T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE KAYITLARININ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MSUGT/VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Okan GENÇER

Yüksek Lisans Tezi

GENEL İŞLETME ANABİLİM DALI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Birgül BOZKURT YAZAR

TUNCELİ – 2024

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE KAYITLARININ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MSUGT/VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Okan GENÇER
(20001118)

Yüksek Lisans Tezi
GENEL İŞLETME ANABİLİM DALI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Birgül BOZKURT YAZAR

TUNCELİ – 2024

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE KAYITLARININ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MSUGT/VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Okan GENÇER
Yüksek Lisans Tezi
GENEL İŞLETME ANABİLİM DALI

Bu yüksek lisans tezi 30/04/2024 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından **oybirliği** ile kabul edilmiştir.

İmza	İmza	İmza
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet KARAHAN (Adıyaman Üniversitesi) BAŞKAN	Dr. Öğr. Üyesi Birgül BOZKURT YAZAR (Munzur Üniversitesi) DANIŞMAN	Doç. Dr. Zülkif YALÇIN (Munzur Üniversitesi) ÜYE
İmza	İmza	İmza

Bu Tezde Enstitümüz İşletme Anabilim dalında hazırlanmıştır.

Prof. Dr. Altuğ KAZAR
Enstitü Müdürü

NOT: Bu Tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu” ndaki hükümlere tabidir.

.../..../2024

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

İmza **Danışman**
Okan GENÇER **Dr. Öğr. Üyesi Birgül BOZKURT YAZAR**

TEŞEKKÜR

Hayatımda ki en büyük destekçim olan eşime, hep sevgileri ile bana güç veren anneme, babama ve kardeşime, bütün eğitim ve öğrenimim sırasında kıymetli zamanlarını, bilgi, birikim ve tecrübelerini bana aktaran kullandıkları her kelimenin, öğrettikleri her harfin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım değerli hocalarıma sonsuz teşekkür, minnet ve saygılarımı sunarım.

Bu tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren Munzur Üniversitesi Akademisyenleri'ne, tez danışmanım Sayın Dr. Birgül Bozkurt Yazar Hocam nezdinde teşekkürlerimi sunarım.

Okan GENÇER
Tunceli- 2024

İÇİNDEKİLER

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ I
TEŞEKKÜR II
İÇİNDEKİLER III
TABLOLAR LİSTESİ V
KISALTMA LİSTESİ VI
ÖZET VII
ABSTRACT VIII
1. GİRİŞ 1
2. MADDİ DURAN VARLIKLAR 4
2.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı 4
2.2. Maddi Duran Varlıkların Kapsamı 6
2.2.1. Arazi ve arsalar 8
2.2.2. Yeraltı ve yerüstü düzenleri 9
2.2.3. Binalar 9
2.2.4. Tesis, makine ve cihazlar 9
2.2.5. Taşıtlar 10
2.2.6. Demirbaşlar 10
2.2.7. Diğer maddi duran varlıklar 10
2.2.8. Birikmiş amortismanlar (-) 11
2.2.9. Yapılmakta olan yatırımlar 11
2.2.10. Verilen avanslar hesabı 11
2.3. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimi 11
2.3.1. Canlı varlıklar ile maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi veya korunmasında maddi duran varlıklar 12
2.3.2. Başlangıç maliyetleri (güvenlik ve çevresel nedenler ile edinilen maddi duran varlıklar) 12
2.3.3. İşletme birleşmeleri ile edinilen maddi duran varlıklar 13
2.3.4. Takas ile edinilen maddi duran varlıklar 13
2.3.5. Devlet bağışları (teşvikleri) ile edinilen maddi duran varlıklar 13
2.3.6. Önemsiz parçaların muhasebeleştirilmesi 13
3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MSUGT/VUK İÇERİSİNDEKİ YERİ 14
3.1. Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç 14
3.2. Finansal Raporlama Standartlarında Maddi Duran Varlıklar 16
3.2.1. TMS/TFRS 16
3.2.1.1. TMS/TFRS'de maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler 17
3.2.1.2. TMS/TFRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi 23
3.2.1.3. TMS /TFRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması 31
3.2.2. BOBİ FRS 34
3.2.2.1. BOBİ/FRS maddi duran varlıklarla ilgili genel bilgiler 35
3.2.2.2. BOBİ/FRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi 37
3.2.3. KÜMİ FRS 40
3.2.3.1. KÜMİ FRS'de maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler 42
3.2.3.2. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi 43
3.2.3.3. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması 43
3.2.4. MUSGT / VUK 44

