

**FİNANSAL TABLOLARDA
MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ:
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÖNÜL AYDIN

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2016

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAM

FİNANSAL TABLOLARDA
MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ:
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

GÖNÜL AYDIN

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, 2016

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
2016

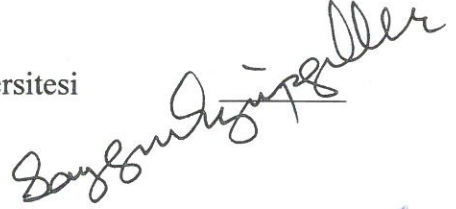
IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

FİNANSAL TABLOLARDA
MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ:
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

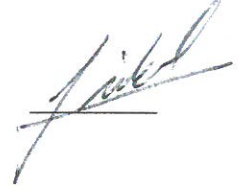
YÜKSEK LİSANS TEZİ
GÖNÜL AYDIN

ONAYLAYANLAR:

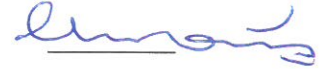
Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER Işık Üniversitesi
(Tez Danışmanı)



Prof. Dr. Aydın YÜKSEL Işık Üniversitesi



Prof. Dr. Cemal İBİŞ Marmara Üniversitesi



Onay Tarihi: 13/06/2016

**FİNANSAL TABLOLARDA
MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ:
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Maddi Duran Varlıkların değerlendirilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklı ve benzer yönleri ve nedenlerini ortaya koymaktır. İşletmelerin faaliyet alanı ne olursa olsun, maddi duran varlıkları bilançolarında önemli bir yere sahiptir. Tekdüzen hesap planında 25 nolu grupta yer alan, Arazi ve Arsalar, Yeraltı ve Yer Üstü Düzenleri, Binalar, Makine ve Cihazlar, Taşıtlar, Demirbaşlar, Diğer Maddi Duran Varlıklar, Yapılmakta Olan Yatırımlar, Verilen Avanslar kalemleri Türkiye Muhasebe Standartları ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışmada, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, maddi duran varlıklar, özel tükenmeye tabi maddi duran varlık kalemleri için karşılaştırmalar yapılmıştır. Her iki uygulama arasında Maddi Duran Varlık uygulamalarındaki farklılıklar saptanmıştır. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları arasında amortisman yöntemlerinde ortaya çıkan farklılıkların nedeninin, her iki uygulamanın düzenlenme amacının birbirinden farklı olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Amortisman

**THE VALUATION OF TANGIBLE ASSETS IN THE FINANCIAL
STATEMENTS COMPARISON IN TERMS OF TAX PROCEDURES
LAW AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS**

ABSTRACT

This thesis aims to outline the similarities and differences of reporting tangible assets through tax procedure law and Turkish accounting standards. Whatever the company's area of activity, tangible assets have a special importance at the balance sheet. In the Turkish uniform accounting plan, Land and Parcels, Land improvements, Buildings, Machinery and Equipment, Vehicles, Inventories, other fixed assets classified on the 25th section has been examined.

The comparative study includes the analysis of fixed assets and depletable assets through the Turkish tax procedures law and Turkish accounting standards. Different fixed assets valuation practices has been comparatively examined in both regulations. It has been concluded that in accordance to both regulations', tax procedure law and accounting standards, due to basic differences in their main purposes the depreciation methods differ significantly.

Key words; Tangible assets, Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law, Depreciation.

TEŞEKKÜR

Vergi Usul Kanunu'nda ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından, Maddi Duran Varlıkların işletmelerdeki etkinliklerini, verimliliklerini ölçme biçimlerinin incelenmesi, Türkiye Muhasebe Standartları ve TFRS'ye, Vergi Usul Kanunu'na göre incelenmesi ve karşılaştırılması konusu ele alınmıştır.

Bana her zaman her konuda destek olan ve emeğini esirgemeyen biricik annem Sabahat Aydın'a, benimle birlikte aynı programda okuyan, bana her koşulda yardım eden canım ablam Gökben Aydın'a teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmalarım sırasında bana engin bilgi ve tecrübelerini aktaran Sayın Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller'e desteği ve yardımları için çok teşekkür ederim.

Gönül Aydın
İstanbul, 2016

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
TABLolar LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1
KISALTMALAR	3
BÖLÜM 1- MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ	4
1.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Açısından Tanımı	4
1.1.1 Maddi Duran Varlığın Değerlemesi ile İlgili Kavramlar	5
1.2 Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Alternatifleri	9
1.2.1 Maddi Duran Varlıkların Değerleme Yöntemleri	12
1.2.1.1 Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)	12
1.2.1.2 Yatırım Amaçlı (Gayrimenkuller) Maddi Duran Varlıklar (TMS 40)	20
1.2.1.3 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5)	28
1.2.1.4 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)	32
1.2.1.5 Yerel Finansal Raporlama Standartlarına göre Maddi Duran Varlıklar	34
1.3 Amortisman	36
1.3.1 Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü	38
1.3.2 Amortisman Yöntemleri ve Maliyet Modeli	42
1.3.3 Amortisman ve Yeniden Değerlenen Varlıklar	47
1.4 Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması	49

1.4.1 Türkiye Muhasebe Standartlarında Genel Düzenlemelerle Amortisman-----	50
1.4.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi -----	51
1.4.3 Yararlı Ömür Kavramı-----	51
1.5 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Yöntemleri-----	52
1.5.1 Doğrusal (Normal)-----	53
1.5.2 Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Yöntemi-----	54
1.5.3 Üretim Miktarı Yöntemini Esas Alan Amortisman Yöntemi-----	55
1.5.4 Varlığın Yararlı Ömrünün Değiştirilmesi-----	56
BÖLÜM 2- MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ-----	59
2.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Maddi Duran Varlık Tanımı-----	59
2.1.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Arazi ve Arsalar-----	61
2.1.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri-----	62
2.1.3 Vergi Usul Kanunu'na göre Binalar-----	63
2.1.4 Vergi Usul Kanunu'na göre Tesis, Makine ve Cihazlar-----	63
2.1.5 Vergi Usul Kanunu'na göre Taşıtlar-----	64
2.1.6 Vergi Usul Kanunu'na göre Demirbaşlar-----	65
2.1.7 Vergi Usul Kanunu'na göre Yapılmakta Olan Yatırımlar-----	66
2.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri-----	66
2.2.1 Vergi Usul Kanunu'nda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi-----	69
2.2.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri-----	69

BÖLÜM 3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMASI	71
3.1 Vergi Usul Kanunu Uyarınca Mevcutlarda Amortisman	71
3.1.1 Mevcutlarda Amortisman Mevzuu	71
3.2 Amortisman Uygulaması	73
3.2.1 Amortisman Tabi Tutarın Tespiti	73
3.2.2 Amortisman Ayırma Yöntemleri	75
3.2.3 Amortisman Süresi	76
3.2.4 Kıst Amortisman	77
3.2.5 Fevkalade Amortisman	78
3.2.6 Madenlerde Amortisman	79
3.2.7 Amortisman Usulünü Seçme ve Değişirme	80
3.2.8 Amortisman Hesaplama Yöntemleri	82
3.3 Amortisman Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar	83
3.3.1 Amortisman Süresi Bitmeden Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu	83
3.3.2 Faaliyetin Durması Durumunda Amortismanlar	84
3.3.3 Devir ve Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması	84
3.4 Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller	85
3.4.1 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Bir Yıldan Fazla Kullanılabilir Nitelikte Olmalıdır	85
3.4.2 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Yıpranma, Aşınma, Kıymetten Düşmeye Maruz Kalacak Nitelikte Olmalıdır	86
3.4.3 Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Envantere Dahil Olmalıdır	86
3.4.4 Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Değeri Belli Bir Tutarı Aşmalıdır	87
3.4.5 Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatları	87
3.4.6 Yenileme Fonu	88
3.4.6.1 Yenileme Fonunun Kullanımı	88

3.4.6.2 Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi -----	90
--	----

BÖLÜM 4- MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI ----- 92

4.1 Maddi Duran Varlık Açılımı -----	92
--------------------------------------	----

4.1.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri -----	94
---	----

4.1.1.1 Normal Amortisman Yöntemi -----	94
---	----

4.1.1.2 Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Yöntemi -----	95
---	----

4.1.1.3 Madenlerde Amortisman Yöntemi -----	95
---	----

4.1.1.4 Fevkalade Amortisman Yöntemi -----	96
--	----

4.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri -----	96
--	----

4.2.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi -----	97
---	----

4.2.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi -----	97
--------------------------------------	----

4.2.3 Üretim Miktarı Yöntemi -----	97
------------------------------------	----

4.2.4 Diğer Yöntemler -----	98
-----------------------------	----

4.3 VUK ve TMS' ye göre Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması -----	102
---	-----

4.3.1 VUK' a Göre -----	105
-------------------------	-----

4.3.2 TMS 16' ya Göre -----	107
-----------------------------	-----

4.4 VUK ve TMS-16'ya Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Hesaplaması -----	110
---	-----

4.4.1 VUK' a Göre -----	110
-------------------------	-----

4.4.2 TMS 16' ya Göre -----	111
-----------------------------	-----

4.4.3 Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi -----	113
--	-----

4.4.4 Amortisman Uygulamalarının Vergi Etkisi -----	114
---	-----

4.5 VUK ile TMS Karşılaştırılması -----	114
---	-----

4.5.1 Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesi veya Değerlenmesi -----	115
---	-----

4.5.1.1 Değerleme Ölçüsü -----	115
4.5.1.2 Maliyet Bedelinin İçeriği -----	116
4.6 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar -----	123
4.7 Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi -----	125
SONUÇ -----	127
KAYNAK -----	131
ÖZGEÇMİŞ -----	138

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Amortisman Tabi Olmayan ve Doğrudan Gider Yazılabilecek Duran Varlık Hadleri	61
Tablo 2. G ve A A. Ş'nin Satın Aldığı Makine Bilgileri	104
Tablo 3. VUK Göre G ve A A. Ş'nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları	106
Tablo 4. TMS 16'ya Göre G ve A A. Ş'nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları	108
Tablo 5. G ve A A. Ş'nin Amortisman Tutarlarının Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma	109
Tablo 6. G ve A A. Ş'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (VUK)	110
Tablo 7. TMS 16'ya Göre G ve A A. Ş'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları	112
Tablo 8. G ve A A. Ş'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma	113
Tablo 9. TMS ve Vergi Mevzuatındaki Amortisman Ayırma Koşullarının Benzeşen ve Ayrışan Yönleri	124

GİRİŞ

Maddi Duran Varlıkların ilgililere raporlanması açısından yapılan muhasebe kayıtlarında, muhasebe standartlarının doğru yorumlanması önem taşımaktadır. İşletmelerde uygulanan muhasebe standartlarıyla, yapılan mali tabloların güvenilir olması amaçlanmaktadır. İşletmenin, yaptığı işlemlerde doğru verileri yansıtması, ileriye dönük kararlar almalarında yol gösterici olacaktır. Böylece, işletmenin dili olarak adlandırılan muhasebe, sadece vergiye yönelik raporlama olmaktan çıkarak, işletmelerin ticari faaliyetleriyle ilgili durumlarını finansal tablo kullanıcılarıyla gerçeğe uygun olarak paylaşacak bir kaynak oluşturacaktır.

Maddi Duran Varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla almış oldukları, bir yıldan daha uzun süre fayda sağlanacağı tahmin edilen ve amortisman tabii tutulan fiziki varlıklardır. İşletmeler açısından, finansal tablolarında yer alan maddi duran varlıklar önemlidir. Hizmet ve ticaret işletmelerinde, maddi duran varlık yatırımına pek gerek görülmesi de, alınmış olan varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri raporlama açısından önemlidir. Sanayi işletmeleri için ise duran varlık yatırımının yapılması, doğru muhasebeleştirilmesi ve raporlanması önem arz etmektedir. Duran varlıkların ve ilgili maliyet unsurlarının aktifleştirilmesi, duran varlıkların maliyetinin ilgili dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, finansal tabloların gerçek durumunu göstermesi açısından önemli bir rol oynamaktadır. Sanayi sektöründeki işletmelerde amortisman payları yalnızca dönem gideri olarak değil, üretimi gerçekleştiren mamullerin maliyet unsuru olarak da önemli bir yer tutmaktadır.

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından, Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi Karşılaştırılması konusunu incelediğimizde, işletmelerdeki tabloların güvenilir olması, yapılan işlemlerin doğru yansıtılması ve işletme sahiplerinin geleceğe yönelik planlar yaparken nasıl davranmaları gerektiğiyle ilgili yol gösterici olmaktadır. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından, maddi duran varlıklarla ilgili farklılıkları ve benzerlikleri açıklamalarla ve yapılan örnek uygulamalarla karşılaştırılarak ortaya koymak amacıyla, çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, maddi duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları açısından duran varlıkların kapsamı, tanımı, başlangıç maliyetleri, maliyet unsurları, maddi duran varlığın değerlendirme alternatifleri ve değerlendirme yöntemlerine ilişkin tanımlar ele alınmıştır. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları açısından amortisman uygulaması, TMS'ye göre amortisman tabii tutar ve amortisman dönemi, yararlı ömür kavramı, TMS'ye göre "Doğrusal, Azalan Bakiyeler, Üretim Miktarı" amortisman yöntemleri incelenmektedir.

İkinci bölümde, Vergi Usul Kanunu'na göre, maddi duran varlıkların tanımı, amortisman yöntemleri ve uygulamasında dönem sonu işlemleri incelenmiş ve örnek muhasebe kayıtlarıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, Vergi Usul Kanunu açısından amortisman uygulaması, mevcutlarda amortisman mevzuu ve amortisman ayırma yöntemleri; kıst amortisman, fevkalade amortisman, diğer amortisman yöntemleri bu başlık altında incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde, maddi duran varlıkların değerlemesinin, VUK ve TMS açısından amortisman hesaplama yöntemleri, amortisman uygulamalarının vergi etkisi, maddi duran varlıkların ölçülmesi, değerlendirilmesi gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemlerin örneklerle karşılaştırılması, aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir.

KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
FASB	: ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md.	: Madde
M. D. V.	: Maddi Duran Varlık
RG	: Resmi Gazete
TL	: Türk Lirası
TRFS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
V.d.	: Ve Diğerleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

BÖLÜM 1- MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

1.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Açısından Tanımı

Birinci bölümde, Maddi Duran Varlıkların muhasebe standartları açısından tanımı, maliyet unsurları, varlıkların ölçümlenmesi, değer düşüklüğü, amortisman yöntemleri, maliyet modelleri ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre kapsamı, tanımı, maliyet unsurları, yeniden değerlendirme konuları ele alınmaktadır.

“Maddi Duran Varlıklar; mal veya hizmet üretiminde kullanılmak üzere veya başkalarına kiraya verilmek için yahut idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir seneden daha fazla kullanılacağı varsayılan, fiziki kalemlerdir.”¹

“Dolayısıyla maddi duran varlıklar, işletmenin kendi üretiminde kullandığı makineleri kapsadığı gibi idari amaçlı kullanılan bir fotokopi makinesini veya bir başkasına kiraya verilen bir taşıt aracını da kapsamaktadır. Ancak kiraya verilen arsa veya gayrimenkuller, ‘yatırım amaçlı gayrimenkul’ olarak kabul edildiklerinde, bu standart kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmezler.”²

¹ Ahmet Kızıl, Cevdet Kızıl, İrem Keskin, Mehmet Maşuk Fidan, Türkiye Finansal ve Muhasebe Raporlama Standartları, Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme, Gazi Kitabevi, Ankara 2013 s.171

² Tuba Şavlı, “Uluslararası Türkiye Finansal Raporlama Standartları” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2014 s. 136

Maddi duran varlık, standardının tanımıyla ilgili olarak belirlenmiş koşulların sağlanmasında, duran varlık finansal tablolarda gösterilir. Varlık kalemi, işletmeye gelecekteki ekonomik faydaların aktarılması ve ilgili varlık kaleminin maliyetinin güvenilir bir durumda ölçümlenebilmesi gerekmektedir. İlk muhasebeleştirmede, maddi duran varlığın maliyet değeriyle güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi önem arz etmektedir.

1.1.1 Maddi Duran Varlığın Değerlemesi ile İlgili Kavramlar

- **Gerçeğe Uygun Değer**

Karşılıklı olarak istekli ve bilgili grupların pazarlık ortamında, varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesiyle ilgili olarak ortaya çıkan tutardır.

- **İşletmeye Özgü Değer**

İşletmede kullanılan varlık için, yararlı ömrünün bitiminde elde edilmesi beklenen ya da yükümlülüğün karşılanmasında, elden çıkarılması durumunda sağlanan nakdin bugünkü değerini ifade etmektedir.

- **Maliyet**

“Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 38 standardına göre maliyet; ‘bir varlığın elde edilmesi için veya inşa edilmesinde harcanan nakit ve nakit benzerlerinin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder’ şeklinde tanımlanmıştır.”³

- **Amortisman Tabi Tutar**

Bir varlığın maliyetinden ya da maliyeti oluşturan diğer tutarlardan, kalıntı değerinin indirilmesinden sonra bulunan tutarı ifade etmektedir.

³ Selim Yüksel Pazarçeviren, Atilla Saltukoğlu, Gencay Karakaya, “Dijital Medya Yatırımlarının TMS38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları, Ağustos 2015 Sayı: 4.

- **Değer Düşüklüğü Zararı**

Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

- **Defter Değeri**

Bir varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararı ve birikmiş amortisman tutarı düşürüldükten sonra, kalan değer finansal tablolara aktarılan tutarıdır.

- **Geri kazanılabilir Tutar**

Bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri, düşülmüş gerçeğe uygun değeriyle kullanım değerinden yüksek olanıdır.

- **Bir Varlığın Kalıntı Değeri**

“Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında, elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.”⁴ Maddi duran varlık kaleminin maliyetinin finansal tablolara aktarılması için, aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir.

- Varlığın maliyetinin doğru ve güvenilir şekilde belirlenmiş olması.
- İlgili kalemin gelecekteki faydalarının işletmeye aktarılmasının muhtemel olması

Genel olarak, bakım için gerekli olan yedek parça ve malzemeler stoklar grubunda izlenir ve kullanıldıkları zaman gelir tablosuna aktarılır. Yalnız, işletmenin bir dönemden daha fazla kullanmayı hedeflediği, işletme için önemli yedek parça ve malzemeler, duran varlık olarak değerlendirilir. Eğer, yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir duran varlık kalemiyle ilgili olarak kullanılıyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır.

Çevresel sebeplerden dolayı, duran varlık elde edilebilir. Maddi duran varlık kaleminden gelecekte elde edilmesi öngörülen ekonomik yarar artmasa da, diğer varlıkların mevcut olduğu işletmede ileride ekonomik fayda sağlaması gerekebilir. İşletme tarafından maddi duran varlıkların elde edilmeleri sonucunda ilişkili

⁴ Türkiye Muhasebe Standartları 16 Paragraf 6

varlıkların işletmeye ileride sağlayacakları ekonomik yararın, maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmemiş olmasında, ilişkili kalemlerin işletmeye ileride ekonomik fayda sağlayacağından, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Örneğin; işletmenin çevreye zarar vermemesi amacıyla, ürettiği kimyasal maddelerin saklanması için yeni kimyasal madde kullanım süreçleri belirlenebilir. Tesis düzenlemeleri olmadan, işletme kimyasal maddeleri üretip satamayacağından dolayı, bu kimyasal maddeler varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

	Borç	Alacak
297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR		
157 DİĞER STOKLAR		
157.04 Yedek parça ve malzemeler		

İşletmenin maddi duran varlıklarının günlük bakım onarım giderleri, maliyetlerini aktifleştiremez. Ancak, oluştukları dönemde gelir tablosuna aktarılır.

	Borç	Alacak
157 DİĞER STOKLAR		
151 YARI MAMUL ÜRETİM MALİYETİ		
Henüz tamamlanmamış üretim maliyetinin dönem sonunda ilgili stok hesabına devri.		

Maddi duran varlık kalemiyle ilgili günlük bakım maliyetleri, işçilik, küçük parça ve sarf malzeme maliyetlerini içermektedir. Maddi duran varlık için yapılan harcamalar “bakım ve onarım” olarak tanımlanır.

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.05 MDV tamir bakım maliyetleri 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR		

Bazı maddi duran varlıkların düzenli periyotlarla bakımı yapılarak, bazı parçalarının değişmesi gerekebilir. “Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, nelerin duran varlık kalemini oluşturduğu TMS-16’da öngörülmemiştir. Onun yerine, muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerektiği vurgulanmıştır.”⁵

“16 nolu Türkiye Muhasebe Standartların da yer alan muhasebeleştirme kapsamında, işletmenin yapmış olduğu, yenilemeye yönelik varlıkların maliyeti belirlendiği zaman, ilgili varlığın defter değerine eklenerek kayıtlara alınmaktadır. Yenilenen varlıkların defter değeri, TMS 16 standardında mali durum tablosu dışı bırakılmaya dair hükümleri kapsamında, mali durum tablo dışı bırakılmaktadır.

	Borç	Alacak
254 TAŞITLAR 254.03 Yenileme Maliyetleri 191 İNDİRİLECEK KDV 326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN 157 DİĞER STOKLAR		

⁵ www.archive.ismmmo.org.tr.

Maddi duran varlık kullanımıyla ilgili parçaların yenilenip yenilenmediğine bakılmadan, arıza kontrollerinin düzenli olarak yapılması. Muhasebeleştirme kriterinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti, yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.”⁶

1.2 Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Alternatifleri

Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen, duran varlık maliyetine etki eden unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Maddi duran varlık maliyetiyle ilgili kalemler, varlığın taşınması, sökülmesi varlığın yerleştirileceği alanın yapılmasına ilişkin tahmini maliyettir.
- İskonto ve indirimler çıkartıldıktan sonra, iade edilmeyen alış ve ithalat vergileri dahil, alış fiyatıdır.
- İşletme tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesi için, varlığın yerleştirileceği yerin restorasyonuna ilişkin maliyetlerdir.

“İlgili varlığa doğrudan yüklenecek maliyetler aşağıdaki gibidir:

- İlk teslimata ilişkin maliyetler.
- Montaj ve kurulum maliyetleri.
- TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardında yapılan açıklamalar, maddi duran varlık kaleminin doğrudan inşaatıyla ya da elde edilmesiyle ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetlerdir.
- Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- Mesleki ücretler.
- İlgili varlığın istenen şekilde çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesi için oluşan test-deneme maliyetlerinden, varlığın gerekli yer ve durumunun oluşturulması, örnek üretimden sonra, satışından elde edilen net hasılat düşürüldükten sonra kalan tutar. Örnek olarak, teçhizatın deneme aşamasında üretilen numuneleri gibi.”

⁶ Türkiye Muhasebe Standartları 16, Paragraf 14

Maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmeyen maliyetleri aşağıda yer almaktadır:

- Üretimi yapılacak mamule herhangi bir talebin gelmemesi durumunda katlanılan maliyetlerdir.
- İşletme faaliyetlerinin bir kısmının ya da tamamının yeniden yerleşimi ya da yeniden organizasyonu için yapılan harcamalar.
- İşletmenin amaçlarına uygun faaliyet gösterebilir olması, henüz kullanıma alınmamış ya da kapasitesinin altında çalışan kalemler ve katlanılan maliyet, defter değerine dahil edilemeyen maliyetler.

“Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına eşdeğer tutardır. Ödeme vadesi erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’ten izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde, defter değerinde, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.”⁷

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR Vadeli olarak maddi duran varlık alınması		
346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 673 VADE FARKI GİDERLERİ 102 BANKALAR 349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ Borç ödendiğinde işlemiş olan faizin gider hesabına aktarılması		

⁷Ahmet Kızıl, vd., a.g.e., s.174

Maddi duran varlıkla ilgili takas işleminin maliyet unsurları aşağıdaki gibidir. Tek ya da daha fazlası mevcut olmadığı durumda, gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

- Takas kapsamının, ticari işle ilgili olmaması,
- Elde edilen ya da elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde, güvenilebilir olarak tespit edilememesi.

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 253.05 Yeni makine 191 İNDİRİLECEK KDV 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 253.01 Eski makine 646 DURAN VARLIK SATIŞ KÂRLARI 391 HESAPLANAN KDV Gerçeğe uygun değerle takas yapılması		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 253.05 Yeni makine 191 İNDİRİLECEK KDV 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 253.01 Eski makine 391 HESAPLANAN KDV Eski makinenin defter değeri ile takas yapılması		

Elden çıkarılan veya elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi doğru olarak tespit ediliyorsa, varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmemesi gibi bir durum olmadığında, varlığın maliyeti, elden çıkarılanın gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardına göre, kiracı tarafından, finansal kiralama işlemi kapsamında elde bulunan maddi duran varlığın maliyeti, bu standart gereğince belirlenmektedir.

