁰Tiffin Ralph , **The Complete Guide to International Financial Reporting Standards**, 2. Basım, London Thorogood, 2005, s.61.

¹¹ Hennie Van Greuning , **International Financial Reporting Standards**, 5. Basım, Washington: World Bank, 2009, s.93.

¹² Tokay, S. Hüseyin, Deran Ali ve Aktaş Rafet. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Aralık 2005, Sayı 4, s.96.

b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder¹³.

1.5. Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirme İlkeleri

İşletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değeriyle muhasebeleştirir.¹⁴

1.5.1. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle, bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.¹⁵

1.5.2. Sonraki Maliyetler

Maddi Duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu durumda yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.¹⁶

¹³ Yükü, Süleyman ve İçerli Yılmaz. "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulamaları Önerileri", Mali Çözüm Dergisi Yıl 2007, Sayı 82, s.17.

¹⁴ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2011, s. 232.

¹⁵ Age.232.

¹⁶ Age.232

1.6. Maddi Duran Varlıkların Değerleme İlkeleri

TMS 16 standardı kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile kayıt edilir. Giriş kaydının muhasebeleştirilmesini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birinin esas alınarak maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi gerekir. İşletme, ilk giriş kaydının muhasebeleştirilmesinin tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlemesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçimlik hak olarak bırakılmıştır¹⁷.

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğramaları halinde maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulur ise, duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançoya yansıtılması gerekmektedir. Maliyet yönteminin değer kazanan bir duran varlığın değerini belirlemede kullanılması durumunda ise, duran varlığın tarihi maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının azaltılması sonucu kalan tutar üzerinde bilançoya yansıtılır. Değeri artan veya azalan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemi kullanırken değerlemeye tabi tutulması durumunda, ilgili duran varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden bilançoya yansıtılır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde ise diğer standartlardan farklı olarak, değerlendirme uzmanları tarafından piyasa temelli hesaplama yapılmasıdır¹⁸.

1.6.1. Maliyet Bedeli Modeli

Mali tablolarda maddi duran varlıklar maliyet modeline göre, elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki kalan tutarı gösterilir. Hesaplanan bu tutar geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz¹⁹.

¹⁷ Mirza, Abbas Ali, Magnus Orrell ve Graham J. Holt, **International Financial Reporting Standards Practical Implementation Guide and Workbook**, 2. Basım, New Jersey: John Wiley and Sons, 2008, s. 113.

¹⁸ Tokay, S. Hüseyin ve Deran Ali. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi 2008, Sayı 90, s.34.

¹⁹ Örtün, Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, **TMS-TFRS**, Ankara: Gazi Kitapevi 2007,s.197.

TMS -16 standardın 7'nci maddesi gereğince, varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, sadece maddi duran varlığının maliyeti varlık olarak kayıt edilir, muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır.

Muhasebeleştirilme standartlarını sağlayan maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Gelecek dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılması gerekir.²⁰.

Maddi duran varlıklarla ilgili her türlü maliyet duran varlığın oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Hesaplanan 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. Standart'ın 16'ncı ve devam eden maddelerinde söz konusu maliyet unsurları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

1. İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
2. Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
3. Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,
4. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
5. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
6. İlk teslimata ilişkin maliyetler,

²⁰ Kaya, Uğur, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, www.spk.gov.tr.(09.01.2012)

7. Kurulum ve montaj maliyetleri; maddi duran varlığın kullanılacağı yere veya yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler,
8. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi)²¹,

VUK'un 270'nci maddesinin son paragrafında belirlenen "Noter, mahkeme, kıymet takdiri, tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyete verilmesi veya dönem giderlerine aktarılmasındaki" seçim hakkı yoktur. Bunlar maddi duran varlıkla ilişkilendirildikleri ölçüde maliyete dahildir²².

Yeni bir faaliyet açma maliyetleri, yeni bir müşteri kesimiyle iş yapma maliyetleri, genel yönetim maliyetleri gibi maliyetler, reklam maliyetleri de dahil yeni ürün ya da hizmet sunma maliyetleri, elemanların eğitim maliyeti de dahil yeni bir yerde, maddi varlığın alış fiyatına dahil olmadıklarından ve varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılmadıklarından, varlıkla doğrudan ilişkilendirilmez ve elde etme maliyetine dahil edilmez. Aşağıda belirtilen maliyetler maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

- i. Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup; henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan varlıklar için katlanılan maliyetler,
- ii. Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep oluşurken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları,

²¹ Sağlam, Necdet, Şengel Salim, ve Öztürk Bünyamin. "UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007,s.470.

²² Birgül ERDOĞAN "Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.30

- iii. İşletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar, maddi varlığın maliyetine dahil edilmez.

Maddi Duran Varlıklar, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir²³.

Maddi duran varlıkların alımında taksitlendirilme yoluna gidilmişse, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda yapılan toplam ödeme tutarı ile peşin fiyat arasındaki fark TMS-23 “Borçlanma Maliyetleri” standardında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır²⁴.

Özellikli varlık, satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim santralleri ve inşa edilmekte olan yeraltı ve yerüstü düzenleri ile binalar olarak sıralanmıştır²⁵.

Özellikli varlığın maliyetine eklenebilecek borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sıralanabilir:

- i. Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- ii. Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- iii. Borç anlaşmalarının düzenlemeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- iv. Finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,

²³Gençoğlu, Gücenme Ümit. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**, Türkmen Kitapevi 2007,s,199.

²⁴ International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards For Small and Medium Sized Entities**, 1. Basım, London: International Accounting Standards Committee, 2009, s. 151.

²⁵ Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**. Türkmen Kitapevi, 2007, s.201.

- v. Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları²⁶.

Yukarıdaki esaslara göre aktifleştirilmeyen borçlanma maliyetleri, temel yönteme göre muhasebeleştirilir ve o dönemin gideri olarak dikkate alınır.

Borçlanmaların genel bir borçlanmaya gidilmesi, alınan kredinin belli bir bölümünün özellikli varlık finansmanında kullanılması, özellikli varlık ile alınan krediler arasında açık ve doğrudan bir ilişki kurulmadığı hallerde, aktifleştirmeye ilişkin borçlanma maliyetlerinin tutarı, o varlığa ilişkin borçlanma maliyeti aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenir. Aktifleştirme oranı; işletmenin özellikli bir varlığın elde edilmesine yönelik hususi borçlanmaları dışındaki, o dönem süresince mevcut olan genel amaçlı borçlanmalarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ortalamasıdır. Hesap dönemi boyunca aktife kaydedilen borçlanma maliyetlerinin tutarı ise, hesap dönemi boyunca katlanılan borçlanma maliyetlerinin tutarını aşmaması gerekmektedir.²⁷.

TMS 16' ya göre ikame veya yenileme maliyetleri dışında, varlığın elde edilme maliyetinden sonra katlanılan maliyetler, yalnızca varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını aşacak derecede artırdığında güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. İşletme maddi duran varlık kalemlerinin bakım maliyetlerini aktifleştiremez.

Maddi varlığa ait parçanın yenilenmesi ya da ikamesinde katlanılan maliyetler maddi varlığa ilişkin gelecek dönemlerde yapılan bir harcama olmayıp, ayrı bir varlığın elde edilmesi gibi muhasebeleştirilir. Yenilenen ya da ikame olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır. Maddi varlıkların ana unsurları bazen düzenli aralıklarla değiştirilebilir. Bu unsurlar, faydalı ömürleri ilgili oldukları maddi varlığın faydalı ömründen farklı olması nedeniyle ayrı varlıklar olarak

²⁶ Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS / UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.473.

²⁷ Bekler, Muhittin. **“Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”**, www.tmsk.org.tr, (24.05.2010)

muhasabeleştirilir. Bazı maddi varlıklar, parça yenilemesi yapılmaksızın hataların oluşmasını önleyici düzenli büyük kontroller sayesinde faaliyete devam edebilir. Bu durumda, kontrol maliyeti yenilenen parça gibi aktifleştirilir ve yenilenen parçanın kalan tüm kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır.

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetinin 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 kullanılabilir²⁸.

1.6.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasabeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.²⁹

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir³⁰.

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

²⁸ Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**. Türkmen Kitapevi, 2007, s.203.

²⁹ www.tmsk.org.tr (Erişim tarihi 23.12.2011)

³⁰ Yükücü, Süleyman ve Yılmaz İçerli. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulamaları Önerileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 82, Yıl 2007, s.19.

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

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir.³¹

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

- i. Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- ii. Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

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

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

³¹ www.tmsk.org.tr (Erişim tarihi 23.12.2011)

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

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

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

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

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte

yandan, değer artışıının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabılır. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

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

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman brüt yönteme ya da Net Yönteme göre işleme tabi tutulur.

1.6.2.1. Yeniden Değerleme (Brüt Yöntem)

Maddi Duran Varlık standardının 35/a maddesinde ve amortisman hesaplama ile ilgili açıklamalarına göre maddi duran varlık ve amortismanlarının düzeltilmesi ve kaydedilmesi aşağıdaki aşamalara göre yapılır.

- a) İlgili duran varlığın cari değerinin belirlenmesi ve düzeltme kaydının yapılması,
- b) Vergi mevzuatı ile uyuklama ve vergi etkisi kaydının yapılması,
- c) Birikmiş amortismanların düzeltilmesine ilişkin katsayının belirlenmesi,
- d) Birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve kaydedilmesi,
- e) Düzeltilmiş değere göre dönem amortismanının hesaplanması ve kaydedilmesi,
- f) Amortisman düzeltilmesine ilişkin vergi mevzuatı ile uyuklama ve ertelenmiş vergi etkisinin belirlenmesi ve kaydedilmesi,

Yukarıdaki açıklamalarımızda yer alan, ilgili maddi duran varlığın düzeltilmesi, düzeltme katsayısının belirlenmesi, birikmiş amortismanların

düzeltilmesi ve ayrılacak amortisman tutarının hesaplanması Tablo 3’de açıklandığı gibi yapılır;

Tablo 1: Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme

Cari Değerin Hesaplanması	= Düzeltilmiş Brüt Değer (+ / -) Değer Değişmesi
Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısının Hesaplanması	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesinin Hesaplanması	= Birikmiş Amortisman x Yeniden Değerleme Katsayısı
Ayrılacak Amortismanın Hesaplanmasının Hesaplanması	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Kaynak: Örtün, Remzi ve Bayırlı Rıdvan. “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2007.

1.6.2.2. Yeniden Değerleme (Net Yöntem)

Birikmiş amortismanlar yeniden değerlendirme katsayısı ile düzeltilir. Maddi duran varlık için yeni hesaplanacak amortisman tutarı gerçeğe uygun değer (düzeltilmiş değer) üzerinden hesaplanır. Yeniden değerlendirme uygulamasına ve enflasyon muhasebesi düzeltmelerine uygun bir şekilde maddi duran varlıklar düzeltilmiş ve gerekli. Amortismanın hesaplanması gerçekleştirilmiş olur³².

³² Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.86

Bu yöntemin uygulanması Tablo 2'deki gibi özetlenmiştir.

Tablo 2: Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme

Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı = Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri / Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
Net Değerin Bulunması = Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar
Değer Artış veya Azalışının Bulunması = Düzeltilmeden Önceki Net Değer – Düzeltilmeden Sonraki Net Değer
Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi = Birikmiş Amortisman x Düzeltilme Katsayısı
Ayrılacak Amortisman = Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Kaynak: Örtten, Remzi ve Bayırlı Rıdvan. "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2007.

Uygulama³³:

Nergiz A.Ş. 01.01.2005 tarihinde 24.000 TL maliyet bedeli ile bir makine satın almıştır. Makinenin tahmini ömrü 6 yıl olup,, hurda değeri bulunmamaktadır. İşletme makine için normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Makine 01.03.2009 tarihinde 10.000 TL ye satılmıştır. İlgili muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

-----01.01.2005-----	
253 Tesis Mak. Cihaz.	24.000
100/320 Kasa/Satıcı	24.000
-----31.12.2005-----	
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000
730.70 Amortisman Gideri	
257 Amortisman Gideri	4.000

³³ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı , **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2011, s. 244.

-----31.12.2006-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2007-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2008-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2009-----		
100/120 Kasa/Alicılar	10.000	
257 Birikmiş Amortisman	16.000	
253 Tesis Mak. Cihaz		24.000
679 Diğ. O.dışı Gel.ve Kar.		2.000
----- / -----		

Önemli Not:

Bu makinenin 2008 yılı sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra 2009 yılında 10.000 TL'ye satılması durumunda muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır. (2008 yılı yeniden değerlendirme oranı % 25)

Yeniden Değerlenmiş Makinenin Değeri= $24.000 \times 1,25 = 30.000$ TL

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman= $12.000 \times 1,25 = 15.000$ TL

Makinenin Yeniden Değerleme Farkı = $30.000 - 24.000 = 6.0000$ TL

Birikmiş Amortisman Yeniden Değerleme Farkı = $15.000 - 12.000 = 3.000$

Çözüm:

-----01.01.2005-----		
253 Tesis Mak. Cihaz.	24.000	
100/320 Kasa/Satıcı		24.000
-----31.12.2005-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2006-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2007-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	4.000	
730.70 Amortisman Gideri		
257 Amortisman Gideri		4.000
-----31.12.2008-----		
253 Tesis Mak. Cihaz.	6.000	
257 Amortisman Gideri		3.000
522 MDV Yen. Değ. Artışları		3.000
-----31.12.2007-----		
<u>730.Genel Üretim Gideri</u>	5.000	
730.70 Amortisman Gideri		
522 MDV Yen. Değ. Artışları	1.000	
253 Tesis Mak. Cihaz		4.000
679 Diğ.Olağan Gelir ve Karlar		2.000
-----31.12.2008-----		

1.6.3. Değer Artışı

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, doğrudan öz kaynak hesap grubunda "yeniden değerlendirme değer artışı" adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır³⁴.

Yeniden değerlendirme uygulaması vergi kanunlarımızda yer almayan bir uygulamadır. Önceki uygulamalar yeniden değerlendirme değer artış fonunu sermayeye ilave edilmediği sürece, varlık elden çıkarıldığında kapatılan bir hesap olarak ele almaktaydı. Yani varlığın elden çıkarılması esnasında satış kar veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmıyordu. Standarda göre ise, yeniden değerlendirme değer artışları varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan vazgeçildiğinde geçmiş yıllar karlarına aktarılmaktadır.⁹⁴ Ayrıca yeniden değerlendirme sonucunda varlığın değerinde meydana gelen artış aynı zamanda amortisman tabi tutarını da değiştireceğinden gelecek dönemlerde ayrılacak amortisman payı da artacaktır. Bu durumda vergi mevzuatı ile standart arasında farka neden olacağı unutulmamalıdır.³⁵

1.6.4. Değer Azalışı

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. (TMS 16: md.40) Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

³⁴ Karapınar, Aydın ve diğerleri. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara: Gazi Kitabevi 2009.s.792.

³⁵ Cennet GÜRBÜZ "Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Isparta 2009, s.41-42

Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da bu kural geçerlidir. Ayrıca değer artışının bir kısmı varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. Varlığın defter değerinden düşürülmesi gerekiyor ise, fark doğrudan Gelir Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Bu esasında değer düşüklüğü karşılık gideridir. Ancak bu tür gider kalemlerini, TFRS'ler karşılık gideri olarak ele almamakta varlıklarda değer düzeltme zararı olarak ele almaktadır. Bazı yayınlarda olağanüstü amortisman olarak nitelenmektedir. Ancak bunlar diğer amortisman giderleri gibi üretim veya hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilemezler.³⁶

1.6.5. Değer Düşüklüğü

Finansal tablo ve dipnotlarının anlamlı, güvenilir bir şekilde hazırlanarak kullanıcıların kararlarında faydalı olmaları, işletmenin karlılık ve finansal durumu hakkında tarafsız bilgi vermeleri için dönem karının tahakkuk ilkesine göre tespit edilmesi; varlık ve borçların da tarafsızlık kavramına mümkün olduğu kadar uygun şekilde gerçek değerleri ile gösterilmesi gerekmektedir. Bu amaca hizmet etmek için muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntemlerden biri de karşılık ayrılmasıdır. Karşılık ayrılması muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik, sosyal sorumluluk, tam açıklama ve özellikle de ihtiyatlılık kavramlarının gerektirdiği bir işlemdir.³⁷

³⁶ Cennet GÜRBÜZ “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Isparta 2009, s.42

³⁷ Zeynep Ufku YARGIÇOĞLU “Devlet Muhasebesinde Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ile Karşılaştırılması” Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2010, s. 107

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.³⁸

Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda bu varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Bu durumda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Burada amaç varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlemesini önlemektedir. Yani aktiflerin değerlemesinde genel kural olan maliyet bedeli ile piyasa değerinden küçük olanı ile değerlendirme ilkesinin varlıklarda uygulanmasını sağlamaktır.³⁹

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.⁴⁰

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.⁴¹

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

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

³⁸ www.tmsk.org.tr (Erişim Tarihi: 23.12.2011)

³⁹ Burak ŞAHİN “TMS 16'ya göre Maddi Duan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009,s.104

⁴⁰ Cennet GÜRBÜZ “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Isparta 2009, s.43

⁴¹ www.tmsk.org.tr (Erişim Tarihi: 23.12.2011)

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

Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir⁴².

1.6.6. Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği zaman bilançodan çıkarılır. Yani satıldığında veya tamamen kullanılamaz hale geldiğinde (satış değeri kalmadığında) bilançodan da çıkarılması gerekir. Özellikle hurdaya ayrılma nedeniyle ve kullanımdan kaldırılarak satışa çıkarma gibi UFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflanmış ise amortismanlarına da son verilir. Dolayısıyla aktif değeri ile birikmiş amortismanları arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak tamamen kullanılamaz hale gelmemiş ve kullanımdan kaldırıldığında eğer tamamen itfa edilmemiş ise amortisman ayrılmaya devam edilir.⁴³

İşletmede maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması 2 şekilde olur. Bunlar;

a) Kullanımdan Kaldırma veya Ekonomik Yarar Beklenilmemesi Durumu

b) Duran Varlıkların Satışı

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

Amortismanı tükenmiş bir maddi duran varlığın bilançodan çıkarılması amacıyla maddi duran varlığa ilişkin hesap ile birikmiş amortismanlarının karşılıklı olarak kapatılması gerekir. Maddi duran varlığın ekonomik değer taşıması

⁴² Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS / UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.492

⁴³ Burak ŞAHİN "TMS 16'ya göre Maddi Duan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009,s.108

gerekmektir. Bu durum maddi duran varlığın ekonomik değer taşıyıp taşımadığının saptanması sürecidir.

Maddi duran varlığın defter değeri duran varlık satışında, kullanımında veya elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durum var ise, bilanço dışı bırakılır. Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, ilgili hesap bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hâsılat olarak sınıflandırılmaz⁴⁴.

Maddi duran varlık hesabında değer düşüklüğü ve kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tahsil edilebilir durumda ise gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Maddi duran varlığın elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Duran varlık için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeye kayıt edilir. Meydana gelen 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 yansıtılır⁴⁵.

Duran varlığa yeniden değerlendirme fonunun mali tablolardan çıkarılmasını müteakip doğrudan birikmiş kârlara aktarılabilir. Bu durum varlığın elden çıkarılması veyahut gelecekte ekonomik fayda beklenmemesi durumunda da geçerlidir⁴⁶.

⁴⁴ International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Committee, London 2002.

⁴⁵ Gökçen, Gürbüz, Akgül Başak Ataman, ve Çakıcı Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Beta Kitapevi, Ekim 2006 s.154.

⁴⁶ Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**. Türkmen Kitapevi, 2007 s.218.