3.2.4.1. MUSGT/VUK'ta maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler 44
3.2.4.2. MUSGT/VUK'a göre maddi duran varlıkların düzenlemesi 48
3.2.4.3. MUSGT/VUK'a göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması 49
4. MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE MUHASEBE KAYITLARININ FİNANSAL RAPORLAMA VE MSUGT/VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI..... 52
4.1. TMS-TFRS 'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi 52
4.2. BOBİ FRS' ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi 53
4.3. Vergi Usul Kanununa Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 54
4.4. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi 55
4.5. MUSGT'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 57
4.6. Değerleme ve Hesap Planı Farklılıkları 57
4.7. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Kapsamında Değerleme Ölçütleri..... 60
4.8. Maddi Duran Varlıkların Elde Etme Maliyetleri ve Maliyetlerinin Unsurları 61
4.9. Maliyet Modeli 63
5. SONUÇ VE TARTIŞMA 113
6. KAYNAKLAR 118
ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 4.1. Maddi duran varlıkların değerleme ölçütlerinin karşılaştırılması 59
Tablo 4.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Planlarının Karşılaştırılması 60
Tablo 4.3. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Kapsamında Değerleme Ölçütleri 61
Tablo 4.4. Maddi duran varlık gurubunda yer alan hesaplar 68
Tablo 4.5. Maddi duran varlıklarda ilk ölçüm ve maliyet bedelinin tespitine yönelik karşılaştırma 70
Tablo 4.6. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümüne Yönelik Karşılaştırma 83
Tablo 4.7. Brüt Değere Göre Yeniden Değerleme Yöntemi Tablosu 89
Tablo 4.8. 2020 yılı için brüt değere göre yeniden değerleme yöntemi tablosu 90
Tablo 4.9. Amortismanlarda Karşılaştırma 93
Tablo 4.10. VUK'da yıllara göre normal amortisman tablosu 97
Tablo 4.11. TMS'de yıllara göre normal amortisman tablosu 98
Tablo 4.12. Normal amortisman yöntemine göre vuk ve tms'nin fark tablosu 98
Tablo 4.13. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yıllara göre normal amortisman tablosu 100
Tablo 4.14. Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin Fark Tablosu 100
Tablo 4.15. MSUGT'a göre yıllara göre azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu 102
Tablo 4.16. TMS'de yıllara göre azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu 103
Tablo 4.17. TMS ve MSUGT'un yıllara göre amortisman farkları tablosu 103
Tablo 4.18. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de Yıllara Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu 105
Tablo 4.19. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin MSUGT'a Açısından Yıllara Göre Amortisman Farkları Tablosu 105
Tablo 4.20. TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre üretim miktarı yöntemi tablosu.. 107
Tablo 4.21. Finansal tablo dışı bırakma yönünden karşılaştırma 108

KISALTMA LİSTESİ

BOBİ FRS	**:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama
GVK	**:** Gelir Vergisi Kanunu
IAS	**:** International Account Standard
KDV	**:** Katma Değer Vergisi
KGK	**:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KVK	**:** Kurumlar Vergisi Kanunu
KÜMİ FRS	**:** Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MUSGT VUK	**:** Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu
ÖTV	**:** Özel Tüketim Vergisi
SPK	**:** Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	**:** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	**:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	**:** Türk Lirası
TMS	**:** Türkiye Muhasebe Standartları
TMS FRS	**:** Türk Muhasebe Sistemleri Finansal Raporlama Standartları
TTK	**:** Türk Ticaret Kanunu
UFRS	**:** Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
UMS	**:** Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	**:** Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Ülkelerin muhasebe ölçütlerindeki farklılıklar finansal olarak raporlarda mevcut olan verilerin karşılaştırılma süreçlerinde zorluklar yaratırken, küreselleşen şirketlerin önüne de bir engel olarak çıkmaktadır.