1.2.1 Maddi Duran Varlıkların Değerleme Yöntemleri

Bu başlık altında, Maddi Duran Varlıklar (TMS 16), Yatırım Amaçlı (G.Menkuller) Maddi Duran Varlıklar (TMS 40), Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5), Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36), Yerel Finansal Raporlama Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklar incelenmiştir.

1.2.1.1 Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)

Maddi duran varlıklar, özellikle üretim işletmeleri başta olmak üzere birçok işletme için önemli bir hesap kalemidir. Bilançoda önemli bir yer tutması sebebiyle, finansal raporlama açısından dikkat edilmesi gereken kapsamlı düzenlemeler de bulunmaktadır.

“Türkiye Muhasebe Standartları’nın hedefi, Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralları belirlemektir. Standardın özünde, varlıkların muhasebeleştirilmesi, varlıkların defter değerlerinin belirlenmesi ve amortisman ayırma yer almaktadır. Farklı bir uluslararası standart aksini belirtmedikçe, söz konusu standart, tüm maddi duran varlıklar için geçerlidir.”⁸

⁸ İhsan Yıldız Tekin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2010 Cilt:24, Sayı:4 s.263

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’nda, maddi duran varlıklar, aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.”⁹

Mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, “başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar, işletmenin kendi üretiminde kullandığı makineleri kapsadığı gibi, idari amaçlı kullanılan fotokopi makinesini veya bir başkasına kiraya verilen taşıt aracını da kapsamaktadır. Ancak, kiraya verilen arsa ya da bina gibi gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edildiklerinden, bu standart kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmezler.” Maddi duran varlık olarak belirlenmiş bir kalem, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda, varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- Gelecekte, bu kalemlerle ilgili ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Maddi duran varlıkların ilk kayda alınışı maliyet değeriyle olduğu için, söz konusu varlığın maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi önem taşımaktadır. Gelecekte fayda sağlanmasının beklenmediği bir kalem ise işletme için varlık niteliğini taşımayacaktır.

Maddi Duran Varlıklar

Maddi Duran Varlıklar	Finansal Tablolara Yansıtılabilirliği
<ul style="list-style-type: none">▪ Mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak,▪ Başkalarına kiraya verilmek,▪ İdari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.	<ul style="list-style-type: none">▪ Gelecekte bu kalemlerle ilgili ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,▪ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekir.

⁹ Türkiye Muhasebe Standartları 16, Paragraf 6

i) Maddi Duran Varlıkların İlk Kayda Alınması

Maddi duran varlıklar yukarıda sayılan TMS 16'daki kriterleri karşıladığı durumda, maliyet değeriyle kayda alınır.

Maddi Duran Varlıkların maliyetini oluşturan unsurlar aşağıda belirtilmektedir:

- İşletmenin ilgili kalemi elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanım sonucunda katlandığı yükümlülüktür.
- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma bedelidir.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyettir.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyettir.

“Maddi Duran Varlıklarla doğrudan ilişkili maliyetler:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle ya da inşaatıyla ilgili, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- Montaj ve kurulum maliyetleri,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar
- Mesleki ücretler.”

Maddi Duran Varlıklarla ilişkilendirilmeyen maliyetler:

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

ii) Maddi Duran Varlık Satın Alma Maliyeti

Peşin satın almalarda, satın alma maliyetinin en temel unsuru işleme ilişkin fatura bedelidir. Ancak vadeli satın almalarda fatura bedelinin içindeki vade farkının ayrılması gerekmektedir. Ancak vade farkının önemsiz olduğu durumlarda bu ayrıştırma ihmal edilebilir. Örneğin bir hafta veya 10 günlük bir vadeyle satın alma yapılmışsa, bunu ticari teamüller çerçevesinde peşin kabul etmek mümkün olabilir. Ancak buna bir gün sınırı getirmek de mümkün değildir. Satın alma fiyatı içindeki vade farkı tutarının önemli olup olmadığına karar verirken, hem tutarı, hem vade süresini, hem de içinde bulunulan ekonomideki faiz oranlarını ve sektör şartlarını dikkate almak gerekir.

Maddi Duran Varlıkların Maliyeti

Satın Alma Maliyeti Satın alma fiyatı, (-) İndirimler ve ticari iskontolar, İthalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri, Diğer Maliyetler Sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanı yenilemeye ilişkin tahmini maliyet	Varlıkları kullanıma hazır hale getirmek için yapılan maliyetler, Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, Teslimata ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri, Kurulum ve montaj maliyetleri, Edinim veya inşasıyla doğrudan ilgili personel maliyetleri, Mesleki ücretler (mimarlık, mühendislik vb.), Test maliyetleri.
---	--

Satın alma bedeli hesaplanırken, alınan ticari iskontolar ve indirimler düşülerek, net satın alma fiyatı üzerinden hesap yapılır. Satın alma kapsamında işletmelerin katlanmak zorunda oldukları bazı vergiler olabilir. Bunlar, Katma Değer Vergisi'nde olduğu gibi indirim veya iadesi mümkün vergiler ise maliyet olarak kabul edilmez. Ancak ithalat vergileri gibi iadesi olmayan vergiler, varlığın maliyetine dahil edilir.

iii) Varlığın Kullanıma Hazır Hale Getirmek için Yapılan Maliyetler

Satın alınan maddi duran varlığın kullanılacağı yere getirilmesi için yapılan nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri, varlığın maliyeti olarak kabul edilir. Satın alınan maddi duran varlığın personel giderleri, mühendis ve mimar gibi uzmanlara yapılan ödemeler, varlığın maliyetini oluşturur. Çalışanların eğitim masrafları buna dahil değildir, gidere kaydedilir. Kurulum ve montaj için, maddi duran varlıkların istenilen şekilde çalışmasını tespit etmek için test üretimi yapılabilir. Yapılan bu testle ilgili maliyet, varlığın maliyetine dahil edilir.

iv) Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümü

Maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile ölçülür. “TMS 16, Paragraf 15. maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonra tekrar ölçümlenmelerinde;¹⁰ maliyet modelinde bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeriyle gösterilir.”¹¹ “Yeniden değerlemeler, raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.”¹²

Maliyet değeriyle kayıtlara alınan maddi duran varlıklar, sonraki dönemlerde iki şekilde değerlendirilir:

- **Maliyet Modeli:** “Finansal tablolara, maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı düşülmüş tutar ile yansıtılması.”
- **Yeniden Değerleme Modeli:** “Finansal tablolarda, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, bu değer üzerinden ayrılmış birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı düşülmüş tutar ile yansıtılması.”

¹⁰ Çiğdem Şen, “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm, Temmuz- Ağustos 2011 s.137.

¹¹ Türkiye Muhasebe Standartları 16, Paragraf 30

¹² Ahmet Arslan, “IPSAS’a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” Vergi Sorunları, Mayıs 2013, Sayı:296 s.73

“Uygulamalarda maliyet modeli kullanıldığı görülmektedir. Ancak, arsa ve binalar gibi taşınmazlar için yeniden değerlendirme modelini, işletmelerde kullanmaktadır.

Yeniden değerlendirme modelinin seçildiği durumlarda, seçilen maddi duran varlık grubunun tamamı için uygulanması gerekir. TMS 16’da maddi duran varlık gruplarına aşağıdaki başlıklar örnek olarak verilmiştir.”¹³

- Arsa
- Arsa ve Binalar
- Gemiler
- Uçaklar
- Makineler
- Motorlu Taşıtlar
- Mobilya ve Demirbaşlar
- Ofis Gereçleri

Yeniden değerlendirme modeli çerçevesinde değerlendirilen maddi duran varlık grubu, arsa ve binalardır. Bir işletme yeniden değerlendirme modelini seçerse, tüm taşınmazlara uygulamak zorundadır.

Yeniden değerlendirme modelinin, uzman ve bağımsız kişiler tarafından yapılması gerekmektedir. Uygulamada, bazı durumlarda uzmanın bağımsız olması gerekmeyebilir. Yeniden değerlendirme modelini bilanço dönemlerinde yapmak şart değildir. 3 ya da 5 yıl arasında yapılabilir.

“Finansal tablolarda, UFRS’nin İlke Bazlı standartları, konuya ilişkin ilkeler ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil ekonomik özünü yansıtmasını temel almaktadır.”¹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları 16, maliyet ya da gerçeğe uygun değer kullanılması seçimini işletmelere bırakmıştır. Bu durum her ne kadar karşılaştırma açısından zor olsa da, maliyetin bir işletmenin finansal durumunu her zaman doğru olarak yansıtmayacağı gerçeğinin göz ardı edilemeyeceğini göstermektedir.

¹³ Türkiye Muhasebe Standartları 16, Paragraf 37

¹⁴ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) Genel Bakış” Mali Çözüm, Ocak-Şubat- Mart 2006, Sayı:74 s.30

v) Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

Maddi duran varlıklar “bir dönemden fazla kullanımı öngörülen” fiziksel varlıklar olarak tanımlanır. Kullanıldığı süre içinde fayda sağlayan maddi duran varlık, yıpranmaktadır. Bu yıpranma payını finansal tablolara yansıtmak üzere, amortisman yöntemlerinden yararlanır. Amortisman sayesinde, varlığın faydalı ömrü boyunca işletmeye maliyeti, gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

vi) Maddi Duran Varlıkların Faydalı Ömrü

Amortismanın hesaplanabilmesi için, öncelikle varlığın faydalı ömrünün tespit edilmesi gerekir. Tüm işletmeler açısından ortak bir faydalı ömür belirlemek mümkün değildir. Varlığın kullanım şekli her işletme için farklı olabilir. Ayrıca varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen farklı olabilir. Varlığın faydalı ömrünün yanı sıra kalıntı değerinin de tespit edilmesi gerekir. Kalıntı değer, varlık faydalı ömrünü tamamladığında elden çıkarılması durumunda, geri kazanılması beklenen değerdir. Genellikle bu değer amortisman hesaplamalarında “sıfır” kabul edilir. Fakat, varlığın faydalı ömrünün ekonomik ömründen kısa olması durumunda, kalıntı değer belirlenip amortisman hesaplamasına dahil edilir.

vii) Amortisman Yöntemi

Kullanılacak amortisman yönteminin, varlıktan elde edilecek faydaya eşdeğer, amortisman tabi tutarı gerçeğe uygun yansıtacak şekilde seçilmesi gerekir. TMS 16’ya göre kullanılacak 3 amortisman yöntemi vardır:

- **Doğrusal (Normal) Amortisman**

Varlığın amortisman tabi değeri, varlığın faydalı ömrüne eşit olarak dağıtılır. Faydalı ömür değişmediği sürece, her döneme yansıtacak amortisman oranı aynı olacaktır.

- **Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman)**

Kullanılacak amortisman oranı normal amortisman yönteminde kullanılan değer iki katı olacaktır. Amortisman hesaplaması varlığın net değeri üzerinden yapıldığı için, her dönem ayrılan amortisman bir önceki döneme göre azalır.

▪ **Üretim Miktarına Göre Amortisman**

Varlığın faydalı ömrü, üretime bağlı birimler tarafından belirlenir. Bir makinenin ömrü, çalışması beklenen saat ya da üretim adedi olarak düşünülebilir. Kısacası hesaplanacak amortisman, varlığın doğrudan kullanımıyla ilgilidir.

Türkiye uygulamalarında, vergi kanunlarının üretim miktarına göre amortisman ayrılmasını kabul etmemesi nedeniyle, normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemleri kullanılır. Normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinde, işletme belirli bir dönemde varlığın kullanılmadığını öne sürerek amortisman hesaplamasından kaçamaz. Fakat işletme üretim miktarı yöntemini seçmişse, üretim yapılmayan dönemlerde amortisman giderini finansal tablolara yansıtmaz.

▪ **Kıst Amortisman**

Amortisman değerinin varlığın faydalı ömründe elde edilen faydaya eşdeğer olabilmesi için, hesaplamaların kıst usulüne göre yapılması gerekir. TFRS uygulamalarında kıst hesaplaması aylık olarak yapılmaktadır.

Maddi duran varlığın satın alındığı tarihte, faydalı ömrüne ilişkin tahminde bulunulmakta ve bu tahmin üzerinde hesaplama yapılmaktadır. Ancak değişen fiziksel, teknolojik vs koşullar, varlığın faydalı ömrüne ilişkin tahminleri değiştirebilir.

▪ **Kalıntı Değer**

Maddi duran varlıkların kalıntı değerleri, amortisman hesaplamalarında sıfır olarak kabul edilir. Fakat kalıntı değer önemli bir tutarsa, amortisman hesaplamasına dahil edilmelidir.

viii) Yeniden Değerleme Modelinde Amortisman Hesabı

Maddi duran varlıkların amortisman değeri yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden belirlenir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın, ekonomik bir maddi duran varlığın faydalı ömrü tamamladığında, net değeri sıfır olduğunda veya elden çıkarıldığında, öz kaynakların altında muhasebeleştirilmiş olan değer, birikmiş kârlara transfer edilebilir. Böylece varlık faydalı ömrünü tamamladığında, değer artışı da sıfırlanmış olur.

1.2.1.2 Yatırım Amaçlı (Gayrimenkuller) Maddi Duran Varlıklar (TMS 40)

İşletmenin mal veya hizmet üretimi için veya idari amaçla kendi kullanımında olan arsa ve binaların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında; inşa edip satmak amacıyla sahip olduğu gayrimenkuller, “TMS 2 stoklar kapsamında değerlendirilmekte ve finansal tablolarda bu şekilde sunulmaktadır. Ancak, işletmenin kira geliri, değer artış kazancı veya her ikisini birden elde etmek amacıyla elinde bulundurduğu gayrimenkuller (arsa, bina, binanın bir kısmı veya her ikisi birlikte) TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında değerlendirilmekte ve finansal tablolarda bu başlık altında ayrı raporlanmaktadır.

İşletme söz konusu gayrimenkullerin hukuki sahibi olabilir veya finansal kiralama yoluyla kiracı sıfatıyla ekonomik sahibi olabilir. İşletmenin, faaliyet kiralaması çerçevesinde elinde bulundurduğu hakkı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırması, kiralamaya konu varlığın yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi şartıyla mümkündür. Ayrıca, bu alternatifi kullanarak faaliyet kiralaması yoluyla edinilen hak, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıyorsa, işletme bütün yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle yansıtmak zorundadır. TMS 40’ta, yatırım amaçlı gayrimenkuller aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.”¹⁵

- “Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (İşletme, araziyi sahibi tarafından gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise söz konusu arazinin değer artışı kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.).
- İşletmenin sahip olduğu veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

¹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları 40, Paragraf 8

Aşağıdakiler ise yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmeyecek olan varlıklara örnek olarak sayılmıştır.”¹⁶

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan, satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan (TMS 2 Stoklar kapsamında), örneğin, sadece yakın gelecekte elden çıkarılmak ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında).
- Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak veya geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dâhil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında).
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller.

Bazı durumlarda binaların bir kısmı işletmenin kendi kullanımında, bir kısmı ise kiraya verilmiş olabilir. Eğer bu bölümler birbirinden bağımsız olarak satılabilir konumda ise ayrıştırılarak, bir kısmı maddi duran varlık, bir kısmı da yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır. Ancak, bağımsız olarak satılabilmesi mümkün değilse, önemsiz olan bölüm ihmal edilir.

İşletme, elinde bulundurduğu bir arsayı gelecekte nasıl değerlendireceğine henüz karar vermemiş olabilir. Arsa üzerine kendi kullanımı için bir bina inşa etmek alternatiflerden birisi iken, değer artışından faydalanarak satıp nakde çevirmek veya üzerine yapılacak binayı kiraya vererek değerlendirmek, diğer alternatifler olabilir. Bu gibi durumlarda işletme, söz konusu arsayı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirir. İleride kendi kullanımı için bir karar alırsa, o zaman arsa maddi duran varlıklara sınıflandırılacaktır.

¹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları 40, Paragraf 9

i) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Kayda Alınması

“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolara varlık olarak yansıtılabilmesi için, aşağıdaki iki şartın yerine getirilmiş olması gerekir.”¹⁷

- Gelecekte, gayrimenkulle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

“Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk olarak maliyet bedelleriyle kayda alınır. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti, satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur.

Maddi duran varlıklar kapsamında bir arsa veya bina için maliyete dâhil edilecek kalemler, yatırım amaçlı gayrimenkuller için de geçerlidir. Aynı şekilde, maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmeyecek harcamalar, yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetine de dahil edilmez. Vadeli satın almalarda maliyet, peşin satın alma fiyatıdır.

TMS 40, aşağıdaki harcamaların yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetine dahil edilemeyeceğini açıkça belirtmektedir.”¹⁸

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk / kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda atık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

¹⁷ Türkiye Muhasebe Standartları 40, Paragraf 16

¹⁸ Türkiye Muhasebe Standartları 40, Paragraf 23

ii) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Dönemlerde Ölçümü

İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki dönemlerde ölçümü (ilk kayda alındıktan sonraki değerlendirme) için maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini seçebilir.

- **Maliyet Değeri**, “Yatırım amaçlı gayrimenkuller, maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı düşülerek gösterilir.”
- **Gerçeğe Uygun Değeri**, “Yatırım amaçlı gayrimenkuller, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleriyle gösterilir.”

İşletme, seçtiği yöntemi tutarlı bir şekilde tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulamak durumundadır. Ancak, işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırdığı, faaliyet kiralamasından kaynaklanan bir takım hakları olması durumunda, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi zorunludur. Maliyet değerinin tercih edilmesi durumunda, amortisman hesaplamaları ve değer düşüklüğü hesaplamaları açısından maddi duran varlık olarak sınıflandırılan gayrimenkullerden farklı bir husus bulunmamaktadır.

Gerçeğe uygun değer tercih edilmesi durumunda ise maddi duran varlıklardan üç önemli farklılık bulunmaktadır, Bu farklar aşağıda belirtilmektedir:

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değer hesaplamasının, her bilanço döneminde yapılması gerekmektedir.
- Gerçeğe uygun değer hesaplamaları her dönem tekrarladığı için, amortisman hesaplamasına ihtiyaç kalmamaktadır.
- Gerçeğe uygun değer farkları, kazanç veya kayıp olarak doğrudan gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir.

Bu standart; gerçeğe uygun değer hesaplamalarının, konusunda yetkin ve mesleki tecrübeye sahip, ilgili gayrimenkul konusunda güncel bilgisi bulunan bağımsız bir uzman tarafından yapılmasını tavsiye etmekle birlikte, bağımsız olmasını zorunlu tutmaz. Ancak işletmelerin çok azında gayrimenkul uzmanı bulunduğundan, uygulamada bu gerçeğe uygun değer çalışmaları genellikle bağımsız gayrimenkul değerlendirme uzmanları tarafından yapılmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul, inşaat safhasında da gerçeğe uygun değerle değerlendirilebilir. Ancak temel prensip, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, inşaat safhasında yapılmakta olan yatırımlar TMS 16 kapsamında maliyet bedeliyle değerlendirilir ve yatırım tamamlanınca veya gerçeğe uygun değer tespiti güvenilir bir şekilde yapılabildiğinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet değerleriyle yansıtıldığı durumlarda, gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Aynı şekilde, gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet değerlerinin de dipnotlarda açıklanması istenmektedir.

iii) Transferler

Bir binanın, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi duran varlık olarak sınıflandırılması, tamamıyla işletme yönetiminin binayı kullanım şekline bağlıdır. Dolayısıyla, maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkuller, hatta stoklar arasında faydalanma niyetine bağlı olarak sınıflandırmalar yapılabilir. Varlıkların maliyet değerleriyle değerlendirildiği durumlarda, sınıflandırmalar kayıtlı değerleriyle kolaylıkla yapılır.

Örnek:

Gerçeğe Uygun Değer (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)

G.A. İşletmesi, 400.000.- TL'ye kiraya verilmek üzere bir ofis satın almıştır. Yatırım amacıyla almış olduğu gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle değerlemektedir. 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla, sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkulleri için değerlendirme çalışması yaptırmış, gerçeğe uygun değerinin 425.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün, bilanço tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme çalışmasına uygun olarak gerçeğe uygun değerlendirilmesi ve aradaki farkın gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

Gayrimenkulün Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenmesi

31.12.2015

	Borç	Alacak
240 YATIRIM AMAÇLI G.MENKULLER	25.000 TL	
550 M. D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		25.000 TL

Gerçeğe uygun değerle değerlendirme yapıldığında veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanıldığında, gayrimenkulün hangi bedel ile sınıflandırılacağı ve değer farkının nasıl muhasebeleştirileceği hususları önem kazanmaktadır.

Bu durumu, aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.¹⁹

- Gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlık veya stoklara transfer – transfer tarihindeki gerçeğe uygun değer varsayılan maliyet kabul edilir.
- Maddi duran varlıklardan gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer – transfer tarihindeki gerçeğe uygun değer farkı, yeniden değerlendirme değer artışı olarak öz kaynakların altında muhasebeleştirilir.
- Stoklardan gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer – transfer tarihindeki gerçeğe uygun değer farkı, gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

¹⁹ Türkiye Muhasebe Standartları 40, Paragraf 57

Transfer (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)

G.A. işletmesi, kendi kullandığı yönetim binasını boşaltarak kiralamaya karar vermiştir. Bina, kayıtlarında 900.000 TL maliyet; 150.000 TL birikmiş amortisman, net 750.000 TL olarak yer almaktadır. İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulleri için muhasebe politikası, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla söz konusu bina için yaptırılan değerlendirme çalışması sonucunda, binanın gerçeğe uygun değeri 1.000.000 TL olarak belirlenmiştir. 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla söz konusu bina için yaptırılan değerlendirme çalışması sonucunda ise binanın gerçeğe uygun değeri 1.100.000 TL olarak belirlenmiştir.

31 Aralık 2014

Brüt Maliyet	900.000
Birikmiş Amortisman	(150.000)
Net Defter Değeri	750.000
Gerçeğe Uygun Değer	1.000.000
Gerçeğe Uygun Değer Farkı	250.000

İşletmenin öncelikle gerçeğe uygun değer düzeltmesini yaparak, gerçeğe uygun değer farkını öz kaynakların altında, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artışı olarak göstermesi gerekir. Daha sonra, gerçeğe uygun değeriyle bina, maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere sınıflandırılır.

Binanın Yeniden Değerlenmesi

31.12.2014

	Borç	Alacak
252 BİNALAR	100.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	150.000 TL	
550 M. D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		250.000 TL

Binanın Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırılması

	Borç	Alacak
240 YATIRIM AMAÇLI G.MENKULLER	1.000.000 TL	
252 BİNALAR		1.000.000 TL

31 Aralık 2015

Defter Değeri	1.000.000
Gerçeğe Uygun Değer	1.100.000
Gerçeğe Uygun Değer Farkı	100.000

Binanın, yatırım amaçlı gayrimenkullere sınıflandırıldıktan sonra, her bilanço döneminde gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirilmesi ve aradaki gerçeğe uygun değer farkının gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin (Binanın) Yeniden Değerlenmesi

31.12.2015

	Borç	Alacak
240 YATIRIM AMAÇLI G.MENKULLER	100.000 TL	
550 M. D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		100.000 TL

1.2.1.3 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5)

Bir varlığa yapılan yatırımın geri kazanılmasının iki yolu vardır; varlığı kullanarak fayda sağlamak veya satarak yatırılan tutarı satış hasılatı olarak geri almak. Varlığın defter değerinin kullanımından ziyade satış yoluyla geri kazanılacak olması durumunda, TFRS 5, Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardında tanımlandığı üzere, söz konusu varlığı “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık” olarak sınıflandırılması gerekir.

i) Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grupları, bilançoda ayrı bir satırda gösterilir. Aynı şekilde bu varlıklarla ilgili borçlar varsa, bu borçlar da bilançoda ayrı olarak gösterilir. Varlık ve borçların netleştirilerek gösterilmesi mümkün değildir. Ancak bu sınıflandırmanın yapılması, varlığın hemen satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksekliğine bağlıdır.

Satış olasılığının yüksek olması ise standartta, varlığın satışına ilişkin bir planın yapılmış olması, alıcıların tespiti, satış planının tamamlanmasına yönelik aktif bir programın başlatılmış olması, varlığın piyasa değerine uygun bir fiyat ile aktif pazarlanıyor olması şeklinde tanımlanmıştır. “(TFRS 5) Duran varlık satış amaçlı olarak sınıflandırıldığı takdirde, amortisman hesaplanmasına son verilir. Satış amaçlı elde tutulan duran varlık, defter değeriyle satış maliyetleri, düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olanı ile ölçülür.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar:

- Varlık hemen satılabilecek durumdadır.
- Satış olasılığı yüksektir.
- Varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmıştır.
- Alıcıların tespiti yapılmış, satış planının tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmıştır.
- Varlık piyasa değerine uygun bir fiyat ile aktif olarak pazarlanmaktadır.