1.6.7. Takas

Takas, herhangi bir değişim aracı kullanılmaksızın, mal ve hizmetlerin diğer mal ve hizmetlerle değiş tokuş edildiği bir ticaret tipidir.

Maddi duran varlıklar parasal olmayan varlık, parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıda belirtilen durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmaz ise gerçeğe uygun değeri ile ölçülür⁴⁷.

a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

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

İşletme, elden çıkarılan maddi duran varlığı hemen bilanço dışı bırakamıyorsa, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

SPK “Seri: XI, No: 1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ” in 32. maddesinde bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesinde, elden çıkarılan varlığın net defter değeri, yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilir. Bir maddi duran varlığın, işletmeye ait menkul kıymetlerin devri yoluyla elde edilmesi halinde varlığın değeri menkul kıymetlerin elde etme maliyeti ile borsa rayicinden düşük olanı ile değerlemek suretiyle bulunan değerdir. İktisap edilen maddi duran varlığın maliyet bedelinin olmaması veya bilinmemesi halinde rayiç bedel esas alınır⁴⁸

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

⁴⁷ www.tmsk.org.tr (13.12.2011)

⁴⁸ Sebahat ÇORUM “Maddi Duran Varlıklara ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları açısından Değerlendirilmesi” Gazi Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Ankara 2007, s. 34

a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya,

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

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

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir⁴⁹.

Sonuç olarak; takas yoluyla alınan maddi duran varlık kalemi esas olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden aktifleştirilir. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülememesi durumunda, maliyet elden çıkarılan varlığın defter değeridir⁵⁰.

1.7. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman

1.7.1. Genel Bakış

Maddi Duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması amortisman denir. Amortisman uygulaması nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliğini sağlamaya katkıda bulunmaktadır.

⁴⁹ www.tmsk.org.tr. (13.12.2011)

⁵⁰ Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitapevi, Mart 2007, s.320.

Maddi duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesi gereğidir. Maddi duran varlığın amortismanına ayrılacak tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak ayrılacaktır. Uygulanan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde birçok faktör göz önüne alınmaktadır. Bu faktörler;

a) Varlığın beklenen kullanımı; kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma; Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyon el faktörlere bağlıdır⁵¹.

c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalardır⁵².

1.7.2. Amortisman Hesaplama

Amortismanların ayrılmasında aşağıdaki ilkelere uyulması şarttır:

a) İşletmeler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanların saptanmasında esas alabilirler.

b) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir. Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez.

⁵¹ Demir, Şeref. **UFRS(TMS) Değerleme Hükümleri**, Türmob Yayınları, Ankara: Ocak 2007, s.66.

⁵² Akgül, Ataman Başak. “**Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**”, Mali Çözüm Dergisi 2004, Sayı 67, s.92.

c) Varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerinde çeşitli nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda amortisman tabii tutulmamış tutarlar, saptanan yeni sürede itfa edilir.

d) Amortisman, yeniden değerlendirme uygulaması hariç, duran varlığın elde etme maliyeti üzerinden ayrılır.

e) Amortismanın bilanço tarihinde ayrılması gerekir. Ancak maliyet muhasebesi uygulamasında yıllık maliyet döneminden farklı bir sistemin benimsenmesi halinde, maliyet dönemine rastlayan amortisman tutarlarının hesaplanarak maliyetlere yansıtılması gerekir.

f) Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temel ilkedir. Ancak, uygulanan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeye dayanılarak değiştirilebilir.

g) Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin mali tabloların dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunludur⁵³.

1.7.3. Hurda Değerinin Tespiti

Maddi Duran varlığın amortismanına hesaplanacak tutarı, hurda değeri indirildikten sonra kalan tutardır. Muhasebe uygulamalarında hurda değer genelde önemsiz olarak kabul edilmekte ve göz ardı edilmektedir. Duran varlığın tarihi maliyetin kullanılması durumunda hurda değer, faydalı ömrün sonunda varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir. Benchmark yöntemi uygulandığında ve hurda değer önemli bir tutar olduğunda, iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilmekte ve fiyat değişikliklerinde artırılmaktadır.

Standartta alternatif yöntem (yeniden değerlendirme) uygulandığında, varlığın yeniden değerlemeye tabii tutulduğu her dönemde yeni bir tahmin yapılmaktadır. Hurda değer tahmini, tahminin yapıldığı gün, faydalı ömrünün sonuna gelmiş ve tahmini yapılan varlığın kullanılacağı, benzer koşullar altında faaliyette bulunmuş olan benzer varlıkların hurda değeri baz alınarak yapılmaktadır. Hurda değer tespit

⁵³ Karapınar, Aydın ve diğerleri. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**. Gazi Kitapevi, 2009, s.601.

edilirken, varlığın elden çıkarılmasında oluşması beklenen maliyetlerin düşülmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda varlıkların negatif bir hurda değeri olabilmektedir. Örneğin varlığın elden çıkarılması sırasında parasal harcama gerektiren maliyetlere katlanması gerekiyorsa ya da tesisin önceki duruma getirilmesi gerekiyor ise hurda değer negatif olabilmektedir⁵⁴.

1.7.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Maddi duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığın amortismanı için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler;

1.7.4.1. Doğrusal Amortisman yöntemi:

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece; amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Buna göre bir dönemlik amortisman gideri şu şekilde hesaplanacaktır:

Maliyet veya Maliyet Yerine Geçecek Değer - Hurda Değer

Tahmin Edilen Faydalı Ömür

1.7.4.2. Azalan bakiyeler yöntemi

Doğrusal amortisman yönteminden farklı olarak, hesaplamada varlığın net defter değeri dikkate alınır. Net defter değeri, varlığın satın alma maliyeti ile birikmiş amortisman arasındaki farktır. Amortisman oranı iki katına çıkartılarak hesaplama yapılır⁵⁵.

⁵⁴ Akgül, Başak Ataman. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında Yer alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 67, 2004, s.92.

⁵⁵ Dabbağoğlu, Kadir. “**Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları**”, Vergi Dünyası, Eylül 2008, sayı 325, s.126.

1.7.4.3. Üretim miktarı yöntemi

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır⁵⁶. Bazı durumlarda süre (zaman) ekonomik ömrün belirlenmesinde belirleyici faktör olmayabilir. Varlığın ekonomik ömrünün üretim/hizmet miktarına direkt bağlı olduğu bu gibi durumlarda kullanılabilir yöntem üretim miktarı yöntemidir⁵⁷.

Üretim Birimi Yöntemine Göre Amortisman Tutarı Hesaplaması : Amortisman Oranı x Dönem içinde Üretilen Birim Sayısı

Duran varlığın değer kaybının saptanmasında, üretim miktarı ya da hizmet miktarının esas alınması ya da çalışma süresinin esas alınması duran varlığın özelliğine göre değişecektir. Örneğin kamyonunda değer kaybı yol gitmesine, kepeçede ise çalışma saatine daha fazla bağımlıdır. Aynı biçimde bir frezenin çalışma saatinin, bir döküm tesisinin de üretim miktarının değer kaybı hesabında esas alınması daha gerçekçi olabilir.

Bu yöntemin, değer kaybı saptanmasında öteki yöntemlere göre, daha gerçekçi olduğu ileri sürülmektedir. Çünkü öteki yöntemlerin çoğu kullanım süresini hesap dönemi sayısı olarak daha başlangıçta saptamakta ve duran varlığın amortismanına konu değerini, bu hesap dönemi süresine bölmek suretiyle her hesap dönemindeki değer kaybını saptamaya çalışmaktadır.

Başka bir deyişle her dönemde gerçekleşen kullanımı göz önünde tutmamaktadırlar. Oysa bu yöntemde gerçekleşen kullanım ile değer kaybı ilişkisi esas alınmakta ve dolayısıyla daha gerçekçi davranış olmaktadır. Kullanım dışı değerden düşmelerin göz önünde tutulmaması ise, yöntemin sakıncalı yanını oluşturmaktadır.

Hızlı büyüyen bir kuruluşun mevcut binası kısa sürede yetersiz duruma düşebilir. Bu durum da, daha büyük bir binaya taşınması zorunluluğu doğar. Bu durumda üretim miktarı hizmet miktarı ya da yararlanma süresi gibi kıstasların önemi kalmayacaktır. Yöntemden yararlanmasının bir başka güçlüğü de, üretim ya

⁵⁶ Gökçen, Gürbüz, Akgül Başak Ataman, ve Çakıcı Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Beta Kitapevi, Ekim 2006, s.153.

⁵⁷ Dabbağoğlu, Kadir. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları, **Vergi Dünyası**, Sayı 325, Eylül 2008, s.126.

da hizmet miktarının saptamasının, hizmet süresinin belirlenmesinin ancak az sayıda duran varlıkta mümkün olmasıdır. Bu durum, yöntemden geniş bir biçimde yararlanmayı engellemektedir. Yöntemden yararlanmada bir başka sorun da, kullanılan yerin ve işin özelliğinin duran varlığın üretim miktarı ya da çalışma süresinin belirlenmesinde göz önünde tutulması zorunludur⁵⁸.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Amortisman yönteminin seçimi ve faydalı ömrün tahmini standartta işletmenin yargısına bırakılmıştır.

Bundan dolayı, uygulanan amortisman yöntemi ve tahmin edilen faydalı ömür veya amortisman oranlarının açıklanması, mali tablo kullanıcılarına yöntem tarafından seçilmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapmaya imkan tanıyan bilgiler sağlamaktadır⁵⁹.

1.7.5. Amortismanla İlgili Özellik Arz Eden Durumlar

16 no.lu standartta amortisman hesaplaması duran varlığı parçalara ayırarak amortisman ayırma, gruplandırarak amortisman ayırma, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayırma, bilanço dışı bırakmada amortisman uygulaması gibi özellikli durumlar yer almaktadır.

58 Akgül, Başak Ataman. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, 2004, s.97.

59 Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS / UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.496.

1.7.5.1. Duran Varlığın Bölümlenerek Amortisman Hesaplanması

Maddi duran varlık standardında duran varlığı oluşturan parçaların birbirlerinden ayırt edilebilir nitelikte olmaları gerekmektedir. Ekonomik ömürlerinin tahmin edilebilmesi durumunda katlanılan toplam maliyetin, duran varlığı meydana getiren parçalara ve birimlere dağıtılarak muhasebeleştirilmesi ve her bir parçanın ekonomik ömrüne göre amortisman hesaplanması öngörülmüştür.

Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağınkinden daha kısa olan makineleri (uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortisman tabi tutmak daha uygundur⁶⁰.

Pek çok yedek parça veya hizmet teçhizatı stok olarak taşınır veya tüketildikçe gider olarak kaydedilir. Ancak, büyük yedek parçalar veya yardımcı malzeme, eğer işletme tarafından bir yıldan fazla kullanılacaksa, varlık olarak kabul edilir. Buna benzer olarak eğer yedek parçaların ve hizmet teçhizatının yalnızca maddi varlığa bağlı olarak kullanılması gerekiyorsa ve düzenli olarak kullanılacağı öngörülmüyorsa, bunlar maddi varlık gibi dikkate alınır ilgili olduğu varlığın faydalı ömrünü geçmemek üzere belli bir sürede amorti edilir. Maddi varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde, maddi varlığın mali tablolara ilk tutar bileşenlere tahsis edilir ve her bir bileşen ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu durumda farklı amortisman yöntemleri ve oranlarının uygulanması esastır⁶¹.

1.7.5.2. Duran Varlıkları Gruplandırma Yolu ile Amortisman Hesaplama

Maddi duran varlık hesabının önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı hesabın diğer önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Maddi Duran varlıklara ait bu parçalar amortisman giderlerinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

⁶⁰Tokay, S. Hüseyin. **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2002, s. 243.

⁶¹Erdoğan, Murat. **“Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı”**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 29, Ocak 2006,s.119.

VUK'a göre maddi duran varlıkların bir bütün içinde değerlendirilmesi, amortisman ayrılması gerekmektedir.⁶²

Örnek:

Hava yolu şirketi uçakların motorları ile kasalarını ayrı amortisman rejimine tabi tutmaktadır. Muhasebe politikası olarak uçaklara ait kasalar gruplandırılarak amortismanına tabi tutulmaktadır. Buna göre şirkete ait 2011 yılında satın alınarak aktife giren 10 adet uçağın kasaları için 6 yıl ekonomik ömür belirlenmiştir. Uçak kasalarının amortismanına konu değerleri sırasıyla 20.000, 30.000, 40.000, 16.000, ve 44.000 TL'dir. Uçak kasaları doğrusal amortisman yöntemi ile amortismanına tabi tutulmaktadır⁶³.

Buna göre uçak kasaları gruplandırıldığında toplam amortismanına konu değer, 150.000 TL (20.000, 30.000, 40.000, 16.000, 44.000) olmaktadır. Ayrılacak amortisman ise yıllar itibariyle 25.000 TL/yıl (150.000 TL/6 yıl) olmaktadır. Ancak VUK'a göre MDV'ı parçalara ayırarak veya gruplandırarak amortisman ayırma uygulaması bulunmadığı ve uçak için belirlenen 12 yıllık sürenin dışına çıktığı için TMS 16'ya göre yapılan bu uygulamada amortisman giderlerinin bir kısmı gider olarak kabul edilmeyecektir. Vergi açısından 12.500 TL/yıl (150.000 TL / 12 yıl) amortisman ayrılması gerekirken işletmenin tercihi ile 25.000 TL ayrıldığından 12.500 TL (25.000 TL- 12.500 TL) her yıl vergi açısından kabul edilmeyen gider olacaktır.

⁶² Örtten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı 172, Nisan 2007, s.125.

⁶³ Birgül ERDOĞAN "Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.108

-----31.12.2008-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	25.000	
257. Birikmiş Amortismanlar		25.000
257.05.01. Uçak		
----- 31.12.2008-----		
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	12.500	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacak Hs.		12.500

1.7.5.3. İşletmede Kullanım Duran Varlıkların Satış Amaçlı Duran Varlığa Dönüştürülmesinde Amortisman Hesaplanmasında Dikkat Edilecek Hususlar

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz. Satış amaçlı duran varlığa ait geçmiş yıllardan gelen yeniden değerlendirme artışı mevcutsa bu tutarın tamamı geçmiş yıl kârlarına alınabilir.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur⁶⁴.

Duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmasından itibaren bir yıl içerisinde satışının tamamlanması ve planda iptal işleminin düşük olmasını gerekmektedir. Satış işleminin süresi beklenen bir yıldan daha uzun sürmesi durumunda; satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir;

⁶⁴ www.tmsk.org.tr, (01.02.2012).

- i. Gecikmenin işletmenin kontrolü dışında gerçekleştiğini.
- ii. İşletmenin bir yıllık süre içerisinde ortaya çıkan değişikliklere karşın gerekli tedbirleri almış olması.
- iii. Satış planının uygulanmasına devam edilmesi.
- iv. Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözüm önerileri geliştirilmesi.
- v. Koşullardaki değişikliğine ilişkin uygun bir fiyatla pazarlama yapıldığının kanıtlanması gerekmektedir.⁶⁵

1.8. Amortisman Uygulamasının Finansal Tablolara Etkisi ve Ertelenmiş Vergilere Etkisinin Değerlendirilmesi

Ertelenmiş vergiler konusu, işletmelerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili bir konudur. Bu vergiler her yıl sonunda, her raporlama anında tahakkuk ettirilir. Dolayısıyla söz konusu vergiler işletmeler için bir yükümlülüktür. Bu doğrultuda bu vergiler işletmenin gelir tablosunda kârdan düşülen bir unsur, bilançoda bilançonun düzenlenme anından sonra gerçekleştirilmesi gereken bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin tahakkuku sırasında muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Bu şekilde ortaya çıkan vergi farkları uluslararası muhasebe standartlarına göre bir varlık ya da yabancı kaynak unsuru şeklinde raporlanmaktadır. Vergi mevzuatının ekonomide yatırım yapılmasını teşvik eden bir yönü bulunmaktadır. Ancak finansal raporlamanın yatırımları teşvik etme gibi bir görevi bulunmamaktadır. Çünkü finansal raporlama tarafsız olmalıdır. Dolayısıyla vergi mevzuatı ile finansal raporlamanın amaçları farklıdır.

Vergi Farkları iki grupta toplanmaktadır:

a) Sürekli Farklar

b) Geçici Farklar

⁶⁵ Cennet GÜRBÜZ “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Isparta 2009, s.8

1.8.1. Sürekli Farklar

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Diğer kanunlarda belirtilen işletme giderlerinin GKGMİ'lerine göre indirim konusu yapılamamaktadır. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Diğer kanunlarda bazı gelirlerin vergi matrahına dahil edilmemesi, vergi öncesi kâr ile vergi matrahı arasında sürekli farkların oluşmasına neden olmaktadır. Hesaplama farkları gelecek finansal raporlama dönemlerinde de ortadan kalkmayacaktır. İşletmelerin hesaplamış olduğu ileride ortadan kalkmayacağından, gelecek hesap dönemlerinde vergi tutarı etkilenmeyecektir. Yapılan bu hesaplama farklılığı sürekli kalacağından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır. Sürekli fark yaratan gelir ve gider hesaplarının ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı ya da bir vergi borcu yaratması söz konusu değildir. Örneğin, vergi kurallarına göre kanunen kabul edilmeyen giderler vergilendirilebilir kârın hesaplanmasında bir gider unsuru olarak kabul edilmezken muhasebe kurallarına göre gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Benzer şekilde iştirak gelirleri de muhasebe kurallarına göre bir gelir unsuru olarak kabul edilirken vergi kurallarına göre gelir unsuru olarak kabul edilmemektedir.

1.8.2. Geçici Farklar

Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre bazı gelir ve giderler farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer almaktadır. Bu farklar ise sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergi doğuran bu farklar geçici (temporary) veya zamanlama (timing) farkları adını almaktadır. Ertilenmiş vergiler, dönem sonunda vergilendirilebilir kâr (mali kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile finansal tabloda raporlanan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farktır. Gelecek dönemlere taşınan geçici farklar, muhasebe standartları ve vergi mevzuatı arasındaki değerlendirme ilkelerindeki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Geçici farklar iki şekilde ortaya çıkabilir:

1.8.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergilendirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya

çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında dikkate alınacak tutarları ifade etmektedir⁶⁶. Vergilendirilebilir geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarına “**Ertelenmiş Vergi Borcu**” adı verilmektedir

Ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü (Borcu)=

Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergilendirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Kaynak: Elitaş, Cemal, Akyüz Yılmaz ve Bulca Handan. “**Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması**”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2009, sayı 94.

1.8.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

İndirilebilir geçici farklar ise; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında indirim kalemi olarak dikkate alınacak tutarları ifade etmektedir. İndirilebilir geçici farklar ve mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarının sonraki dönemlere taşınması sebebiyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarına “**Ertelenmiş Vergi Alacağı**” adı verilmektedir. Ertelenmiş vergi alacağı hesabının tutarı bilançoda uzun vadeli alacaklar altında, ertelenmiş vergi borcu hesabının tutarı bilançoda uzun vadeli borçlar altında raporlanmaktadır⁶⁷.

⁶⁶ www.tmsk.org.tr. (Erişim Tarihi 18.02.2012)

⁶⁷ Süer, Ayça Zeynep ve Şenyiğit Yiğit Bora. “**Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması**”, Mali Çözüm Dergisi, sayı 74, Ocak, Şubat, Mart 2006,s.201.

Ertelenen vergi varlığı (alacağı) aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

Ertelenen Vergi Varlığı (Alacağı)=

İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Kaynak: Elitaş, Cemal, Akyüz Yılmaz ve Bulca Handan. “**Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması**”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2009, sayı 94.