Tüm işletmelerde toplam kalite ve anlaşılabilirlik adına tüm dünya da ortak bir muhasebe standardı ve dili kullanmak artık yadsınamaz bir gerçektir. Dijitalleşen Dünya düzeninde, zaman ve mekân kavramından bağımsız her zaman işlem yapılabilmektedir.

Tüm bunlar ışığında Uluslararası Muhasebeciler Birliğinin öncülüğünde tüm Dünya da bir standart yakalanması amacı ile bir çalışma başlatılmış ve Türkiye de bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları ile Finansal Raporlama Standartlarını hayata geçirerek birliğe üye olmuştur.

Bu çalışmaların ardında ülkemizde gelişen ticaret yoğunluğunun, Dünya ile bütünleşmesi sonrası finansal tabloların tüm paydaşlar tarafından doğru okunup değerlendirilmesinin yanında, piyasa koşullarında da rekabet içerinde değerlendirilmesi nedeniyle uygulamalar yapılmıştır.

Finansal tabloların biçim ve içeriğinde bir takım farklılıklar bulunmakla birlikte, en fazla farklılık kar veya zarar tablosundadır. TMS/TFRS'de Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS'de Kar veya Zarar Tablosu'dur. KÜMİ FRS'nin ise, Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetim kapsamı dışında olan bir raporlama standartlardadır. Vergi Usul Kanunu ile de kapsam bakımından, uyuşan bir sistemin gerek işletmeler, gerekse Maliye Bakanlığı tarafından olumlu gelişmeleri görülmektedir. Özellikle Maddi Varlıkla Standardı bu hususta önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda da Türk Muhasebe Sisteminde yer alan bazı konular incelenecektir.

Sonuç olarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarının birbirine oldukça yakın olduğu, bazı noktalarda farklılıklarının olduğu görülmektedir. Çünkü BOBİ FRS, TMS/TFRS'nin KÜMİ FRS ise BOBİ FRS'nin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş halidir. MSUGT/VUK'da özellikle amortisman ve değerleme konusunda ciddi farklılıklar bulunmaktadır. MSUGT aslında gerçeğe uygunluk esasıyla oluşturulmuş bir sistem olmasına rağmen vergi kanunlarının etkisinden kurtulamamıştır.

Anahtar Kelime: Maddi Varlık, Vergi, Değer, Bilanço, Envanter

ABSTRACT

A Study on The Comparıson of Accountıng Records of Tangible Fixed Assets Within The Scope of Financial Reporting Standards and MSUGT/VUK

Differences in accounting criteria of countries create difficulties in the process of comparing the data available in financial reports, and also pose an obstacle to globalizing companies.

It is now an undeniable fact to use a common accounting standard and language all over the world for the sake of total quality and understandability in all businesses. In the digitalized world order, transactions can be made at any time, regardless of the concept of time and space.

In light of all this, a study was initiated under the leadership of the International Association of Accountants with the aim of achieving a standard all over the world, and in this context, Turkey became a member of the union by implementing Turkish Accounting Standards and Financial Reporting Standards.

Behind these studies, practices have been made to ensure that the financial statements are read and evaluated correctly by all stakeholders, as well as being evaluated competitively under market conditions, following the increasing trade intensity in our country and its integration with the world.