Ortaklara dağıtılmak üzere ayrılan duran varlıklar, yine bu kapsamda değerlendirilerek, bilançoda sınıflandırılması gereken duran varlıklardır. Bu durumda değerlendirilerek, defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile yapılır. Satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir duran varlığın sınıflandırma tarihinden itibaren bir yıl içinde satılması beklenir. Ancak bazen satış işlemi bir yıl içinde tamamlanmamış olabilir. Gecikmenin işletmenin kontrolü dışında meydana gelmiş olması ve satış planının devamına ilişkin yeterli kanıt bulunması halinde, söz konusu varlığın satış amaçlı olarak gösterilmesine devam edilir.” TFRS 5 Ek B’de, bu duruma neden olan koşullar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- Varlığın satışına ilişkin süreyi uzatacak ilave koşulların ortaya çıkması beklenmektedir, ancak buna ilişkin olarak kesin bir alış taahhüdü olmadan işlem yapılmamaktadır. Kesin alış taahhüdünün bir yıllık süre içinde elde edilmesi yüksek ihtimaldir.
- Kesin bir alış taahhüdü elde edilmiş, ancak alıcının öne sürdüğü ilave koşullar süreyi beklenmedik şekilde uzatmıştır. Bu koşulların yerine getirilmesi için gerekli çalışmalara başlanmış ve çözümlenmesi beklenmektedir.
- Bir yıllık süre içinde öngörülmeleyen koşullar ortaya çıkmış ve varlık satılamamıştır. Ancak, işletme bu beklenmedik koşullar karşısında gerekli tedbirleri almış ve varlık koşullardaki değişikliklere uygun şekilde aktif olarak pazarlanmaktadır.

Ancak, artık satış amaçlı elde tutulan duran varlığın tanımını karşılamayan varlıkların tekrar ilgili bilanço hesabına sınıflandırılması gerekir. Bu sınıflandırma yapılırken, varlığın sınıflandırma yapılmadan önceki defter değeriyle, ayrılması gereken amortisman ve itfa payları da dikkate alınarak, geri kazanılabilir değeri karşılaştırılır ve düşük olanıyla değerlendirilir. Geçici süre kullanımında çekilecek olan duran varlıklar, satış amaçlı olarak sınıflandırılmaz. Ancak bu varlıklar durdurulan faaliyetler kapsamında değerlendirilen bir faaliyete ilişkin oldukları takdirde, bilançoda satış amaçlı olarak yansıtılabilir.

TMS 39 veya TFRS 9 kapsamındaki finansal varlıklar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kapsamında değerlendirilemez. Ancak satın alındığında bir yıl içinde elden çıkarılması beklenen bağlı ortaklık, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülükleri bilançoda ayrı satırlarda yansıtılır.

ii) Durdurulan Faaliyetler

Standartta durdurulan faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan ya da satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı olarak tanımlanmıştır.

- Ayrı bir ana işkolunu faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,
- Ayrı bir ana işkolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır,
- Sadece yeniden satış amacıyla elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

Durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan vergi sonrası kâr ve zararın (kapsamlı) gelir tablosunda ayrı bir satırda gösterilmesi gerekir. Dipnotlarda ise bu tutarı oluşturan kalemlere ilişkin ayrıntılı bilgi verilir. Aynı şekilde, nakit akış tablosunda, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının önemli olması durumunda da ayrı gösterilmesi gerekir.

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 durdurulur. Standardın sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır.

TMS 16, defter değerinin dönem başı ve sonundaki mutabakatını zorunlu kılmıştır. Mutabakatta, maddi duran varlık girişleri, TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler, işletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler, değerlemelerden doğan artış ve azalışlar, diğer muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve amortisman tutarları ayrı ayrı gösterilmelidir. Mutabakatın yanı sıra, benimsenen amortisman yöntemleri ile tahmin edilen yararlı

ömürlerin veya amortisman oranlarının da açıklanması gerekmektedir. Eğer yeniden değerlendirme modeli seçildiyse, en son yeniden değerlemenin ne zaman yapıldığına, yeniden değerlemenin bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılıp yapılmadığına, değerlemedeki önemli varsayımlara ve yeniden değerlemenin hangi temele dayandırıldığına (örneğin aktif piyasa verilerine dayalı olması) ilişkin bilgiler de yer almalıdır.

“Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar, bu standart kapsamında ele alınmaktadır. Diğer standartların açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar veya varlık grupları için geçerlilik arz etmez.

- İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermektedir.
- Bu açıklamalar, elden çıkarılacak varlık grubunda yer almakla birlikte, ölçüm hükümleri açısından TFRS 5 kapsamında bulunmayan varlık ve borçların ölçümüne ilişkin olup, finansal tablolarda yer verilen diğer dipnotlarda bu tür bir açıklama bulunmamaktadır.”

Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların ölçümü:

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer. Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde zamanın geçmesinden kaynaklanan artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir.

1.2.1.4 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında maddi duran varlığın değer düşüklüğünün belirlenmesinde, bu standart hükümleri uygulanmaktadır. Değer düşüklüğü, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutardan yüksek olduğunda oluşmaktadır.

Örneğin, 10.000 TL defter değerindeki bir taşıtın, aracın yeni modelinin çıkması sonucu satıştan geri kazanılabilecek tutarının 7.000 TL'ye inmesi durumunda, bir değer düşüklüğü oluşacaktır. TMS 36 standardına göre, işletmeye ait varlığın geri kazanılabilir tutarının, defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, değer düşüklüğü zararının ne zaman kayda alınacağını veya iptal edileceğini belirlemektedir.

TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının amacı; varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir defter değeri ile izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

TMS 36'ya göre, bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla izlenmektedir. Bu durumda varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Standartta göre bu durumda, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekir. Bunların yanı sıra işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, işletme dışı ve içi bilgi kaynaklarını kullanması ve bunları gözden geçirmesi gerekmektedir.

İşletme içi bilgi kaynakları:

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden

yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.
- Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalış gider olarak mali tablolara alınır. Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce 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.”

İşletme dışı bilgi kaynakları:

- Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

1.2.1.5 Yerel Finansal Raporlama Standartlarına göre Maddi Duran Varlıklar

Bu bölümde, maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır.

i) Yerel Finansal Raporlama Standardı'nın Kapsamı ve İlk Kayda Alınması

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan, birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları, bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.

Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılmaktadır.

Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle değeri. "Satın alma yoluyla elde edilen maddi duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır.

Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dahil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- Nakliye ve montaj giderleri
- Gümrük vergileri.
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb giderler.
- Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi resim ve harçlar.

- Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.

- Varlığın elde edilmesinde, inşasında ya da üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle, bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dahil finansman giderleri.

- Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.

- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.

- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri (Ancak bu aşamada, üretilen ürünlerden elde edilen hasılat maliyetlerden indirilir.).

Bir maddi duran varlığın maliyeti, ilk kayda alma tarihi itibarıyla ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülür. Bununla birlikte, bir veya birden fazla maddi duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemlerle takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir.”

ii) Yerel Finansal Raporlama Standardına göre Sonraki Ölçüm

Maddi duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilir. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan normal bakım ve onarım giderleri, varlığın maliyetine dahil edilmez.

İlk muhasebeleştirilmeden sonraki ölçümlerde, bir maddi duran varlık sınıfının tamamı yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilebilir. Bu durumda, yeniden değerlendirilmiş tutar, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.

Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması halinde, bu artış finansal durum tablosunda öz kaynaklarda “yeniden değerlendirme yedeği” kaleminin içerisinde gösterilir. Ancak, bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadar olan kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda, aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

iii) Yerel Finansal Raporlama Standardına göre Değer Düşüklüğü

Her raporlama tarihinde, maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığını ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğini belirlemek için, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü”nde belirtilen hükümler uygulanır.

Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

1.3 Amortisman

Bilançoda yer alan maddi duran varlık grubu, işletmelerde özel bir öneme sahiptir. Sanayi ve ticaret işletmelerinde farklı nitelikte duran varlık yatırımları yapılmaktadır. Sanayi işletmelerinde, duran varlık yatırımı öncelik arz etmektedir. Hizmet ve ticaret işletmelerinde ise maddi duran varlık yatırımına çok fazla gerek olmasa da, elde edilen varlığın muhasebe işlemleri raporlamada önemlidir. Sanayi işletmelerinde, elde edilen varlıkların aktifleştirilmesi ve varlıklardaki değer kaybı, amortisman ile gidere dönüştürülmektedir. Finansal tabloları da, gerçeği yansıtma açısından önemli bir konudur. “Ayrıca sanayi işletmelerinde amortisman payları sadece dönem gideri değil, üretilen mamuller için önemli bir maliyet unsurudur.”²⁰ Maddi duran varlık kalemini, işletme başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarı faydalı ömrüne göre parçalara böler ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar.

²⁰ İSMMM Mali Çözüm Dergisi (Temmuz –Ağustos) s. 69-70

Örneğin, kiralanmış ya da mülkün sahibi olunsun, uçağın gövdesi ile motorunun ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir. Benzer şekilde, işletme kiraya veren olduğunda, faaliyet kiralaması kapsamında varlık edinilmişse maliyetine yansıtılan ve piyasaya göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerini atfedilebilir. Böylece, tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir. Her döneme ait amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosuyla ilişkilendirilir.

	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.03 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		

“Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.”²¹

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 253.03 Kalıplar 253.03.004 Amortisman giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		

²¹ Türkiye Muhasebe Standartları 16 Paragraf 49

TMS 38 nolu maddi olmayan duran varlıklar standardı gereğince, faaliyetlerin geliştirilmesi için kullanılan varlıkların amortismanı, maddi olmayan duran varlıkların maliyetine eklenerek kayıtlara alınır. Maddi olmayan duran varlıklar “fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan”²² varlıklar olarak tanımlanmıştır.

1.3.1 Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçüldüğünde, kayda alındıktan sonra yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilmektedir. Gerçeğe uygun değer, yeniden değerlemede raporlama dönemi sonunda kullanılarak bulunacak tutarın defter değeriyle önemli ölçüde farklı olmayacak şekilde, düzenli olarak yapılmalıdır.

Fakat, maddi duran varlığın özellikli niteliğinden kaynaklanan sebeplerle ya da devam eden bir işin parçası değilse, satışının az olması sebebiyle, gerçeğe uygun değer, piyasa koşullarında yeterli bilgi bulunmadığında, işletmenin bir gelir ya da ifta edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olan maddi duran varlık kalemlerinin, yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler yoksa, yeniden değerlendirilmesine da gerek yoktur. Üç ya da beş yılda yeniden değerlendirilme, bu kalemlere yapılmaktadır.

“Birikmiş amortisman, varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirilme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.”²³

²² Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar” Gazi Kitapevi, Ankara 2014 s.564

²³ <http://www.batiymm.com.tr/?p=890> 03 Aralık 2015

Yeniden değerleme sonucu, varlığın defter değeri yükselmişse, öz kaynaklarda yeniden değerleme artışı olarak kayda alınmaktadır. Ancak, önceden gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın yeniden değerleme değer azalışı tersine döndüğünde, gelir olarak kayda alınmaktadır. Brüt defter değeri ile netleştirilen, birikmiş amortisman, varlığın net tutarın yeniden değerlemesinden sonraki değerine ulaşır. Tüm maddi duran varlık sınıfı için yeniden değerleme modelinin uygulanabilmesi durumunda, varlık sınıfının yeniden değerlenmesi gerekmektedir.

	Borç	Alacak
<p>252 BİNALAR</p> <p>550 M.D.V YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI</p> <p>Değer artışının kaydı</p>		
<p>657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞLARI</p> <p>256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI</p> <p>Değer azalış sebebiyle karşılık ayrılması</p>		

“Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.”²⁴

²⁴ Ahmet Kızıl, vd. a. g. e. s. 177

	Borç	Alacak
100 KASA		
256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
255 DEMİRBAŞLAR		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		
391 HESAPLANAN KDV		

Varlığın yeniden değerlendirilmesi sonucunda oluşan değer artışı ve varlığın önceki kâr veya zarar ile karşılaştırılmış yeniden değerlendirme neticesinde, değer azalışını tersine çevirdiği kadar kayıtlara gelir olarak aktarılmaktadır.

	Borç	Alacak
252 BİNALAR		
256 MADDİ DURAN V ARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
550 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		
Değer düşüklüğünün değer artışından mahsubu		

Yeniden değerlendirme neticesinde varlığın defter değeri azalmışsa, bu azalma tutarı kadar gider yazılarak muhasebeleştirilir. Diğer gelirlerde ise bu azalış, varlığın yeniden değerlendirme artışındaki her tür alacak bakiyesi kapsamında ölçülerek kayda

alınmaktadır. “Diğer kapsamlı gelirden oluşan azalış muhasebeleştirilirken, değerleme artışları olarak öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.”²⁵

	Borç	Alacak
550 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 252 BİNALAR Değer düşüklüğünün daha önceki artışın altında kalması		

	Borç	Alacak
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI 550 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI Değer düşüklüğünün daha önceki değer artışından fazla olması		

Öz kaynak grubunda, maddi duran varlık kalemiyle ilgili yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili olan varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında, doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır. Varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılmasında da aynı durum geçerli olabilir. Diğer yandan, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değerine aktarılan değer artışı, amortisman hesaplama ve maliyet üzerinden hesaplanan amortisman farkları kadardır. Kâr veya zarar üzerinden, yeniden değerlendirme değer artışından, önceki yıl kârına aktarım yapılamamaktadır.

²⁵ Türkiye Muhasebe Standartları 16 Paragraf 40

1.3.2 Amortisman Yöntemleri ve Maliyet Modeli

Maliyet modelinde, varlığın kalıntı değeri düşülmüş başlangıç maliyeti (amortismanına tabi tutar), yararlı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. Bu modelde, varlığın net maliyetinin kısım kısım giderleştirilmesi ve yararlı ömrü sonunda da tamamen kâr ya da zarara yansıtılmış olması amaçlanmıştır. Finansal durum tablosundaki varlığın defter değeri, her bir dönem sonunda, o dönemdeki amortisman gideri kadar azalır.

Varlık, defter değeri sıfır oluncaya ya da işletmenin yararlı ömrü sonunda varlığı satacağı değere (hurda değeri) ulaşana dek, amortismanına tabi tutulur. Hurda değeri, her dönemin sonunda, varlık yararlı ömrünü tamamlamış varsayılarak, yeniden gözden geçirilmelidir. Bir varlığın yararlı ömrü, işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süredir. Amortisman, varlığın değeriyle bire bir ilişkili değildir, varlığın maliyetini, yararlı ömrü boyunca giderleştirme işlemidir. Dolayısıyla, bir varlığın değerinin artırılması, o varlığın amortismanına tabi tutulmayacağını göstermez.

“Her dönemde ayrılan amortisman giderleri, başka bir varlığın maliyetine eklenmediği sürece ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Bilindiği üzere, maddi duran varlıkların amortisman giderlerinin, üretiminde kullanıldıkları stokların veya işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıkların maliyetine dağıtılması söz konusu olabilmektedir.

Bir Maddi Duran Varlık, yararlı ömrü boyunca sistematik bir temelde amortismanına tabi tutulur. İşletme, varlığın gelecekte beklenen ekonomik yararının, tüketim biçimini en çok yansıtan amortisman yönetimini seçmelidir.”²⁶ Örneğin, bir makine yararlı ömrü boyunca her dönem hemen hemen eşit üretim kapasitesinde olacaksa, o zaman sabit bir amortisman tutarı ayrılmalıdır (bu doğrusal amortisman yöntemi olarak bilinir).

²⁶Serdal Dağdemir, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’ da Yer alan Düzenlemeler- II” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2008, Sayı: 184

TMS 16, özellikle iki farklı amortisman yönteminden bahsetmektedir. İlki, üretim miktarı, diğeri de azalan bakiyeler yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi, varlığın yararlı ömrü boyunca üretim miktarının tahmin edilmesi üzerine kurulur. Amortisman tutarı, her dönem, üretim seviyesine dayalı olarak kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Azalan bakiyeler yönteminde, ayrılan amortisman tutarı, varlık eskidikçe azaltılır. Bunu gerçekleştirebilmek için, sabit amortisman oranı varlığın defter değeri üzerinden hesaplanır. Bu yöntem, özellikle taşıtlar için kullanılmaktadır. Her dönem hesaplanan amortisman tutarı genelde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 1

Normal amortisman yönteminde; duran varlığın değerinin ticari ömrüne bölünerek, ticari ömrü boyunca her yıl eşit değerde gider yazılarak yapılmasıdır.

İşletme 40.000 TL değerinde demirbaş almıştır. Ekonomik ömrü 5 yıldır.

$1/5 \text{ yıl} = \%20$ $40.000 \times \%20$ si 8.000 TL olduğundan her yıl 8.000 TL gider yazılır.

İlk yıl ayrılan amortisman giderine ait muhasebe kaydı.

	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	8.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		8.000 TL

Azalan kalan yönteminde ise maddi duran varlığın amortisman oranının 2 katı alınır ve bu oran %50'yi geçemez. Bu yöntemde ilk yıl net değer üzerinden ödenecek amortisman gideri hesaplanır. Sonraki yıllarda ise varlığın değerinden, önceki yıl ödenmiş amortisman gideri çıkarılır. Malın kalan değerinden amortisman oranı ile tekrar hesaplanır ve gider olarak yazılır.

İşletme 40.000 TL değerinde demirbaş almıştır. Ekonomik ömrü 5 yıl.

$1/5 \text{ yıl} = \%20 \times 2 = \%40 =$ amortisman oranı 40.000'in %40'ı 16.000 olduğundan,

İlk yıl ödenecek amortisman değeri: 16.000 TL

Yıllar	Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	40.000	16.000	16.000
2017	24.000	9.600	25.600
2018	14.400	5.760	31.360
2019	8.640	3.456	34.816
2020	5.184	5.184	40.000

İlk yıl ayrılan amortisman giderine ait muhasebe kaydı.

	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	16.000 TL	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI		16.000 TL

Örnek 2

İşletme 10.000 TL karşılığında varlık satın almıştır. Faydalı ömrünün 10 yıl olması beklenen varlık, bu süre sonunda hurdaya ayrılacaktır ve hurda değeri yoktur.

Normal Amortisman Yöntemi

Varlığın ekonomik ömrü 10 yıl gider yazılacak yıllık amortisman tutarı:

$$\frac{10.000 \text{ TL}}{10 \text{ yıl}} = 1.000 \text{ TL}$$

10 yıl

Üretim Miktarı Yöntemi

Varlığın kullanımını sonucunda (10 yıllık kullanım ömrü süresinde) 10.000 birim ürün üretileceği tahmin edilmiştir. Üretim planı aşağıdaki gibidir:

Yıl	Üretim	Amortisman
1	500	10.000 TL x (5/100 birim)= 500 TL
2	800	10.000 TL x (8/100 birim)= 800 TL
3	1000	10.000 TL x (10/100 birim)= 1.000 TL
4	1200	10.000 TL x (12/100 birim)= 1.200 TL
5	1600	10.000 TL x (16/100 birim)= 1.600 TL
6	1600	10.000 TL x (16/100 birim)= 1.600 TL
7	1200	10.000 TL x (12/100 birim)= 1.200 TL
8	900	10.000 TL x (9/100 birim)= 900 TL
9	700	10.000 TL x (7/100 birim)= 700 TL
10	500	10.000 TL x (5/100 birim)= 500 TL

Örnek 3

İşletme 7.000.000 TL'ye, kullanım ömrü 50 yıl olan bir bina satın almıştır. İşletme aşağıdaki varlık parçalarını belirlemiş olup, yıllık amortisman giderini hesaplamak için, normal amortisman yöntemi kullanmıştır.

Varlığın parçaları	Faydalı Ömür(Yıl)	Maliyet (TL)	Amortisman (Yıllık)
Arsa	Sınırsız	2.000.000	Yoktur
Çatı	25	1.000.000	40.000
Asansörler	20	500.000	25.000
Demirbaşlar	10	500.000	50.000
Binanın kalan unsurları	50	3.000.000	60.000
		7.000.000	175.000

Çatının faydalı ömrü sonunda yenilenmesi gerektiğinde, defter değeri sıfır TL olacaktır. Çatının yenilenmesi için katlanılan maliyet ise yeni bir parça olarak tanımlanacaktır. Amortisman yönteminde ya da yararlı ömürde bir değişiklik, ileriye dönük etki yaratır, geriye dönük yeniden düzenleme gerektirmez. Böyle bir değişiklik, muhasebe tahmini değişikliğidir.

Örnek 4

Bir makine 90.000 TL'ye satın alınmış olup faydalı ömrünün 15 yıl olacağı tahmin edilmiştir. Amortisman gideri normal (doğrusal) amortisman yöntemine göre hesaplamakta olup, varlığın hurda değeri bulunmamaktadır. Yıllık amortisman giderleri ve 5 yılın sonunda varlığın defter değeri aşağıdaki gibidir:

1. yıldan 5. yıla kadar yıllık amortisman tutarı:

$$\frac{90.000 \text{ TL}}{15 \text{ yıl}} = 6.000 \text{ TL}$$

5. yılın sonunda varlığın defter değeri:

$$90.000 \text{ TL} - (6.000 \text{ TL} \times 5 \text{ yıl}) = 60.000 \text{ TL}$$

İşletme 5. yılın sonunda makinenin faydalı ömrünü tekrar gözden geçirmiş ve teknolojideki gelişmeler sebebiyle, 4 yıl sonra makinenin kullanılamaz hale geleceğini ve yenilenmesi gerekeceğini tahmin etmiştir.

5. yılın sonunda varlığın kalan faydalı ömrü 4 yıldır.

6. yıldan 9. yıla kadar yıllık amortisman gideri aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\frac{60.000 \text{ TL}}{4 \text{ yıl}} = 15.000 \text{ TL}$$

Varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlar ve varlık finansal tablo dışı bırakılmadıkça ya da tamamen itfa olmadıkça devam eder. Amortisman ayırma işlemi, varlık kullanılmadığında da durmaz. İstisnai olarak, eğer üretim miktarı yöntemi seçildiyse, atıl dönemlerde amortisman ayrılmayabilir.

1.3.3 Amortisman ve Yeniden Değerlenen Varlıklar

Bir varlık yeniden değerlendirilmiş bile olsa, amortismanına tabidir. Amortisman, varlığın maliyetini (ya da yeniden değerlendirilmiş tutarını) yararlı ömrü boyunca giderleştirmek için ayrılır ve yararlı ömür sonunda, kalıntı değer düşüldükten sonraki tüm maliyet (ya da yeniden değerlendirilmiş tutar) kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur. Varlık yeniden değerlendirildiğinde, amortisman yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ayrılmaya devam eder ve yine kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Bir varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirildiği zamandan sonra kalan yararlı ömür üzerinden amortisman ayrılmalıdır.

Örnek 5

Bir işletme 50.000 TL'ye bir makine satın almıştır ve bu makine 20 yıl yararlı ömür üzerinden amortismanına tabidir. 3. yılın sonunda makine 60.000 TL olarak yeniden değerlendirilir. Yeniden değerlendirme yapılacağı zaman, varlığın 3. yıl sonundaki defter değerinin, 50.000 TL maliyetinden birikmiş amortisman tutarı olan 7.500 TL $[(50.000 \text{ TL} / 20 \text{ yıl}) \times 3 \text{ yıl}]$ çıkarılınca 42.500 TL olduğu görülmektedir. Defter değeri olan 42.500 TL ile yeniden değerlendirme sonrası tutar olan 60.000 TL karşılaştırılınca bulunan 17.500 TL fark, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve öz kaynaklar içinde yeniden değerlendirme fazlası olarak yer alır.

Öz kaynak grubunda yeniden değerlendirme değer artışının maddi duran varlık kalemine ile ilgili varlık finansal durum tablosu dışında kaldığında, direkt olarak geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir.

Örnek 6

İşletme, maliyeti 200.000 TL olan bir binaya sahiptir. Binanın faydalı ömrü 50 yıl olup, normal amortisman yöntemine göre muhasebeleştirilmekte ve hurda değeri bulunmamaktadır. İşletme yeniden değerlendirme modelini benimsemiştir. Şimdiye kadar 3 defa yeniden değerlendirme yapılmıştır.