1.8.3. Amortisman Uygulamasının Finansal Tablolarda Yer Alan Geçici Vergi Farkları

Amortisman duran varlığın maliyetinin, varlığın ekonomik ömrü süresince, sistemli bir yöntemle kullanıldığı hesap dönemlerine dağıtılmak suretiyle gider olarak kayıtlara geçirilmesidir. Amortisman muhasebesinin genel amacı bir değerlendirme değildir. Amortisman muhasebesi, duran varlık maliyetinin hesap dönemlerine dağıtım yöntemi olması, bilançoda gözüken varlığa ilişkin muhasebe değeri, duran varlığın giderleşmemiş maliyetidir. Duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere göre amortisman yoluyla hesaplanması ve dağıtılması, dönemsellik ilkesinin kuralıdır. Yukarıda da açıkladığımız gibi, geçici farkları ertelenmiş vergi doğmasına neden olmaktadır.

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

- i. Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- ii. Kullanılan amortisman yöntemleri;
- iii. Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- iv. Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte)⁶⁸

⁶⁸ Burak ŞAHİN “TMS 16’ya göre Maddi Duan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009,s.110

2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

2.1. Maddi Duran Varlık Tanımı

Maddi varlık kavramının, sözcük tanımını genel olarak, “elle tutulabilen, somut ve maddi unsurlar içeren fiziki varlıklar” şeklinde tanımlayabiliriz. Nitekim Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından yayımlanan Türkçe Sözlük de;

- i. “Madde: Duyularla alınabilen, bölünebilen, ağırlığı olan, nesne”
- ii. “Maddi: Madde ile ilgili, maddesel” şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁹

İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için yaptıkları faaliyetlerde sürekli olarak kullandıkları aktif değerlere duran varlıklar denir. Bu değerler zamanla yıpranan, eskijen ve değerden düşen aktif değerlerdir⁷⁰.

Duran varlık; bir yıldan yada bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirebilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıklardır. Bir işletmede duran varlıklardan söz edebilmek için, o duran varlığın, bir yıldan önce nakde dönüşmemesi ve tüketilmemesi ve bir yıldan daha uzun sürelerde işletmede kullanılması, gibi özelliklere sahip olması gerekir.⁷¹

⁶⁹ Halil BAŞAĞAÇ “Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlık Standartı Hükümlerinin Karşılaştırılması” (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı –Muhasebe Finansman Bilim Dalı), Ankara 2006, s.5.

⁷⁰ Yalkın, Yüksel Koç. Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 12. Basım, Ankara: Turhan Kitapevi, 2001, s.231.

⁷¹ Mübeccel Gülay GÖKDUMAN “Maddi Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul ,2010 s.13

2.2.Maddi Duran Varlık Kapsamı

Duran varlık grubu, fiziki yapıya sahip olan “Maddi Duran Varlık” ve fiziki yapıya sahip olmayan veya harcama olarak ortaya çıkan “Maddi Olmayan Duran Varlık” olarak ikiye ayrılır.

İşletme amaç ve konusunda kullanılmak üzere sahiplenilen, kullanma süresi bir yıldan fazla olan varlık hesabının ve bu hesapla ilgili birikmiş amortismanların takip edildiği hesap grubuna “Maddi Duran Varlıklar” denir⁷². Maddi duran varlık sayılmanın şartları aşağıdaki gibidir.

- a. Maddi bir yapıda olmalıdır.
- b. İşletmeye ait ve işletme faaliyetlerinde kullanmak için alınmış olmalıdır.
- c. İşletme, normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmemelidir.
- d. Varlığın maliyetinin işletmeye maliyeti, güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekir⁷³.
- e. Kullanım ömrü bir yıldan fazla olmalıdır.
- f. İşletmenin; mal ve hizmet, üretim işlerinde sürekli kullanılmak veya kiraya verilmek üzere edinilmiş olması gerekir⁷⁴.

Maddi duran varlıklarının tanımı SPK’ında; mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha fazla öngörülen somut varlıklar olarak tanımlanmaktadır⁷⁵.

Maddi duran varlıklar; işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklar olarak tanımlanmıştır.⁷⁶

⁷² Metin, Kazım ve Yalçın Hüseyin. **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**, Kılavuz Yayınları, 1996, s.271.

⁷³ Akdoğan, Nalan ve Tenker Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 2007,s.124.

⁷⁴ Kavak, Şeref. **Genel Muhasebe**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005,s.189.

⁷⁵ “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Seri : XI No; 25, Madde 16.

2.3. Maddi Duran Varlık Amacı

Maddi duran varlıkların işletme varlıkları arasındaki aktif tutarları işletmenin ana faaliyet konusuna göre değişim göstermektedir. Mal veya hizmet üreten işletmelerdeki maddi duran varlıkların türü ve tutarı ile, alım-satım yapan ticaret işletmesindeki türü ve tutarı farklıdır⁷⁷.

Ulusal ve uluslararası firmaların aktif büyüklükleri incelendiğinde, yatırımlarının önemli kısmını maddi duran varlıkların oluşturmaktadır. Duran varlıkların toplam aktife oranı, kimi ağır sanayi şirketleri ve perakende şirketlerinde % 75'in üzerinde olduğu görülmektedir. Maddi duran varlıkların işletme açısından ne kadar önemli olduğunun ispatıdır.⁷⁸

2.4. Maddi Duran Varlıklar

2.4.1. 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.⁷⁹

Arazi ve arsalar elde etme maliyeti üzerinden kayıt edilir. Arsa ve araziler hesabı parsellemeye ve de tarım yapmaya elverişli olan geniş toprak parçaları olarak tanımlanan "arazi"ler ile şehir, kasaba, köy sınırları içinde yer alan inşaat yapmaya elverişli olan parsellenmiş toprak parçaları olarak tanımlanan "arsa" cinsinden varlıklar sınıflandırılır⁸⁰.

⁷⁶Kaya, Uğur. "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 17, Sayı 83, Ekim 2007, s.68.

⁷⁷ Akdoğan, Nalan ve Tenker Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 2007, s.128.

⁷⁸ Mübeccel Gülay GÖKDUMAN "Maddi Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi" (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010 s.15.

⁷⁹ Ümit GÜCENME, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları Alfa Akademi, 2005, s. 262

⁸⁰ Özulucan, Abitter, Özdemir Serkan Fevzi ve Arslan Seçkin. **Çözümlü&Açıklamalı Dönem içi ve Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s.332.

İşletmelerin mal ve hizmet ürettiği binalar, üretilen ürünlerin sergilendiği ve stoklandığı alanlar, arsa ve arazilerin buldukları yerlerde kurulurlar. Medeni Kanuna göre, arsa üzerinde yapılan inşaat, o arsanın mütemmim cüz'ü olacağından, arsanın satışı halinde satışa dahil olacaktır. Bu durumda arsa veya arazinin satışı halinde, üzerindeki bina ve diğer varlıkların da beraberinde satışı manasına gelmektedir⁸¹.

Hesap, arsa ve arazinin bulunduğu yer veya parsel bilgilerine göre tali hesaplara ayrılabilir. Bununla birlikte bos arsa veya arazi yeniden değerlemeye tabi tutulmayıp, amortisman da ayrılmaz. Ayrıca üzerine bina inşa edilmiş arazilerin maliyet bedeli, binanın maliyetine dahil edilir.⁸²

2.4.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak üzere yer altında ve yer üstünde, boşluk, su, toprak ve kayalarla ayrılmış alanları birbirine bağlamak amacıyla yapılan; yatay, düşey bölmeler, bağlantılar ve örtüler ile düzeltme, kazı ve delme yoluyla meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar yer altı ve yerüstü düzenlerini oluşturur. Yer altı düzenler için; kanallar, bacalar, yer altında dekovil hatları yerüstü düzenleri için; hava meydanları, pistler, iskeleler, rıhtımlar, bentler, spor sahaları örnek olarak verilebilir.⁸³

Arazinin alt ve üstündeki tertibat, köprüler, yollar, setler, iskeleleri destek ve kuşatma duvarları, kanalizasyon ve drenaj tesisleri vb. aşınma ve yıpranmaya uğradıklarından amortismanına tabidirler. Bu işlemlere ilişkin detaylı bilgiye ilgili bölümler de yer verilecektir. Bu nedenle, bilançoda, arazi ve arsadan ayrı olarak gösterilmelidir⁸⁴.

⁸¹ Kumkale, Ruknettin. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s.745.

⁸² Yunus Kishalı, Selman Aziz Erdem ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s. 188

⁸³ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 441.

⁸⁴ Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, İstanbul: Avcıol Basın Yayın, 2002, s.112.

2.4.3. Binalar

Arsa ve arazi üzerine yapılan, yeraltı ve yerüstü düzenleri dışında kalan, genellikle temel ve duvarlarla çevrili üstü kapalı yapıları tanım olarak ifade edilir.⁸⁵

Fabrikalar, idare binaları, sosyal tesisler ve benzeri ile bunların ayrılmaz parçaları bu hesaba alınır⁸⁶.

2.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine (torna, matkap, baskı makinesi vb.), tesis (elektrik, telefon, ısıtma, yangın tesisleri gibi), cihazlar (röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör v.b.) izlendiği hesaptır. Satın alınan veya işletmece imal edilen veya ettirilen tesis, makine ve cihazların bedelleri bu hesaba borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığında alacak kaydedilir. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.⁸⁷

2.4.4.1. Tesisler

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

2.4.4.2. Makineler

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

⁸⁵ Anasız, İsmail. **Muhasebe 1 Tekdüzen Muhasebe Sistemi Dönem içi Muhasebe Uygulamaları**, Eylül 2007,s.108.

⁸⁶ Başağaç, Halil ve diğerleri. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Ankara Kitapevi, 1993,s.88.

⁸⁷ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Cilt 1**, İstanbul: Türkmen Kitabevi,2005,s.220.

2.4.4.3. Cihazlar

Birkaç aletin uygun biçimde eklenmesinden meydana gelen ve bazı işlemlerin yapılmasına yarayan takımlardır. Örnek; Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı vb⁸⁸.

2.4.5. Taşıtlar

Her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçları ile petrol, gaz ve benzeri ulaştırma boruları bu grup içine girmektedir.⁸⁹

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Taşıtlar satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır. Taşıtlar, alış maliyeti ile kaydedilirler. Taşıtların maliyeti, alış fiyatı ile ödenen gümrük vergileri ve taşıma giderlerinden meydana gelir.⁹⁰

İşletme personelinin ve her türlü malın ya da duran varlığın taşınması için satın alınan araçların izlendiği hesaptır⁹¹.

Muhasebe uygulama genel tebliğlerinde defteri kebirde açılacak yardımcı hesaplar için sınırlama getirilmemiştir. İşletmeler kendi ihtiyaçlarına göre diledikleri ayırım ve detayda araçların cinsine ve klanım amacına göre yardımcı hesap açabilirler⁹².

2.4.6. Demirbaşlar

İşletmenin genel faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro, makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır⁹³.

⁸⁸ Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2005,s.439.

⁸⁹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1028

⁹⁰ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe (Muhasebede Dönem içi İşlemleri: Cilt 1)**, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005 s. 221

⁹¹ Erdamar, Cengiz ve Basık Feryal Orhon. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Arıkan Basın Yayınları, Kasım 2006, s.162.

⁹² Üstünel, Bülent. **Tekdüzen Hesap Planı ve Uygulama Kılavuzu**, Denet Yayınları, 1993,s.209.

⁹³ Hastacı, Vasfi. **Temel Muhasebe**, İzmit: Kocaeli SMMMO Eğitim Yayınları Dizisi, 2007, s.124.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesinde belli bir tutarın altında olan demirbaş maliyetinin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmektedir. Demirbaş türlerinin bazılarının değeri düşük olduğu için doğrudan gider yazılabilme imkanı olmakla birlikte, teçhizatın iktisadi bütünlük oluşturmaları durumunda bu imkan kalmamaktadır. Otel işletmesinde havlular, lokantada tabaklar ve kasıklar, sinemada koltuklar, bürolarda masalar iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiğinden doğrudan gider yazılamaz.⁹⁴

411 seri no'lu V.U.K. genel tebliğinde, 01.01.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere demirbaş sınırı 770 TL olarak belirlenmiştir⁹⁵. Bu sınır, her yıl yeniden değerlendirme oranı ile artırarak "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği"nde ilan edilmektedir.

2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Açıklamaları yapılan hesapların kapsamına girmeyen, kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır⁹⁶.

Diğer maddi duran varlıklar hesabı satın alma, devir, inşa veya maliyet bedelleriyle borçlanırlar. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılırlar⁹⁷.

Örneğin; İşletme kitaplığındaki kitaplar, modeller, kalıplar, zirai işletmelerde hayvanlar bu hesapta izlenebilir.⁹⁸

2.4.8. Birikmiş Amortismanlar

VUK 313.maddesi gereği, işletmede bir hesap döneminden fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin veya

⁹⁴ Mübeccel Gülay GÖKDUMAN "Maddi Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi" (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010 s.21

⁹⁵ www.gelirler.gov.tr (15.12. 2011)

⁹⁶ Demirsoy, Yalçın. **Gerçek İşletmelerde Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Muhasebesi ve Muhasebe Sistemi Organizasyonu Uygulama Kılavuzu**, Dünya Yayınları, Eylül 2003, s.173.

⁹⁷ **Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı Tekdüzen Hesap Planı**, Seçkin Yayınları, Şubat 2009,s.103.

⁹⁸ Burak ŞAHİN "TMS 16'ya göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi" (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2009, s.9

gayri menkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, vergi kanunlarında belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilme sürecidir.⁹⁹

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan duran varlıkların Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen hükümlere göre değerlerinin yok edilmesi işlemidir. Başka bir deyişle amortisman, sabit varlık değerlerinin kanunda belirlenen süre veya oranlar dahilinde yıllara paylaştırılması suretiyle her yıla isabet eden giderin bulunması işlemidir.¹⁰⁰

Maddi duran varlıklar hesabında yer alan arazi ve arsa dışında kalan duran varlıklar sınırlı bir ömre sahiptir. Bu gerekçeyle maliyetlerin, duran varlıkların kullanıldıkları hesap dönemlerine dağıtılması gerekmektedir. Bu işlem amortisman hesaplanması ve amortisman ayrılması yolu ile yapılmaktadır. Bilançoda görünen maddi duran varlıkların ilgili hesap dönemine kadar hesaplanmış amortisman tutarlarını gösteren birikmiş amortismanlar hesabı, değer düzeltme hesabı olup, duran varlık hesabının altında indirim unsuru olarak gösterilir¹⁰¹.

Tekdüzen hesap planı incelendiğinde maddi duran varlık hesapları için ayrı ayrı hesap açılmamış olup, tek bir ana hesap üzerinde "birikmiş amortisman hesabı" olarak gösterilmektedir. Duran Varlıkları defteri kebir üzerinde tek hesap başlığı altında gösterimden dolayı netleştirmek için duran varlıklara paralel alt bölümlenmeye tabi tutularak izlenmesi gerekmektedir.¹⁰²

⁹⁹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1103

¹⁰⁰ Yunus Kışalı, Selman Aziz Erdem ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002 s.194

¹⁰¹ Akdoğan, Nalan ve Tenker Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 2007,s.126.

¹⁰² Nalan AKDOĞAN, Orhan SEVİLENGÜL, TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007 s.337.

2.4.9. Yapılmakta olan Yatırımlar

Yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır. Duran varlığın edinilmesinin birden çok aşamada gerçekleşmesi durumunda; harcamaların yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması çeşitli sakıncalar yaratır. Bu nedenle edinilmesi birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyet oluştuktan sonra tek tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması söz konusudur.¹⁰³

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç, daha sonra tamamlanan yatırım bedelleri, ilgili duran varlık hesaplarına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir¹⁰⁴.

2.4.10. Verilen Avanslar

Yurtiçi ve yurtdışından sipariş edilen maddi duran varlıkları satın alınmak üzere yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Bu harcamalar sipariş avansları için yapılan harcamaları da kapsamaktadır. Karşı tarafın ödeme yaptığı anda hesaba borç, sipariş edilen duran varlık teslim alındığında ise duran varlık hesabının borcu karşılığında avanslar hesabına alacak kaydedilir.¹⁰⁵

¹⁰³ AKDOĞAN, SEVİLENGÜL s.341

¹⁰⁴ Kartal, Cihat ve Atay Cihat. **Genel Muhasebe**, Ankara: Asil Yayınları, 2009, s.275.

¹⁰⁵ Remzi Örtün, **Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi ile Uyumlu)**,3.Baskı, Ankara: GÜİİBF Yayınları,2003,s.152.

2.5. Maddi Duran Varlıkların Envanteri ve Değerlemesi

2.5.1. Envanter

Dönem sonu itibariyle, işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar ve değer olarak tespiti ile bu tespitlere göre kaydi durumun düzeltilmesi olarak tanımlanabilir.¹⁰⁶

İktisadi varlıkların muhasebe defterindeki hesaplarda yer alan değerleri dikkate alınmaksızın, bu varlık ve borçların tek tek sayılması, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi işlemine muhasebe dışı envanter denir.¹⁰⁷

Muhasebe dışı envanter işlemi sonucunda belirlenen tutarların muhasebe defterlerine kaydedilmesini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle muhasebe içi envanter, muhasebe dışı envanter sonuçlarının muhasebe kayıtlarına yansıtılması işlemine muhasebe içi envanter denir.¹⁰⁸

Envantere alınma, envanter defterinin ayrı bir yerinde, amortisman defterinde, amortisman listelerinde gösterilmeyi ifade etmektedir. İktisadi kıymet için amortisman hesaplanması için iktisadi kıymetin envantere kayıtlı olması gerekmektedir. Envantere kayıt olma koşulu iktisadi kıymetin işletmenin tasarrufunda bulunma koşulu ile birlikte değerlendirilmedir. Buna göre mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirilme gününde envantere dahil olan ve kullanım şartı aranmaksızın hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır. Bu bakımdan işletme bünyesinde meydana getirilen

¹⁰⁶ Burak ŞAHİN “TMS 16’ya göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi) İstanbul 2009, s.11

¹⁰⁷ Age s.11

¹⁰⁸ Age s.11

ancak işletme tasarrufunda bulunmayan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılmayacaktır.¹⁰⁹

2.5.2. Değerleme

Değerleme, doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için, kanunda değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkın tanınmamıştır.¹¹⁰

İktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesi değerlendirme ifadesi olarak tanımlanabilir. Değerin tespit edilememesi halinde, vergi matrahının tespit edilebilmesi için, değer belirlenmesi için dayanaklar sağlanmasını sağlamak amacıyla takdir esası da değerlemenin tanımına girmiştir.¹¹¹

İşletmelerin; taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker açıklayan envanter hazırlaması gerekmektedir. İşletmeler her hesap döneminin bitiminde sayılan özellikleri içeren envanteri düzenler. Hesap dönemi on iki ayı geçemez.¹¹²

Vergi kanunlarının değerlemeye bakış açısı; işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerini sağlamaya yönelik hazırlanmamış olup, işletmenin gizli ortağı konumunda olan devletin menfaatlerini koruma amacını gütmektedir. Vergi kanunları, değerlemeye ilişkin inisiyatifi işletme yetkililerine bırakmamaktadır. Vergi hukukunda, ticaret hukukundaki prensibin aksine değerlendirme azami ölçütleri değil, değerlendirme asgari ölçütleri belirlenmiştir¹¹³.

¹⁰⁹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1103

¹¹⁰ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1019

¹¹¹ Yılmaz, Kazım. **VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme**, Plaka Matbaacılık ve Yayınevi, Ankara : 2000, s.5.

¹¹² 6102 sayılı Tük Ticaret Kanunu 66. mad.

¹¹³ Akyol, Mehmet Emin ve Küçük Muzaffer. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003,s.177.