Although there are some differences in the format and content of financial statements, the biggest difference is in the profit or loss statement. In TAS/TFRS, it is the Comprehensive Income Statement, in BOBİ FRS, it is the Profit or Loss Statement. KÜMİ FRS, on the other hand, has reporting standards that are outside the scope of independent audit within the scope of the Turkish Commercial Code. Positive developments are seen by both businesses and the Ministry of Finance in a system that is compatible with the Tax Procedure Law in terms of scope. Particularly the Tangible Asset Standard is important in this regard. In this study, some issues in the Turkish Accounting System will be examined.

As a result, it can be seen that TMS/TFRS, BOBİ FRS and KÜMİ FRS applications are quite close to each other, but they have differences at some points. Because BOBİ FRS is the simplified and simplified version of TAS/TFRS and CUMULATIVE FRS is the simplified version of BOBİ FRS. There are serious differences in MSUGT/VUK, especially regarding depreciation and valuation. Although MSUGT is actually a system created on the basis of reality, it has not been able to escape the influence of tax laws.

Key Words: Tangible Assets, Tax, Value, Balance Sheet, Inventory

1. GİRİŞ

Her gün gelişen ve değişen Dünya düzeninde, küreselleşme hayatımızın her parametresinde belirli etkiler yaratmaktadır. 21.yüzyılın ilk çeyreğinde dijitalleşmenin meydana getirmiş olduğu unsurlar, zaman ve mekân kavramlarını ortadan kaldırmış, artık ulusal şirketler küresel şirketlere dönüşerek, sermaye hareketliliği her geçen gün ülkeler arasında yoğunluk kazanmıştır.

Ülkeler arasında sermaye yoğunluğu ve hızlı, ekonomik sınırları da mekânsal alanlardan ayırarak, 365 gün 24 saat bir faaliyet döngüsü içerisinde devam etmektedir. Bu döngü içerisindeki rekabet her geçen gün artmaktadır. Rekabetin artmasının getirmiş olduğu dezavantajlarla birlikte, avantajlar da bulunmaktadır.

Bu avantajlardan bir tanesi de küreselleşmeye ayak uydurabilmek için şirketlerin kendini yenileme ve geliştirme zorunluluğudur. Her ülke kendi sınırları içerisinde kurgulamış olduğu sistemlerle hareket etmekte ve ona göre şirketlerini denetlemektedir.

Küreselleşmenin getirmiş olduğu sistem, finans piyasalarında öncelikle raporlama noktasında problemleri de beraberinde getirmiştir. Bu süreç içerisinde tüm dünyada faaliyet gösteren uluslararası muhasebe standartları tarafından uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla tüm ülkelere bir standart getirilmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları, küresel anlamda işletmelerin faaliyetlerinin ve sonuçlarının daha şeffaf, daha güvenilir ve daha karşılaştırılabilir seviyelere gelmesi açısından, bilgi kullanıcılarının taleplerini karşılar hale getirmek istemektedir.

Ülkelerin kendi standartlarında kullanmakta oldukları muhasebe sistemleri, yasal mevzuat çerçevesinde ve muhasebe ilke ve prensiplerinin farklılık arz etmesi nedeniyle, mali bilançoların karşılaştırılabilir özelliği mümkün olmamaktadır. Bu süreçte de uluslararası muhasebe standartları şirketlerin bilançolarını doğru okuyup ve değerlendirilerek, mukayese edilebilmesi için önemli katkılar sunmuştur.

Uluslararası muhasebe standartlarının mali tabloları herkesin anlayacağı bir dilde ve ölçüde standart bir hale getirerek, yatırımcıya ve üçüncü kişilere de gönderilme noktasında geniş imkânlar sunmuştur.

Ülkemizde özellikle bankaların yurt dışından sendikasyon kredilerinin temin edilmesi noktasında, çok uluslu şirketler uluslararası muhasebe standartlarına uygun bilançoları, bankalarımız için şart koşmaktadır. Bu nedenle de bütün dünya ile ortak bir

muhasebe dili ile konuşulması önemlidir. 2005 yılından itibaren halka açık tüm uluslararası finans şirketlerinde ortak finansal bilançolar kullanılmaya başlanmıştır.