2. yılın başında - değerlendirilmiş tutar 230.000 TL

4. yılın başında – değerlendirilmiş tutar 260.000 TL

6. yılın başında – değerlendirilmiş tutar 300.000 TL

Birinci yılda hesaplanan amortisman, varlığın maliyeti üzerinden olup, aşağıdaki gibidir.

$$\begin{array}{r} 200.000 \text{ TL} \\ \hline = 4.000 \text{ TL} \\ 50 \text{ yıl} \end{array}$$

Takip eden yıllarda amortisman gideri, yılın başında yeniden değerlendirme üzerinden hesaplanacaktır. Yıllık amortisman aşağıdaki gibidir:

$$\begin{array}{r} 1. \text{ yıl} \quad 200.000 \text{ TL} \\ \hline = 4.000 \text{ TL} \\ 50 \text{ yıl} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 2. \text{ yıl} \quad 230.0000 \text{ TL} \\ \hline = 4.694 \text{ TL} \\ 49 \text{ yıl} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 3. \text{ yıl} \quad 230.000 \text{ TL} \\ \hline = 4.694 \text{ TL} \\ 48 \text{ yıl} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 4. \text{ yıl} \quad 260.000 \text{ TL} \\ \hline = 5.532 \text{ TL} \\ 47 \text{ yıl} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 5. \text{ yıl} \quad 260.000 \text{ TL} \\ \hline = 5.532 \text{ TL} \\ 46 \text{ yıl} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} 6. \text{ yıl} \quad 300.000 \text{ TL} \\ \hline = 6.667 \text{ TL} \\ 45 \text{ yıl} \end{array}$$

Değerleme Fazlaları

2. yılın başında:

Varlığın defter değeri $200.000 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 196.000 \text{ TL}$ 'dir.

Yeniden değerlendirilmiş tutar 230.000 TL 'dir.

Yeniden değerlendirme fazlası hesabına devredilecek tutar 34.000 TL 'dir.

4. yılın başında:

Varlığın defter değeri $230.000 \text{ TL} - (4.694 \text{ TL} \times 2) = 220.612 \text{ TL}$ 'dir.

Yeniden değerlendirilmiş tutar 260.000 TL 'dir.

Yeniden değerlendirme fazlası hesabına kaydedilecek tutar 39.388 TL 'dir.

6. yılın başında:

Varlığın defter değeri $260.000 \text{ TL} - (5.532 \text{ TL} \times 2) = 248.936 \text{ TL}$ 'dir.

Yeniden değerlendirilmiş tutar 300.000 TL 'dir.

Yeniden değerlendirme fazlası hesabına devredilecek tutar 51.064 TL 'dir.

Yeniden değerlendirme fazlası hesabından dağıtılmamış kârlar hesabına aktarılacak tutarlar, maliyet üzerinden hesaplanan amortisman ile yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden hesaplanan amortisman arası farklardır:

1. yıl – Yoktur

2. yıl – $4.694 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 694 \text{ TL}$

3. yıl – $4.694 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 694 \text{ TL}$

4. yıl – $5.532 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 1.532 \text{ TL}$

5. yıl -- $5.532 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 1.532 \text{ TL}$

6. yıl – $6.667 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 2.667 \text{ TL}$

1.4 Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması

Amortismanın amacı, sabit kıymetlerin değerinin yok edilmesidir. Dönem sonunda yapılan işlemlerin en önemlilerinden biri de amortisman uygulamasıdır. İşletmelerin sahip olduğu duran varlıklar, uzun süre kullanılma sonucu yıpranmakta ve eskimekte, değeri her yıl bir miktar azalarak belirli bir süre sonra sıfıra inmektedir. Amortisman, iktisadi varlıkların uğradıkları değer kayıplarını gösterir.

1.4.1 Türkiye Muhasebe Standartlarında Genel Düzenlemelerle Amortisman

Maddi duran varlığın maliyetinin, varlığın faydalı ömrü içinde, sistemli ve anlamlı bir şekilde kullanılarak ve dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir. Dönemsellik ilkesi gereği, duran varlıkların maliyetleri, yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmalıdır.

T.M.S.D.K. (Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulu) tarafından 1997 yılında yayımlanan 8 nolu standart (TMS-8, Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar) ile 9 nolu standart (TMS-9, Amortisman Muhasebesi) içerisinde konusu yer almaktadır.

Duran varlık ve amortismanlar, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayımlanmaktadır. Standartlardan “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS16)” ile işletmelerin aktifinde yer alan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman ayrılması ve gerekli durumlarda değer düşüklüğüne ilişkin olarak yapılacak işlemleri ve bunların finansal tablolara yansıtılmasını düzenlemiştir. 16 nolu standardın 43-62 paragrafları arası Maddi Duran Varlıkların amortismanı konusuna ayrılmıştır. Bu bölümlerde amortismanlara ilişkin genel açıklamalar, amortisman tabi tutarın ve amortisman döneminin belirlenmesi ile kullanılacak amortisman yöntemleri yer almaktadır.

Kalıntı değer ise bir varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardır. Uygulamada bir varlığın kalıntı değeri, genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Standarda göre, bir varlığın toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçasının ayrı ayrı amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Varlığın önemli parçalarının ayrılmasından sonra kalan ve her biri tek başına önemli olmayan parçalarının tümü için de ayrıca amortisman ayrılacaktır.

TMS 9’da amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. “Dönemin amortismanı, ilgili olduğu muhasebe döneminin gelirinden dolaysız veya dolaylı olarak indirilir.” şeklinde tanımlanırken; TMS 8’de, duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik

gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifadeyle, “Amortisman tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımınıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Her dönemde ayrılan amortisman tutarı, başka bir varlığın maliyetine yansıtılmadığı sürece dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılır.

1.4.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

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

Ayrıca TMS 9’un 5. maddesinde “**Her muhasebe döneminde amortisman tabi varlığın piyasa değerindeki artış ne olursa olsun, bu varlığın amortisman tabi değeri üzerinden amortisman gideri ayrılır ve muhasebe kayıtlarına yansıtılır.**”²⁷ hükmü getirilmiştir.

1.4.3 Yararlı Ömür Kavramı

Bir varlığın “Yararlı Ömrünü” bulmak için, aşağıdaki faktörlere dikkat edilmesi gerekir:

- Varlığın işletme açısından öngörülen kullanma süresi,
- İşletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma,

²⁷ Safiye Tokmak, “Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması”. E-Yaklaşım Ocak 2015 Sayı:265 s.2-3

- Varlığın kullanımıyla ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar (örneğin, kira sözleşmelerinin süresi).

TMS 16 nolu standartta, varlığın faydalı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği yarara göre belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilir. Varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir olayıdır.

Standarta göre, arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan, ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortismanına tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez.

1.5 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, gelecekte varlığın ekonomik ömrüne ilişkin yararları, işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Her hesap döneminin sonunda, varlığa uygulanan amortisman yöntemi gözden geçirilmektedir. Gelecekte, varlığın ekonomik yararları beklenen tüketim modelinde önemli bir farklılık oluşması durumunda, yöntem, değişen modeli yansıtacak biçimde değiştirilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre, hesaplamalarda kullanılacak amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. "Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir. Bir varlığın amortismanına tabi tutulmasında, değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir.

Bu yöntemler:

- Normal (Doğrusal) amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler (Hızlandırılmış) yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

Doğrusal amortisman yönteminde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir (varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece).” Azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem, gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, dönemden döneme tutarlı olarak uygulamalıdır. Standartta, amortisman yönteminin seçimi ve faydalı ömrün tahmini işletmenin yargısına bırakılmıştır. Amortisman yöntemi değişikliği, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

1.5.1 Doğrusal (Normal)

Doğrusal amortismanına göre, işletmenin aktifine giren duran varlıkların, tahmini faydalı ömürleri boyunca eşit olarak hesaplanan tutarlarda gider yazılır ve buna göre muhasebe yevmiye kaydı yapılır.

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

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Varlığın Bedeli} \times \text{Amortisman Oranı}$$

Doğrusal amortismanda hesaplama şu şekilde yapılır:

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer (Hurda Değer)}}{\text{Tahmin Edilen Yararlı Ömür}}$$

Örnek: S A.Ş. 2015’te 120.000 TL’ye makine satın almıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olan makinenin kalıntı değeri 12.000 TL olarak tahmin edilmiştir.

Doğrusal amortisman yönteminde, bu makineyle ilgili uygulama şöyle olacaktır:

$$\text{Amortisman Tabi Tutar} = \text{Makinenin maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değer}$$

$$\text{Amortisman Tabi Tutar} = 120.000 - 12.000 = 108.000 \text{ TL}$$

Yıllık Amortisman = $120.000 - 12.000 / 5$ yıl

Yıllık Amortisman = 21.600 TL

Yıllar	Amortisman Giderleri
2014	21.600
2015.....	21.600
2016.....	21.600
2017.....	21.600
2018.....	21.600

	108.000 TL

1.5.2 Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Yöntemi

Bu yöntemde, varlığa ekonomik ömrü boyunca azalan tutarda amortisman uygulanır. Yıllık amortisman oranı = $2 \times \text{Normal Amortisman Oranı} \times \text{Defter Değeri (Maliyet bedeli - Kalıntı değer)}$

Doğrusal amortisman yöntemindeki örnekte 12.000 TL'lik kalıntı değer belirlenmiş olduğundan, varlığın değer hesaplamasında 12.000 TL'lik kalıntı değere ulaşıldığında artık hesaplama yapılmaz.

Yıllar	Amortisman Giderleri
2014	$108.000 \times \%40$ 43.200,00 TL
2015	$64.800 \times \%40$ 25.920,00 TL
2016	$38.880 \times \%40$ 15.552,00 TL
2017	$23.328 \times \%40$ 9.331,20 TL
2018	13.996,80 TL

1.5.3 Üretim Miktarı Yöntemini Esas Alan Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, varlığın kullanımı kadar ya da üretimi yapılan çıktı esas alınarak amortisman uygulanır.

Bu yönteme göre yıllık amortisman şöyle hesaplanır:

Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Yararlı Ömrü
Boyunca Tahmin Edilen Üretim Miktarı

Örnek: Aydın Özel Hastanesi, 10 Mayıs 2014'te, 5.000 adet tıbbi testi yapabilecek tomografi cihazını 30.000 TL'ye satın almıştır. İşletme cihaz için, üretim miktarı yöntemini seçmiştir. 2014 yılı içinde cihazla toplam 1.200 adet test (çekim) yapılmıştır.

$$1.200 \text{ adet} / 5.000 \text{ adet} = \%24$$

$$30.000 \times \%24 = 7.200 \text{ TL}$$

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ (2)	7.200 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.200 TL

İşletme, tomografi cihazıyla 2015 yılında 1.500 adet test (çekim) yapmıştır.

$$1.500 / 5.000 = \%30$$

$$30.000 \times \%30 = 9.000 \text{ TL}$$

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	9.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		9.000 TL

1.5.4 Varlığın Yararlı Ömrünün Değiştirilmesi

İşletme varlığı satın aldığı anda belirlediği yararlı ömrü, gerekirse daha sonraki yıllarda değiştirebilir. Çalışma koşulları, teknolojik gelişmeler veya diğer nedenlerle varlığın yararlı ömrü başlangıçta tespit edilenden farklı olabilir. Bu durumda o ana kadar ayrılan amortismanlar, varlığın kayıtlı değerinden düşürülür.

Kalan değer, yeni tespit edilen yararlı ömre bölünür. Çıkan tutar kadar, kalan yıllarda amortisman ayrılır. Yani, yeni amortisman tutarı ile eski amortisman tutarı birbirinden farklı olur. Eğer, yararlı ömür süresi öncekine göre daha kısa tespit edildiyse amortisman tutarı yükselecek, daha uzun tespit edildiyse amortisman tutarı düşecektir. Bu değişiklik, güncel ve güvenilir bilgilere dayandırılmalıdır.

Örnek: G Ltd. Şti. 5 Şubat 2014'te, 63.000 TL'ye demirbaş satın almıştır. Demirbaşın faydalı ömrü 7 yıldır. Demirbaşın yararlı ömrünün sonunda kalıntı değeri yoktur.

İşletmenin demirbaşla, ilgili yapması gereken yevmiye kayıtları ve hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır:

05.02.2014

	Borç	Alacak
MADDİ DURAN VARLIKLAR -Demirbaşlar	63.000 TL	
KASA		63.000 TL

Yıllık amortisman $63.000 / 7 \text{ yıl} = 9.000 \text{ TL}$

31.12.2014

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	9.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		9.000 TL

31.12.2015

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	9.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		9.000 TL

31.12.2016

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	9.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		9.000 TL

G Ltd. Şti. işletme yönetimi, 31.12.2016 tarihinde demirbaşın yararlı ömrünü gözden geçirmiş, yıpranmış ve aşınmış olduğundan kalan ömrünün 2 yıl olduğunu belirlemiştir.

Normal Amortisman Yöntemi'ne göre:

31.12.2016'da Demirbaşın Defter Değeri = 63.000 - 27.000 = 36.000 TL

Yıllık Amortisman = 36.000 / 2 yıl = 18.000 TL

31.12.2017

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	18.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000 TL

31.12.2018

	Borç	Alacak
AMORTİSMAN GİDERLERİ	18.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000 TL

Türkiye Muhasebe Standartları bakımından düzenleme, işletme tarafından üretim veya hizmetlerde kullanılmak veya kira verilmek amacıyla edinilen, faydası birden fazla yıla yayılan fiziksel iktisadi kıymetleri kapsamaktadır. Varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli esas alınmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları 16'ya göre, firmaların belirlemiş olduğu faydalı ömürlere göre amortisman ayrılmaktadır. Diğer taraftan, yine Türkiye Muhasebe Standartları 16'ya göre, maddi duran varlıkların toplam maliyeti içinde yer alan ve maliyeti olan parçaların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

BÖLÜM 2- MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Maddi Duran Varlık Tanımı

Vergi Usul Kanunu'nun 313 maddesi hükmü gereğince, maddi duran varlıklarla ilgili, işletmenin aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerle ilgili amortisman uygulamasının ne şekilde yapılması gerektiği açıklanmıştır.

İşletmede bir yıldan daha fazla süre kullanılacak olan iktisadi kıymetlerin aşınma, yıpranma ya da kıymetten düşmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde alet, mefruşat, demirbaş, sinema filmleri, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerin yok edilmesinin, amortisman konusu oluşturduğunu belirtmektedir.

Maddi duran varlıklar grubunda yer alan; yeraltı ve yerüstü düzenleri, arazi ve arsalar, demirbaşlar, binalar, tesis makine ve cihazları, taşıtlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar, verilen avanslar hesapları, Vergi Usul Kanunu'nda bulunan Tekdüzen Hesap Planı'nda yer almaktadır.

“Maddi Duran Varlık ithalatında maliyete dahil edilecek varlık bedeli ve diğer giderler, ithalatın tamamlanmasına kadar 259 Verilen Avanslar Hesabı’nın yardımcı hesaplarında toplanır ve hesaba borç kaydedilir. İthalatın tamamlanmasından sonra; 259 hesabında biriken tutarlar, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir. Karşılığında 259 hesabına alacak kaydedilir.”²⁸

Türk Ticaret Kanunu açısından şirket varlıklarına ilişkin değerlendirme ilkeleri, Türk Ticaret Kanunu’nun 6102 sayılı 78 ile 80’inci maddeleri uyarınca düzenlenmiştir.

Madde 79: “Duran ve dönen varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.

Madde 80: Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler, Türkiye Muhasebe Standartları’na tabidir.”²⁹

Sonuç itibarıyla, “Türk Ticaret Kanunu’na istinaden Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları’nın 16. maddesine istinaden yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Türk Ticaret Kanunu’na göre esas olan, “**Gerçeğe uygun değer**” yöntemidir.”

Vergi matrahının tespitinde, Vergi Usul Kanunu’na göre yapılan değerlendirilmede ölçüleri şunlardır; borsa rayici, maliyet bedeli, tasarruf değer, mukayyet değer, rayiç bedel, emsal ücret, itibari değer, vergi değeridir.

Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan tebliğde belirlenen sınırları aşan kısımda varlığın aktifleştirilerek amortisman ayrılarak giderleştirilmesi gerekirken, bu sınırın altında kalan maddi duran varlıkların değerleri ise doğrudan gider hesabına kaydedilmektedir. Son beş yılın, duran varlık hadleri, aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

²⁸ <http://www.mizanturk.com.tr/ithalat-islemlerinde-Muhasebe-ve-Vergi-Uygulamalari-124-1735-Makale.html> 04 Aralık 2015

²⁹ <http://www.mizanturk.com.tr/Vergi-Usul-Kanunu-mu-Guclu-Yoksa-Turk-Ticaret-Kanunu-mu-142-2025-Makale.html> 04 Aralık 2015

Tablo 1. 1 Amortismana Tabi Olmayan ve Doğrudan Gider Yazılabilecek Duran Varlık Hadleri Tablosu

Genel Tebliği	Yürürlük Yılı	Tutar (TL)
442 sayılı VUK Genel Tebliği	2015 yılı	880 TL
432 sayılı VUK Genel Tebliği	2014 yılı	800 TL
422 sayılı VUK Genel Tebliği	2013 yılı	800 TL
411 sayılı VUK Genel Tebliği	2012 yılı	770 TL
402 sayılı VUK Genel Tebliği	2011 yılı	700 TL

Amortisman ayrılmasının sebepleri olarak, bozulma, eskime, aşınma, beklenmedik olaylar, yıpranma, onarım, tamir, duran varlığın iktisadi sebeplerden dolayı yetersiz olması, teknolojik gelişmeler, eskilerin yerine yenilerinin gelmesi, mamul talebinin değişmesi, moda ve benzeri sebeplerden dolayı, duran varlığın üretim içindeki akışının artırılması için; etkinlik, sosyal, siyasal, kültürel gelişmelerin gerekliliği önem arz etmektedir.

2.1.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Arazi ve Arsalar

“İşletmeye ait olan arsa ve arazilerin takip edildiği hesaptır. Ticari sermayeye dahil olsa veya olmasa da, binalarla arazi veri değeri ile değerlendirir.³⁰ İktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedelleriyle değerlendirir.”³¹

“**250 Arazi ve Arsalar**”, satın alınan arsa ve arazilerin takip edildiği hesaptır. Satın alma sırasında yapılan noter, komisyon, tapu vb gider kalemleri, maliyet bedeline eklenmektedir. “Ancak boş arsa ve araziler için amortisman uygulanmamaktadır.” Arsa ve arazi üstündeki yapının yıkımıyla ilgili oluşan masraflar da, bu hesabın maliyetine ilave edilmektedir.

³⁰ Vergi Usul Kanunu 297 madde

³¹ Vergi Usul Kanunu 269 madde

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, 150.000 TL değerinde arsayı banka yoluyla almıştır. İşletme 5.000 TL tutarında tapu ve noter masraflarını peşin ödemiştir.

Arsa alımıyla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.01.2015

	Borç	Alacak
250 ARAZİ VE ARSALAR	155.000 TL	
102 BANKA		150.000 TL
100 KASA		5.000 TL

2.1.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

İnşa edilecek yerüstü ya da yeraltında yapılacak köprü, tünel, yol, iskele, bölme, sarnıç vb yapıların izlendiği hesaptır. İnşa edilecek yapılar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir.

“251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri”, köprü, yol, baca, park gibi her türlü yapıların izlendiği hesaptır. Bu yapıların yapımı tamamlanıncaya kadar ise **“258 Yapılmakta Olan Yatırımlar”** hesabında izlenmektedir.

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, maliyeti 800.000 TL olan işyerine park yeri inşaatıyla ilgili ödemeyi bankadan yapmıştır.

Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.02.2015

	Borç	Alacak
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLER	800.000 TL	
102 BANKA		800.000 TL

2.1.3 Vergi Usul Kanunu'na göre Binalar

“**252 Binalar**”, işletmenin satın aldığı binalar ile binalara bağlı ayrılmaz parçalar bu hesapta izlenmektedir. Maliyet bedeliyle değerlendirilir.

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, 05.05.2015 tarihinde elinde bulundurduğu 120.000 TL değerindeki binayı satmış, parayı bankaya yatırmıştır. KDV %18 hariçtir.

Bina satışıyla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.05.2015

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	141.600 TL	
252 BİNALAR		120.000 TL
391 HESAPLANAN KDV		21.600 TL

2.1.4 Vergi Usul Kanunu'na göre Tesis, Makine ve Cihazlar

“**253 Tesis, Makine ve Cihazlar**”, işletmenin satın aldığı her türlü üretim makinesi, üretim tesis ve cihazları ile bunların eklentileri, bu amaçla kullanılan taşıma araçları gibi duran varlıklar bu hesapta izlenir. Tesis, Makine ve Cihazlar hesabı, kullanım

amaçlarına ve makine çeşitlerine göre ayrı ayrı bölümlendirilebilir. Maliyet değeri ile dikkate alınmaktadır.

Satın alınmayla ilgili KDV hariç her türlü gider kalemi, maliyet bedeline eklenmektedir. Satın alma sonrasında oluşan bakım onarım bedelleri gider yazılırken, varlığın fiziksel olarak değişimine etki eden unsurlar maliyetine eklenmektedir.

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, satın almış olduğu üretim makinesi için 120.000 TL'yi nakit olarak ödemiştir (KDV % 18).

Tesis, makine ve cihazlarla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.05.2015

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	120.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600 TL	
100 KASA		141.600 TL

2.1.5 Vergi Usul Kanunu'na göre Taşıtlar

“**254 Taşıtlar**” hesabında, işletmede kullanılmak üzere satın alınan motorlu araçlar izlenmektedir. “Maliyet bedeline KDV eklenmez.” Ulaştırma faaliyetlerinde ve hizmet üretimiyle ilgili kullanılacak olan taşıtlar da bu hesapta izlenmektedir. Fakat, ulaştırma faaliyetlerinde ana üretim bölümünde kullanılacak taşıtların toplam bedelleri, bilançonun dipnotlarında ayrıca gösterilmektedir. Maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, işletmede kullanmak üzere 42.000 TL tutarında binek otomobili çekle satın almıştır (6.000 TL özel tüketim vergisi, 2.800 TL KDV ve 300 TL motorlu taşıtlar vergisi).

Taşıt alışıyla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.06.2015

	Borç	Alacak
254 TAŞITLAR	48.300 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.800 TL	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)		51.100 TL

2.1.6 Vergi Usul Kanunu'na göre Demirbaşlar

“**255 Demirbaşlar**”, işletme faaliyetlerinde kullanılan “Büro makine ve cihazları, sandalye, masa, koltuk, dolap, mobilya, bilgisayar gibi eşyalar satın alındığında bu hesapta izlenmektedir. Demirbaş eşya, alet, mefruşat, maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Satın alma bedelinin dışında, nakliye komisyon vb giderler maliyete ilave edilmektedir. İmal edilen alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar da imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.”³² Maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, büroda kullanmak için 5.000 TL değerinde bilgisayar almıştır. Karşılığında senet düzenlenmiştir (KDV %18 hariç).

Demirbaş alışıyla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.06.2015

	Borç	Alacak
255 DEMİRBAŞLAR	5.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	900 TL	
321 BORÇ SENETLERİ		5.900 TL

³² Vergi Usul Kanunu 273 Madde

2.1.7 Vergi Usul Kanunu'na göre Yapılmakta Olan Yatırımlar

“258 Yapılmakta Olan Yatırımlar”, yapılmakta olan yatırımlarda yapılan harcamalar bu hesapta izlenir (varlıkların yapımı tamamlanıncaya kadar).

Maddi duran varlıklara aktarılacak olan, işletmede yapımı süren ve tamamlanması aşamasında oluşan işçilik giderleri, madde ve malzemeyle ilgili tüm masrafların takip edildiği hesaptır. “Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesine göre, iktisadi kıymetlerle ilgili yazılı olmayan ya da yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan arazi ve binalar vergi değerleriyle, bunların dışındakiler ise borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa mukayyet değerle, o da yoksa emsal bedelle değerlendirilmektedir.”

Örnek: Aydın İnşaat Ticaret İşletmesi, 300.000 TL tutarındaki arazisinin üstüne bir bina yapmaya karar vermiştir.

Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

05.07.2015

	Borç	Alacak
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	300.000 TL	
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI		300.000 TL

2.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen amortisman ayırma yöntemleri şu şekildedir:

- Normal amortisman yöntemi (VUK Mad. 315),
- Azalan bakiyeler amortisman yöntemi (VUK Mad. 315),

- Madenlerde amortisman (VUK Mad. 316),
- Fevkalade amortisman (VUK Mad. 317),
- Kıst amortisman uygulaması (VUK Mad. 320).

i) Normal Amortisman Yöntemi: Normal amortisman yönteminde, varlığın maliyeti ve kullanım süresi esas alınarak, her yıl için eşit tutarda amortisman ayrılmaktadır. İktisadi kıymetin maliyeti, amortisman süresinin bitimi halinde amortisman tutarıyla eşit hale gelmektedir. Maliye Bakanlığı'nca açıklanan oranlar, Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesine, mükellefler amortisman tabi kıymetlerini bu oranlar üzerinden ifta ederler. İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri bu oranlar üzerinden dikkate alınmaktadır. Aktifte yer alan iktisadi kıymetin amortisman süresi, girişi yapılan yılda başlar.