2.5.3. Değerleme Ölçütleri

Değerleme ölçütleri Vergi Usul Kanununun 261. maddesinde belirtilmiş olup, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- i. Maliyet Bedeli
- ii. Borsa Rayici
- iii. Tasarruf Değeri
- iv. Mukayyet (Kayıtlı) Değer
- v. İtibari Değer
- vi. Vergi Değeri
- vii. Rayiç Bedel
- viii. Emsal Bedel ve Emsal Ücret

Ancak, anılan maddede belirtilenler dışında, VUK'un diğer maddeleri ile vergi kanunlarında tespit edilmiş olan ilave bazı değerleme ölçütleri de bulunmakta olup, bunlar;

- i. Alış Bedeli
- ii. Alış Emsal Bedeli
- iii. Ortalama Perakende Satış Fiyatı
- iv. Tapu Siciline Kayıtlı Bedel
- v. Finansal Kiralamalarda Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri olarak sıralanmaktadır.

Aşağıda ilgili değerlendirme ölçütlerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir¹¹⁴:

2.5.3.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder¹¹⁵. Diğer bir ifadeyle; maliyet esas ilkesine uygun olarak, iktisadi kıymetlerin alış bedeli ile bu kıymetlerin alımı için yapılan giderlerin toplamını ifade eder¹¹⁶.

İktisadi bir kıymetin elde edilmesi için yapılan ödemeler, iktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, satın alma sırasında ortaya çıkan vergiler ile satın alma işlemine ilişkin olarak ortaya çıkan diğer giderlerden; iktisadi kıymet imal edilmişse imalat sırasında kullanılan hammadde ve yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller, imalat giderleri, imalatta kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları gibi giderlerden oluşmaktadır. İktisadi kıymetin iktisabından sonra yapılan ödemelerin, maliyete eklenebilmesi için yapılan giderin , iktisadi kıymetin değerini artırması gerekir. Bu harcamalara ilişkin müteferri giderlerin maliyete eklenebilmesi için satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan gidere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.¹¹⁷

2.5.3.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler (dalgalanmalar)¹¹⁸ dışında, fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir¹¹⁹.

¹¹⁴ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2009 s.980.

¹¹⁵ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**, Oluş Yayıncılık,2008,s.515.

¹¹⁶ Örtten, Remzi ve Karapınar Aydın. **TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitapevi 2007, s.11.

¹¹⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1020

¹¹⁸ www.tdk.gov.tr (01.03.2012)

¹¹⁹ Örmeci, Musa. **Tüm Vergi Kanunları**, Oluş Yayıncılık, s.318.

Vergi Usul Kanununda, borsa rayici ile değerleme Şu haller için öngörülmüştür:

- i. İktisadi işletmelere dahil yabancı para ve yabancı para ile olan alacak ve borçların normal değerleme ls bursa rayicidir. Ancak, sözkonusu kıymetlerde değerleme, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan kurlara göre yapılmaktadır. Son yıllarda, belli bir döviz piyasası oluŐmuŐ bulunmakla beraber, bu uygulama devam etmektedir.
- ii. Veraset ve intikal vergisinde, hisse senedi ve tahvillerle ilgili değerleme ls bursa rayicidir¹²⁰.

2.5.3.3. Tasarruf Değeri

VUK'un 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. İktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer sübjektif kıstaslara göre değil, objektif esaslara göre belirlenir¹²¹.

Buna göre, tasarruf değeri ile değerleme aşağıdaki haller için öngörülmüştür:

- a. Mevduat veya kredi sözleŐmelerine bağlı alacak ve borçlar
- b. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar
- c. Banka, banker ile sigorta Őirketlerinin alacak ve borları¹²²

2.5.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Bir başka ifade ile iktisadi bir kıymetin deftere kaydedilen ilk değeri mukayyet değer veya kayıtlı değerdir. Mukayyet değerle değerlenmesi gereken iktisadi kıymetler; senetsiz alacak ve borçlar, aktifleŐtirilen kuruluş giderleri,

¹²⁰ zbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008 s.564.

¹²¹ rel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003,s.366.

¹²² **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1021

peştamallıklar (hava parası), aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri, reeskont uygulanmayan senetli borç ve alacaklardır¹²³.

2.5.3.5. İtibari Değer

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

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

İtibari değerle değerlendirilmesi gereken hisse senetleri, şirketlerin sahip oldukları hisse senetleri dolayısıyla bedelsiz iktisap ettikleri hisse senetleridir. Bedel ödemek suretiyle elde edilen hisse senetlerinin ise VUK'un 279'uncu maddesine göre değerlendirilmesi gerekir¹²⁴.

2.5.3.6. Vergi Değeri

VUK'un 268. maddesinde "Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.maddesine göre tespit edilen değeri " olarak tanımlanmıştır. VUK'da yer alan tanım fonksiyondur. Değerleme ölçütü tanımı hangi tür iktisadi kıymetin bu değerlendirilme ölçütü ile değerlendirileceği hususunu da içerir. Anılan hüküm uyarınca vergi değeri rayiç bedeldir ve sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi bu değerlendirilme ölçütü ile değerlendirilmektedir¹²⁵.

2.5.3.7. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki normal alım satım değeridir. Rayiç bedel, vergi değeri açısından önem taşımaktadır. Vergi değerinde gayrimenkuller için rayiç bedel esas alınmaktadır. Rayiç bedel çok fazla uygulama alanı bulmamıştır. Rayiç bedele, vergi değerinin dışında birde diğer kazanç ve

¹²³ Tokaç, Ahmet. *Uygulamacı Gözüyle Mevzuat Işığında Muhasebecinin Başvuru Kılavuzu*, İstanbul: Tunca Yayınları, 2005,s.349.

¹²⁴ *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.981.

¹²⁵ Küçük, Sema. *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ocak 2009,s.24.

iratların matrahının belirlenmesinde, elden çıkarılan menkul kıymetin iktisap bedelinin tevsih edilememesi halinde başvurulur.¹²⁶

2.5.3.8. Emsal Bedel

Emsal Bedeli, gerçek değeri bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir¹²⁷.

Emsal bedelin uygulanabilmesi için değerlendirme konusu duran varlığın gerçek değerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Emsal bedel ile değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

- 1) Satış bedeli, maliyet bedelinden %10 ve daha fazla düşüklük gösteren ticari ya da mamul emtialar
- 2) Maliyet Bedelinin tespitinin mümkün olmadığı,
- 3) Kıymeti Düşen Mallar
- 4) Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin paradan başka aynı bir değer olması halinde
- 5) Bedelin emsal bedele nazaran açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün sebebini haklı bir şekilde izah edilemediği durumlar emsal bedelle değerlendirilir.¹²⁸

Emsal bedel tespitinde aşağıda izah edilen üç yöntem kullanılmaktadır.

2.5.3.8.1. 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

¹²⁶ Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008, s. 475.

¹²⁷ Örmeci, Musa. **Tüm Vergi Kanunları**. 2009,s.318.

¹²⁸ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1023

miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır¹²⁹.

Bu esasın uygulanabilmesi için, öncelikle malın misli mal olması gerekir. Örneğin, un, yağ, şeker ve benzeri mallar misli nitelikte olan mallardır. Misli mal olmayan yani nitelik ve özellik bakımından aynı olmayan mallar için ortalama fiyat esası uygulanmaz.

Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesinin ikinci koşulu, değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda ya da daha önceki ayda aynı maldan satış yapılması gerekir. Örneğin değerlemenin yıl sonunda yapıldığını kabul edersek, Aralık, Kasım veya Ekim aylarında aynı maldan satış yapılması gerekir.

2.5.3.8.2. Maliyet Bedeli Esası

Emsal bedeli uygulamasında başvurulacak ikinci yöntem maliyet bedeli esasıdır. Ancak bu usulün uygulanabilmesi için ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelin tespit edilememiş olması gerekir. Maliyet bedeli esasında, emsal bedelinin tespiti için, değeri belli edilecek malın, maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılmasının mümkün olması gerekir. Bu takdirde maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave yapılmak suretiyle, emsal bedeli tespit edilir¹³⁰.

Bu usulde hesaplama, mükellef tarafından defter ve belgelerine dayanılarak yapılır. Gerekli durumlarda, vergi idaresinin de maliyet bedeli esasına emsal bedel tespit yetkisini kullanma hakkı vardır.

Maliyet bedeli esasında, emsal bedeli tespitinde önemli hususlardan biri, uygulanacak kâr yüzdesi ile ilgilidir. Bu konuda toptan ve perakende satış ayrımı bakımından şu ölçü kullanılabilir.

¹²⁹ Doğan, Hayrullah ve Yalçın Hasan. **Türk Vergi Sistemi**, Uygulama Yayınları, Temmuz 2009, s.136.

¹³⁰ Akyol, Mehmet Emin. “**Emsal Bedeli ve Bu Ölçü ile Değerleme Yapılacak Haller**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 7, Sayı 204, Aralık 2009, s.75.

Bir satışın perakende sayılması için:

- i. Miktar itibariyle ortalama bir tüketicinin normal ihtiyacını geçmemesi,
- ii. Satış konusu malın özel şahıslar tarafından, normal olarak kullanılabilir nitelikte olması,
- iii. Alıcının malı tekrar satışa tahsis etmemesi gerekir¹³¹.

2.5.3.8.3. Takdir Esası

Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre emsal bedelinin tespitinin mümkün olmaması durumunda emsal bedeli takdir komisyonunca tespit edilir.

Takdir komisyonunca emsal bedeli tespiti, ancak mükellefin veya vergi yönetiminin başvurusu ile yapılır. Takdir komisyonu emsal bedeli tespitini yaparken değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin maliyet bedelini ve piyasa değerini göz önünde bulundurur.

Emsal bedeli takdirini ister mükellef, isterse vergi yönetimi istemiş olsun, mükellefin tespit edilen bedele vergi mahkemesinde dava açma hakkı vardır. Ancak, mükellefler doğrudan doğruya takdir komisyonu kararına dava açamazlar. Takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde dava açılmak suretiyle takdir komisyonu kararı dava konusu yapılır¹³².

Emsal bedel de belirtilen üç sıra atlamaksızın uygulanacaktır. Yani bu sıralardan biri uygulanırken kendinden önceki sıraların uygulanamıyor olması gerekir. Emsal bedelinin değerlendirme ölçütü olarak kullanılacak iktisadi kıymetleri; satılan emtia ve imal edilen emtia (VUK.md.274) , hayvanlar (VUK.md.277), kıymeti düşen mallar (VUK.md.278), özel haller (VUK.md.289) olarak sıralayabiliriz¹³³.

¹³¹ Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, 2002, s.565.

¹³² Yılmaz, Kazım. **VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme**. Plaka Matbaacılık ve Yayınevi, Ankara: 2000, s.33.

¹³³ Doğan, Hayrullah ve Yalçın Hasan. **Vergi Uygulamaları**, Uygulama Yayınları, Ekim 2008,s.402.

2.5.3.9. Alış Bedeli

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

2.5.3.10. Alış Emsal Bedeli

VUK'un geçici 5. maddesine göre, yeniden gelir vergisine girecek veya basit usule geçecek olan mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu iktisadi kıymetlerini kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeline göre değerleyeceklerdir¹³⁴.

İlk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar, açılış bilançolarını ve envanterlerini düzenlerken, maliyet bedeli ile değerlendirilmesi icap eden kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine, bizzat kendilerince belirlenecek alış emsal bedelini değerlemede esas almak durumundadırlar.

Ticari, sınai ve mesleki kazançları dolayısı ile yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbapları, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman tabii iktisadi kıymetlerini, alış tarihi ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki döneme isabet eden amortismanları da düşerek, bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin edecekleri bedelle değerlerler¹³⁵.

¹³⁴ Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, s.371.

¹³⁵ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.986.

2.5.3.11. Diğerleri

2.5.3.11.1. Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirir¹³⁶.

2.5.3.11.2. Tapu Siciline Kayıtlı Bedel

Tapu siciline kayıtlı bedel, bir vergiye matrah olan servet değerlemesinde, tapuda kayıtlı haklar için uygulanır. (VUK. md.296)¹³⁷.

2.5.3.11.3. Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri

Finansal kiralama işlemlerinde kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerin toplamıdır. Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanır¹³⁸.

2.5.4. Vergi Usul Kanununa Göre Maliyet Bedelinin Hesaplanması

2.5.4.1. Maliyet Bedeli Tanımı

VUK'un 262'inci maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerini artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak tanımlanmıştır. VUK'un 270, 272, 273, 274, 275 ve 276'ncı maddelerine özel hükümlerde ayrıca maliyet bedelinin tanımına giren unsurlar belirlenmiştir.

Maddede yapılan tanımlamada maliyet bedelinin unsurları şöyle oluşmaktadır:

- i. İktisadi bir kıymet iktisap edilmeli veya değeri artırılmalıdır.

¹³⁶ **Tüm Vergi Kanunları**, Oluş Yayıncılık, s.69.

¹³⁷ Örmeci, Musa. **Tüm Vergi Kanunları**. 2009, s.329.

¹³⁸ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.986.

- ii. Buna ilişkin bir ödeme ve/veya gider olmalıdır.
- iii. Ortada bir iktisadi kıymet veya değeri artırılan bir iktisadi kıymet yoksa maliyet bedeli de olmaz.
- iv. Yine ortada bir ödeme veya gider yoksa veya ödeme ve buna bağlı giderler bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değer artırılması ile ilgili değilse yine maliyet bedeli olmaz¹³⁹.

2.5.4.2. Maliyet Bedelinin Unsurları

2.5.4.2.1. Elde Etme Maliyeti İçin Yapılan Ödemeler

Bir malın satın alınması için yapılan ödemeler bu malın edinilmesi için yapılması zorunlu tüm giderlerden oluşmaktadır. Bir malın iktisabı için yapılan ödemeler, söz konusu mal satın alınmış ise satın alma bedeli, satın alma sırasında ortaya çıkan vergiler ile satın alma işlemine ilişkin olarak ortaya çıkan diğer giderlerden, mal imal edilmiş ise imalat sırasında kullanılan hammadde ve yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller, imalat giderleri imalatta kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları gibi giderlerden oluşmaktadır¹⁴⁰.

İktisadi kıymetlerin elde edilmesi ile ilgili olarak yapılan ve doğrudan iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili olan taşıma, taşıma sigortası, alım-satım vergisi, yükleme ve boşaltma giderleri, gümrük vergisi gibi giderlerin iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi gerekir. Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus yapılan giderin doğrudan doğruya iktisadi kıymetin iktisap edilmesi yani işletmenin mülkiyetine girip, kullanıma veya satışa hazır duruma gelinceye kadar yapılması gereken giderlerin hukuki açıdan maliyet bedeline eklenme zorunluluğu yoktur.¹⁴¹

¹³⁹ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.81.

¹⁴⁰ Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 200, s.470.

¹⁴¹ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2004, s.

2.5.4.2.2. Kur Farkı ve Faiz Giderleri

Kur farklarından dolayı, iktisadi kıymetlere ilişkin Türk Lirası borçlarında görülen lehte ve aleyhte farkların, VUK'un 163 nolu ve 187 nolu Genel Tebliği esaslarına göre "Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması"¹⁴² konusunda serbestlik tanımıştır.

İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Bu nedenle yatırımlarda kullanılmak üzere alınan dövizlerin bankada tutulmasından, lehte doğan kur farklarının, yatırımın maliyetinden düşülmesi gerekmektedir.¹⁴³

VUK' a göre değerlendirme bilanço gününde yapıldığında ve değerlendirme ölçüsü kabul edilen maliyet bedelinin dönem sonunda tespiti gerekeceğinden sabit varlığın aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen kredi faizlerinin, akreditif faiz ve komisyonlarının da satın alma bedelinin bir mütemim cüz'i olarak maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

Vergi idaresi satın alınan, imal veya inşa edilen gayrimenkullerde satın alınma tarihi ile o dönemin sonuna kadar veya imal veya inşa başlangıç tarihi ile imalatın veya inşaatın tamamlanıp gayrimenkulün aktife alındığı hesap döneminin bitimine kadar gerçekleşen faiz giderlerini maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir. VUK 163 nolu genel tebliğine göre iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek ve tahakkuk etmek suretiyle kesinleşmiş olan finansman giderlerinin sabit kıymetlerin maliyetine dahil edilerek o

¹⁴² www.yaklasim.com.tr. (20.02.2012)

¹⁴³ Doğan, Hayrullah ve Hasan Yalçın. **Türk Vergi Sistemi**. Uygulama Yayınları, Temmuz 2009 s.132.

yıl aktifleştirilmesi zorunludur¹⁴⁴. Sabit kıymetin aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk edecek finansman giderlerinin, sabit kıymetin maliyet bedeline dahil ederek aktifleştirmek veya tahakkuk ettiği dönem gider yazmak konusunda herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır¹⁴⁵.

2.5.4.2.3. Değerin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler

Normal bakım-onarım giderlerinden amaç, maddi duran varlığın devamlılığını sağlamak olduğu halde, esaslı onarım ve yenilemelerde amaç, maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatmak, verimliliğini yükseltmek veya üretim giderlerini düşürmek yoluyla ekonomik değerini sürekli olarak artırmaktır. Bu nedenle, esaslı onarım ve yenileme harcamalarının maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirmesi gerekir¹⁴⁶.

2.5.4.2.4. İktisadi Kıymetin Mütemmim Cüz'leri (Bütünleyici Parçalar) ve Teferruatı (Eklentileri)

Mütemmim Cüz'ler, bir gayrimenkulün asli unsuru olan ve o taşınmaz mal yok olmadıkça ondan ayrılamayan temelli parçalardır¹⁴⁷.

Mütemmim cüz ve teferruatın diğer bir tanımı da Medeni Kanun şu şekilde yapılmıştır. Mahalli örf'e göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden, o şey telef veya tahrip edilmeden ondan ayrılması mümkün olmayan parçalar o şeyin mütemmim cüz'idir. Örneğin bir binanın kalorifer tesisatı, su tesisatı mütemmim cüz'i niteliğindedir. Bu unsurlar söküldüğünde veya binadan ayrılmaya çalışıldığında bina zarar görecektir.

¹⁴⁴ Çiçek, Suat. "Kredi Yoluyla İktisap Edilen Gayrimenkullerle İlgili Oluşan Faiz ve Kur Farklarının Aktifleştirme Döneminde Maliyet Bedeline İntikalinin Zorunlu Tutulması Kanuni midir?" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 68,s.150.

¹⁴⁵ www.webmuhasebe.com. (17.12.2011)

¹⁴⁶ Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**. İstanbul: Avcıol Basın Yayın, 2002, s.121.

¹⁴⁷ Öngen, Safiye. **Vergi Muhasebesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000,s.184.

2.5.4.2.5. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedeline Girmesi Zorunlu ve İhtiyari Giderler

Maliyet bedeli, VUK'un 262'inci maddesince açıklanmıştır. Maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisabı veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bu ödemelere müteferrik bilumum giderlerin toplamıdır. İşletmeler, VUK. 270 madde uyarınca duran varlıkların alınmasında katlanılan takdir komisyonu, noter, mahkeme, tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini, satın alınan duran varlığın maliyetine veya genel gider olarak kaydetme konusunda seçimlik hak olarak getirmiştir. Bununla beraber, nakliye ve montaj giderleri, gümrük vergileri ile duran varlıkların kullanılabilir hale gelebilmeleri için yapılan tüm harcamalar duran varlıkların maliyet bedeline oluşturmaktadır¹⁴⁸.