Küreselleşmeyle birlikte şirketlerin birleşmesi veya başka ülkelerden şirket satın almaları, muhasebe sürecinde de çok farklı zorluklara sebebiyet vermektedir. Çünkü muhasebe uygulamaları, ülkeden ülkeye değişmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının dokümanları ülkemizde kamu gözetimi kurumuyla faaliyetler yürütülmüş ve Türkçeye çevrilerek tüm üyelerine dağıtılmıştır. Ülkemizde oluşturulan standartlardan bir tanesi de maddi duran varlıkları standardıdır.

Ülkemizdeki standartlardan bir tanesi de olan Türk muhasebe sistemindeki maddi varlıklarla alakalı olan standartta yakalanmak istenen süreç muhasebe sel sistemlerin temel kavramlarıyla örtüşecek finansal tabloları doğru ve güvenilir bir şekilde belirledikten sonra mali kârın da belirlenerek üzerinden vergi almayı hedefleyen vergi farka kanunları bu süreçte entegre çalışabilmek istemektedirler.

Bu çalışmada hedeflenen amaç, maddi duran varlıklara ilişkin, değerleme ve raporlama düzenlemelerinin Vergi Usul Kanunu, TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, MSUGT çerçevesinde incelemesi yapılmıştır.

İşletmelerdeki maddi duran varlıkların maliyet bedelleri dört ayrı düzenlemeye göre muhasebeleştirilmektedir. Bunlar; KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS 16 ve MSUGT/VUK dur.

Mali tabloların format ve içeriğinde bazı farklılıklar olsa da en büyük farklılık gelir tablosunda görülmektedir. TMS/TFRS'de kapsamlı gelir tablosu, BOBİ FRS'de kar zarar tablosudur. Bu değişikliğin en önemli etkisi, BOBİ FRS'ye göre hazırlanması gereken gelir tablosunda kapsamlı gelir kalemlerinin yer almamasıdır. Satış amaçlı elde tutulan ve durdurulan faaliyetlere ilişkin maddi duran varlıklar BOBİ FRS'ye dahil edilmediğinden, devam eden faaliyetler ve durdurulan faaliyetler olarak gelir tablosunda ayrıca raporlanmamaktadır.

KUMİ FRS'nin amacı, Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca bağımsız denetime tabi olmayan ve isteğe bağlı olarak Türk finansal raporlama standartlarını veya büyük ve orta ölçekli finansal raporlama standartlarını uygulamayan gayrimenkul şirketlerine hizmet sunmaktır. Bu durum Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ila 88'inci maddeleri hükümlerine tabidir. Ve tüzel kişilerin mali tablolarının gerçekçi, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgiler sunmasını sağlamaktadır.

Muhasebe sistemleri incelenecek, Vergi Usul Kanunu ile birlikte düzenlemeler irdelenecektir. Standartlar çerçevesinde Türk muhasebe sisteminin, varlıklarla ilgili aktif-

pasif halleri, hangi şartlarda değerlendirme yapılacağı, başlangıç ve sonrasındaki değer maliyetlerinin neler olacağı, varlığın maliyet sürecindeki bedele hangi argümanların dahil edileceği ve harcamaların hangi hususlarda olunacağı, amortisman ayrıcalığının nasıl hesaplanacağı, bu hesaplamaların bilançolara nasıl yansıyacağı, değer düşüklüğü veya artışında hangi standartlarla bilançolara işleneceği gibi konular açıklanmaya çalışılacaktır.

Ayrıca Vergi Usul Kanunundaki uygulamalarla Türk muhasebe sistemindeki benzerlikler ve farklılıklar açıklanmaya çalışılacak, üretim noktasında bilanço düzenlemelerine yer verilecektir.