VUK'un 320. maddesine göre, iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemini kullanan işletmeler, takip eden dönemlerde de bu yöntemi kullanmaya devam etmek zorundadır.

ii) Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi: VUK'un mükerrer 315'inci maddesine göre; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortisman tabi, varlıklarını azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilirler.". Bu usulün tatbikinde:

- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman ayırma oranı %50'yi geçemez. Yani normal amortisman oranının iki katıdır.
- Azalan bakiyelere göre hesaplanacak amortisman için her yılın değeri, önceden ayrılmış olan amortismanlar toplamından çıkarılmak suretiyle tespit edilir.
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman süresi, normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

iii) Madenlerde Amortisman Yöntemi:

Ülkemizde maden rezervlerinin mülkiyeti devlete aittir. Bu maden yataklarını işletenler, maden yataklarına değil, sadece bunların işletme hak ve imtiyazlarına sahiptir. İşletmeler, maden rezervlerini işletmeleri için devletten ruhsat ve işletme

izniyle, ya da bu ruhsata sahip olanlardan ruhsatın satın alınmasıyla gerçekleştirilmektedir. Herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır. Uygulanacak amortisman yöntemine göre ifta edilecek tutar da değişmektedir. Fakat, kendi ruhsatına sahip olan işletmede ifta edilecek bedel, imtiyaz bedeli olarak kabul görmektedir. Maden alanlarına giden personel ücretleri, sondaj masrafları, topoğrafik haritaların yapılması, cevherin saptanması gibi giderleri ve damga vergisi, imtiyaz harcı masraflarını içermektedir. Kullanım hakkı satın alınmış ya da kiralanmışsa, elde edilen madenlerde ifta edilecek bedel maliyet bedelidir.

“VUK’un 316. maddesinde, işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatı üzerine, bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”³³

iv) Fevkalade Amortisman Yöntemi “VUK’un 317. maddesinde amortisman tabi olup:

- Deprem, yangın, sel gibi afetler sonucunda, değerinin tamamını ya da bir bölümünü kaybeden,
- Yeni icatlardan dolayı teknik verimi ve kıymetleri düşerek, komple ya da kısmen kullanılamaz durumda olan,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan için uygulanır, şeklinde tanımlanmıştır.”³⁴

v) Kıst Amortisman Yöntemi: Vergi Usul Kanunu’nun 320. maddesi gereğince, binek otomobillere kıst amortisman uygulanmaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin, aktifleştirilen kıymetin ilk hesap döneminde kıst amortisman yöntemi uygulaması gerektiği açıklanmaktadır.

³³ Ayşe Gezer Baştuğ, “Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulaması”, Vergi Sorunları, Haziran 2014, Sayı:309 s.75.

³⁴ Cemal Elitaş, Raif Parlakkaya. ve Bulca Handan, “Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından karşılaştırılması” Mali Çözüm Dergisi, 2009 Sayı: 94, s.17-32.

2.2.1 Vergi Usul Kanunu'nda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 269 - 271. maddesinde yer alan maddi duran varlıklar, maliyet bedeliyle değerlemeye alınır. Vergi mevzuatında maddi duran varlığın değer azalışlarının kaydıyla ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır. Duran varlığın ürettiği kullanım değeri yaklaşımı, nakit akışlarının bugünkü değeri esas alınarak değer kayıplarına nakit üreten duran varlığa yansımaktadır.

“VUK'un 317. maddesi gereğince, fevkalade amortisman kapsamı çerçevesinde, amortisman tabi olmaktadır. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde veya yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek veya cebri çalışmaya tabi tutulmaktadır. Normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kaldığından değerini tamamen veya kısmen kaybeden, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri”³⁵ uygulanabilmektedir.

2.2.2 Vergi Usul Kanunu'na göre Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri

“İşletmede bir yıldan daha uzun süreli kullanılan, aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkuller ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesi gereğince hükmü uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin ve ayrıca alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”³⁶

Aynı kanunun 262 ve devam eden maddelerine göre belirlenen değerinin, kanunun 313 ve devam eden madde hükümlerine göre yok edilmesi, amortisman mevzuunu teşkil eder. Amortisman ayrılması dönemsellik ilkesinin gereğidir. VUK normal ve

³⁵ Fahri Ayçiçek, “ Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçülenmesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “ Kullanım Değeri” Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2011, s.126.

³⁶ Ömer Alaca, “Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Kıst Amortisman Uygulaması” Vergi Sorunları, Aralık 2014, Sayı: 315 s.30.

azalan bakiyeler olmak üzere iki amortisman usulünü benimsemiştir. Amortisman uygulaması VUK sistematğine göre açıklanmıştır.

“Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Vergi kanunları uygulamasında mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşme olarak tanımlanan tahakkuk esas, özünde dönemsellik esasının gereğidir.”³⁷

Duran varlıklar gerek fiziki, gerekse ekonomik nedenlerle zamanla değer kaybına uğramaktadır. Duran varlıkların faydalı ömrüne göre amortisman ayrılmasına rağmen, varlığın bedelinin tek bir yılda giderleştirilmesi, dönemsellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

³⁷ Musa Topaloğlu, “ Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri,” Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2012, Sayı:376 s.65

BÖLÜM 3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN AMORTİSMAN UYGULAMASI

3.1 Vergi Usul Kanunu Uyarınca Mevcutlarda Amortisman

VUK'un 262, 269, 313, 326, 327'inci maddeleri uyarınca, Vergi Usul Kanunu açısından amortisman uygulamaları açıklanmaktadır.

3.1.1 Mevcutlarda Amortisman Mevzuu

VUK'un 313'üncü maddesi uyarınca, "işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, aynı kanunun 269'uncu maddesi hükmü uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, ayrıca alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin aynı kanunun 262 ve devam eden maddelerine göre belirlenen değerinin, kanunun 313 ve devam eden madde hükümlerine göre yok edilmesi, amortisman mevzuunu teşkil eder." Bu madde hükmü uyarınca, amortisman uygulamasına konu edilmesi gereken iktisadi kıymetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

"Emsal bedeli ölçüsü VUK'un 269. maddesinde, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. VUK'ta yer alan emsal değer ölçüsü, aslında değeri düşen malların veya mamullerin o andaki piyasa değeri olmaktadır. Bununla birlikte üretilen birimlerden kaynaklanan değer kayıplarının hasıllata yansımaları sonucu nakit akışlarında ortaya çıkacak

azalışlarla, nakit üreten maddi duran varlıkların değeri arasında bir ilişki kurulması VUK'ta söz konusu değildir.”³⁸

“VUK'ta maddi duran varlıkları parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmayla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, birlikte değerlendirilebilir. ”³⁹

- Gayri maddi haklar (VUK Mad. 269),
- Tesisat ve makineler (VUK Mad. 269),
- Gemiler ve diğer taşıtlar (VUK Mad. 269),
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı (VUK Mad. 269),
- Alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar (VUK Mad. 273 ve 313),
- Sinema filmleri (VUK Mad. 313),
- Hayvanlar (VUK Mad. 277),
- İşletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri (VUK Mad. 314),
- Özel maliyet bedelleri (VUK Mad. 272,327),
- İlk tesis ve taazzuv giderleri (VUK Mad. 282,326),
- Madenler (VUK Mad. 316),
- İmtiyazlı işletmelerde sermayenin itfası (VUK Mad. 325),
- Değersiz ve şüpheli alacaklar (VUK Md. 322,323),
- Amortisman konusunu düzenleyen VUK'un 313'üncü maddesi, aynı zamanda amortisman ayırma şartlarını da hüküm altına almaktadır.

³⁸ Fahri Ayçiçek, a.g.m., s.126.

³⁹ Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, “ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I” Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007 Sayı:172

3.2 Amortisman Uygulaması

Bu başlık altında, Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde yer alan, "Gayrimenkullerden", 271. maddesinde "İnşa edilen binalar ve gemiler", incelenmektedir. "Normal bakım, onarım ve temizlik giderleri dışında, ya da iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler ise 272. maddede yer almaktadır.

3.2.1 Amortisman Tabi Tutarın Tespiti

Vergi Usul Kanunu'na göre, amortisman tabi kıymetlerin değerlemesiyle ilgili hükümlere göre bulunacak değerler, amortisman konu olmaktadır. Başka bir anlatımla, amortisman mevzuuna giren gayrimenkuller ile gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetler, demirbaş eşya ve sinema filmleri, maliyet bedeliyle değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu, sabit varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceğini hükme bağlamıştır. "Değerlerdeki yükselmeler ihmal edilmektedir. Zira hiçbir değer artışı realize edilmedikçe elde edilmiş sayılamaz. Aksine, değerlerde bir düşme tespit edildiği takdirde, sabit varlıklar aktifte maliyet bedeli ile muhafaza edilmekle beraber, bu düşme pasifte özel bir hesaba kaydedilmek suretiyle nazara alınacaktır."⁴⁰

"Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinde, gayrimenkullerde, satın alma bedelinden başka; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin de maliyet bedeline dahil olacağı belirtilmiştir."⁴¹

⁴⁰ Mehmet Ali Canoğlu, "Maddi Duran Varlıklar ve Değerleme" Lebib Yalkın, Nisan 2005 Sayı:16 s.110-111

⁴¹ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mart 2008

VUK'un 271'inci maddesi hükümlerine göre de, "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği ifade edilmiştir."⁴²

VUK'un 272'inci maddesi hükümlerine göre, "Normal bakım, onarım ve temizlik giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyetine eklenir."⁴³

"Bu suretle, duran varlığın maliyet bedeline dahil olacak söz konusu giderler de, ilgili varlıkla birlikte amortisman yoluyla itfa edilecektir. Amortisman tabi varlığın kullanma ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler, asıl varlığa ait sürede ve aktifleştirildikleri yıldan başlayarak itfa edilirler. Örneğin, faydalı ömrü 5 yıl olan bir makinenin motorunun değiştirilmesi, bu makinenin fonksiyonunu artırmayıp sadece kullanım süresini uzatacaktır. Bu durumda bahsi geçen motor değişimi dolayısıyla katlanılan maliyetin, makinenin faydalı ömrü olan 5 yılda itfa edilmesi gerekmektedir."⁴⁴

Bir yıl süreli kira sözleşmelerinde, duruma göre değerlendirme yapılmaktadır. Örneğin, kira süresi bir yıl olmakla birlikte kira mukavelesi her yıl yenileniyorsa, özel maliyetler beş yıllık sürede amorti edilmelidir. Böyle bir durum yoksa, kira süresi bir yıl ve özel maliyet bedeli yüksek tutardaysa, bu durumda söz konusu kıymetin kiracıya bedelsiz teslim olarak (ayni kira) değerlendirilmesi gerekecektir. Çünkü bir yıllık kiralamalarda özel maliyet konusuna girecek harcamaların yapılması, mutad ve ticari icaplara uygun değildir.

- Özel maliyet bedellerinin itfasında kıst yapılmayacak ve azalan bakiyeler usulü kullanılmayacaktır.

⁴² Suat Çiçek, "Maliyet Bedelinin Tespiti Çerçevesinde Amortisman Uygulaması, Özellik Arz Eden Hususlar ve Örnek Uygulamalar", Vergi Dünyası, Sayı:338, Ekim 2009, s.144.

⁴³ Hasan Dönmez, "Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Sorunları, Aralık 2014, Sayı:315 s.65

⁴⁴ Alper Cihad Demir, "Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası, Aralık 2011 Sayı:364, s.165.

- Özel maliyet bedellerinin kiralayana bir bedel karşılığı devredilmesi durumunda, iktisadi kıymet satışı yapılmış gibi işlem ve kayıt yapılmalıdır.

Öte yandan; “334 seri numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca; lehe oluşan kur farklarından aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlarının ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmesi gerekmektedir.”⁴⁵ Ayrıca, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa, takip eden dönemlerde o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

3.2.2 Amortisman Ayırma Yöntemleri

“Vergi Usul Kanunu’nun 315. maddesinde, 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı’nca belirleneceği hükme bağlanmıştır.”⁴⁶ İlan edilecek oranların tespitinde ise iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Vergi Usul Kanunu’na göre, azalan bakiyeler yöntemi ve normal amortisman yöntemi olarak iki farklı hesaplama yöntemi kabul edilmiştir.

İktisadi kıymetlerle ilgili olarak, tebliğde, ekonomik ömür ve normal amortisman ayırma oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygulanacak amortisman oranı ve belirlenen ekonomik ömürle ilgili, tebliğlerle belirlenen oranı ve uygulayacak yılı tespit eder. Azalan bakiyeler yöntemi ise VUK’un 315. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre amortisman tabi tutardan önceki yıl ayrılan amortisman tutarı, varlığın bedelinden düşülerek hesaplanır. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50’yi geçemez ve son yıl kalan tutar ise o yıl tamamen yok edilir.

⁴⁵ Alper Cihad Demir, a.g.m., s.165

⁴⁶ Abdulkadir Işık, Fatih Pekşen, “Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür Gerçekten Faydalı mı”, Vergi Sorunları, Eylül 2010, s.4

Örneğin, faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve maliyeti 50.000 TL olan makinenin yıllar itibarıyla amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Amortisman Oranının Uygulanacağı Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Dönem Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2015	50.000	40	20.000	20.000
2016	30.000	40	12.000	32.000
2017	18.000	40	7.200	39.200
2018	10.800	40	4.320	43.520
2019	6.480	100	6.480	50.000

3.2.3 Amortisman Süresi

VUK'un 320'nci maddesinde, amortisman uygulamasının süresi düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, amortisman varlığın satın alındığı yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için, (1) rakamı uygulanan amortisman nispetine bölünür. Buradaki amortisman nispeti tabii ki normal usulde amortismanına göre tespit edilen orandır. Örneğin, tespit edilen normal amortisman oranı %20 ise $(1/0,20=)$ 5 rakamı bulunur. İlgili varlık 5 yıl boyunca satılmadığı sürece, amortismanına tabi tutulur.

İlk amortisman hesaplanmaya, varlığın aktife girdiği yıl başlanır ve ilk yıl için binek otolar hariç kıst hesaplama yapılmaz. Kaç gün kalırsa kalsın, tam yıl kabul edilir. Örneğin, makine 30.12.2015'te kullanılabilir duruma getirilirse 2015 yılı için tam amortisman hesaplanır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, duran varlığın satın alınması aktifleşme ve amortisman ayrılması için yeterli değildir. Montaj ve nakliyeyle ilgili işlemlerin de tamamlanmış ve kullanılabilir duruma gelmesi gerekir.

Örnek: Maliyet bedeli 50.000 TL, faydalı ömrü 5 yıl olan makine, 30.11.2012 tarihinde montajı tamamlanarak aktife alınmıştır. Normal amortisman yönteminin kullanımı tercih edilmiş olup; 2012 yılında 10.000 TL, 2013 yılında 10.000 TL, 2015 yılında 10.000 TL amortisman hesaplanmış, 2016 yılında ise amortisman hesaplanmamıştır. Görüldüğü gibi amortisman süresi dolmuş, ancak 20.000 TL amortisman ayrılmayan bakiye kısmı kalmıştır. 2017 ve izleyen yıllarda, bu kısım için amortisman hesaplanamaz. Madde hükmü açık olup, ayrılmayan amortisman izleyen yıllarda ayrılamaz, amortisman ayrılmadığı için de, tespit edilen amortisman süresi uzatılamaz.

3.2.4 Kıst Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nda binek otomobiller için amortisman konusunda farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. “320’inci madde hükmüne göre, binek otomobillerin kiralama işlemlerinde, işletme faaliyetlerinde kısmen ya da tamamen veya farklı şekilde kullanılan binek otomobiller dışında, işletmeler aktife aldıkları binek otomobillerinin hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerini, itfa süresinin son yılında tamamen yok edileceği açıklanmıştır.”

Binek otomobiller, aktife girdikleri yıl kıst amortismanına tabi tutulur. Madde gereğince açıkça belirtildiği üzere, bu durum binek otomobiller için geçerlidir. Yukarıdaki açıklamalarda, binek otomobiller dışında kalan iktisadi kıymetler ilgili hesap döneminin son günü aktifte kayıt altına alınmış olsa dahi, aktife girdiği yıl için tam amortisman hesaplanır.

Örnek: Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran S A.Ş., 18.07.2015 tarihinde, 50.000 TL tutarında binek otomobil satın almıştır. Ekonomik ömrü 5 yıldır. Normal amortisman oranı %20 olan binek otomobil için, işletmenin ayıracağı amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Oranının Uygulanacağı Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Dönem Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2015	50.000	40	20.000	10.000
2016	40.000	40	16.000	26.000
2017	24.000	40	9.600	35.600
2018	14.400	40	5.760	41.360
2019	8.640	100	8.640	50.000

S A.Ş., amortisman hesaplanmasıyla ilgili tabloda, binek otomobilin 2015 yılı amortismanı 7'nci ayda aktifte yer alacağı için, 2015 yılı amortismanı, 6 aylık hesaplanmıştır.

Yıllık amortisman tutarı olan (50.000 TL x %40) 20.000 TL'dir. Bu hesaplama göre 6 aylık amortisman tutarı 10.000 TL, S. A.Ş. tarafından 2015 yılında gider olarak hesaplara aktarılacaktır.

3.2.5 Fevkalade Amortisman

“VUK’un 317’nci maddesinde, faydalı ömürlerinde veya değerlerinde değişiklikler meydana gelmiş olan amortisman tabii menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı’nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanacaktır.

Fevkalade amortisman yönteminin uygulanabilmesi için, iktisadi kıymetlerin deprem, sel, yangın gibi afetler sonucunda tamamen ya da kısmen kullanılmaz duruma gelmesi şartı aranmaktadır.

Fevkalade amortisman için önceden belli edilmiş oranlar yoktur. Mükellefler böyle durumlarda Maliye Bakanlığı'na başvurarak, amortisman oranının saptanmasını isterler. Bakanlığın bildirdiği oran duran varlıklara uygulanır ve değer kaybı gidere dönüştürülür. Doğal nedenlerle zarara uğrayan varlıklar için sigorta tazminatı alınmışsa fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz.”⁴⁷

3.2.6 Madenlerde Amortisman

“VUK’un 316’ncı maddesinin ihdası sırasında, maden sahalarına ilişkin çalışmalar Sanayi Bakanlığı’nca yürütülmekte olduğu için, madde metninde Sanayi Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bugün ise ilgili işler Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na bağlı Maden İşleri Genel Müdürlüğü’nce yürütülmektedir. Söz konusu yetki devrinin ardından VUK’un 316’ncı maddesinde bir değişikliğe gidilmemiş olsa da, bu hususta yetkili organın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı olduğu açıktır.”⁴⁸

“Maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit vb imal etmek üzere kullanıldığı durumda, arsa veya araziler de değer kaybına uğramaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 314’üncü maddesinde söz konusu edilen boş arazi ve arsalar gibi mütalaa edilemezler. Bu itibarla, 316’ncı maddedeki amortisman tabi maden maliyetine katılmaları gerekir.”⁴⁹

⁴⁷ Ümit Ataman, “Genel Muhasebe- Muhasebe Dönem sonu İşlemleri” Cilt 2, 2009 Türkmen Kitapevi, 16 Baskı İstanbul s.144

⁴⁸ Özkan Atila, Nadir Gülhan, “Madenlerde Amortisman”, Vergi Dünyası, Sayı:335, Temmuz 2009, s.110.

⁴⁹ Hüseyin Dinçer, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2014, Sayı:400 s.103

3.2.7 Amortisman Usulünü Seçme ve Değiştirme

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesince, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için, normal veya azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman usullerinden yalnızca birisi uygulanabilir. Kanunda yer alan "iktisadi ve teknik bütünlük" yorumlanabilir kavramlar olmaları dolayısıyla, kıymetlerin iktisadi ve teknik açıdan uygulamada bütünlük teşkil ettikleri sorununa yol açmaktadır. Sorunun çözümüyle ilgili ölçüler şöyledir: İktisadi kıymetlerden biri yoksa ve bu durumda diğeri kendinden beklenen fonksiyonu vermiyorsa, iktisadi ve teknik bütünlük vardır.

Örneğin, otel işlemlerinde havlular, yatak takımları, lokanta işletmeciliğinde kaşık, çatal, bıçaklar, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eder. Bu kadar net tespit yapılmayacak örnekler de bulunmakta olup, bu kavram çeşitli yorumlara açıktır. Doğru yorumun varlıkların fiili durumuna ve kullanımına göre yapılması yerinde olacaktır. Bu bakımdan iktisadi ve teknik bütünlük arz eden iktisadi kıymetler için, aynı amortisman yönteminin uygulanması gerekmektedir.

"VUK'un mükerrer 320'nci maddesine göre, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bunun için değişikliğin vergi beyannamesinde ya da beyanname eki bilançoda belirtilmesi zorunludur."⁵⁰ Bu değişiklik, bildirim yapıldığı dönemden itibaren uygulanır. Geçmiş yıllara ilişkin düzeltme yapılamaz. Kıymetin kalan değeri ise kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarla yok edilir.

Örnek: A Anonim şirketi, 2010 yılında satın alarak aktifine kaydettiği 50.000 TL tutarındaki makineyi azalan bakiyeler yöntemiyle itfa etmekte olup, normal amortisman oranı %20'dir. şirket 2013 yılı için, azalan bakiyeler yönteminden vazgeçip normal amortisman yöntemine geçmiştir.

⁵⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu," İstanbul 2015

Buna göre yıllar itibarıyla amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

Yıl	Amortisman Oranının Uygulanacağı Değer (TL)	Amortisman Oranı (%)	Dönem Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2010	50.000	40	20.000	20.000
2011	30.000	40	12.000	32.000
2012	18.000	40	7.200	39.200
2013	10.800	50	5.400	44.600
2014	5.400	100	5.400	50.000

2013 yılı sonunda makinenin 2 yıl amortisman süresi kaldığından, bakiye değeri olan 10.800 TL'nin yarısı 2013 yılında; kalan yarısı da 2014 yılında itfa edilecektir.

Bu işleme ait muhasebe kayıtları:

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.400 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.400 TL

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.400 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.400 TL

3.2.8 Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 189'uncu maddesine göre, envantere amortisman kayıtları başlığında iktisadi kıymetler için amortisman ayrıldığında, bunların yasal defterlerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda amortismanların ayrıca gösterileceği yerler, envanter defterinin ayrı bir bölümü, amortisman defteri veya listeleri olarak belirlenmiştir.

İki çeşit yöntem vardır. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

Direkt Yöntem: Direkt yöntemde her dönem için ayrılan amortisman, ilgili dönemin sonunda doğrudan varlığın değerinden düşürülmektedir. İktisadi kıymet, amortisman ayrılan süre içerisinde yok edilmelidir.

Örnek: 2015 yılında alınan ve 120.000 TL değerle aktife kayıt edilen makinenin 2015 yıl sonu amortisman kaydı şu şekildedir: (amortisman oranı %10 olarak alınmıştır)

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.000 TL	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		12.000 TL

Böylece, sabit kıymetin bedeli her dönem ayrılan amortisman tutarı kadar aktifte azalma meydana gelecek, amortisman süresi bitiminde sabit kıymet bedeli tamamen yok edilmiş olacaktır.

Endirekt Yöntem: Endirekt yöntemde ayrılmış olan amortismanlar, pasifte karşılık hesabında tutulur. Bu hesaba Birikmiş Amortismanlar adı verilmiştir. Bu yöntemde, iktisadi varlığın bedeli azalmakta ve her yılın amortismanı, pasifte birikmiş amortisman hesabında toplanmaktadır. Genellikle uygulamada bu yöntem tercih edilmektedir.

Direkt yöntemdeki örneğe göre işlem yapacak olursak, aynı varlık üzerinden bu yönteme göre ayrılan amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000 TL

Bu durum, makine işletme aktifinde 120.000 TL olarak görülecektir.

3.3 Amortisman Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar

İktisadi kıymetlerin, amortismanı'nın hurdaya ayrılması, faaliyetlerin durması durumunda amortisman, devir ve birleşme durumunda, amortisman uygulamasıyla ilgili konular incelenmiştir.

3.3.1 Amortisman Süresi Bitmeden Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu

Amortisman ayırma süresi bitmeden hurdaya ayrılmış olan iktisadi kıymetler işletmede kullanılmadığı için, amortisman ayrılmamaktadır. Bu şekilde, işletmede kullanılmayan iktisadi kıymetler hurda olarak satılmadan önce, bu kıymetler için ayrılan amortismanlar dikkate alınmalıdır. İktisadi kıymetlerin satışından elde edilecek kâr ya da zarar buna göre belirlenmektedir.

Hurdaya ayrılmış olan iktisadi kıymet satılmamışsa, bu kıymetlerin bedelleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli ve tespit edilen değer kadar aktifte yer almalı, tamamen değerini kaybetmemiş ise aktifler arasından çıkarılmalıdır. Varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanları, takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırılarak kâr ya da zarar belirlenmektedir. Buna göre belirlenen kâr ya da zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmaktadır.