2.5.5. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

2.5.5.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme

Arazi ve arsalar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir.¹⁴⁹ Satın alınan arsanın değerlendirilmesi genel esaslara göre VUK'un 269'uncu maddesi çerçevesinde yapılmaktadır. İşletme arsası üzerine yapılan binaların maliyetine arsanın maliyet bedeli dahil edilmektedir. Binanın bölümler halinde veya daire olarak satılması durumundaysa, dönem sonunda satılmayan dairelerin maliyet değeri, binanın toplam maliyet bedelinin tamamı dairelerin kullanılabilir alanları toplamına bölünmesi ile bulunan metrekare maliyet üzerinden hesaplanır¹⁵⁰.

Müteahhit firmanın arsa sahibine, belli sayıda bağımsız bölüm vermesi yanı sıra bir miktarda nakden ödeme yapması halinde, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile nakden yapılan ödemenin tutarı olur¹⁵¹.

Maliye Bakanlığı 1985 yılında yayımlanan ve 24 yıldır değişime uğramadan aynen uygulanmaya devam edilen 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile daire karşılığı veya kat karşılığı inşaat işlerinde arsa verilip daire alınmasının bir trampa

¹⁴⁸ Yükücü, Süleyman ve Diğerleri. **Muhasebe ve Uygulamaları**, İzmir: 2002, s.137.

¹⁴⁹ Erdem, Hayretin. "Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV", Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, sayı 189, s.120.

¹⁵⁰ www.webmuhasebe.com. (17.12.2011)

¹⁵¹ Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, s.383.

işlemi olduğunu kabul etmektedir. Bu işlemde; arsa sahibinin inşaat yapacak olana (müteahhide) ticari mahiyetteki arsa teslimi ve inşaat yapanın arsa sahibine daire veya işyeri teslimi olmak üzere iki ayrı tesliminin olduğu belirtilmektedir¹⁵².

İşletmeye ait olmayan arsa üzerine daire karşılığı yapılan inşaatla, binanın maliyetine arsanın maliyeti dahil edilirken, arsanın maliyet fiyatı arsa sahibine verilen daire veya dairelerin toplam maliyeti olarak hesaplanır¹⁵³.

2.5.5.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme

Yeraltı ve yerüstü düzenleri edinildiklerinde, elde etme maliyetiyle, dönem sonlarında ise maddi duran varlıkların değerlemesinde belirtilen maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Hesap, yapımı tamamlanan yeraltı ve yerüstü düzenlerinin “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında oluşan maliyetinin ilgili hesaba aktarılarak aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yeraltı ve yerüstü tesislerinin ekonomik değerini artırıcı bir harcama olduğunda ilgili hesabın maliyetine eklenir¹⁵⁴.

2.5.5.3. Binalarda Değerleme

Binalar, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Binanın satın alınma yolu ile yıkılarak ve akabinde arsasının tesviyesinden doğan giderlerin, bina değerlemesi yapılırken maliyet bedeline gireceği VUK’un 270’inci maddesinde belirtilmiştir. İşletmenin aktifine kayıtlı ve amortismanı bitmemiş binanın yıkılarak yeni bir bina yapılması halinde, eski binanın itfa edilmemiş değeri yönünden ne yolda işlem yapılacağı konusunda, vergi kanunlarında tam ifade edilmemektedir. Eski binanın amortismanı tükenmemiş kısmının yeni binanın maliyetine dahil edilmesi gerekeceği gerek vergi idaresi, gerekse Danıştay’ca kabul edilmektedir¹⁵⁵.

¹⁵² Ozansoy, Ahmet. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2009, sayı 195,s.33.

¹⁵³ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008, s.78.

¹⁵⁴ Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitapevi, Mart 2007, s.330.

¹⁵⁵ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008, s.573.

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

Bir binanın kaloriferi, havagazı, su tesisleri, bir duvarın tuğlaları, çatısı mütemmim cüz niteliğindedir.¹⁵⁶ Binalara sonradan eklenen asansör ve kalorifer tesisatı gibi tesisatları bina maliyetinin bir unsurudur.¹⁵⁷

Binanın, yalnızca kendisi gayrimenkul sayılmadığı için üzerine yerleştiği arazi parçası ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. İşletmede inşa edilen binanın maliyet bedeli, arsası için ödenen bedelle birlikte binanın meydan getirilmesi için yapılacak harcamalardan oluşmaktadır¹⁵⁸.

Emlak alımında ödenen tapu harcı VUK'un 270'inci maddesinin son fıkra hükmüne göre binanın maliyetine dahil edilmesi veya doğrudan doğruya gider yazılması konusunda mükelleflere seçim hakkı getirmiştir¹⁵⁹.

2.5.5.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme

Her türlü tesis makine ve cihazlar; maliyet bedeli ile değerlendirilir. İmal edilen makine ve tesislerde imal bedelleri satın alma bedeli sayılır. Bunların değerinin artırılması için yapılan giderler maliyete katılır.

VUK 270. maddesinde makine ve tesisat için hüküm altına alınmışsa da gayrimenkul gibi değerlendirilen bütün iktisadi kıymetlere ilişkin gümrük ve montaj giderlerinin maliyet bedeline intikal ettirilmesi gerekir. İthal edilen makine ve tesisatta ithalatla ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dahil edilmektedir. İndirim konusu yapılan katma değer vergisinin ayrıca izlenmesi bir

¹⁵⁶ Metin, Kazım ve Hüseyin Yalçın. **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**. Kılavuz Yayınları, 1996, s.286.

¹⁵⁷ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008, s.594.

¹⁵⁸ Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008, s.504.

¹⁵⁹ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008, s.69.

başka ifade ile maliyete dahil edilmemesi gerekir. Gümrükte ödenen diğer vergi, resim, harç veya çeşitli kamu kurumların tahsilatının olması durumunda da maliyete intikal edilmesi gerekir. Aynı zamanda makine ve tesisatın taşınması için yapılan nakliye giderleri, makinenin kurulması için yapılan diğer masraflar ve makinenin faaliyete geçirilmesi için yapılan montaj giderleri de maliyete eklenecek giderler arasında yer almaktadır.¹⁶⁰

VUK'un 271. maddesine göre; inşa ve imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer. İşletmede imal olunan makine, tesisatın maliyet bedeli, hammadde ve yardımcı malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel imal giderlerinden maddi duran varlığa düşen pay, maliyete pay verilmesi tercih ediliyorsa genel idare giderlerinden sabit kıymete düşen pay, maliyet bedeline eklenmesi tercih ediliyorsa, noter, kıymet takdiri komisyon giderlerinden oluşmaktadır¹⁶¹.

2.5.5.5. Taşıtlarda Değerleme

VUK'un 269'uncu maddesinde gayrimenkullerin değerleme ölçütü maliyet bedeli olarak belirlendikten sonra gayrimenkul kategorisine giren iktisadi kıymetlerde aynı maddede sayılmıştır. Bu bentte yapılan sınıflandırma "Gemiler ve Diğer Taşıtlar" şeklindedir.

VUK'un 270'nci maddesi hükmü uyarınca taşıt alım vergileri taşıtların maliyetine eklenebileceği gibi, genel giderler arasında da gösterilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken bir konu da taşıt alım vergisi ile motorlu taşıtlar vergisini karıştırmamaktır. MTV'nin 14'üncü maddesi hükmü gereği, bu kanuna bağlı I, III, IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak, helikopter, ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemez¹⁶².

¹⁶⁰ Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008, s.500.

¹⁶¹ Akyol, Emin N. ve Muzaffer Küçük. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, s.773.

¹⁶² Metin, Kazım ve Hüseyin Yalçın. **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**. Kılavuz Yayınları, 1996, s.306.

Binek otomobillerine ilişkin KDV ve ÖTV gider yazılması veya maliyet bedeli olarak dikkate alınması açısından durum özellik arz etmektedir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otoların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler, binek otomobillerine ait KDV'yi, KDVK' nun 30. maddesi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapamazlar¹⁶³Taşıtların normal kullanım süresine ve değerini sürekli olarak artırmamakla beraber kullanım süresince sağlayacağı faydayı artıracak giderler maliyete eklenir.¹⁶⁴

2.5.5.6. Demirbaşlarda Değerleme

Demirbaş, işletmede sürekli olarak kullanılan, ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyalardır. Masa, sandalye, televizyon, işyeri mutfağında kullanılan aletler, daktilo, temizlik aletleri, telefon faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir.¹⁶⁵

Demirbaşlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Vergi Usul Kanunu'nun 273'üncü maddesinde demirbaş eşya başlığında alet, edevat, mefruşat toplanmıştır. Belirtilen demirbaşların maliyet bedeline ilave olarak, komisyon ve nakliye giderleri gibi münhasıran demirbaşlara sahip olabilmek ve kullanıma geçebilmesi için yapılan harcamalardan oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesinde satın alma giderleri ile satın alma giderlerine bağlı olarak yapılan giderlerin maliyet bedelini oluşturduğu belirtilmektedir. VUK 273'üncü madde ise satın alma bedeli dışında sadece demirbaşlar için ödenen özel giderlerden söz edilmektedir.

Kanun koyucu alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya için ödenen komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerin maliyet bedeline eklenmesi zorunlu tutmuştur. İmal edilen, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. Bu bedellerin maliyet bedeline eklenmesi zorunludur¹⁶⁶.

¹⁶³ Akyol, Emin N. ve Muzaffer Küçük. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003 s.769.

¹⁶⁴ Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008 s.83.

¹⁶⁵ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011 s.1042

¹⁶⁶ Metin, Kazım ve Hüseyin Yalçın. **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**. Kılavuz Yayınları, 1996 s. 318.

2.5.5.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Diğer maddi duran varlıklar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yukarıda anılan esaslar çerçevesinde değerlemeye alınır.

2.5.5.8 Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme

Yapımı süren ve dönem sonu itibarıyla henüz tamamlanmamış bulunan sabit kıymetlere ilişkin her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenir¹⁶⁷.

Tek ödeme veya tek işlem ile edinilen duran varlıkların bu ödemenin veya işlemin yapıldığı anda doğrudan ilgili duran varlık hesabına alınması mümkündür. Duran varlığın edinilmesinin birden çok aşamada gerçekleşmesi durumunda, harcamaların yapıldıkça duran varlık hesabına alınması çeşitli sakıncalar yaratır. Bu nedenle edinilmesi, birden çok aşamada gerçekleşecek olan duran varlıklar için yapılan harcamaların önce bir hesapta toplanması, maliyet oluştuktan sonra tek tutar halinde ilgili duran varlık hesabına aktarılması söz konusudur¹⁶⁸.

Yapılmakta olan yatırımların ilgili olduğu iktisadi kıymetlerin maliyet teşekkülü aktife alınma (tamamlanma) döneminde yapılır. İşletmenin yaptığı birden çok yatırım varsa bunlara ilişkin maliyet unsurları bilançonun bu kalemi ayrıntısında ayrıca takip edilir¹⁶⁹.

2.5.5.9. Verilen Avanslarda Değerleme

Yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar, bilanço günündeki kurla değerlemeye tabi tutulabilecektir. Muhasebenin genel ilkeleri ve uygulamaya konulan 1 Sıra numaralı Tek Düzen Hesap Planı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde yer alan hususların yorumunda ise, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması gerektiği düşüncesinden hareketle döviz olarak verilen avansların dönem sonu bakiyelerinin değerlemeye tabi tutulmasının gerektiği ancak ortaya

¹⁶⁷ Aygün, Fethi. **Satın Alınan Arsanın Binaya Dönüşme Süreci**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2008, sayı 52, s.137.

¹⁶⁸ Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitabevi, Mart 2007 s.341.

¹⁶⁹ Küçük, Sema. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**. Yaklaşım Yayınları, Ocak 2009 s.119.

çıkan lehte ve aleyhte kur farklarının mali karın tespitinde dikkate alınamayacağı söylenmektedir¹⁷⁰.

Verilen avanslar hesabı değerlendirme açısından farklılık göstermektedir. Eğer ilgili hesap TL bazında ise “Mukayyet Değer”le (iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri VUK’un 265) değerlendirilir. Bu dönemselik ilkesinin bir sonucu olup, Vergi Usul Kanunu’nun 283 ve 287. maddelerinin getirdiği açık bir zorunluluktur¹⁷¹.

V.U.K.’nun 283’üncü maddesinde “Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. “ hükmü ile verilen avansların değerlendirme ölçüsü tespit edilmiştir. Anılan kanun maddeleri ile tartışmaya yer verilmeyecek derecede açık bir lafız ile avansların yabancı para Türk Lirası ayrımı yapılmadan “mukayyet değer” ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır¹⁷².

¹⁷⁰ Güneser, Gürcan. “Dövizle Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayı: 25, s.116.

¹⁷¹ Atay, Tezcan. Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi, www.yaklasim.com.tr, 23.02.2012.

¹⁷² Özdin, Ali. “Yabancı Para Cinsinden Alınan Avansların Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Kasım 2004, sayı 279, s. 34.

Tablo 3: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Ölçütleri

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

Kaynak: Küçük, Sema. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları Ocak 2009.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ile İlgili Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemelerin Analizi ve Değerlendirilmesi

Madde	Konu	İlgili Kanun Maddesine Göre Detay Bilgi
262. madde	Maliyet bedelinin ne olduğu	Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlarla müteferri (ilişkin) bilumum (bütün) giderlerin toplamını ifade eder.
269,273. Maddeler	Hangi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği.	Gayrimenkuller (VUK 269), Demirbaşlar (VUK 273), maliyet bedeli ile değerlendirilir.
269.madde	Gayrimenkullerin hangi değerlendirme yöntemi ile değerlendirileceği.	İktisadi kıymetlere ait bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.
269.madde	Nelerin gayrimenkul gibi değerlendirileceği	Gayrimenkullerin mütemmim cüz'leri ve teferruatı, <ul style="list-style-type: none">- Tesisat ve Makineler- Gemiler ve diğer taşıtlar- Gayri maddi haklar
270. madde	Gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili satın alma bedelinden başka hangi giderlerin maliyet bedeline gireceği	Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer: <ol style="list-style-type: none">1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Kaynak: Küçük, Sema. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları Ocak 2009.

2.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

2.6.1. Genel Açıklama

VUK'un 313'üncü ve 343'üncü maddeleri arasında amortismanlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Amortisman konusu oldukça geniş ve her mükellefi bağlayıcı bir mevzuat içerir¹⁷³.

Amortisman aktife kayıtlı maddi duran varlığının, yıpranma, eskime ve olağanüstü sebeplerle ortadan kalkma veya kullanılamaz hale gelmesiyle değeri kaybedilmesiyle o bilanço yılına düşen tutarıdır.¹⁷⁴

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda amortisman konusunu; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi teşkil eder¹⁷⁵.

Başka bir tanımda ise; işletme mevcutları arasında yer alan bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüz'leri ve teferruatları, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşya, sinema filmleri amortisman uygulamasına tabidir¹⁷⁶.

Arsa ve araziler üzerinde tesis bulunmayan duran varlıklar amortisman uygulamasına tabi değildir. VUK 314'de bahsedilen arsa ve araziler için kısmi olarak istisnalar getirilmiştir. Buna göre; " Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;

¹⁷³ Yalçın, Hasan. **Giderler**, Uygulama Yayınları, Ocak 2010,s.925.

¹⁷⁴ Bayram, Salih. **Mevcutlarda Amortisman**, Vergi Dünyası", Aralık 2003,sayı,268,s.102.

¹⁷⁵ Beylik, Ali. "**Mevcutlarda Amortisman Uygulaması**", Vergi Dünyası, Aralık 2004,sayı 280,s.157.

¹⁷⁶ Gürboğa, Erkan ve Atabey Tuncel. **Vergi Kılavuzu**, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İzmir: 2008, s.88.

İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar; amortismanına uygulamasına tabi tutulur¹⁷⁷.

Bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan bir iktisadi kıymet amortismanına tabi tutulup tamamen itfa edilmiş olsa bile, satılıp başka bir işletmenin aktifine dahil olduğunda, amortisman ayırmak için gerekli şartları taşıdığı takdirde söz konusu kıymeti satın alan işletme amortisman uygulamasına kendi bünyesinde devam edebilir¹⁷⁸.

Amortisman uygulamalarında kavramların tanımlaması aşağıdaki gibidir.

a) Amortisman Esas Değer: Varlığın, amortisman hesaplarında göz önünde bulunan değeri

b) Amortisman Oranı: Amortisman hesaplanacak duran varlığın tutarına uygulanacak, amortisman payının hesaplanmasında yararlanılan yüzdendir.

c) Amortisman Payı: Duran varlık üzerinden amortisman oranı uygulanacak hesaplanan pay, amortisman tutarıdır.

d) Amortisman Konusu Varlık: Kuruluş şartları arasında yer alan, değeri üzerinden amortisman ayrılacak olan duran varlıktır.

e) Amortisman Süresi: Duran varlığın üzerinden amortisman hesaplanmaya başlanmasından, amortisman ayırımının sürdüğü hesap dönem sayısıdır.

f) Birikmiş Amortismanlar: Her hesap dönemi hesaplanan amortismanın birikimli toplamıdır.

g) Amortisman Hesabı: Kuruluşun kayıt düzeninde, muhasebesinde ayrılan amortisman tutarlarının kayıt edildiği hesaptır¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Özbank, Atilla. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, İstanbul: Özbank Yayıncılık, Kasım 1997,s.559.

¹⁷⁸ Ercan, İbrahim. “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, sayı 65,s.135.

¹⁷⁹ Güvemli, Oktay. **Amortisman Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, İstanbul: 1998,s. 44

2.6.2. Amortisman Ayrılmasını Gerekçeleri

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

- a) Yıpranma ve aşınma nedeniyle iktisadi kıymetin kullanım ömrünün azalması,
- b) Çürüme, paslanma, bozulma ve eskime nedeniyle değer kaybı,
- c) Beklenmeyen olaylar nedeniyle oluşan değer kayıpları,
- d) Bakım- onarım hizmetlerinin yetersizliğinden kaynaklanan değer kayıpları,
- e) Gelişen teknoloji karşısında iktisadi kıymetin rasyonelliğini kaybetmesi,
- f) İşletme faaliyetinin süre ile sınırlı olması¹⁸⁰.

2.6.3. Amortisman Ayırma Şartları

VUK'un 313'üncü maddesinde amortisman konusu ve amortisman hesaplamasının şartları da belirlenmiştir.¹⁸¹

Maddi duran varlık için amortisman hesaplanabilmesi için, işletmede bir hesap döneminden fazla kullanılması gerekmektedir. İşletmede bir hesap döneminden fazla kullanılması mümkün olmayan maddi duran varlıklar değeri ne olursa olsun, iktisap edildiği dönemde gider yazılmalıdır. Bir yıllık sürenin belirlenmesinde değerlendirme gününe göre belirleme yapılmamalıdır. Örneğin; Aralık ayında satın alınan ve ömrü üç ay olan bir iktisadi kıymetin bedeli ne olursa olsun,

¹⁸⁰ Gündüz, N.Kemal ve Perçin Necati. **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2009,s.4.

¹⁸¹Tokay, S. Hüseyin. “**Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerinin Etkisi-1**”, Yaklaşım Dergisi Temmuz 2003, sayı 127,s.27.

doğrudan gider yazılmalıdır. Değerleme gününde bu iktisadi kıymetin işletmede mevcut bulunması bu durumu değiştirmeyecektir¹⁸².

Amortisman hesaplanabilecek maddi duran varlıklarda kullanımına bağlı olarak yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmasıdır. İktisadi kıymetin yıpranmaya veya aşınmaya tabi olmasından, eskimenin bu kıymetin fiziki bünyesinde meydana getirdiği kaybın anlaşılması gerekmektedir.¹⁸³

Amortisman tabi maddi duran varlıklar bilanço ve işletme esasında defter tutan mükelleflerde, serbest meslek erbabı ve gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerde VUK'un 198. maddesinde gösterildiği şekilde envanter defterine kayıt olurlar. Maddi duran varlığın envanter defterine kayıt olması fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını ifade eder¹⁸⁴.