Bu çalışmanın kapsamı neticesinde, İkinci bölümünde maddi duran varlıklar işlenmiştir. Üçüncü bölümde, maddi duran varlıkların finansal raporlama standartları ve MSUGT/VUK içerisindeki yerinden bahsedilmiştir. Dördüncü bölümünde, maddi duran varlıklar ile mali muhasebe kayıtlarının finansal raporlama standartları ve MSUGT/VUK kapsamında değerlendirilmesi ve karşılaştırılması yapılmıştır.

2. MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı

Maddi duran varlıklarla ilgili birçok tanımlama yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlamaları incelediğimizde;

TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar, işletmelerde mal veya hizmet üretmek, kiraya vermek veya idari amaçlarla kullanmak için bir dönemden daha uzun bir süre boyunca kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır (Yılmaz, 2013: 104). Bir varlığın, MDV sayılabilmesi için maddi bir yapıya sahip olması, kullanım döneminin uzun olması, işletmenin mal veya hizmet üretiminde kullanmak için edinilmiş olması, işyerlerinde kullanılması veya kiraya verilmesi için edinilip satılmasının düşünülmemesi gerekir (Sarıay, 2012: 110).

MDV'lerin değeri ile MDV yatırımlarının yenilenmelerinin maliyeti genellikle yüksektir ve değer kaybetmeden paraya çevrilme olasılıkları düşüktür. MDV yatırımlarının tutarları yüksek olduğu ve uzun süreli yatırımlar olduğu için işletmenin likidite riskini arttırırlar (Sevil vd., 2013: 70).

MDV'ler işletmelerin finansal tablolarında önemli bir yer tutmakta olduğundan dolayı, işletmeye alımından ekonomik ömrünün son gününe kadar finansal tablolarda yer alırlar. Genel olarak MDV'ler işletmenin faaliyetlerinde vazgeçilmez niteliğe sahiptirler. Satın alma, imal etme gibi yollarla elde edilmelerinde yüksek maliyetlere katlanılır. Elde edinim sonrası tamir ve bakım gereksinimi göstermeleri nedeniyle ilave harcamaların yapılması da gerekli olabilir (Gözlüklü, 2017: 126).

Üretim ve hizmet faaliyet alanlarında MDV'lere çok fazla gereksinim duyulurken, ticaret faaliyet alanlarında daha az gereksinim duyulduğu saptanmıştır (Çatı vd., 2015: 53). MDV'lerin işletme aktifindeki oranı, işletmenin faaliyet alanına ve bulunulan sektöre göre değişebilmektedir.

Maddi duran varlıklara ilişkin hesapları, işletmelerin uzun vadede kullanmak ve yararlanmak amacıyla edindiği ve bir yıldan fazla müddetle tahmini faaliyetlerinde kullanmış olduğu fiziki varlık kalemleri ile bunlarla ilgili birikmiş amortismanların takip edildiği hesaplar biçiminde tanımlamak mümkündür. Bu kapsamda aşağıda yer alan hesaplar MDV hesap grubu içerisinde yer almaktadır (Tanış, Veysi ve Berikol, 2014: 129).

Maddi duran varlıklar, işletmeler açısından oldukça önemlidir. İşletmelerin varlıklarına devam ettikleri müddetçe maddi duran varlıklarını satma konusunda isteksiz

olmaktadır. Ancak eskimiş ya da artık işlevine devam edemeyen maddi duran varlıkların yenilenmesi için satılmaları söz konusu olabilmektedir. Yine bu bağlamda, işletmeler aynı varlığın daha üst teknolojiyi içeren formunu ve daha teknolojik donanımlı olanını satın almayı hedefleyebilmektedir.

1 No'lu Muhasebe Sistemi ve Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliğ'de MDV şu şekilde tanımlanmaktadır: "Bir işletmede kullanılmak üzere edinilen ve beklenen faydalı ömrü daha uzun olan fiziki varlık kalemlerini içeren hesap grubudur. "Bunlar bir yıldan fazladır ve bunlarla ilgili birikmiş amortisman takip edilmektedir."