3.3.2 Faaliyetin Durması Durumunda Amortismanlar

Faaliyetine devam eden işletmelerde, “İktisadi varlıklar vergileme dönemleri içerisinde bir süre kullanılmamış olsalar bile, amortisman tam olarak ayrılır. Ancak işletme faaliyetini durdurmuş ise amortisman ayrılması mümkün değildir. VUK’un 161’inci maddesine göre, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi, işi bırakma olarak tanımlanmıştır. İş bırakma, faaliyetin durdurulmasından sonra gelir.”⁵¹ Mevcutların elden çıkarılmasından, alacakların tahsilinden, borçların ödenmesinden sonra iş bırakılmış sayılır. İşletmede faaliyet durdurulmuş ise mevcutların elden çıkarılması beklenmeden amortisman uygulamasına son verilmelidir. Faaliyetin durdurulduğu zamana kadar kıst amortisman uygulanmalıdır.

3.3.3 Devir ve Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19’uncu maddesince yapılan birleşmeler, devir niteliğinde sayılmaktadır. Amortisman uygulamasında devir tarihine kadar olan işlemler devrolunan şirkete ait olduğundan, bu tarihe kadar olan döneme ait kazancın tespit edilmesi sırasında, devrolunan şirket isterse kıst dönem için amortisman ayırabilecektir. “Devir halinde; devrolunan işletme devir tarihine kadar geçen süre için, devralan şirket de devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadarki süre için amortisman ayırabilir.

VUK’un 269’uncu maddesince, iktisadi işletmelerin sahip olduğu gayrimenkuller maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Tapu siciline tescil edilmiş olan haklar gayrimenkul gibi değerlendirilecektir. Dolayısıyla belli bir süre için işletme hakkı devri ile kamu arazilerinin kullanım hakkının devri nedeniyle kurulan irtifak haklarının gayrimenkul olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”⁵²

⁵¹ Recep Özdemir, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2013, Sayı:388

⁵² Zihni Kartal, “Kamu Arazileri Üzerine İrtifak Hakkı Kurulması Suretiyle Yapılan Tesislerin Vergi Usul Kanun Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Mart 1997, Sayı:187 s.98

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen türde birleşmeler, devirden farklılık göstermektedir. Çünkü bu durumda bilançonun devri söz konusu olmayıp değerlendirme yapılmak suretiyle birleşme olmaktadır. Bu nedenle birleşme halinde amortismanına tabi iktisadi kıymetler açısından, VUK'un 328'nci maddesinde düzenlenen amortismanına tabi kıymetlerin satılmasına ilişkin hükümler uygulanır. Birleşen kurumlar, devraldığı kurumun iktisadi kıymetlerini almış gibi amortismanına tabi tutar.

3.4 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller

Vergi Usul Kanunu'na göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili özel haller, bu başlık altında açıklanmıştır.

3.4.1 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Bir Yıldan Fazla Kullanılabilir Nitelikte Olmalıdır

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olup olmaması ömrüyle ilgilidir. "VUK'un 313'üncü maddesi uyarınca, bir varlığın amortismanına tabi iktisadi kıymet sayılabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olması gerekmektedir."⁵³ İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan, yani faydalı ömrü bir yılı geçmeyen iktisadi kıymetlerin bedelleri, direkt olarak gider yazılacaktır. Burada önemli olan nokta, iktisadi kıymetin fiilen bir yıldan fazla kullanılmasının şart olmadığıdır.

İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanılabilir olması, amortismanına tabi sayılması için yeterlidir. Bu nedenle, hesap dönemi içerisinde envantere giren ve işletmenin faaliyetlerinde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetler, fiilen bir yıldan uzun süre işletmede kullanılmamalarına rağmen, bir yıldan uzun süre kullanılacak nitelikte oldukları için maliyet bedelleri doğrudan gider olarak dikkate alınmayıp amortismanına tabi tutularak giderleştirilir.

⁵³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3.Kitap -2014, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları., 2014 s.208.

3.4.2 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Yıpranma, Aşınma, Kıymetten Düşmeye Maruz Kalacak Nitelikte Olmalıdır

İktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için, aşınma ve yıpranma veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz kalmış olması gereklidir. İşletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılabilir olmasıyla birlikte, zamanla değerini kaybetmeyen kıymetler ise amortisman konusuna girmezler. Bu nedenle VUK'un 314'üncü maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığı belirtilmiştir.

3.4.3 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Envantere Dahil Olmalıdır

Amortisman ayrılması için gerekli unsurlardan biri de, iktisadi kıymetin envantere kayıt edilmiş olmasıdır. "VUK'un 313'üncü maddesinde yer alan 'İşletmede Kullanılan' ifadesiyle, bir iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla yok edilebilmesi için, işletme aktifine kayıtlı olması ve işletmede bilfiil kullanılması veya kullanıma hazır olması gerektiği belirtilmek istenmiştir."⁵⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 189'üncü maddesi gereğince, iktisadi kıymetin envantere alınmış olması, işletmenin gerçek tasarrufta bulunmasını ve envantere kaydedilmiş olmasını ifade etmektedir. Aksi durumda bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

"Bu noktada özellik arz eden bir husus da, kayıt ve tescile tabi olan iktisadi kıymetlerle ilgilidir. 365 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre, kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır."⁵⁵

⁵⁴ Musa Topaloğlu, a.g.m., s.67.

⁵⁵ VUK ve Genel Tebliği

3.4.4 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Değeri Belli Bir Tutarı Aşmalıdır

VUK'un 313'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ve 442 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde yapılan belirlemelere göre, 01.01.2015 tarihinden itibaren bedeli 880 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve 880 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların bedelleri, amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde, bu had topluca dikkate alınır. İktisadi ve teknik bütünlüğe en güzel örnekler, lokantalardaki yemek takımlarıdır. Bunlar tek başlarına 880 TL'nin altında kalırken, toplu olarak dikkate alındıklarında amortismanına tabi tutulma zorunlulukları doğmaktadır. Önemli olan bir diğer husus da, 880 TL'lik limitin sadece alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar için geçerli olduğudur.

3.4.5 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatları

VUK'un 329'uncu maddesi, amortismanına tabi malların tamamen ya da kısmen zayi olması durumunda alınan sigorta tazminatlarını düzenlemiştir. "Madde gereğince, yangın, sel, deprem, su basması gibi afetler yüzünden tamamen ya da kısmen zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden (amortismanı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla ya da eksik olduğu durumda, farklı kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; zarar gören veya zayi olan iktisadi kıymetin net aktif değeri ile sigorta tazminatı karşılaştırılması ve sigorta tazminatının, iktisadi kıymetin net aktif değerini aşması ya da bu değerinin altında kalması durumlarında oluşan farkın, kâr ya da zarar hesabına aktarılması gerekmektedir."

3.4.6 Yenileme Fonu

“VUK’un 328 ve 329’uncu maddelerince, uygulamada Yenileme Fonu adı verilen müessese kârlarından istifade suretiyle, iktisadi kıymetleri yenileme imkânlarının artırılması amacıyla vergi sistemimize sokulmuştur.”⁵⁶

Yenileme fonu olarak adlandırılan geçici hesabın oluşturulması, iki durumdan kaynaklanabilir. Bunlardan ilkinde göre: “VUK madde 328’de, maddi duran varlık satışından elde edilen kâr üç yıl boyunca, maddi duran varlığın yenisini almak koşuluyla, gelir tablosuna yansıtılmadan, bilançoda öz sermaye grubunda yenileme fonu altında yer alabilmektedir.”⁵⁷

Vergi Usul Kanunu’nun 328 ve 329’uncu maddelerince karşımıza çıkan yenileme fonundan yararlanabilmeleri için, bazı koşulların sağlanmış olması gerekmektedir.

“Maddelerde yer alan düzenlemeler uyarınca, gerekli koşullar aşağıdaki gibidir:

- Yeni alınacak iktisadi kıymet, satılanla aynı neviden (türden) olmalıdır.
- Bilanço esasında defter tutulmalı ve söz konusu tutar bilançonun pasifinde geçici bir hesapta muhasebeleştirilmelidir.
- Yeni iktisadi kıymetin alınması işin mahiyetine göre zaruri olmalı, mükellef tarafından bu konuda karar verilmiş ve girişimde bulunulmuş olmalıdır.”

3.4.6.1 Yenileme Fonunun Kullanımı

Yenileme fonu, yeni iktisap edilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilmek suretiyle kullanılmalıdır. Buna göre yenileme fonunun ayrılabilmesi için; satılan ve yenilenecek olan iktisadi kıymetlerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetler olması gerekmektedir.

⁵⁶ Cumhuriyet İnan Bilen, “Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller”, Vergi Dünyası, Sayı:328, Aralık 2008, s.40.

⁵⁷ Hülya Cengiz, Ferhan Emir Tuncay, “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama”, Vergi Sorunları, Kasım 2012, Sayı: 290 s.145

Yenileme fonu, alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden doğrudan mahsup etme şeklinde kullanılamaz. Buna göre; ilgili iktisadi kıymetin amortisman giderlerinin kaydedildiği hesaplar, doğrudan kâr - zarar hesaplarına aktararak kapatılmak yerine, öncelikle yenileme fonunun tutulduğu hesapla karşılaştırılır. Bu hesabın ilgili döneme ait amortisman giderini karşılayamaması durumunda, kalan amortisman gideri doğrudan kâr - zarar hesaplarına aktarılır.

Örnek: Beyaz A.Ş.'ye ait makinenin bilançodaki kayıtlı değeri 100.000 TL'dir. Şirket, itfa bedeli 50.000 TL olan makineyi, KDV hariç 70.000 TL'ye, 01.10.2015 tarihinde satmıştır. Elde edilen kârı yenileme fonu hesabına aktarmıştır. 20.12.2015 tarihinde işletme, 120.000 TL'ye yeni makineyi satın almıştır.

Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20'dir (KDV ihmal edilmiştir). Buna göre Beyaz A.Ş.'nin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

01.10.2015

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	70.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000 TL	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		100.000 TL
549 ÖZEL FONLAR		20.000 TL

10.12.2015

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	120.000 TL	
102 BANKALAR		120.000 TL

31.12.2015

	Borç	Alacak
549 ÖZEL FONLAR	20.000 TL	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		24.000 TL

3.4.6.2 Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi

VUK'un 328'inci maddesinde, "Satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun, bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir." hükmü bulunmaktadır. VUK'un 329'uncu maddesinde ise "Tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak için, pasifte geçici bir hesapta en az üç yıl süreyle tutulabilir. Bu süre içerisinde kullanılmamış olan tazminat farkları, kâra ilave olunur." hükmü yer almaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı durumunda ortaya çıkan kâr, o yılın dönem sonu itibarıyla düzenlenecek olan bilançoda, yenileme fonu hesabında yer alacaktır. İzleyen ikinci yılda ise yenileme fonu hesabında gözükecektir. Üçüncü yılda iktisadi kıymetin yenilenmemesi durumunda, üçüncü yılda oluşan vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Örnek: Yenileme fonu 30.06.2012 tarihinde tesis edildiğinde, vergi matrahına 31.12.2014 tarihinde ilave edilmelidir. Fiili sürenin 3 yıldan az olması durumunda ise üçüncü yıl 2014 olduğundan vergi matrahına aktarılması gerekir. Amortisman tabi bir iktisadi kıymet yılın son gününde alındığında (binek otomobiller hariç) yıllık amortisman ayrılıyorsa, bu örnekteki kıst sürenin de bir takvim yılı olduğu dikkate alınmalıdır.

Örnek: İşletme, maliyet bedeli 60.000 TL olan taşıtı, 50.000 TL'ye satmıştır. Taşıttan itfa tutarı 40.000 TL'dir. Yenileme amaçlı satılan taşıttan elde edilen kâr, yenileme fonu hesabına aktarılmıştır.

30.10.2014

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	50.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000 TL	
254 TAŞITLAR		60.000 TL
549 ÖZEL FONLAR		30.000 TL

Özel Fonlar hesabına aktarılan 30.000 TL, 2014 ve 2015 yılı bilançolarında yer alacak, vergi matrahına dahil edilmeyecektir. Bir sonraki yıl, yani 31.12.2016 tarihine kadar kullanılmadığında ise aşağıdaki muhasebe kaydı yapılarak gelir hesaplarına aktarılıp, 2016 yılı beyanına ilave edilecektir.

31.12.2016

	Borç	Alacak
549 ÖZEL FONLAR	30.000 TL	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		30.000 TL

Amortisman uygulaması, gerek işletmelerin bilançolarının gerçek durumunu yansıtması, gerekse harcamaların ilgili yıllarda giderleştirilmesini sağlayarak vergi matrahının doğru tespitine olanak vermesi yönüyle, muhasebe sisteminde kullanılan bir yöntemdir. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan oranlar, tüm işletmeler için ortak olması dolayısıyla, mali bilançoları kıyaslamakta kolaylık sağlamakla ve vergi matrahının aşınmasının önüne geçmektedir.

BÖLÜM 4- MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN VERGİ USUL KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1 Maddi Duran Varlık Açılımı

Amortismanına tabi olan varlıklar; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardan oluşmaktadır. “Amortismanına tabi varlık grubu için Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları gereğince açıklamalar ve örnek uygulamalar çalışmamızın önceki bölümlerinde yer almaktadır. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini ekonomik süreleri bir yıldan fazla olan fiziksel yapıya sahip varlıklara, maddi duran varlık denir.” Duran varlıkların türü ve işletmenin toplam varlıklarına oranı, her sektör ve işletmede farklılık gösterir. Buna göre, işletmelerin sahip olduğu gayrimenkullerle birlikte, işletmede kullanılan ve taşınır nitelikte olan her türlü alet, edevat ve büro malzemeleri, duran varlık olarak kabul edilmektedir.

“TMS 16, maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, Vergi Usul Kanunu’nda maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterse, satın alma bedeline alışla ilgili olarak noter mahkeme masrafları, komisyon, tellaliye ve kıymet takdirine ilişkin giderler ile taşıt alım vergisi, emlak vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilmektedir. TMS 16’da bunlar, maliyetin zorunlu unsuru olduğu halde, vergi mevzuatımızda sayılan unsurların maliyete ilavesinde farklılık göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda satın alma bedeline eklenmesi zorunlu giderler; makine ve tesisatta gümrük vergileri ve bunların nakliye, montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsasının tasfiyesine ilişkin olarak yapılan tüm giderler sınıflandırılmıştır.”⁵⁸

“Maddi Duran Varlıklarla ilgili bütün maliyetler, oluştuğu tarihteki değeriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan, sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Bunlar, kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmak için eklediği önemli yedek parça ve malzemeler, duran varlık olarak değerlendirilir.”⁵⁹

i) TMS 16 ve VUK'a Göre Türkiye'de Uygulanan Amortisman Yöntemlerinin Gelir Tablosuna Etkisinin Karşılaştırılması

Amortisman, işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre doğrudan gider, satış maliyeti veya stok içerisinde yer alabilir. Özellikle duran varlık yatırımı yüksek boyutlardaki işletmeler için, amortisman, finansal tablolar açısından önemli bir unsurdur. Çünkü, giderler içerisinde amortisman tutarı, duran varlık yatırımına paralel olarak yüksek olabilmektedir. Amortisman için çeşitli yöntem ve hesaplamalar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın ayrıntılı olarak ele almaya çalıştığımız konusu, TMS 16 ve Vergi Usul Kanunu'nun amortisman uygulamalarının gelir tablosuna etkisinin incelenmesidir. İşletmelerde net kâr veya net zararın hesaplanmasında duran varlıkların ağırlıklı olması halinde amortismanlar önemli yer tutmaktadır.

Dönemsel olarak net kâr veya zararı doğrudan etkileyen önemli bir etken olduğundan, nasıl hesaplanması gerektiği, hangi yıl için ne kadar amortisman ayrılacağı konusunda değişik yöntemler ve düzenlemeler bulunmaktadır.

⁵⁸ Barış Sipahi, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü" 2009, 9. Bölüm, s.150

⁵⁹ Melek Akgün, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.Baskı Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları 2009, s.399

İşletmelerin kârlarından pay alan ortaklar ve devlet için olduğu kadar işletmeyle yakından ilgilenen kredi verenler, alıcılar, satıcılar ve çalışanlar açısından da amortisman hesaplanması önem taşımaktadır. Amortisman, kaydedildiği dönemde işletmeden dışarıya nakit çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. Bir fon hesabında toplanan bu giderler, bilançoda duran varlığın değerinin azaltılması sonucunu doğurur.

4.1.1 Vergi Usul Kanunu'na göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan duran varlıklar, amortismanın konusunu oluşturmaktadır. İşletmede kullanılan ve değeri belli bir tutarı (01.01.2015 tarihinden itibaren 880 TL) aşmayan duran varlıklar, doğrudan gider yazılabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre, amortisman hesaplama konusunda 4 yöntem bulunmaktadır:

Normal Amortisman Yöntemi

Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler Yöntemi

Madenlerde Amortisman Yönetimi

Fevkalade Amortisman Yönetimi

4.1.1.1 Normal Amortisman Yöntemi

01.01.2004 tarihinde 5024 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler gereğince işletmeler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa etmektedir. Yani aktife kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini, Maliye Bakanlığı tebliğlerle açıklamaktadır. Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda, amortisman tutarı, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir.

Bu yöntem uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılmaktadır. Eşit Tutarda Yıllık Amortisman Veren Yöntem olarak adlandırılmaktadır.

4.1.1.2 Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilir. Azalan bakiyeler yöntemi, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı kanunla girmiştir. İşletmelerin ilk yıllarda fon gereksinimleri daha fazla olacağı için, ilk yıllarda daha az vergi ödemek için bu yöntemi seçmişlerdir. Bu yöntem, işletmeler açısından vergi ertelemesini de sağlamaktadır.

Bu usulün uygulanmasında:

- Amortisman ayrılacak iktisadi kıymet, daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının düşülmesiyle bulunmuş olur.
- Bu yöntemde amortisman süresi, normal amortismandaki gibi hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değeri, o yıl tamamen yok edilir.⁶⁰ Her duran varlık için ayrı amortisman yöntemi seçilebilir. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulünden yalnız biri uygulanabilir.

4.1.1.3 Madenlerde Amortisman Yöntemi

İşlenmesi sonucu var olan cevherlerin azalmasından dolayı imtiyaz veya maliyet bedelleri, işletme yetkililerin başvurusu üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirlenecek oranlar üzerinden yok edilir.

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu 315. Madde

4.1.1.4 Fevkalade Amortisman Yöntemi

“Amortismanına tabi olup:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,
- Menkul ve gayrimenkullerle haklara, yükümlülerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen **Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Nispetleri**⁶¹ uygulanır.

4.2 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri

TMS 16'ya göre, bir varlığın amortismanına tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bu yararlı ömür süresi, işletme tarafından tayin edilir. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada ise varlığın yapısına göre gerektiğinde varlığın kalıntı değeri değersiz kabul edilebilmekte, dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri olmayan, yani 0 (sıfır) olacaktır. Kalıntı değerinin, sonradan varlığın defter değerinin altından bir değere düşmesi halinde,

⁶¹ Hakan Taştan, Uğraş Başsullu, “TMS-16 ve VUK'a Göre Türkiye'de Uygulanan Amortisman Yöntemlerinin Gelir Tablosuna Etkisinin Karşılaştırılması”, E-Yaklaşım, Şubat 2014, Sayı:254 s. 3.

amortisman hesaplanmasına yeniden başlanacaktır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için, çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu konuda 3 yöntem bulunmaktadır:

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarı Yöntemi, olmak üzere 3 yöntem bulunmaktadır.

4.2.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi

Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yani, yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur. İşletme, maddi duran varlığı tamamen hurdaya çıkarmadan elden çıkaracaksa, “hurda değeri” belirleyecektir. Aksi takdirde hurda değeri belirlenmemiş olursa, hurda değer 0 TL olarak alınacaktır. Kısacası, maddi duran varlığın amortismanına tabi değerini, faydalı ömre bölerek, yıllık amortisman tutarı hesaplanmış olacaktır.

4.2.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi

Amortisman gideri, bu yöntemde yararlı ömür boyunca azalır. Yıllık amortisman tutarı; “ $1 / \text{Maddi Duran Varlığın Ekonomik Ömrü}$ ” formülü uygulanarak bulunan oranın 2 (iki) ile çarpılmasıyla oluşan yeni oranın, maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarına uygulanması sonucu hesaplanır. Maddi duran varlığın ekonomik ömrü boyunca, her yıl için kalan tutar bu oranla çarpılır. Son yıl kalan tutarın hepsi amortisman olarak kaydedilir.

4.2.3 Üretim Miktarı Yöntemi

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu amortisman yönteminde, faydalı ömür yerini üretim miktarına bırakmıştır. Maddi duran varlıkların üretim kapasitesi göz önüne alınarak, her yıl için üretilen miktar kadar amortisman ayrılmaktadır. Maddi duran varlığın değerinden, varsa hurda değeri çıkartılır. Söz

konusu, yılda üretilen miktarın toplam üretim kapasitesine oranıyla çarpılır ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplanmış olur. Taşıma araçlarında ise kastedilen yola göre hesaplama yapılır. Aracın değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar, tespit edilen gidilebilecek yol uzunluğuna bölünerek, her bir km için amortisman tutarı hesaplanır. Her ay sonunda kastedilen uzunluk ile birim tutarı çarpılarak, bu yöntemle göre aylık amortisman tutarı belirlenir.

4.2.4 Diğer Yöntemler

Yukarıdaki yöntemlerden başka “Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi” ve “Formülü Azalan Bakiyeler Yöntemin” de kullanılmaktadır. (Bu yöntemde $r=n /s/c$ formülü kullanılır).

Örnek Uygulama

Yukarıdaki açıklamalarda TMS ve VUK’ a göre amortisman ayırma yöntemleri ile ilgili olarak kısaca bilgi verildi. Konunun daha iyi anlaşılması için, ayrı ayrı bütün amortisman hesaplama yöntemlerinin gelir tablolarındaki sonuçları nasıl etkilediğini inceleyelim.

Örneğin; A İşletmemizin 31.000,00 TL değerinde bir maddi duran varlığı, ekonomik ömrü 5 yıl, hurda değeri 1.000,00 TL, amortisman öncesi kârın 16.000,00 TL, üretim kapasitesi ise 100.000 birim olduğunu varsayalım.

Normal Amortisman Yöntemi (VUK)

Amortisman oranı = $1/5 = 0,20$ ’dir.

$31.000 \times 0,20 = 6.200,00$ TL her yıl için ayırmamız gereken amortisman tutarıdır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri(-)	6.200,00
Vergiden Önceki Kâr	9.800,00
Vergi (%20)	1.960,00
Vergiden Sonraki Kâr	7.840,00

Azalan (Hızlandırılmış) Bakiyeler Yöntemi (VUK)

Amortisman oranı= $1/5 = 0,20 \times 2=0,40$ 'dır.

$31.000 \times 0,40 = 12.400,00$ TL ilk yıl için kalan tutarın %40'ı alınarak hesaplanacaktır. Faydalı ömrün bittiği yıl ise kalan tutarın hepsi amortisman olarak ayrılacaktır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	-12.400,00
Vergiden Önceki Kâr	3.600,00
Vergi (% 20)	-720,00
Vergiden Sonraki Kâr	2.880,00

Fevkalade Amortisman Yöntemi (VUK)

Meydana gelen afet sonucu maddi duran varlığımız 9.000,00 TL değer kaybetmiştir. Dolayısıyla ayıracağımız amortisman tutarı 9.000,00 TL'dir.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	- 9.000,00
Vergiden Önceki Kâr	7.000,00
Vergi (% 20)	-1.400,00
Vergiden Sonraki Kâr	5.600,00

Doğrusal Amortisman Yöntemi (TMS)

TMS' de yer alan bu yöntem VUK' da yer alan, normal amortisman yöntemiyle benzerlik göstermektedir. Amortisman oranı = $1/5 = 0,20$ ' dir.

$31.000 - 1.000 = 30.000 \times 0,20 = 6.000,00$ TL her yıl için ayırmamız gereken amortisman tutarıdır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	-6.000,00
Vergiden Önceki Kâr	10.000,00
Vergi (% 20)	-2.000,00
Vergiden Sonraki Kâr	8.000,00

Azalan Bakiyeler Yöntemi (TMS)

TMS 'de yer alan bu yöntemde VUK' da yer alan azalan bakiyeler yöntemiyle benzerlik göstermektedir. Amortisman oranı = $1/5 = 0,20 \times 2 = 0,40$

$31.000 - 1.000 = 30.000 \times 0,40 = 12.000$ TL ilk yıl için, daha sonraki yıllar için kalan tutarın %40'ı alınarak hesaplanacaktır. Faydalı ömrün bittiği yıl ise kalan tutarın hepsi amortisman olarak ayrılacaktır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	-12.000,00
Vergiden Önceki Kâr	4.000,00
Vergi (% 20)	-800,00
Vergiden Sonraki Kâr	3.200,00

Üretim Miktarı Yöntemi (TMS)

Şimdiye kadar yapmış olduğumuz hesaplamalarda, üretim miktarını dikkate alan bir hesaplama yapmadık. Fevkalade amortisman yöntemi dışında dikkate aldığımız, değişken maddi duran varlığın ekonomik ömrüydü. TMS' nin üretim miktarı yöntemini inceleyerek, ekonomik ömür ile faydalı ömür arasındaki farkları değerlendiriyoruz, Yöntemde amortisman giderimizi hesaplamak için problemimize ilgili yılda ne kadar üretim yapıldığını gösteren miktarı eklememiz gerekmektedir. Maddi duran varlığın üretim kapasitesi 100.000 birim idi.