Maddi duran varlıkların tutarı ne olursa olsun işletme bünyesinde bir hesap döneminden fazla kullanılacak alet ve demirbaşlar amortismanın konusuna girer. VUK'un 313.maddesi uyarınca, değeri kanunlarda ilgili tebliğde belirlenen tutarı aşmayan alet ve demirbaşları doğrudan gider yazabilme imkanı tanınmıştır. Seçimlik hakkın katlanılan maliyet unsurlarının doğrudan gider kaydedilmeleri yerine bu bedellerin amortisman yoluyla itfa edilmesi yoluyla kullanılması da mümkündür. Değerleri doğrudan gider yazılabilecek varlıklarla ilgili olarak kanun'un bahsedilen maddesinde yer alan tutar, yıllar itibariyle eşitlik göstermeyip her hesap döneminin izleyen yıldan itibaren artırılmaktadır¹⁸⁵.

Maddi duran varlıkların değeri belli bir tutarı aşmayan alet ve edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılması yönünden şu hususlara dikkat etmek gerekir;

¹⁸² Birgül ERDOĞAN "Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.86.

¹⁸³ Tarakçı, Hızır. **Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler**, İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2007, s. 23

¹⁸⁴ Aksoyoğlu, Volkan. "**Kullanılmış (İkinci El) Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler İçin Amortisman Ayrılabilir mi?**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2009, sayı 62,s. 97.

¹⁸⁵ Kaynak Harun. **İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayri maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001, s.205.

“Amortisman ayırma ve doğrudan gider yazma hususunda seçimlik hakkın alet ve demirbaşın iktisap edildiği yıl olması gerekir. İktisap yılında amortisman ayrıldıktan sonra kalan tutar ikinci yılda tamamıyla gider yazılamaz.”

İktisap edildiği yılda gider yazılmayan, iktisadi kıymetler için amortisman yoluyla itfa seçeneğinin tercih edildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu durumda birinci yılın amortismanı ayrılmış kabul edilip bakiye tutar kalan süre içerisinde itfa edilecektir¹⁸⁶.

Nitelikleri amortismanına tabi tutulmaya uygun bazı iktisadi kıymetler topluca satın alındıklarında belirtilen tutarla kıyaslamalarında topluca satın alınan kıymetlerin her birinin değeri mi yoksa toplu alımın değerinin mi dikkate alınacağı noktasında, bu kıymetlerin bir arada iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük oluşturup oluşturmadığına bakılması gerekir¹⁸⁷.

2.6.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen yöntemlere göre amortisman hesaplamak zorundadırlar. Kanunda belirlenen yöntemler dışında amortisman ayırma gereğini duyabilir. İşletme amaç, kuruluşun en iyi şekilde sevk ve idaresi, geliştirilmesi ve planlanan hedeflere varması olduğuna göre, bunu sağlayacak yöntemlerin seçilmesi normaldir. Yasal düzenlemeler ve mali esaslar göz önüne alınarak uygulama yapılmalıdır.¹⁸⁸

Normal amortisman yönteminde, maddi duran varlığın belli bir sürede her hesap döneminde eşit tutarlarda amortisman hesaplanması yolu ile yapılmaktadır. VUK’un 315’inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceğini, ilan edilecek olan oranların tespitinde ise iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Mükelleflerin amortisman hesaplama yöntemine ilişkin genel prensiplere yer verilmiştir. Kanun maddesinde yapılan düzenleme başlığında normal amortisman ifadesine yer verilmiş olup, amortisman hesaplamının

¹⁸⁶ Yalçın, Hasan. **Giderler**. İstanbul: Uygulama Yayınları, Ocak 2010 s. 633.

¹⁸⁷ Tarakçı, Hızır. **Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler**. İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2007, s.24.

¹⁸⁸ Çetiner, Ertuğrul. **İşletmelerde Mali Analiz**, Ankara: Gazi Kitapevi 2000, s.45.

normal amortisman yöntemi olduğu ifade edilmiştir. Tespit edilen oran, amortisman hesabına esas alınan değer ile çarpılacak ve bulunan tutar, ayrılan amortisman tutarı olarak dikkate alınacaktır. Her hesap döneminde ayrılacak amortisman tutarının eşit olmasını zorunludur. VUK'un 5024 sayılı Kanununla değişmeden önceki 315'inci maddesinde ise normal amortisman yöntemi, "mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir" şeklinde ifade edilmiştir. Böylece, mükelleflerin amortisman sürelerini kendilerinin belirleme olanağı yeni düzenleme ile ortadan kalkmış ve ayrıca sürenin tespitinde faydalı ömür dikkate alınmıştır.

Yeni düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığı, 333, 339, 365 ve 389 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini ve normal amortisman oranlarını belirlemiştir. 5024 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen geçici 26'ncı madde hükmü uyarınca 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren maddi duran varlıklarda uygulama ise, aktife kayıt edildikleri hesap döneminde var olan sürelerle göre amortisman hesaplanmasına devam edilecektir.

Azalan bakiyeler yöntemi amortisman hesaplanmasında teşvik müessesesi olarak düzenlenmiştir. Maddi duran varlığın aktife alındığı yıl yüksek tutarda amortisman hesaplanması ve ayrılan amortisman tutarını gider kaydederek, işletmelerin ödeyecekleri verginin daha düşük olması ve bu dolaylı olarak işletmelere finansal yönden avantaj sağlanması bu yöntemin temel amacıdır¹⁸⁹.

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman yalnız "bilanço esasına göre defter tutanlar" tarafından uygulanabilir. Buna göre, "ikinci sınıf tüccarlar", "serbest meslek erbabı" ile "zirai işletme hesabı esasında defter tutan çiftçiler", azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıramazlar.

Normal amortisman yönteminde amortisman, duran varlığın, başlangıçtaki maliyet bedeli üzerinden ayrılır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, üzerinden

¹⁸⁹ Kaynak Harun. **İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayri maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001, s.244.

amortisman hesaplanacak değer, her yıl değişir. Bu değer, maliyet bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar dūřılmek suretiyle bulunur.

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak, uygulanacak amortisman oranı hiçbir zaman % 50'yi geğmez.

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, son yıl tamamen itfa edilir¹⁹⁰.

Amortisman tabi varlıkların, afetler ve teknik ve ekonomik nedenlerle, teknik ve verim deęerlerinin dūřmesi, kısmen ya da tamamen kullanılmaz duruma gelmesiyle ilgilidir¹⁹¹.

Fevkalade amortisman uygulanmasından yararlanabilmek için Maliye Bakanlığı'na (MB) müracaat edilerek amortisman oranı belirlenmesinin talep edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin MB'ye başvurmadan fevkalade amortisman oranı belirlemeleri ve uygulamaları mümkün bulunmamaktadır¹⁹².

VUK'un 317. madde hükümünde fevkalade amortisman;

Amortisman tabi olup;

a) Tabi afetler neticesinde (yangın, deprem, su basması gibi) değerini tamamen veya kısmen kaybeden iktisadi kıymetler,

b) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetlerini tamamen veya kısmen kaybeden iktisadi kıymetler,

c) Cebri ęalıřmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye

¹⁹⁰ zbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008, .s.244.

¹⁹¹ Uragun, Mehmet. **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Ankara: Yetkin Kitapevi, Kasım 1993, s. 190.

¹⁹² Ufuk, Tahir. "**Fevkalade Amortisman Uygulaması**", Yaklaşım Dergisi Ocak 2003, sayı, 121,s.127.

Bakanlığı'na her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır, şeklinde açıklanmıştır¹⁹³.

Fevkalade amortisman uygulanabilecek hallerin başında, amortisman tabi iktisadi kıymetlerde yangın, deprem, su basması ve bunlara benzeyen afetler nedeniyle değer kaybı oluşması gelmektedir.

Afete bağlı değer kaybının fevkalade amortisman kaybının fevkalade amortisman yolu ile değer kaybedebilmesi aşağıdaki koşullara bağlıdır.

a) Duran varlıktaki değer kaybının yangın, deprem, su basması ve benzeri afetler yüzünden doğduğunun tespit ettirilmesi gerekir. Örneğin; bir binanın kendiliğinden çökmesi halinde fevkalade amortisman uygulanmaz. Tespit işlemi ilgili mahkeme, yangın ve deprem halinde belediye, su basması, kasırga gibi afetlerde, bayındırlık ve ziraat müdürlükleri, trafik kazası halinde mahalli trafik amirliğince yapılır.

b) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde doğal afetler nedeniyle oluşan değer kaybının tespiti için Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmelidir. Değer kaybı ve zararın derecesi ilgili bakanlıkların da görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenerek fevkalade amortisman oranı tespit edilir. Amortisman oran veya tutar olarak belirlenir. Maliye Bakanlığı'na müracaat, zararın meydana geldiği dönemde yapılmalıdır.

c) Amortisman tabi iktisadi kıymet doğal afet neticesinde değerini tamamen kaybetmişse fevkalade amortisman yoluyla değerini tamamı itfa olunur. Sonraki dönemlerde normal amortisman uygulanması söz konusu olmaz. Değer kaybı kısmi ise, doğal afetten önce ayrılmış amortisman ile fevkalade amortisman rağmen itfa edilemeyen kısım sonraki dönemlerde normal şekilde itfa edilir.

d) Fevkalade amortisman uygulanan dönemde ayrıca normal amortisman ayrılmaz. Zira fevkalade amortisman oranı o yıl için normal amortisman oranını da içerir.

e) Doğal afetten önceki yıllarda ayrılmamış veya düşük nispet uygulanması

¹⁹³ Yılmaz, İsa. **Amortismanlar**, www.alomaliye.com. (13.03.2012)

nedeniyle eksik hesaplanmış amortisman tutarı fevkalade amortisman yoluyla giderleştirilemez¹⁹⁴.

2.6.4.1. Teknolojik Gelişmeler, Yeni İcatlar Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması

Teknolojideki gelişmeler üretimde de hızlı verim artırımına neden olarak maliyetleri büyük ölçüde düşürmektedir. Bu durumda aynı alanda çalışan firmalardan eski teknolojiye sahip firmalarla rekabet edememektedirler. Öyle ki; şu anda ülkemizde triko alanında çalışan bir firmanın trikotaj makinesi diğer bir firmanın makinesinin sekiz katı bir hızla çalışabilmektedir. Eski teknoloji ile çalışan firma yeni makinelerin hızının düşürdüğü maliyetler karşısında rekabet gücünü kaybetmektedir. Kendisini yeni teknolojiye uydurmak zorundadır. Böyle bir durumda eski makineler için fevkalade amortisman ayrılması mümkündür¹⁹⁵.

2.6.4.2. Cebri Çalışma Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması

Fevkalade amortisman uygulanacak hallerin sonuncusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin cebri çalışmaya tabi tutulmasıdır. Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman yönteminin uygulanabilmesi için işletmenin faaliyete geçmiş ve iktisadi kıymetlerin normalden fazla çalışmaya maruz bırakılmış olması gerekir. Bu halde de fevkalade amortisman oranı sadece fiilen üretimde kullanılan iktisadi kıymetler için sözkonusudur.

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortisman uygulamak için her yıl ayrıca talepte bulunmaya gerek yoktur. İlk müracaat üzerine amortisman oranı tespit edilir. Takip eden yıllarda da bu tespite göre iktisadi kıymetin kullanıldığı süre göz önünde bulundurularak fevkalade amortisman ayrılır.¹⁹⁶

Maden ve taş ocaklarında amortisman uygulaması, V.U.K. md.316 düzenlenmiş olup, kanunda “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

¹⁹⁴ Ufuk, Tahir. Fevkalade Amortisman Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 121, Ocak 2003s.128.

¹⁹⁵ Yılmaz, İsa. **Amortismanlar**, www.alomaliye.com. (Erişim Tarihi 13.03.2012),

¹⁹⁶ Ufuk, Tahir. Fevkalade Amortisman Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 121, Ocak 2003, s.129.

önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” hükmü yer alır.

Her maden ocağında bulunan cevher rezervleri farklı olduğundan bu tür kıymetlerin itfası için bütün işletmeler tarafından uygulanacak genel bir amortisman oranı tespit etmek son derece zordur. Bu nedenle VUK’ da her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere, içerdikleri cevher miktarına göre amortisman ayrılmasını sağlayacak özel bir yöntem benimsenmiştir. Bu yöntemde her maden için amortisman oranı, işletme hakkını elinde bulunduran kişinin talebi üzerine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirlenmektedir¹⁹⁷.

Cebri çalışma nedeniyle olağanüstü amortisman talep edebilmek için hesap dönemi kapanmış olmalıdır. İktisadi kıymet iktisap edildiği zaman başvuru yapılamaz. Örneği klinikte kullanılmak üzere alınan bir tıbbi cihazın belli bir sayıda hasta üzerinde kullanılması halinde iktisadi ömrü sona erecekse, bu cihaz alındığında olağanüstü amortisman ayrılması için başvuruda bulunulmamalıdır. Zira, olağanüstü amortisman uygulanacak iktisadi kıymetin tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi şart olduğundan, daha kullanılmaya başlamadan böyle bir talepte bulunmak kanunun lafzına uygun düşmemektedir.¹⁹⁸

2.6.5. Amortisman Uygulama Esası

VUK da 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle amortisman konusunda köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Amortisman uygulamasına ilişkin yapılan bu değişiklik; 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olduğundan bu tarihten önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için değişiklik öncesi hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecek, bu tarihten sonra edinilen kıymetler için yeni hükümlere göre amortisman ayrılacaktır¹⁹⁹.

Eski uygulamada ana kural, amortisman konusuna giren varlıkların; % 20 oranını geçmemek üzere mükelleflerin serbestçe belirledikleri oranlar üzerinden itfa edilebilmesi şeklinde özetlenebilir. Binalar için farklı oranlar tespit etme yetkisine

¹⁹⁷Akyol, M.Emin. **Madenlerde Amortisman**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2008, sayı 60,s 38

¹⁹⁸ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011** Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2011s.1113

¹⁹⁹ Egemen, Ali. “**Amortisman Uygulamasında Karşılaşılan Problemlere Toplu Bir Bakış**”, Vergi Dünyası, sayı 28, Şubat 2006, s.43.

Maliye Bakanlığı sahipti, ayrıca bazı varlıklarda % 20'nin üzerinde oran belirleme yetkisi de Bakanlığa aitti. Bu konu VUK un 315'inci maddesinde düzenlenmişti²⁰⁰.

Maliye Bakanlığı yeni amortisman sisteminde amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlediği oranları, 333, 339, 365 ve 389 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile duyurmuştur.

İlgili tebliğlerdeki listelerde 1-6 bölümleri arasında genel sınıflandırmalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflandırmalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte olup, bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadır²⁰¹.

Listenin diğer bölümlerinde ise, sektörler itibari ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Sektörel sınıflandırmada iktisadi kıymetler, mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imal, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir.

Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette buldukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dâhil olduğunu belirleyeceklerdir. Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için amortisman süresi VUK'un 320'inci maddesi uyarınca (1) rakamının seçilen orana bölünmesi ile hesaplanmaktaydı. 100 birim değerinde bir kıymet için % 20 oranında amortisman

²⁰⁰ Sağlam, Erdoğan. "Yeni Amortisman Sisteminde Yaşanan Bazı Sorunlar ve Görüşlerimiz", Vergi Dünyası, sayı 25, Ekim 2005,s.41.

²⁰¹Bıyık, Recep ve Kıratlı Aydın. **Giderler ve İndirimler**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2007.

ayrılırsa amortisman işlemi beş yılda tamamlanır. (Amortisman süresi = 1 / Amortisman oranı)

01.01.2004 tarihinden önce iktisap edilen iktisadi kıymetler için amortisman süresi belirlenirken (1) rakamının seçilen orana bölünmesi sonucunda küsurlu bir sayı elde edilmesi de mümkündür. Bu durumda küsurlu yıl için kalan değer tamamı gider yazılacaktır. Mesela amortisman oranı % 15 olduğunda bölme işlemi tam sayı vermemektedir. Bu durumda (6) yıl eşit olarak % 15 oranında amortisman ayrılacaktır. (7.) yılda kalan değer tamamı için amortisman ayrılacaktır. Bu konuda Kanun'da bir açıklık bulunmamakla birlikte uygulama bu şekilde yürümektedir.

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ise faydalı ömürlerine göre amortisman tabi tutulduklarından amortisman süreleri de Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömürle aynı anlama gelmektedir.²⁰².

VUK'un 315.maddesi normal amortisman tanımını yaparken, mükerrer 315. maddesi de azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmanın tanımını düzenlemiştir. Diğer taraftan aynı yasanın "Amortisman Uygulama Süresi" başlığı altında düzenlenen bölümlerinden amortisman usulünü seçme bakımından "c" bölümü ile ilgili mükerrer 320. maddesi, üç fıkra halinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- i. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- ii. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.
- iii. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde

²⁰²Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.1102.

henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir²⁰³.

2.6.6. Amortismanlarla İlgili Özellikli Durumlar

2.6.6.1. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymet

Amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetlerin, işletmede mevcut olanlarının üzerinden amortisman ayırmamak gerekir. Çünkü söz konusu varlıklar işletmede kullanılıyor olmaktan çıkmıştır.

Hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler satılmamış ise, bu değerler iktisadi kıymetler arasından çıkarılmalıdır. İktisadi kıymet olmaktan çıkan bu varlıkların değerleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli, tespit edilen değer aktifte yer almalı, tamamen değersiz duruma gelmiş ise aktifler arasından çıkarılmalıdır. Bu varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanlar ve takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırarak, kar ya da zarar belirlenmelidir. Belirlenen kar ya da zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmalıdır. Ayrıca, iktisadi kıymet olmaktan çıkan varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır²⁰⁴.

2.6.6.2. Binek Otomobillerin Aktife Girdiği Dönemde Kıst Amortisman

Binek otomobillerinde kıst hesap dönemi amortisman uygulaması VUK un 320. maddesinde düzenlenmiştir²⁰⁵.

İlgili maddeye göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacak, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilecektir.

²⁰³ Fähran, Ferhat. “Başlangıçta Azalan Bakiyeler Usulünü Seçen Mükelleflerin, Daha Sonra Normal Amortisman Usulüne Geçmeleri Halinde Karşılaşacakları Vergi Yararı”, Yaklaşım Dergisi, sayı 125, Mayıs 2003, s.224.

²⁰⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.1111.

²⁰⁵ Yıldızhan, Lokman. “Binek Otomobillerin Giderleri, Amortismanları ve KDV İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, sayı 126, Haziran 2003, s.229.

Binek otomobiller için tam amortisman ayrılması ancak işletme faaliyet konuları arasında binek otomobillerin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi ve binek otomobillerin esas itibariyle bu amaca tahsis edilmiş olması halinde mümkündür²⁰⁶.

2.6.6.3. İktisadi Kıymetin Değerini ve Ömrünü Artıran Giderler Açısından Amortisman

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazanılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderler amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir²⁰⁷.

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

²⁰⁶ Ercan, İbrahim. Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 65, Mayıs 2009, s.140.

²⁰⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, s.1112.

3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ve TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Sermaye Piyasası Kurulu, SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara tam uyum projesini hayata geçirmiştir. Bu çerçevede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"ini 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Remi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğde UFRS ile uyumlu 33 adet standart mevcuttur. Tebliğ 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Ülkemiz mevzuatında ise, maddi duran varlıklara ilişkin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda düzenleyici çeşitli hükümler yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslar arası Muhasebe Standartları'nın birebir çevirisi olduğu için bu bölümde Uluslar arası Muhasebe Standartları'nda yer alan maddi duran varlıklara ilişkin hükümler ile Muhasebe Sistemi uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler karşılaştırılacaktır. Duran varlıkların muhasebeyi ilgilendiren dört durumu vardır. Bunlar:

- i. Varlığın elde edildiği zaman ilk olarak kaydedildiği tutar,
- ii. Elde etme sonrasında oluşan eğer artışların ve bozulmalara bağlı muhtemel değer azalışlarını da içeren değer değişikliklerinin hesaplarda nasıl gösterildiği,
- iii. Varlık tutarından gelecek dönemlere gider olarak dağıtılacak oranın belirlenmesi,
- iv. Varlığın elden çıkarılmasından (satışından) sonraki kayıt.²⁰⁸

²⁰⁸ Mübeccel Gülay Gökdoğan "Maddi Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı- Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s.107

3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Değerleme Hükümleri

VUK'un ilgili madde hükümleri, gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirileceği yönündedir.

Standartta varlık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Gelecek hesap dönemlerinde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. İlk kayıt tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmekte serbestlik bulunmaktadır.

3.2. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri

Maddi duran varlığın alışında satın alma bedeline ilaveten katlanılan giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda iki düzenleme arasında farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, standardın 16 ve devam eden maddelerinde duran varlık edinimiyle ilgili ilk teslimata ait maliyetler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon vb.) duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerektiği vurgulanırken, Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinde, duran varlık ediniminde katlanılan “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri” gibi harcamaların maliyete ilave edebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir.

Buna göre standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre söz konusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir.²⁰⁹

²⁰⁹ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010,

3.3. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri

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

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

Bu konuda VUK da bulunan hükümlerle TMS 23 Borçlanma Maliyeti standart'ında belirtilen açıklamalar karşılaştırıldığında uygulamanın farklılığı açıktır.

TMS 23 Borçlanma Maliyeti standart'ına göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, maliyet, gelecekteki ödemelerin bugünkü değeridir.

TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark borçlanma maliyetleridir ve aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç faiz gideri olarak finansal tablolara alınır. Burada satın alınan maddi duran varlığın bedelinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif yöntem söz konusudur.

TMS 23'te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi vade farkının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesidir.

TMS 23 'ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın

maliyetine dahil edilir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın“ özellikli varlıklar” tanımına uyması gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında yer alan “alternatif yöntem”e göre kaydedilmesi gerekmektedir. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması) tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.

Standarda göre ise işletme özellikli varlık kapsamında değerlendirip aktifleştirilmesine karar verdiği borçlanma maliyetlerini tüm özellikli varlıklarına uygulamalı ve aktifleştirmenin sona ermesi koşulları sağlanıncaya kadar da borçlanma maliyetlerini giderleştirememektedir²¹⁰.

Örneğin, standarda göre 2009 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizleri, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönem içinde oluşsa bile gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2009 yılı sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2010 ve sonraki yıllara sarkanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyete ilave edilecektir.²¹¹

3.4. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı

Vergi Usul Kanunu'nun aksine TMS 16'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Oysa TMS 16'dan önce yürürlükte olan “TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” adlı Standard'ın 7nci maddesinde yer alan “tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların

²¹⁰Yükçü, Süleyman, İçerli Yılmaz ve Uğurluel Gülşah. “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2008, Sayı 185, s.118.

²¹¹ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010,s.94

tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur ibaresi yer almaktadır. Bunun yanında aslında bir maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir” hükmüne yeniden düzenlenen TMS 16’nolu Standartta yer verilmemiştir. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik, Standartların genel amacı olan “mali tablolardaki şeffaflık sağlama” misyonunun bir parçası olarak düşünülmelidir.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıkları Değerleme İlkeleri Açısından Vergi Kanunları ve Standartlar Açısından Karşılaştırılması		
Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16 ya Göre
Değerleme Ölçüsü	Maliyet Bedeli (Satın Alma Bedeli)	Maliyet Bedeli (Satın Alma Bedeli)
Bazı Alış Giderleri (Alış Masrafı ve aynı vergiler gibi)	Aktife alınması ihtiyaridir.	Aktife alınması zorunludur.
Arsa ve Binanın Birlikte Satın Alınması	Her zaman ayrı değerlendirilmeyebilir.	Her zaman ayrı değerlendirilmelidir.
-Ödenen Faiz ve Kur Farkları	Dönem sonuna kadar olan maliyete eklenecek. Sonrası gider yazma ya da maliyete eklemede isteğe bağlı.	Tamamı gider yazılmalıdır. (Özellikli varlık hariç.)
-Bazı Küçük Değerli Demirbaşlar	Topluca dikkate alınır. Ancak belli tutarın altı (2012 için 770 TL) gider yazılabilir.	Topluca dikkate alınır. Böyle bir tutar ihtiyariliği yok.

Kaynak: Başağaç, Halil. **Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümleri ile Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi, Ankara: 2006.

3.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı

Duran varlıkların elden çıkarılması ile ilgili düzenlemelerde, duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan satış bedeli ile varlığın defter değeri arasındaki farkın gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

Satış bedeli ile varlığın defter değeri arasındaki farkın gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirileceği vurgulanmakla beraber, gelirin veya giderin kayıtlara olağan ya da olağandışı olarak alınması konusunda bir açıklama getirilmemiştir. Buna karşılık 10 nolu Türkiye Muhasebe Standardında, maddi duran varlıkların satışı olağan kar veya zarar bölümünde yer almaktadır.

Bu durum, TDHP’de yapılan düzenleme ile çelişmektedir. Çünkü duran varlıkların satışından elde edilen karların olağandışı gelir ve karlar arasında yer alacağı açıkça vurgulanmıştır.

TDHP’da duran varlıkların satışı sonucu doğan zararların olağandışı gider ve zararlar arasında yazılacağı açık bir biçimde belirtilmesine rağmen yukarıdaki açıklamaya uygun olarak bu zararların, olağandışı gider ve zarar olarak ele alınmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır.²¹²

²¹² Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010,s 81

Tablo 6: Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16 ya Göre
- Satılarak Bilanço Dışı Bırakma	Elde edilen değer ile, varlığın defter değeri kıyaslanarak satış kar / zararı hesaplanır	Elde edilen değer ile, varlığın defter değeri kıyaslanarak satış Kar / zararı hesaplanır.
- Satış Karı	Hasıllata değil, doğrudan kar veya zarar olarak gelir tablosuna alınır.	Hasıllata değil, doğrudan kar veya zarar olarak gelir tablosuna alınır.
- Satıştan Doğan Alacak	Tamamı da kayıtlı değeri ile satış geliri olarak kayda alınır. İçerisindeki faiz ve benzeri vade farkları ayrıştırılmaz.	Alacak başlangıçta gerçeğe uygun değer ile kayda alınır. Daha sonra, içerisindeki vade farkı ve faiz geliri ayrıştırılarak, bu kısım ayrıca, TMS 18 gereği, gerçekleşme durumuna göre faiz geliri kaydedilir.
- Satıştan Doğan Karın Özel bir Fon Hesabına Aktarılması	Olabilir	Olamaz. Böyle bir düzenleme yok.
- Bilanço Dışı Bırakma Hallerinin Düzenlenmesi	Sadece satış hali var. Diğer haller uygulamada, muhasebenin temel Kavramlarına göre yürütülmektedir.	Satış dışındaki haller de düzenlenmiştir.
- Satış Dışı Elden Çıkarma Hali	Yararlı ömür dolmuş ise, bazı hallerde serbestçe kayıtlardan düşerek olabilir. Bazı hallerde, kanunun özel izin ve Saptaması gerekebilir.	Tamamen işletme tarafından karar verilerek olabilir.
- Satış Dışı Elden Çıkarmalarda Gelir Eldesi ve Gider Yapılması	Doğrudan gelir ve gider olarak, gelir tablosuna alınır.	Doğrudan gelir ve gider olarak, gelir tablosuna alınır.
- Kiralama ile Elden Çıkarmalar	Satıştan ayrı olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 290' ıncı maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.	Konu ayrı bir standart olarak, TMS 17 de düzenlenmiştir.

3.6. Arsasıyla Birlikte Bina Alımı

Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar tek bir hesap altında “252 Binalar Hesabında” izlenmektedir

Arsa ve binalar birlikte satın alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması gösterilmektedir. Bununla birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, “bina-arsa” ayrımı yapılmamalıdır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez²¹³.

3.7. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Farklılıklar

3.7.1. Amortisman Yöntemi ve Oranı

16 no’lu standartta, kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Standarda göre bu yöntemler yukarıda da açıklandığı üzere;

- i. Doğrusal amortisman yöntemi
- ii. Azalan bakiyeler yöntemi
- iii. Üretim miktarı yöntemidir.

Vergi Usul Kanunu’nda bu yöntemlerden ilk ikisi yer almakta olup bunların dışında çeşitli özel uygulamalar sözkonusudur. Bu uygulamalar;

²¹³ Kaya, Uğur. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Sayı 83, Ekim 2007, s.73.

- i. Madenlerde amortisman
- ii. Fevkalade amortisman
- iii. Kıst amortisman uygulamasıdır.

VUK da doğrusal (normal) amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi olmak üzere iki yöntemden bahsedilirken diğer sayılanlar özel uygulamalar olarak kanunda yerlerini almaktadır.

16 no.lu standartta; bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Vergi Usul Kanunu'nda ise yöntem değiştirmeyi kurala bağlamıştır²¹⁴.

Amortisman oranlarında da mevcut uygulama 1.1.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve dolayısıyla amortisman oranları, 333, 339, 365 ve 369 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile Bakanlık tarafından ilan edilmiştir. Mükellefler ilgili tebliğe göre maddi duran varlıklarının faydalı ömürlerini belirlemektedir.

16 no'lu standartta ise amortisman süresi ve buna bağlı olarak oranı yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.

3.7.2. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

Maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur .

²¹⁴ Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitapevi, Mart 2007, s.327.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman hesaplamak uygun olabilir.

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

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.²¹⁵

Buna benzer bir uygulama VUK'u açısından da yapılmaktadır. 333, 339, 365 ve 369 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde otomobil, kamyon, minibüs, yük arabaları, özel amaçlı kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastikler için ayrıca bir oran belirtilmiştir. Bu verilerden hareketle VUK'a göre de araçlar ve lastikleri için ayrı amortisman oranları hesaplanmaktadır.²¹⁶

3.7.3. Kıst Amortisman Uygulamasının Standartlar ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Türkiye Muhasebe Standartları ile VUK amortismanlar açısından karşılaştırıldığında, standartlarda kıst amortisman uygulamasının maddi duran varlıkların tümü için kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Mevcut uygulamada kıst amortisman hesaplaması sadece işletme aktifine kayıtlı binek otomobillere uygulanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nda uygun raporlama yapan işletmelerde ticari kâr ve mali kâr sonuçları üzerinde etkili olacaktır.

²¹⁵Örten, Remzi ve Rıdvan Bayırlı. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 172, Nisan 2007, s.123.

²¹⁶Birgül ERDOĞAN "Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.97

01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.07.1994 gün ve 21892 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla, 213 sayılı VUK’un bazı maddeleri değiştirilmiş ve kanuna bazı maddeler ilave edilmiştir. İlgili kanunla VUK’un 320. maddesine eklenen fıkrada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde kıst amortisman uygulamasının getirildiği açıklanmıştır. Fakat kıst amortisman uygulaması binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır.

VUK’un 320/2 maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife kayıt edildiği hesap dönemi için ay kesri tam ay olarak hesaplanmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, aktife alınan ilk hesap döneminde hesaplanmayan tutar ise son hesap döneminde hesaplanacak amortisman tutarına ilave edilmektedir.

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

Türkiye Muhasebe Standartları’nda ise varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada kıst dönem uygulamanın bütün maddi duran varlıklar için geçerlidir.

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

Standartlarda yer alan amortisman hükümleri ile vergi mevzuatında yer alan amortisman hükümleri arasındaki farklılıklar, ticari kâr ve mali kâr olarak ifade ettiğimiz iki farklı kâr oluşumuna sebep olan etkenlerdendir. Muhasebe

standartlarına göre hesaplanan dönemin amortisman giderleri, vergi mevzuatına göre ayrılması gerekenden az veya fazla olabilir. Bu durum duran varlığa ilişkin değerlendirme ve/veya amortisman hesaplama yöntem ve anlayış farklılığından kaynaklanabilmektedir. Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farklılıklar, geçici farklar olarak isimlendirilmektedir.

Geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebede defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır.²¹⁷

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

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

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

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

²¹⁷ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, 95

- Faydalı ömür, kullanılan amortisman yöntemleri, yöntem değiştirme hükümleri, hurda değer, kıst uygulama anlayışı gibi farklılıklar nedeniyle amortisman paylarındaki değişiklik sonuçlar açısından,

- Duran varlıkların değerlendirme hükümleri ve amortisman hesaplama hükümlerinin etkisiyle duran varlıkların satış kâr veya zarar sonuçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığı (alacağı) oluşmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimizde kıst amortisman uygulamasının tüm duran varlıklara yayılması Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki anlayışla hesaplama yapılması durumunda en azından bu sebeple ortaya çıkan geçici farklar, geçici farkların neden olduğu mali ve ticari kâr ayrımı ortadan kalkacaktır²¹⁸.

3.8. Dönem Net Karı veya Zararının Belirlenmesi İle İlgili Karşılaştırmalar

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

Standart ile mevcut uygulamalar arasında ana başlıklar yönünden önemli farklılıklar bulunmaktadır. Standartta olağandışı kalemler içinde yalnızca varlıkların kamulaştırılması ve deprem veya felakete yer verilmesi, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki uygulamalardan farklılık göstermektedir.

Farklılığı standartta sıralanan olağan kar ve zarar kalemlerinde de izlemek olanaklıdır. Bu kalemler içinde sayılan maddi duran varlıkların satışı, Tekdüzen Hesap Planı'nda çok açık bir şekilde olağandışı olarak nitelenmiştir.

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

²¹⁸ Elitaş, Cemal, Akyüz Yılmaz ve Bulca Handan. “ Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009,s.23.

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

Mevcut uygulamalarda, varlıkların kısmen kullanılması veya terkinden dolayı ortaya çıkan giderler “ çalışmayan kısım gider ve zararları “ olarak olağandışı gider ve zararlar arasında sayılmaktadır. çalışmayan kısım gider ve zararlarının niteliğinin gözden geçirilmesi ve hangi tutarın olağan kar bölümünde, hangi tutarın da olağan kar veya zararın belirlenmesinde dikkate alınacağı saptanması gerekir.²¹⁹

3.9. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler İle İlgili Karşılaştırmalar

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin dönem net karı veya zararının belirlenmesindeki etkisi, sadece bir dönemi etkilemek veya hem değişikliklerin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde olmak üzere iki şekilde ortaya çıkabilir.

Amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerini tahminindeki değişiklik hem cari dönemdeki amortisman giderini hem de varlığın geri kalan yararlı süresi içinde gelecek dönemlerin amortisman giderlerini etkiler.

Cari dönemde önemli bir etkisi olan veya sonraki dönemlerde önemli etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı açıklanmalıdır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde de gerek bilanço dipnotlarında, gerekse gelir tablosu dipnotlarında benzer açıklamalara yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir²²⁰.

²¹⁹ Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010, s.77

²²⁰Tokay, S. Hüseyin. “**Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 1999, Sayı 1, s.48.

Standart ile VUK çerçevesinde gerçekleştirilen cari uygulama arasındaki değerlendirme ve amortisman ayırma farklılıkları aşağıda yer alan Tablo 7’de özetlenmiştir:

Tablo 7- Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	TMS-16 AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ
a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma	a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma
b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma.	b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma
c) Aktife kayıtlı olmalı (Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.) ve kullanıma hazır olmalı	c) Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı
d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2012 yılı için 770 TL) aşması.	d) Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur
e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir	e) Satış amaçlı maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur
f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir	f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür
g) Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	g) Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standartların amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Kaynak:Çiğdem Şen,Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.154

Tablo 8 - Amortismana Tabi Tutarda Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	TMS-16 AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ
a) Amortismana konu değer varlığın maliyet bedelidir.	a) Amortismana konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır	b) Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
c) MDV'ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortismana konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir	c) Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır

Kaynak:Çiğdem Şen,Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.155

Tablo 9 - Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	TMS-16 AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ
a) VUK'da yapılan değişiklikle "yararlı ömür" amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir	a) Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı artığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.
b) Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	b) Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir
c) Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir	c) Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır
d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50'yi aşamaz.	d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

Kaynak:Çiğdem Şen, Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.155

Tablo 10 - Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	TMS-16 AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ
a) Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir.	a) Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir
b) Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	b) Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır
c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

Kaynak:Çiğdem Şen,Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.156

Tablo 11 - Amortisman Yönteminde Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ	TMS-16 AMORTİSMAN HÜKÜMLERİ
a) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (Hızlandırılmış) ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir	a) Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir.
b) Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir.	b) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir.
c) Azalan Bakiyeler Yöntemi'ni Sadece Bilanço Usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirler.	c) Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutup, finansal tablolarını TMS/TFRS ye göre hazırlamaya başladıklarında standartların ön gördüğü hükümleri uygulayacaklardır.

Kaynak:Çiğdem Şen,Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.156

Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ile ilgili hükümler aktarılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde aşağıda yer alan sayısal örnekler çözülmüş olup vergi mevzuatı açısından farklılıklar ortaya konulmuştur.²²¹

1.Örnek:²²²

SOA Anonim Şirketi yetkilileri 25.05.2011 tarihinde ziyaret ettikleri bir fuarda ürettikleri mamul imalatında kullandıkları makinenin yeni versiyonunun satışa sunulduğunu görmüşler ve hemen bir adet sipariş etmişlerdir. Satın alınan makineye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

SATIN ALMA BİLGİLER		AMORTİSMANA İLİŞKİN BİLGİLER	
Sipariş Tarihi	25.05.2011	Amortisman Süresi (VUK)	5 yıl
Teslim Tarihi	28.05.2011	Amortisman Oranı (VUK)	% 20
Makine Bedeli	80.000 TL	İŞLETME YÖNETİMİNİN TAHMİNLERİ	
Nakliye Bedeli	5.000 TL	Amortisman Süresi	5 yıl
Nakliye Sigorta Bedeli	5.000 TL	Amortisman Oranı	% 2
Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri	10.000 TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.000 TL

Uygulama örneğimizdeki veriler ışığında TMS-16 Normal ve Azalan Bakiyeler Yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması şu şekilde olacaktır.

²²¹ Çiğdem Şen, Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.140

²²² A.g.e.140

Örnek uygulama 1 Çözüm:

a-1) Normal Amortisman Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Kuruluş ve Montaj Gideri)

Maliyet Bedeli = (80.000 + 5.000 + 5.000 + 10.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = (100.000 – 10.000) / 5 = 18.000 TL

Standart tüm maddi duran varlıklar için Kıst Amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2011 yılı amortisman hesaplaması şu şekildedir.

Yıllık Amortisman = 18.000 TL

Aylık Amortisman = 18.000 / 12 = 1.500 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.06.2011

(Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Buna göre 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: 7 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 1.500 x 7 = 10.500 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan = 1.500 x 5 = 7.500 TL

Tablo 12- Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Esas Tutar	Amort. Süresi	Amort. Oran	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2013	90.00	5	0,20	18.000	---	46.500
2014	90.00	5	0,20	18.000		64.500
2015	90.00	5	0,20	18.000		82500
2016	90.00		0,20		7.500	90.000

*2011 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 7 ay (1.500 x 7 ay = 10.500 TL)

**2016 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 5 ay (1.500 x 5 ay = 7.500 TL)

a-2) Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi VUK'a göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet değeri / Faydalı ömür süresi

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta

Bedeli + Kuruluş ve Montaj Gideri)

Maliyet Bedeli = (80.000 + 5.000 + 5.000 + 10.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = 100.000 / 5 = 20.000 TL

Tablo 13- Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amort. Süresi	Amort. Oran	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	100.000	5	0,20	20.000	20.000
2012	100.000	5	0,20	20.000	40.000
2013	100.000	5	0,20	20.000	60.000
2014	100.000	5	0,20	20.000	80.000
2015	100.000	5	0,20	20.000	100.000

Tablo 14- Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK Ayrılan Amortisman	TMS-16 Ayrılan Amortisman	Fark
2011	20.000	10.500	9.500
2012	20.000	18.000	2.000
2013	20.000	18.000	2.000
2014	20.000	18.000	2.000
2015	20.000	18.000	2.000
2016		7.500	7.500
Toplam	100.000	90.000	10.000

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve Vergi Usul Kanunu amortisman hükümlerinin aynı örneğe Normal Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'un ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu TMS-16 ve VUK arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında 2011 yılında gerçekleşen 9.500 TL'lik fark ve 2016 yılında oluşan 7.500 TL'lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda dikkate almasıdır. (bu farkların içerisinde de kalıntı değerden kaynaklanan fark tutarları vardır.)