İlgili yılda 70.000 birim ürettiğimizi düşünürsek;

$31.000 - 1.000 = 30.000 \times (70.000 / 100.000) = 21.000,00$ TL amortisman giderimiz olacaktır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	21.000,00
Zarar (-)	-5.000,00

İlgili yılda 30.000 birim ürettiğimizi düşünürsek;

$31.000 - 1.000 = 30.000 \times (30.000 / 100.000) = 9.000,00$ TL amortisman giderimiz olacaktır.

Şirketimizin gelir tablosu ise;

Amortismandan Önceki Kâr	16.000,00
Amortisman Gideri (-)	-9.000,00
Vergiden Önceki Kâr	7.000,00
Vergi (% 20)	-1.400,00
Vergiden Sonraki Kâr	5.600,00

Günümüzde Türkiye’deki işletmeler, artan rekabet koşulları altında daha az maliyetle daha fazla kâr elde etmeyi amaçlamaktadır. Bütün maliyet kalemleri satış fiyatlarını, dolayısıyla kârı etkilemektedir. Bu nedenle, maliyet hesapları yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacak hesaplama ve yöntemlerin kullanılmasıdır. Bu hesaplama, yöntemler ve teknikler işletmenin ihtiyaçlarına göre yasalar çerçevesinde seçilmelidir. Aksi durumda yapılan hesaplama ve yöntemler doğru olsa bile, işletme açısından gerçekleri yansıtmayabilir. Yani gerçekte işletme zarar ederken, mali tablolarda çok büyük kârlar elde ediyormuş gibi görebiliriz.

Örneğimizin değerlendirmesinde işletmemiz, üretim miktarı yöntemi dışındaki bütün hesaplama yöntemlerinde kâr beyan etmektedir. Fakat üretim miktarları göz önüne alındığında, zarar beyan etme olasılığının da olduğu görülmektedir. Nitekim eğer işletme ilgili yılda 70.000 birim üretim yapsaydı 5.000,00 TL zarar, 30.000 birim üretim yapsaydı 5.600,00 TL kâr beyan edecekti.

Ayrıca üretim faaliyeti dışında doğa olayları, yeni icatlar ve cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınan ve yıpranan maddi duran varlıklar için eskime payının, fevkalade amortisman yöntemi (VUK 317) ile hesaplanması uygun olacaktır.

Sonuç olarak; üretim işletmelerinde üretim miktarı yöntemi ve gerektiğinde fevkalade amortisman yöntemiyle maddi duran varlıkların eskime payının hesaplanması, işletmelerin gerçek mali durumlarını görmemizi sağlayacaktır.

4.3 VUK ve TMS’ ye göre Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan değerlendirme ölçüleri ile Türkiye Muhasebe Standartları’nda yer alan değerlendirme ölçüleri arasında farklılıklar vardır. “Vergi Usul Kanunu’nda değerlendirme ölçüleri; borsa rayici, tasarruf değeri, maliyet bedeli, mukayyet değer, vergi değeri rayiç bedel, itibari değer, emsal bedeli ve alış bedelidir. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ise, cari maliyet, tarihi maliyet, bugünkü değer, net gerçekleşebilir değer, gerçeğe uygun değer,” değerlendirme ölçüleridir.

VUK ile TMS’ de düzenlenen değerleme ölçülerinde isimlendirme farkları olmasının yanı sıra, içeriklerde farklılıklar da mevcuttur. “Vergi Usul Kanunu’nda ve Türkiye Muhasebe Standartları’nda yer alan değerleme ölçülerinden, tarihi maliyet, cari maliyet, bugünkü değeri ile tasarruf değer, rayiç bedel ile net gerçekleştirilebilir değer ölçülerinin içeriklerinin birbirine benzediği söylenebilir. Fakat, özellikle standartlarda giderek önem kazanan “makul değer – gerçeğe uygun değer” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Ayrıca, bu değerleme ölçüsünün, mantığı ve içeriği gereği, VUK’da uygulanması da oldukça zor görünmektedir.”⁶²

Varlıklarda değer düşüklüğüyle ilgili hesaplama yapılmadığı sürece, VUK ile TMS arasında farklılık görünmemektedir. VUK’a göre amortismanla konu olan değer varlığın maliyet bedelidir, TMS’ye göre amortismanla konu olan değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.

“VUK’a göre, maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.”⁶³

“VUK ile TMS karşılaştırıldığında amortisman ayırmada kullanılan yöntemler arasında farklılıklar görülebilmektedir. VUK’da, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemi, kıst amortisman yöntemleri; TMS’de normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, üretim miktarı amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bunların dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. VUK’a göre, sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanınmıştır.”⁶⁴

⁶² Cemal Elitaş vd., a.g.m., s.17-32

⁶³ Aynur Akpınar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortismanla Tabi Duran Varlıklar Ve Türkiye Uygulaması” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. (2012)Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – Sayı:23 (2014)

⁶⁴ Başak Ataman Akgül, “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, 2004 Sayı: 67 s.61-72.

Vergi Usul Kanunu'na göre iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için belli bir tutarı yani 2015 yılı için 880 TL'yi aşması gerekmektedir. TMS açısından bakıldığında, bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal değer bulunmamaktadır. Binek otomobillerde, Vergi Usul Kanunu'na göre öngörülen kıst amortisman uygulanırken, Türkiye Muhasebe Standartları'nda ise tüm maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır.

“Vergi Usul Kanunu'na göre ilk yıl eksik hesaplanan amortisman tutarı son yıl amortismanına eklendiği halde, muhasebe standardında bir sonraki yılın amortisman gideri olarak kabul edilmektedir.”⁶⁵

Örnek 1. G ve A A.Ş' nin 15.08.2010 tarihinde gittikleri unlu mamuller imalatı fuarında, pasta yapma makinesinin yeni modelinden bir adet sipariş vermiştir. 18.08.2010 tarihinde teslim edilen makine için, aynı gün sigorta ve montaj işlemleri yapılmıştır. Bankadan ödemesi gerçekleştirilmiştir.

Makineye ait bilgiler aşağıda ki tabloda mevcuttur.

Tablo 2. G ve A A. Ş'nin Satın Aldığı Makine Bilgileri

Makine Bilgileri		Amortisman Bilgileri	
Sipariş Tarihi	15.08.2010	Faydalı Ömrü (VUK)	5 yıl
Teslim Tarihi	18.08.2010	Amortisman Oranı (VUK)	20%
Makine Bedeli	160.000,-TL	Kullanıldığı birim	İmalat bölümü
Taşıma Tutarı	7.500,-TL	Faydalı Ömrü	5 yıl
Sigorta Tutarı	7.500,-TL	Amortisman Oranı	20%
Makinenin Kuruluş ve Yerleştirme Gideri	15.000,-TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.000,-TL

⁶⁵ Fatma Pamukçu, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması.” Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Ekim 2010, Sayı:32 s. 82.

Sabit varlık alındığında aşağıda ilgili yevmiye defter kaydı yapılmıştır.

18.08.2010

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		
253.02 Pasta Makinesi	160.000,-	
253.02.01 Nakliye Gideri	7.500,-	
253.02.02 Sigorta Gideri	7.500,-	
253.02.03 Makine Kur. Gid.	15.000,-	
		190.000 TL
102 BANKALAR HESABI		
102.02 D Bankası		
2010 yılı Pasta Makinesi alım yevmiye kaydı		

VUK ve TMS-16'ya ve göre normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

4.3.1 VUK' a Göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli / Ekonomik Ömrü

Maliyet Bedeli= Makine Bedeli + Montaj Bedeli + Taşıma Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Kuruluş bedelidir.

Sabit Varlığın, Maliyet bedeli: 160.000 + 7.500 + 7.500 + 15.000= 190.000TL'dir.

Yıllık Amortisman Tutarı=190.000/5=38.000,-TL'dir.

Aşağıda yer alan tablo 3’de sabit varlığın VUK’ a göre normal amortisman ile hesaplama tablosu yer almaktadır.

Tablo 3. VUK’ na Göre G ve A A. Ş’ nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Hesaplama Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	190.000	5	20%	38.000	38.000
2011	190.000	5	20%	38.000	76.000
2012	190.000	5	20%	38.000	114.000
2013	190.000	5	20%	38.000	152.000
2014	190.000	5	20%	38.000	190.000

Vergi Usul Kanu’na göre, 31.12.2010 tarihinde yapılan normal amortisman yöntemi göre Maddi Duran varlığın ekonomik ömrü boyunca her yıl yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2010

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 Amortisman Giderleri 730.01.001 Pasta Makinesi Amortisman Gideri	38.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.01 Birikmiş Amortisman Gideri		38.000 TL
2010 yılı pasta makinesi amortisman yevmiye kaydı.		

4.3.2 TMS 16' ya Göre;⁶⁶

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli - Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür
Maliyet Bedeli = Makine Bedeli + Taşıma Bedeli + Sigorta Bedeli+ Kuruluş Montaj
Bedeli

Maliyet bedeli= 160.000+7.500+7.500+15.000= 190.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı= (190.000-10.000)/5= 36.000 TL

Standart olarak tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2010 yılı amortisman hesaplaması:

Yıllık amortisman = 36.000 TL ise Aylık Amortisman = 36.000/12= 3.000 TL'dir.

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi:05.09.2010 (Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Buna göre 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'inci aylarda makine kullanılmış kabul edilir).

Makinenin 2010 yılında kullanıldığı süre 4 aydır.

2010 Yılı Amortisman Tutarı= 3.000 x 4= 12.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yıl ayrılması gereken amortisman;

Amortisman tutarı= 3.000 x 8= 24.000 TL

⁶⁶ Cemal Elitaş vd. a.g.m. s.17-32'den yararlanılmıştır.

Aşağıda yer alan tablo 4'te sabit varlığın TMS'ye göre normal amortisman yöntemiyle amortisman hesaplama tablosu yer almaktadır.

Tablo 4.TMS 16'ya Göre G ve A A. Ş.'nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	180.000	5	20%	12.000*	12.000
2011	180.000	5	20%	36.000	48.000
2012	180.000	5	20%	36.000	84.000
2013	180.000	5	20%	36.000	120.000
2014	180.000	5	20%	36.000+24.000 = 60.000	180.000

2010 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 4 ay oldu için, $3.000 \times 4 \text{ ay} = 12.000 \text{ TL}$

2014 yılı amortisman tutarı = 2010 yılından kalan 8 ay olduğu için,
 $3.000 \times 8 \text{ ay} = 24.000 \text{,-TL}$ ve 2014 yılı amortisman 36.000 TL'dir.

Bu nedenle, 2014 yılı amortisman tutarı, $24.000 + 36.000 = 60.000 \text{ TL}$ 'dir.

TMS 16'ya göre normal amortisman tutarının yıllar itibariyle yevmiye defter kaydı, varlığın ekonomik ömrü süresince her yıl tabloda hesaplanan amortisman tutarı kadar yapılacaktır.

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 Amortisman Giderleri 730.01.001 Pasta Makinesi Amortisman Gideri	12.000 TL	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS. 257.01 Birikmiş Amortisman Gideri		12.000 TL
2010 yılı makine amortisman gideri yevmiye kaydı.		

Tablo 5’de normal amortisman yöntemine göre VUK ve TMS karşılaştırma tablosu yer almaktadır.

Tablo 5. G ve A A. Ş.’nin Amortisman Tutarlarının Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	38.000	12.000	26.000
2011	38.000	36.000	2.000
2012	38.000	36.000	2.000
2013	38.000	36.000	2.000
2014	38.000	60.000	(22.000)
Toplam	190.000	180.000	10.000

VUK ve TMS 16, aynı örneğe göre, amortisman hükümlerinin normal amortisman yöntemi sonucunda oluşan toplam fark 10.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bunun nedeni, standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK’ un ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. VUK ve TMS 16 arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz.

Bunun dışında 2010 yılında gerçekleşen 26.000 TL’lik fark ve 2014 yılında oluşan 22.000 TL’lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (kıst amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarının makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda dikkate almasıdır. Kalıntı değerden kaynaklanan bu farklar içerisinde fark tutarları mevcuttur.

Vergi Usul Kanunu’na göre, normal amortisman yönteminde yıllar itibarıyla amortisman tutarları eşit olarak dağıtılırken, standarta göre tablo incelendiğinde ise kıst dönem uygulaması eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırır.

4.4 VUK ve TMS-16'ya Göre Azalan Bakiyeler Amortisman Hesaplaması

Vergi Usul Kanunu'na ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre amortisman yöntemleri bu başlık altında incelenmiştir.

4.4.1 VUK' a Göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli 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

Tablo 6. G ve A A. Ş.'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (VUK)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
2010	190.000	40%	76.000	114.000
2011	190.000	40%	45.600	68.400
2012	190.000	40%	27.360	41.040
2013	190.000	40%	16.416	24.624
2014	190.000	40%	24.624	

Azalan kalan yöntemine göre, amortisman tutarının muhasebe kaydı, varlığın ekonomik ömür süresince tablo 6'da yer alan tutar kadardır.

31.12.2010 tarihli amortisman ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2010

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 Amortisman Giderleri 730.00.01 Pasta Makinesi Amortisman Gideri	76.000 TL	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 257.01 Birikmiş Amortisman Gideri		76.000 TL
2010 yılı makine amortisman gider kaydı.		

4.4.2 TMS 16' ya Göre;

Normal Amortisman Oranı =1 / Yararlı Ömür Süresi = 1/5 yıl = 0,20

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

Yıllık Amortisman =Maliyet bedeli x (Normal amortisman oranı x 2)

180.000,-TL= [(190.000-10.000) / 5] X 2

Aylık Amortisman =72.000/12=6.000,-TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 05.09.2011

Makinenin 2010 yılında Kullanıldığı Süre: 4 ay

2010 Yılı Amortisman Tutarı=6.000 x 4= 24.000,-TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda ayrılacak olan tutar= 6.000 x 8= 48.000,-TL

Tablo 7. TMS 16'ya Göre G ve A A. Ş.'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Amortisman Tabi Değer	Kalan Değer
2010	180.000	40%	24.000*	108.000	156.000
2011	180.000	40%	43.200	64.800	112.800
2012	180.000	40%	25.920	38.880	86.880
2013	180.000	40%	15.552	23.328	71.328
2014	180.000	40%	23.328+48.000 71.328		
Toplam			180.000		

2010 yılı amortisman tutarı= 180.000 x %40= 72.000 TL, Kıst dönem 4 ay olduğundan dolayı (72.000/12) x 4 ay= 24.000,-TL

2014 yılı amortisman tutarı= 2010 yılından kalan dönem 8 ay olduğundan, 6.000 x 8 ay= 48.000 ve 2014 yılı amortismanı 23.328,-TL'dir. Dolayısıyla 2014 yılı toplam amortisman tutarı, 23.328 + 48.000= 71.328,-TL'dir.

“TMS 16”, azalan bakiyeler yöntemine göre, amortisman tutarının muhasebe kaydı ile yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları aşağıdaki gösterilmiştir.

31.12.2010

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01Amortisman Giderleri 730.01.001 Pasta Makinesi Amortisman Gideri	24.000 TL	
257BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS. 257.01Birikmiş Amortisman Gideri		24.000 TL
2010 yılı makine amortisman gideri yevmiye kaydı.		

Tablo 8. G ve A A. Ş.'nin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	76.000	24.000	52.000
2011	45.600	43.200	2.400
2012	27.360	25.920	1.440
2013	16.416	15.552	864
2014	24.624	71.328	(46.704)
Toplam	190.000	180.000	10.000

VUK ve TMS 16, aynı örneğe göre, amortisman hükümlerinin azalan kalan amortisman yöntemi sonucunda oluşan toplam fark 10.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bunun sebebi standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, Vergi Usul Kanunu'na göre ise kalıntı değeri, hesaplamalara dahil edilmemesidir. 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.

4.4.3 Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi

“Yapılan bu düzenlemeler ile birlikte, Vergi Usul Kanunu ile Yeni Türk Ticaret Kanunu arasında uyum sağlanmış olmasına rağmen, işletmeler açısından bazı sorunları ortaya çıkması olasıdır. Yeni düzenleme çerçevesinde mali kârın tespitinde VUK hükümleri geçerli olacak ve vergi, tespit edilen mali kâr üzerinden hesaplanacaktır. Bununla birlikte amortisman hükümleri açısından bazı farklılıkların ve işletmeler açısından ek külfetlerin ortaya çıkması muhtemeldir.

Bu durumda, işletmeler TMS'ye göre amortisman hesaplayacaklar, ancak mali kârı belirlerken Vergi Usul Kanunu hükümlerini uygulayacaklardır. İlk bakışta bu ikili hesaplamaların ticari bilanço-mali bilanço ve ticari kâr (zarar) - mali kâr (zarar) kavramları bakımından olağan olduğu düşünülse de, farklı hesaplamaların doğurabileceği hata riski, mükelleflere yükleyeceği emek ve zaman maliyeti gibi ek külfetler göz önüne alındığında, bu farklılığın görüldüğü kadar sakıncasız olmadığı söylenebilir.”⁶⁷

4.4.4 Amortisman Uygulamalarının Vergi Etkisi

İşletmenin faaliyet süresince elde etmiş olduğu, ticari kâr ya da muhasebe dönem kârı elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönem içinde yapmış olduğu giderler arasındaki farktır. “İşletmelerin elde etmiş oldukları dönem kârından ödeyecekleri vergi tutarının hesaplanmasında, mali kâr esas alınır. Ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklar, geçici veya sürekli farklar olarak ortaya çıkar.”⁶⁸ Bu farklar; “sonraki dönemlerde matrahtan düşülmekte veya matraha eklenebilmektedir. İndirilebilir geçici fark veya vergilendirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkar.”⁶⁹

4.5 VUK ile TMS Karşılaştırılması

Türkiye'deki firmalar oluşturdukları finansal tabloları, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanmaktadır. Maddi duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerini sürdürmesi açısından önemlidir. Maddi duran varlıkları incelediğimizde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS 16'da maddi duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme ve ölçme işlemlerinin düzenlenme hükümleri esasına göre örnek uygulamalarla karşılaştırılacaktır.

⁶⁷ Yasemin Taşkın, “Vergi Planlaması Yönetimi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlemesi”, Mali Çözüm, Kasım-Aralık 2012, s.109.

⁶⁸ Nalan Akdoğan, “UMS 12-Gelir Vergilerin Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe Denetim Bakış Dergisi, Ocak 2006 Sayı:17 s.2.

⁶⁹ Nalan Akdoğan, a. g. e. (2006). s. 3.

4.5.1 Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesi veya Değerlenmesi

Vergi Usul Kanunu'na ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından, maddi duran varlıklarda ölçüm ve değerlendirme ile ilgili konular bu başlık altında incelenmiştir.

4.5.1.1 Değerleme Ölçüsü

TMS 16'da maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesindeki ve bundan sonraki ölçümler ayrı ayrı açıklanmıştır. VUK'da benzer bir ayırım açık bir şekilde bulunmamaktadır ve sadece ilgili varlıkların hangi değer ölçüsüyle değerlendirileceği belirtilmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın (15) numaralı paragrafında, varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kaleminin **maliyet bedeliyle** ölçüleceği belirtilmiştir.

VUK'un "269. maddesinde, iktisadi işletmelere dâhil bilimum gayrimenkullerin **maliyet bedelleri** ile değerlendirileceği ve aşağıda yazılı kıymetlerin gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir."

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar.

Dolayısıyla iki düzenlemede de **maliyet bedeline** atıf yapılmıştır. Ancak maliyet bedeline nelerin dahil olduğu hususunda farklılıklar olduğu görülmektedir.

4.5.1.2 Maliyet Bedelinin İçeriği

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın (16) numaralı ve takip eden paragraflarında:

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

- Yönetim tarafından, varlığın yerleştirileceği yerin, amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı.
- 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.

17. Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardında belirtildiği şekilde),
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- 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)
- Mesleki ücretler.

18. Maddi duran varlığın, belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılması, varlığın kullanıldığı yerden sökülmesi ve taşınması ile yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.

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

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

20. “Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren, maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir”⁷⁰ düzenlemelerine yer verilmiştir. VUK’un 262. maddesine göre, maliyet bedeli, “İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını” ifade eder.”⁷¹

⁷⁰ Fuat Usta, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin İşlemlerin Örneklerle Karşılaştırılması”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2014 Sayı:259 s.2-3

⁷¹ Mehmet Emin Akyol, “Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011 Sayı:228 s.65.

VUK'un 270. maddesinde, gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka (1) makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, (2) mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler de girer denilmiştir.

“VUK'un 270. Maddesinde, duran varlığın edinilmesi sırasında katlanılan “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alımı ve özel tüketim vergileri” gibi harcamaların, maliyete ilave edilerek amortisman yoluyla gidere dönüştürebileceği gibi, doğrudan dönem gideri olarak da kayıt edilebileceği belirtilmektedir.”⁷²

“Maddi duran varlıkların vadeli olarak satın alınması sırasında, vade farkları da duran varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Bunun sonucu olarak, satın almayla ilgili finansman maliyetleri amortisman yoluyla gidere dönüşmektedir.”⁷³

Maddenin devamında mükellefler; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım, tapu harcı ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest bırakılmıştır. Bu şekilde maliyeti ekonomik ömrüne dağıtmak yerine, doğrudan gider yazmak suretiyle vergi matrahını düşürme hakkı tanınmıştır.

⁷² Uğur Kaya, “ Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması” Mali Çözüm, 2007 Eylül Ekim, Sayı: 83 s.72-73

⁷³ Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi- Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Çeşitli Ülkelerdeki Durum” VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara 2008 Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası, s.138.

Aşağıdaki açıklamalara istinaden, örneklerle pekiştirebilmek için; A. A. Ş. gayrimenkul satın almak için 5.000,00 TL'lik danışmanlık ücreti ödemiş, emsal alınabilecek bedelin tespiti için değerlendirme uzmanına 6.000 TL ödemiş, 31.12.2014 tarihinde 75.000,00 TL'ye bina satın almıştır. 1.000,00 TL komisyon bedeli, 500,00 TL tapu harcı ve 75,00 TL emlak vergisi ödemiştir. Bina 50 yıl kullanılacak olup, kalıntı değeri 0,00 TL'dir. VUK'a göre kullanım ömrü 50 yıldır

	Gider Türü	TMS 16	VUK
Maliyete Eklenecek Giderler	Satın Alma Bedeli	75.000,00	75.000,00
	Komisyon	1.000,00	-
	Tapu Harcı	500,00	-
	Emlak Vergisi	75,00	-
	Toplam	76.575,00	75.000,00
	Doğrudan Gider Yazılabilecek Giderler	Komisyon	-
Tapu Harcı		-	500,00
Emlak Vergisi		-	75,00
Alım öncesi danışmanlık ücreti		5.000,00	5.000,00
Alım öncesi bedel tespit ücreti		6.000,00	6.000,00
Amortisman Gideri (75.000 /50)			1.500,00
Toplam		11.000,00	14.075,00

Tablo incelendiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin ikinci fıkrası gereği tapu harcı, komisyon ve emlak, vergileri giderlere doğrudan yazılabildiğinden maliyet bedeli TMS'ye göre daha düşük çıkmaktadır. Diğer taraftan, alınan giderler Vergi Usul Kanunu'na göre doğrudan gider yazılabildiğinden, mali kâr ve ticari kâr farklılık gösterecektir. Fark geçici olduğu için, Ertelenen Vergi hesabından 14.075,00- 11.000 = 3.075,00 TL alınacaktır.

Muhasebeye alınan kayıtla ilgili muhasebe kaydı.

	Borç	Alacak
25 Maddi Duran Varlıklar		
252 Bina Bedeli 75.000	76.575 TL	
256 Diğer Giderler 1.575		
770 Genel Yönetim Giderleri 6.000 TL+5.000 TL	11.000 TL	
Ertelenmiş Vergi 3.075 TLX0,20	615 TL	
102 Bankalar		87.575 TL
Ertelenen Vergi Borcu		615 TL

Vergi Yönünden Muhasebe Kaydı.