Normal amortisman yönteminde yıllar itibariyle amortisman tutarları eşit olarak dağılır. VUK açısından bu eşitlik tüm yıllarda devam eder. Standart da ise tablodan da görüldüğü üzere kıst dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırmaktadır.

b-1) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (TMS-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 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Yıllık Amortisman = ((100.000 - 10.000) / 5) x 2 = 36.000 TL

Aylık Amortisman = 36.000 / 12 = 3.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.06.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 7 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı = 3.000 x 7 = 21.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak = 3.000 x 5 = 15.000 TL

Tablo 15- Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS16)

DÖNEM	Amort.Tabi Değer /Birikmiş Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	90.000	%40	36.000	3.000	7 Ay	21.000	21.000
2012	90.000 - 36.000 = 54.000	%40	21.600	1.800	-	21.600	42.600
2013	90.000 - 36.000 - 21.600=32.400	%40	12.960	1.080	-	12.960	55.560
2014	90.000 - 36.000 -21.600-12.960 = 19.440	%40	7.776	648	-	7.776	63.336
2015	90.000 - 36.000 - 21.600 - 12.960 - 7.776 = 11.664	Tamamı	11.664	972	-	11.664	75.000
2016		%40	36.000	3.000	5 Ay	15.000	90.000
Toplam						90.000	

b-2) Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi VUK'a 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 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amort. Oran	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	100.000 x (0,20 x 2) x 0,40	0,40	40.000	40.000
2012	(100.000 – 40.000) x 0,40	0,40	24.000	64.000
2013	(100.000 – 40.000 – 24.000) x 0,40	0,40	14.400	78.400
2014	(100.000 – 40.000 – 24.000 – 14.400) x 0,40	0,40	8.640	87.040
2015	(100.000 – 40.000 – 4.000 – 14.400 – 8.640)	Kalanın Tamamı	12.960	100.000

Tablo 16- Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

YILLAR	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amortisman Tutarı	Ayrılan Amortisman Tutarı	
2011	40.000	21.000	19.000
2012	24.000	21.600	2.400
2013	14.400	12.960	1.440
2014	8.640	7.776	864
2015	12.960	11.664	1.296
2016		15.000	-15.000
Toplam	100.000	90.000	10.000

Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve Vergi Usul Kanunu amortisman hükümlerinin aynı örneğe, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'un ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu TMS-16 ve VUK arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında gerçekleşen farklar standardın amortismanı, makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün takip eden yıllarda dikkate almasıdır.

Örnek Uygulama 2²²³

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.

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 bakanlığının yayınladığı Amortisman Cetvelinde ise makinenin faydalı ömrü 3 yıl, yıllık amortisman oranı ise %33,33 olarak belirtilmektedir.

Uygulama örneğimizdeki veriler ışığında TMS-16 Normal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarları Yönetimine göre amortisman hesaplamaları ve hesaplamaların Vergi Usul Kanununu ile karşılaştırması şu şekilde olacaktır.

²²³ Çiğdem Şen, Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, S.106 s.147

Örnek uygulama 2 Çözüm:

a-1) Normal Amortisman Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür
Maliyet Değeri = (280.000 + 20.000)

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'ıncı, 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 = 7.500 x 3 = 22.500 TL

Tablo 17- Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Amort. Esas Tutar	Amort. Süresi (yıl)	Amort. Oranı	Amort. Tutarı	Kıst Dönem Amort.	Birikmiş Amort.
2011	270.000	3	%33,33	90.000	67.500*	67.500
2012	270.000	3	%33,33	90.000	90.000	157.500
2013	270.000	3	%33,33	90.000	90.000	247.500
2014					22.500	270.000

*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 = (270.000 / 3) = 90.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amort. Süresi	Amort. Oran	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
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

Tablo 18- Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

YILLAR	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amortisman Tutarı	Ayrılan Amortisman Tutarı	
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
Toplam	300.000	270.000	30.000

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 TMS-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 = 15.000 x 3 = 45.000 TL

Tablo 19- Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS16)

YILLAR	Amort. Tabi Değer / Birikmiş Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	270.00	%66,66	180.000	15.000	9 Ay	135.000	135.000
2012	270.000 - 180.000 = 90.000	%66,66	60.000	-	-	60.000	195.000
2013	270.000 – 240.000 = 30.000	%66,66	Tamamı			30.000	225.000
2014				15.000	3 Ay	45.000	270.000
Toplam						270.000	

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.

Tablo 20- Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amort. Süresi	Amort. Oran	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	300.000	3	%50	150.000	150.000
2012	300.000	3	%50	75.000	225.000
2013	300.000	3	Kalanın Tamamı	75.000	300.000

Tablo 21 Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

YILLAR	VUK	STANDART	FARK
	Ayrılan Amortisman Tutarı	Ayrılan Amortisman Tutarı	
2011	150.000	135.000	15.000
2012	75.000	60.000	15.000
2013	75.000	30.000	45.000
2014		45.000	-45000
Toplam	300.000	270.000	30.000

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

c-) Üretim Miktarları Yöntemi TMS 16'ya göre çözüm

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

$$\text{Amortisman Oranı} = ((300.000 - 30.000) / 400.000 \text{ Br}) = 0,675 \text{ TL/Br}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Tablo 22- Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)

YILLAR	Üretilen Birim Sayısı	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	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			67.50	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)

VUK'da Üretim Miktarları Yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediğinden VUK ile Standardın karşılaştırması yapılamamaktadır.

d) Türkiye Muhasebe Standardı 16'nın Öngördüğü Yöntemlerin Karşılaştırılması

Tablo 23- Normal ile Azalan Bakiyeler Yönteminin Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Fark
2011	67.500	135.000	-67.500
2012	90.000	60.000	30.000
2013	90.000	30.000	60.000
2014	22,500	45.000	-22.500
Toplam	270.000	270.000	0

Tablo 24- Normal ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Fark
2011	67.500	135.000	-67.500
2012	90.000	60.000	30.000
2013	90.000	30.000	60.000
2014	22,500	45.000	-22.500
Toplam	270.000	270.000	0

Tablo 25- Azalan Bakiyeler ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Üretim Miktarı Yöntemi	Fark
2011	135.000	101.250	33.750
2012	60.000	67.500	-7.500
2013	30.000	67.500	-37.500
2014	45.000	33.750	11.250
Toplam	270.000	270.000	0

Yukarıdaki tablolarda standardın öngördüğü amortisman yöntemlerine göre yapılan hesaplamaların karşılaştırması verilmiştir. Görüleceği üzere her yöntemde dönemler itibariyle ayrılan amortisman tutarları farklılıklar sergilemektedir. Bu farklılıklar amortisman yöntemlerinden birinin diğerlerine tercih edilmesi durumunda işletme açısından, dönemin amortisman giderini artırabilir/azaltabilir; üretilen mamulün birim fiyatını artırabilir/azaltabilir; bunların bir sonucu olarak da ödenecek vergiyi artırabilir/azaltabilir ve ödenecek vergiyi öteleyebilir. İşletme yönetimi bu hesaplamaları yaparak işletme açısından en uygun yöntemi belirleyip uygulamak zorundadır.

SONUÇ

İşletmeler için Amortisman Uygulamaları gerek dönem gideri olarak dikkate alınarak iktisadi kıymetin yenilenebilmesi için fon oluşturması açısından (işletmenin sürekliliği ilkesi gereği), gerekse üretim işletmelerinde üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesinden gerekse de bir yıldan daha fazla bir dönemi ilgilendirmesinden dolayı son derece önemli bir konudur.

Dünyada yaşanan küreselleşme, şirketlerin uluslar arası ticaret yapması, çok uluslu firmaların ve çeşitli uluslar arası yatırım fonlarının oluşması şirkete kayıtlı varlıklarında ne şekilde değerlendirileceği ve tespiti önemli bir durum meydana getirmiştir. Yapılan araştırmalar maddi duran varlıkların şirketler varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Ülkelerin kendi iç dinamiklerinden oluşan muhasebe yapısının olması, şirketlerin aktiflerinde kayıtlı buldukları maddi duran varlıkların ayrı ayrı aktife giriş kaydı olmasına, maliyet yöntemlerinin farklı olmasına, amortisman hesaplamalarının farklı olmasına, değerlemelerinin farklı olmasına yol açmaktadır.

16 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-16) Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarını açıklamaktadır. Standart ile mevcut uygulamalar arasında, Amortisman Tabi Tutar'ın belirlenmesinde, Amortisman Süresi ve Oranı'nda, Amortisman Yöntemlerinde, yöntemlerin uygulanmasında farklılıklar görülmektedir. Bunlardan en temel olanları, Standardın Amortisman Tabi Değer'in belirlenmesinde Kalıntı Değeri dikkate alması, tüm maddi duran varlıklar için Kıst Amortisman Uygulamasını benimsemesi ve Amortisman hesaplamalarında Üretim Miktarı Yöntemini de bir amortisman yöntemi olarak önermesidir

Ülkemizde yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ve kamu gözetimi kurumunun kurulmasıyla uluslar arası standartlara uyum zorunluluğu getirilmiş olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu ise eski sistemin yeni oluşturulacak sisteme geçişinin tam, doğru ve güvenilir bir şekilde yapılmasını sağlamak olacaktır. Bununla beraber öncelikle vergi usul kanunu ve gelir vergisi olmak üzere, diğer kanunlarda da gerekli

düzenlemelerin yapılmasıyla eksiklikler giderilmesi ve gerekli mali alt yapının hazırlanmış olması gerekmektedir.

Amortisman uygulamaları neticesinde işletmeler seçmiş oldukları yönteme göre, daha fazla veya daha az dönem gideri yazabilirler, üretilen mamulün maliyetini düşürebilirler/arttırabilirler, ödeyecekleri vergi tutarını öteleyebilirler. Bunları yaparken temel alacakları ölçü işletme açısından en uygun olan yöntemin uygulanmasıdır. Bu nedenle Muhasebe uygulayıcısının amortisman konusunu tüm yönleriyle bilmesi gerekmektedir

Maddi duran varlıkların değerlemesini yapabilecek kişilerin yetiştirilmesi ve bu kişilerin bağımsız olarak karar verebilen kamu yararını sağlayabilecek uzman kişilerden seçilmesi gerekmektedir. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde var olan hesapların yetersiz olduğu görülmektedir. Özellikle maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerle değerlemesi, değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi, amortisman ayırma konusunda getirilen yenilikler ve bu durumlara ilişkin olarak gelir vergilerinin etkilerinin hesaplanması birtakım sorunlar yaratmaktadır.

TDHP, Muhasebe Standartları uygulamaları ve vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle uluslar arası standartlara kavuşarak şirketler bilançolarındaki maddi duran varlıkları daha doğru bir şekilde değerlemiş olacaktır.

2013 hesap döneminden başlamak üzere muhasebe uygulamalarında Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama ve uygulamak zorunlu olacaktır. Standartlar ile Vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların uygulama zorlukları doğuracağı açıktır. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına kolaylıklar sağlayacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarındaki son düzenlemelerin, globalleşen dünyada Türkiye'de de ivme kazandırılmış olup, kalitenin artmasını sağlayacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. Gazi Kitapevi, Kasım 2007

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

Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**. İstanbul: Avcıol Basın Yayın, 2002

Akyol, Emin N. ve Muzaffer Küçük. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**. Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003

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

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

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

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

Çiğdem Şen, **Türkiye Muhasebe Standartı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011,

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

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

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

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

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

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

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

Greuning, Hennie Van. **International Financial Reporting Standards.** 5. Basım, Washington: World Bank, 2009

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

Güvemli, Oktay. **Amortisman Yeniden Değerleme ve Uygulamaları.** İstanbul: 1998

Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı , **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları,** İstanbul: Türkmen Yayınları, 2011, s. 232.

Haftacı, Vasfi. **Temel Muhasebe.** İzmit: Kocaeli SMMMO Eğitim Yayınları Dizisi, 2007

Kaynak Harun. **İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayri maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar,** Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001

International Accounting Standarts 2002, International Accounting Standarts Committee, London 2002

International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards For Small and Medium Sized Entities**, 1. Basım, London: International Accounting Standards Committee, 2009

Karapınar, Aydın ve diğerkleri. **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**. Gazi Kitapevi, 2009

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

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

Kumkale, Ruknettin. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2005

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

Metin, Kazım ve Hüseyin Yalçın. **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**. Kılavuz Yayınları, 1996

Mirza, Abbas Ali, Magnus Orrell ve Graham J. Holt, **International Financial Reporting Standards – Practical Implementation Guide and Workbook**. 2. Basım, New Jersey: John Wiley and Sons, 2008

Öngen, Safiye. **Vergi Muhasebesi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000

Örmeci, Musa. **Tüm Vergi Kanunları**. 2009

Örten, Remzi ve Aydın Karapınar. **TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe**

Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitapevi, 2007

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **TMS-TFRS**. Gazi Kitapevi, 2007

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

Özbalcı, Yılmaz. **Tüm Vergi Kanunları**. Oluş Yayıncılık, 2008

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, 2002

Özbank, Atilla. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. İstanbul: Özbank Yayıncılık, Kasım 1997

Özulucan Abitter. Özdemir Serkan Fevzi ve Arslan Seçkin, **Çözümlü&Açıklamalı Dönem içi ve Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Siyasal Kitapevi, 2005

Özyer, Ali Mehmet. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mart 2008

Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS / UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

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

Tarakçı, Hızır. **Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler**. İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2007

Tiffin, Ralph. **The Complete Guide to International Financial Reporting Standards**. 2. Basım, London Thorogood, 2005

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

Tokay, S. Hüseyin. **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**. Ankara: Gazi Kitapevi, 2002

Uragun, Mehmet. **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**. Ankara: Yetkin Kitapevi, Kasım 1993

Ümit GÜCENME, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları Alfa Akademi, 2005,

Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Cilt 1**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005

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

Üstünel, Bülent. **Tekdüzen Hesap Planı ve Uygulama Kılavuzu**. Denet Yayınları, 1993

Yalçın, Hasan. **Giderler**. İstanbul: Uygulama Yayınları, Ocak 2010

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

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

Yunus Kışhalı, Selman Aziz Erdem ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002,

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

Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011

Beyanname Düzenleme Kılavuzu , Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2009

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

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

Sürelî Yayınlar:

Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, Nisan 2003

Akgül, Başak Ataman. Maddî Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında Yer alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 67, 2004

Aksoyoğlu, Volkan. Kullanılmış (İkinci El) Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Satın Alınması Halinde Bu Kıymetler İçin Amortisman Ayrılabilir mi?, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 62, Şubat 2009

Akyol, M. Emin. Emsal Bedeli ve Bu Ölçü ile Değerleme Yapılacak Haller, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 7, Sayı 204, Aralık 2009

Akyol, M. Emin. Madenlerde Amortisman, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 60, Aralık 2008

Bayram, Salih. Mevcutlarda Amortisman, **Vergi Dünyası**, Sayı 268, Aralık 2003

Beylik, Ali. Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, **Vergi Dünyası**, Sayı 280, Aralık 2004

Çiçek, Suat. Kredi Yoluyla İktisap Edilen Gayrimenkullerle İlgili Oluşan Faiz ve Kur Farklarının Aktifleştirme Döneminde Maliyet Bedeline İntikalinin Zorunlu Tutulması Kanuni midir?, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 68, Ağustos 2009

Dabbağoğlu, Kadir. Maddî Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları, **Vergi Dünyası**, Sayı 325, Eylül 2008

Egemen, Ali. Amortisman Uygulamasında Karşılaşılan Problemlere Toplu Bir Bakış, **Vergi Dünyası**, Sayı 25, Şubat 2006

Elitaş, Cemal, Yılmaz Akyüz ve Handan Bulca. Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe

Sistemi Açısından Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009

Ercan, İbrahim. Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 65, Mayıs 2009

Erdem, Hayretin. Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 189, Eylül 2008

Erdoğan, Murat. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 29, Ocak 2006

Fahran, Ferhat. Başlangıçta Azalan Bakiyeler Usulünü Seçen Mükelleflerin, Daha Sonra Normal Amortisman Usulüne Geçmeleri Halinde Karşılaşacakları Vergi Yararı, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 125, Mayıs 2003

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

Güneser, Gürcan. Dövizle Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 25, Ocak 2005

Kaya, Uğur. Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Sayı 83, Ekim 2007

Ozansoy, Ahmet. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 195, Mart 2009

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

Özdin Ali. Yabancı Para Cinsinden Alınan Avansların Değerlemesi, **Vergi Dünyası**, Kasım 2004

Sağlam Erdoğan. Yeni Amortisman Sisteminde Yaşanan Bazı Sorunlar ve Görüşlerimiz, **Vergi Dünyası**, Sayı 25, Ekim 2005

Süer Ayça Zeynep ve Şenyiğit Yiğit Bora. Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 74, Ocak, Şubat, Mart 2006

Tokay, S. Hüseyin. Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderler ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi I, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 128, Ağustos 2003

Tokay, S. Hüseyin ve Ali Deran. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 90, 2008

Ufuk, Tahir. Fevkalade Amortisman Uygulaması, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 121, Ocak 2003

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

Yıldızhan, Lokman. Binek Otomobillerin Giderleri, Amortismanları ve KDV İndirim, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 126, Haziran 2003

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

Yükçü, Süleyman, İçerli Yılmaz ve Uğurluel Gülşah. “**TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008,

Diğer Yayınlar

Atay Tezcan. “**Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi**” www.yaklasim.com.tr, 23.02.2012

Başagaç Halil. “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümleri ile Karşılaştırılması. **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2006

Bekler Muhittin. **“Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı Ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”**, www.tmsk.org.tr , (24.05.2010)

Birgül ERDOĞAN “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun Karşılaştırılması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,) İstanbul 2010,

Burak ŞAHİN “TMS 16’ya göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009,

Cennet GÜRBÜZ “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama” Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi Isparta 2009,

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

İpek TÜRKER “Türkiye’de Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde yapılan düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları üzerindeki Muhtemel Etkileri” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi İstanbul 2009,

Mübeccel Gülay GÖKDUMAN “Maddi Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul ,2010

Kaya Uğur. **“Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”** www.spk.gov.tr (09.01.2012)

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Seri : XI No; 25

www.yaklasim.com.tr. (20.02.2012)

www.webmuhasebe.com. (17.12.2011)

Yılmaz İsa. “Amortismanlar” www.alomaliye.com. (13.03.2012)

Kanun ve Tebliğler:

Türk Ticaret Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu.

Kurumlar Vergisi Kanunu.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Sermaye Piyasası Kanunu.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Uluslararası Muhasebe Standartları.

Vergi Usul Kanunu.

İnternet Belgelerinden Yararlanma:

www.tmsk.org.tr (Erişim Tarihi 16.12.2011)

www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi 16.12.2011)

www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 31.03.2012)

www.webmuhasebe.com. (17.12.2011)