	Borç	Alacak
252 Binalar Hesabı	75.000 TL	
770 Genel Yönetim Giderleri	14.075 TL	
102 Bankalar		87.575 TL
257 Birikmiş Amortismanlar		15.000 TL

Maddi Duran Varlığın sökülmesi, taşınması ve yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini bedele ekleneceği, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın 16 numaralı paragrafının C bendinde yer almaktadır. VUK'a göre, Maddi Duran Varlıkların kullanım süresi sonunda, bulunduğu yerin eski hale getirilmesine ilişkin tahmini maliyetlerin, maliyet bedellerine eklenmesi öngörülmemiştir. VUK Genel tebliği 163 nolu madde uyarınca, dönem sonunda varlığın aktifleştirildiği kadarki finansman giderleri, maliyete ilave edilmektedir.

Örnek: A. A.Ş. döviz kredisiyle 01.04.2014 tarihinde 500.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. Makinenin monte edileceği yerin hazır hale getirilmesi ve montaj için 15.000 TL harcanmış, makine 15.04.2014'te kullanıma hazır hale gelmiştir. 20.12.2014'te toplam 50.000 TL faiz ve 10.000 TL kur farkıyla, kredi ödenmiştir. Makinenin kullanım ömrü 10 yıl ve eski haline getirme maliyetleri 20.000 TL olarak öngörülmüştür.

Aşağıdaki tabloda yer alan VUK ve alt düzenlemelerine göre; faiz gideri ve kur farkları makinenin aktife alındığı ilk hesap dönemi sonuna kadar maliyete eklenmiştir. TMS uygulamasında da görüldüğü gibi, faiz ve kur farkı maliyetleri doğrudan gider yazılmıştır. VUK'a göre eski haline getirme tahmini maliyeti, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Sonuç olarak 100.125 TL – 57.500 TL = 42.625 TL tutarın mali kâra eklenmesi gerekmektedir.

	Gider Türü	TMS 16	VUK
Maliyete Eklenecik Giderler	Satın Alma Bedeli	500.000	500.000
	Kullanıma Hazır Hale Getirme	15.000	15.000
	Eski Haline Getirme Maliyeti	20.000	----
	Faiz Gideri	----	50.000
	Kur Farkı Gideri	----	10.000
	TOPLAM	535.000	575.000
	Doğrudan Gider Yazılabilecek Giderler	Faiz Gideri	50.000
Kur Farkı Gideri		10.000	
Amortisman Tutarı		40.125	57.500
TOPLAM		100.125	57.500

Örnek: Muhasebe Kayıtları, Vergi amaçlı muhasebe kaydı

01.04.2014

	Borç	Alacak
102 Bankalar	500.000 TL	
300 Banka Kredileri		500.000 TL

15.04.2014

	Borç	Alacak
253 Tesis Makine Cihazları	515.000 TL	
253.01 Makine Bedeli 500.000.-TL		
253.02 Kullanıma Hazır H.Getirme 15.000.-TL		
920 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	20.000 TL	
920.01 Eski Haline Getirme Maliyeti 20.000.-TL		
102 Bankalar		515.000 TL
921 Kanunen K.Edilmeyen G. Karşılıkları		20.000 TL

20.12.2014

	Borç	Alacak
253 Tesis Makine Cihazları	60.000 TL	
253.03 Faiz 50.000.-TL		
253.04 Kur Farkı 10.000.-TL		
300 Banka Kredileri	500.000 TL	
102 Bankalar		560.000 TL

Amortisman Kaydı.

31.12.2014

	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	57.500 TL	
257 Birikmiş Amortismanlar		57.500 TL

4.6 Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar

VUK'un 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme; "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin, vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır.

"VUK'un 260. maddesinde "Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir, hükmü düzenlenmiştir."⁷⁴ Finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirme sürecinde, finansal tablolarda yer alan bilgiler doğrultusunda karar almalarını etkilemesi sebebiyle, muhasebe açısından son derece önemli bir süreçtir.

"Ülkemizde finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na bağlı kalarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mevcut Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda varlık, yükümlülük ve öz kaynak unsurlarının para birimi cinsinden ifade edilmesine yönelik birden çok değerlendirme esasları ve değerlendirme ölçüsünün bulunması, aynı bilanço unsurunun ilk kayıt veya takip eden değerlendirme dönemlerinde farklı değerlendirme ölçüleri ile para cinsinden ifade edilebilmeleri, değerlemeyi muhasebe açısından karmaşık bir süreç haline getirmektedir."⁷⁵

"Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü, kayıp ya da vazgeçilen olanları için üçüncü kişilerden tazminat alınması halinde, söz konusu tazminat tahsil edilebilir konuma geldiği zaman, gelir tablosuna aktarılır. Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü, kayıpları ve bu nedenlerle üçüncü kişilerden talep veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşaa faaliyetlerinin her biri farklı ekonomik olaydır. Maddi duran varlığın değer düşüklüğü TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

⁷⁴ Muzaffer Küçük, "Maddi Duran Varlıklar (TMS16) Vergi Uygulaması- Muhasebe Standardı Karşılaştırılması" Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2012 Sayı:373 s. 62.

⁷⁵ http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf 3 Aralık 2015

Bir maddi duran varlık kullanım dışı kalır veya elden çıkarılır ise bu standart (TMS-16) hükümleri uyarınca bilanço dışı bırakılır.”⁷⁶

Tablo 9. TMS ve Vergi Mevzuatındaki Amortisman Ayırma Koşullarının Benzeşen ve Ayırışan Yönleri

	Vergi Kanunları'na göre Amortisman Uygulaması	TMS'ye göre Amortisman Uygulaması
1	İşletmede bir yıldan fazla kullanılmalıdır.	İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılmalıdır.
2	Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır.	Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz olmalıdır.
3	Aktife kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır olmalıdır.	Aktife kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır olmalıdır.
4	İktisadi kıymetin değeri doğrudan gider yazılabilecek tutarın üzerinde olmalıdır.	Herhangi bir rakamsal sınırlandırma olmamakla birlikte önemlilik gereği küçük kıymetler gider yazılır.
5	Satışına karar verilen maddi duran varlıklar için de amortisman ayrılabilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaz.
6	Gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi amortisman ayrılmasına engel değildir.	Gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi halinde amortisman ayrılmaz.
7	Bütünlük arz eden maddi duran varlıklar bütün halinde amortisman konular. edilir.	Parçalara ayrılarak veya gruplandırılarak amortisman ayrılabilir
8	Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Ayrılmaması halinde sonraki yıllarda yararlanılamaz. Süre uzatılamaz.	İşletmelerin gerçek durumunun tespiti amacıyla ayrılmaması söz konusu değildir. Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerle standarda göre süre uzatılabilir.
9	Arsaların binadan ayrılması söz konusu değildir.	Arsa ve binalar ayrı ayrı değerlendirilir.
10	Kalıntı değeri yoktur.	Kalıntı değeri gözönüne alınmalıdır.
11	Çalışmayan, kullanılmayan sabit kıymetlerde amortisman ayrılması zorunludur.	Çalışmayan, kullanılmayan sabit kıymetlere amortisman ayrılmaz.
12	Yeniden değerlendirme imkanı yok.	Yeniden değerlendirme yapılarak güncel değere yükseltilebilir.

⁷⁶ <http://www.batiymm.com.tr/?p=890> 03 Aralık 2015

Tablo'nun ilk dört satırında, genel olarak örtüşen düzenlemeler yer almaktadır. Diğer satırlarında dikkat çekilen farklılıklar, maddi sonuçları itibariyle oldukça önemlidir. İki düzenlemenin amaçlarındaki farklar dolayısıyla **satışına karar verilen** maddi duran varlıklar ile **gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen** maddi duran varlıklar için VUK gereği amortisman ayrılabilen, ancak TMS düzenlemelerine göre ayrılmamaktadır.

VUK' un 320. maddesinin son fıkraları şu şekildedir; “Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”⁷⁷

4.7 Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi

“VUK'un 313. maddesi uyarınca; işletmede bir yıldan fazla kullanılabilen, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin; alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlemeye ilişkin kanuni esaslara göre tespit edilen değerlerinin, amortismanına tabi tutulması gerekir. VUK' un 315. maddesi uyarınca; mükellefler amortismanına tabi duran varlıklarını % 20'yi aşmamak koşuluyla serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden amortismanına tabi tutarlar.”⁷⁸

Şirketlerin mevcut durumlarının ve yapılan hesaplamaların gösterilmesinde sorunlar oluşmaktadır. Şirketler bu sebeple işlemlerini, iki ya da daha çok fazla kayıt altına almak zorundadır. Örneğin; 2003 yılında yapılan değişiklik 17 ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) arasında bağlantı kurulmasından önce, Finansal Kiralama Şirketleri her dönemde birbirinden çok farklı iki ayrı bilanço ve gelir tablosu düzenlemekteydiler.

⁷⁷ Fuat Usta, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin İşlemlerin Örneklerle Karşılaştırılması-II” Yaklaşım, Ağustos 2014, Sayı:260 s. 2.

⁷⁸ Ahmet Erol, Ragıp Yüce Uyanı, “Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi.” Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos 2014, s. 93

Günümüzdeki işletmelerde ise uygulanması zorunlu tutulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) arasında farkların oluşmasının, benzer sorunları da beraberinde getireceği bilinmektedir. Bu olumsuzlukların engellenmesi, muhasebede tekil bir yapının oluşmasının benimsenmesiyle mümkündür. Öte yandan ülkesel(yerel) ve sektörel farklılıklar sebebiyle muhasebede tektip (tekil) yapı kurulması zor ve sakıncalıdır. Fakat son yıllarda küresel anlamda ortaya çıkan zorluklar, uluslararası sermayenin akışkanlığında ortaya çıkan gelişmeler, ekonomik etkinliklerde, uluslararası birlikler (AB, NEFTA, ASEAN vb.) muhasebe alanında tekil (uniform) uygulamaları zorunlu kılmaktadır. Muhasebe Standartları'nın oluşumuyla ilgili gelişmeleri düzenleyen en yetkin ve yetkili kuruluşların başında gelen, Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP), muhasebe standartlarının yüzyılımızın ekonomik ve teknolojik gerçeklerine uygun olarak oluşturulması fonksiyonunu yerine getirmektedir. Muhasebe alanındaki bu gelişmeler, uluslararası standartların yanısıra yerel standart muhasebe çerçevelerinin geliştirilmesine de yol açmıştır.

SONUÇ

Türkiye’de işletmeler, artan rekabet koşulları karşısında daha az maliyetle daha fazla kâr elde etmeyi amaçlamaktadır. Bütün maliyet kalemleri satış fiyatlarını, dolayısıyla kârı etkilemektedir. Bu nedenle, maliyet hesapları yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus, doğru ve güvenilir bilgi sağlayacak hesaplama ve yöntemlerin kullanılmasıdır. Bu hesaplama, yöntemler ve teknikler işletmenin ihtiyaçlarına göre yasalar çerçevesinde seçilmelidir.

Başta üreticiler olmak üzere, belirli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler, finansal durum tablolarında ciddi miktarda maddi duran varlığa sahiptir. Maddi duran varlıklar arsa, bina, demirbaşlar gibi üretimde, tedarikte ya da ürün ve hizmet sunumunda kullanılan varlıklardan oluşmaktadır. Bu kaynakların iyi yönetimi, bir işletmenin devamlılığı ve refahı açısından kilit öneme sahiptir. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcıları için, bir işletmenin, maddi duran varlıkları nasıl kullandığı ve finansal tablolarda nasıl muhasebeleştirildiği önemli olmaktadır. Maddi Duran Varlıklar standardında ilgili raporlama ilkeleri belirtilmiştir. Bu ilkeler doğrultusunda tüm sektörlerin bu standardı uygulaması gerekmektedir.

Finansal tablolarda, UFRS’nin “ilke bazlı” standartları, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil ekonomik özünü yansıtmasını temel almaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları 16'da açıklanan maliyet ya da gerçeğe uygun değer in kullanılması seçimi, işletmelere bırakılmıştır. Bu durum her ne kadar karşılaştırma açısından zor olsa da, maliyetin bir işletmenin finansal durumunu her zaman doğru olarak yansıtmayacağı gerçeğinin gözönüne alınması gereğinden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu ise varlıkların maliyet bedeli ile değerleneceğini hükme bağlamıştır. Değerlerdeki enflasyondan kaynaklanan yükselmeler ihmal edilmektedir. Zira hiçbir değer artışı realize edilmedikçe vergileme açısından elde edilmiş sayılmamaktadır. Aksine, değerlerde bir düşme tespit edildiği takdirde, sabit varlıklar aktifte maliyet bedeli ile muhafaza edilmekle beraber, bu düşme pasifte özel bir hesaba kaydedilmek suretiyle gözönüne alınmaktadır.

Maliyet modelinde, varlığın kalıntı değeri düşülmüş başlangıç maliyeti (amortisman a tabi tutar), yararlı ömrü boyunca amortisman a tabi tutulur. Bu modelde, varlığın net maliyetinin kısım kısım giderleştirilmesi ve yararlı ömrü sonunda da tamamen kâr ya da zarara yansıtılmış olması amaçlanmıştır. Finansal durum tablosundaki varlığın defter değeri, her bir dönem sonunda, o dönemdeki amortisman gideri kadar azalır.

Çalışmada, Maddi Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında incelenmiş ve düzenlemelere ilişkin farklılıklarla ilgili örneklere yer verilmiştir.

İşletme TMS 16'ya göre varlığı satın aldığı nda belirlediği yararlı ömrü, gerekirse daha sonraki yıllarda değiştirebilir. Çalışma koşulları, teknolojik gelişmeler veya diğer nedenlerle varlığın yararlı ömrü başlangıçta tespit edilenden farklı olabilir. Bu durumda o ana kadar ayrılan amortismanlar varlığın kayıtlı değerinden düşürülmektedir.

Vergi matrahının tespitinde, Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan değerlemede ölçüler, borsa rayici, maliyet bedeli, tasarruf değeri, mukayyet değeri, rayiç bedel, emsal ücret, itibari değeri, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme ölçüleri vergi değerini belirlemektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan tebliğde, sınırları aşan kısımda varlığın aktifleştirilerek amortisman ayrılarak giderleştirilmesi gerekirken, bu sınırın (2015 yılı için 880 TL) altında kalan maddi duran varlıkların değerleri ise doğrudan gider hesabına kaydedilmektedir.

Muhasebeyle ilgili vergi kanunlarında dzenlenen esaslar, vergilemeye yneliktir. Standartlarda ise işletmenin finansal durumu hakkında gercek, doğru, tarafsız olarak kullanıcılara sunulmasıdır. Vergi Usul Kanunu ve Tırkiye Muhasebe Standartları aşıından, amortisman uygulamasında farklılıklar mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nda, maddi duran varlıklarda ekonomik omur hesaplanırken, "yıl" baz alınmaktadır. Tırkiye Muhasebe Standartları'nda ise faydalı omur "ay" esas alınarak hesaplanmaktadır. Bolyece, kıst amortisman uygulanmasını gerektirmektedir.

Her bir dzenimde ayrılan amortisman giderleri, başka bir varlığın maliyetine eklenmediği srece, ilgili dzenimde gider olarak muhasebeleştirilir. Bilindiği uzere, maddi duran varlıkların amortisman giderlerinin üretiminde kullanıldıkları stokların veya işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıkların maliyetine dağıtılması sız konusu olabilmektedir.

Amortisman uygulaması işletmelerin bilançolarının gercek durumu yansıması ve gerekse harcamaların ilgili yıllarda giderleştirilmesini sağlayarak vergi matrahının doğru tespitine olanak vermesi yonuyyle muhasebe sisteminde kullanılan bir yontem olmakla beraber, yapılan amortisman ayırmalarında seçilen yonteme gore çıkan hesaplamının gelir tablosu üzerindeki etkisi de onemlidir. Yapılan yanlış bir hesaplama kâğıt üzerinde kâr ettiğimizi gosterirken, gercekte zarar etmiş olabiliriz. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan oranlar, tüm işletmeler aşıından ortak olduğu için, mali bilançoları karşılaştırmakta kolaylık sağlamaktadır.

Maddi Duran Varlık, yararlı omru boyunca sistematik bir temelde amortismana tabi tutulur. Işletme, bir yandan vergi sisteminin matrah tespit etme yonunden ongordugü amortisman yontemini uygularken, finansal tablo kullanıcıları aşıından, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan amortisman yontemini seçmelidir.

Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren işletmeler oluşturdukları finansal tablolarını, Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun olarak hazırlamaktadır. Maddi duran varlıklar işletmelerin faaliyetlerini sürdürmesi açısından önemlidir. Maddi duran varlıkları incelediğimizde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS 16’da maddi duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme ve ölçme işlemlerinin düzenlenme hükümleri esasına göre, örnek kayıt ve uygulamalara verilmek suretiyle karşılaştırılmıştır. Böylece işletmelerin finansal tablolarında yer alan maddi duran varlıkların elde edilmesi, gelecekte düşünülen yatırımlarla ilgili yol gösterici olması açısından önem arz etmektedir.

Ülkesel ve sektörel farklılıklar sebebiyle muhasebede tüm ülkelere ve tüm sektörler için uygun tekil yapı kurulması zor ve sakıncalıdır. Fakat son yıllarda küresel anlamda ortaya çıkan değişimler, uluslararası sermayenin akışkanlığında ortaya çıkan ekonomik gelişmeler, karşılaştırılabilir mali tabloların oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi amaçlı mali tablolarla bilgi amaçlı mali tabloların ayrı ayrı standartlarda veri oluşturması bir işletmenin finansal durumu ve finansal performansı konusunda finansal tablo kullanıcılarını çelişkiye düşürebileceği için finansal tabloların muhasebe standartlarına göre hazırlanması, vergi matrahının ayrı bir bilgi verme sistemi olarak değerlendirilmesi çözüm olarak düşünülmelidir.

KAYNAK

Kitaplar

- 1- Akdoğan, Nalan. “UMS 12-Gelir Vergilerin Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe Denetim Bakış Dergisi, Ocak 2006
- 2- Akgün, Melek. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.Baskı Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları 2009
- 3- Akpınar, Aynur. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar Ve Türkiye Uygulaması” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 2012
- 4- Ataman, Ümit. “Genel Muhasebe- Muhasebe Dönem sonu İşlemleri” Cilt 2, Türkmen Kitapevi, 16 Baskı İstanbul 2009
- 5- Kızıl, Ahmet – Fidan, Mehmet Maşuk – Kızıl, Cevdet- Keskin, İrem. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Der Yayınları, Ankara 2013
- 6- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3.Kitap Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2014

- 7- Örten, Remzi - Kaval, Hasan- Karapınar, Aydın. "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar" Gazi Kitapevi, Ankara 2014
- 8- Sipahi, Barış. "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü" 9. Bölüm, 2009
- 9- Şavlı, Tuba. "Uluslararası Türkiye Finansal Raporlama Standartları" Yaklaşım Yayınları, Ankara 2014

Makaleler

- 1- Akgül, Başak Ataman. (2004) "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:67
- 2- Akyol, Mehmet Emin. "Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:228, Aralık 2011
- 3- Alaca, Ömer. "Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Kıst Amortisman Uygulaması" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:315 Aralık 2014
- 4- Arslan, Ahmet. "IPSAS'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:296 Mayıs 2013
- 5- Ayçiçek, Fahri. "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlenmesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri" **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011
- 6- Atila, Özkan- Nadir, Gülhan. "Madenlerde Amortisman", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:335, Temmuz 2009

- 7- Baştuğ, Ayşe Gezer. “Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:309 Haziran 2014
- 8- Bilen, Cumhuri İnan. ” Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:328 Aralık 2008
- 9- Canoğlu, Mehmet Ali. “Maddi Duran Varlıklar ve Değerleme” **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı:16 Nisan 2005
- 10- Cengiz, Hülya – Tuncay, Ferhan Emir. “Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:290 Kasım 2012
- 11- Çiçek, Suat. (2009) “Maliyet Bedelinin Tespiti Çerçevesinde Amortisman Uygulaması, Özellik Arz Eden Hususlar ve Örnek Uygulamalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338 Ekim 2009
- 12- Dağdemir, Serdal. “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’ da Yer alan Düzenlemeler- II” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184 Mayıs 2008
- 13- Demir, Alper Cihad. “Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:364 Aralık 2011
- 14- Dinçer, Hüseyin. “ Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi** Sayı:400 Aralık 2014
- 15- Dönmez, Hasan. (2014) “Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:315 Aralık 2014

- 16- Elitaş, Cemal – Parlakkaya, Raif – Bulca, Handan. (2009) “Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:94
- 17- Erol, Ahmet – Uyanı, Ragı Yüce. “Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi.” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2014
- 18- İbiş, Cemal. – Özkan, Serdar. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2006
- 19- Işık, Abdulkadir – Pekşen, Fatih. “Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür Gerçekten Faydalı mı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:4 Eylül 2010
- 20- Kartal, Zihni. “Kamu Arazileri Üzerine İrtifak Hakkı Kurulması Suretiyle Yapılan Tesislerin Vergi Usul Kanun Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:187 Mart 1997
- 21- Kaya, Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83 Eylül-Ekim 2007
- 22- Küçük, Muzaffer. “Maddi Duran Varlıklar (TMS16) Vergi Uygulaması- Muhasebe Standardı Karşılaştırılması” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:373 2012
- 23- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu,” 2015

- 24- Örtten, Remzi – Bayırlı, Rıdvan. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:172 Nisan 2007
- 25- Özdemir, Recep. “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:388 Aralık 2013
- 26- Özyer, Mehmet Ali. “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması” **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Mart 2008
- 27- Pamukçu, Fatma. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması.” **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ekim 2010
- 28- Pazarçeviren, Selim Yüksel – Saltukoğlu, Atilla – Karakaya, Gencay. “Dijital Medya Yatırımlarının TMS38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:4 Ağustos 2015
- 29- Şen, Çiğdem. “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:137 Temmuz-Ağustos 2011
- 30- Usta, Fuat. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin İşlemlerin Örneklerle Karşılaştırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:259 Temmuz 2014
- 31- Taşkın, Yasemin. ”Vergi Planlaması Yönetimi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:109 Kasım-Aralık 2012
- 32- Taştan, Hakan - Başsullu, Uğraş. “TMS-16 ve VUK’ a Göre Türkiye’de Uygulanan Amortisman Yöntemlerinin Gelir Tablosuna Etkisinin Karşılaştırılması”, **E-Yaklaşım**, Sayı:254 Şubat 2014

- 33- Tekin, İhsan Yıldız. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler", Atatürk Üniversitesi **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:4 2010
- 34- Tokmak, Safiye. "Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulaması". **E-Yaklaşım**, Sayı:265 Ocak 2015
- 35- Topaloğlu, Musa. " Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri," **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:376 Aralık 2012

İnternet Yayınları

- 1- Atılğan, Mehmet. "Maddi Duran Varlık Standardı."(TMS 16)
<http://www.batiymm.com.tr/?p=890> 03 Aralık 2015
- 2- Gürsoy, Yaser. "İthalat İşlemlerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları"
<http://www.mizanturk.com.tr/ithalat-islemlerinde-Muhasebe-ve-Vergi-Uygulamalari-124-1735-Makale.html> 04 Aralık 2015
- 3- Tekbaş, İsmail. " Vergi Usul Kanunu mu Güçlü Yoksa Türk Ticaret Kanunu mu? "
<http://www.mizanturk.com.tr/Vergi-Usul-Kanunu-mu-Guclu-Yoksa-Turk-Ticaret-Kanunu-mu-142-2025-Makale.html> 04 Aralık 2015
- 4- Sarıay, M.A. İbrahim. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar."
http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf 03 Aralık 2015

Sempozyum

- 1- Marşap, Beyhan. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi- Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Çeşitli Ülkelerdeki Durum” VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara 2008 Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası, s.138.

Tebliğler

- 1- VUK ve Genel Tebliğleri

ÖZGEÇMİŞ

Gönül Aydın 1982 yılında İstanbul Fatih’te doğdu. Bakırköy Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümünü bitirdikten sonra, İstanbul Aydın Üniversitesi İşletme bölümü ve Beykent Üniversitesi Menkul Kıymetler ve Sermaye Piyasası bölümünden mezun oldu. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayı olan Gönül Aydın, Işık Üniversitesi Muhasebe Denetimi bölümünde Yüksek Lisansa devam etmektedir. Özel bir şirkette, Muhasebe departmanında görev yapmakta ve Eğitim Kurumlarında, Temel Muhasebe Öğretmeni olarak çalışmalarına devam etmektedir.

CURRICULUM VITAE

Gönül Aydın, born in İstanbul Fatih at 1982. Studied at Bakırköy Vocational School, accounting department followed by İstanbul Aydın University department of Management and Beykent University department of Capital Markets. An independent accountant and financial advisor to- be, Aydın continues her education at Işık University, Accounting Control. Currently working as an accountant at a private company and giving basic accounting lessons,