Bununla beraber üretim gerçekleştiren işletmelerde yer alan maddi duran varlıkların değerleri daha farklı olmaktadır. Anılan varlıkların donanımsal ve teknolojik olanaklarla üst düzeye sahip olmaları işletmelerin üretimdeki hızını ve aynı zamanda kapasite kullanımını optimum biçimde kullanmasına katkıda bulunmaktadır (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2012: 228).

Maddi duran varlıklar işletmelerin amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere kurumun bilançosunda mevcut olan ve bununla birlikte bir yıl gibi bir süreden sonra ekonomik olarak değerini kaybedecek olan varlıklardır (Tenker, 1999: 43). - MDV bir işletme sürecinde hizmet ve mal üretmek veya elde etmek amacıyla üretilen ürünlerin farklı işletmelere kiralanması veya işletme sürecinde elde tutulması planlanan varlıklardır. Maddi duran varlıklar işletmede her zaman kullanılmak suretiyle denilen ve bu kullanılma süreleri belirli bir hesap döneminden fazla olan ve beraberinde işletme planlamasında satılmaları düşünülmeyen varlıklardır (Küçüksavaş, 2001: 23). MDV işletmelerde herhangi bir etkinlik sürecinden daha uzun zamanlarda işletme çalışanlarının kullanımı amacıyla edinilen maddi değerlerdir (Uçkan, 2003: 56).

Muhasebe uygulamasında sistematik olarak işlediği kabul edilen, tebliğde yer alan birleşik hesap planında maddi duran varlıkların belirlenmesinde; Bir ticari faaliyetin faydalarını elde etmek için kullanılan ve azami süresi bir yıldan fazla olan fiziksel varlık kalemlerini ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanları takip eden bir hesap grubudur.

MDV'larla alakalı muhasebe sisteminde tanımlama bu şekilde yapılmış ve bu tanıma uygun bir şekilde çalışmaların oluşturulması istenmiştir. Maddi duran varlıklarla alakalı birçok tanımlamanın yapıldığı görülmektedir. Fakat bu tanımlamaların farklı olmaları yanında ortak birçok özelliği de kendi içlerinde barındırmaktadırlar.

Bir objenin maddi duran bir varlık olarak nitelendirilmesi sürecinde, işletme faaliyetlerindeki kullanımının süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Bu sebeple yapılan tanımlama sürecine işletmenin taşınır varlıklarıyla, birlikte taşınmaz varlıkları da

girebilmektedir. Şayet herhangi bir işletme elinde duran varlığı kullanımı noktasında faydalanamıyor ise, yani atıl bir vaziyette ise, maddi duran bir varlık olarak nitelendirilemez (Yalkın, 2001: 25).

MDV'ın özelliklerini incelediğimizde, üretim sürecinde olan işletmeler açısından çok önemli olduğu görülmektedir. Çünkü bu varlıklar, işletmelerin hizmet üretimi ve yeni mamul noktasında işletmelerin kapasiteleri açısından önemli bir göstergedir. Üretim faaliyeti gösteren işletmelerden farklı olarak ticari işletmelerin sürecinde ise, dönemsel varlıkların ticari işletmeler açısından önemi daha fazladır (Çaldağ, 2012: 9).

Yukarıda ifade ettiğimiz tüm bu tanımlamaların ışığında, bir varlığın bu kapsam içerisinde değerlendirilebilmesi için 5 önemli özelliği barındırması gerekmektedir (Karacan, 2010: 13).

1-Varlığın bir fiziksel yapı içerisinde mevcut olması gerekir,

2-Varlık herhangi bir işletmedeki aktif bilançonun içerisinde kayıtlı olması gerekmektedir,

3-Varlık işletmelerin yapacakları faaliyetlerde kullanılmak suretiyle işletme tarafından edinilmiş olması gerekir,

4-Varlık, işletmeleri açısından ekonomik ömrü süresince herhangi bir satılma sürecinin içerisinde olmaması gerekir.

5-Varlığın ekonomik açıdan faydalı ömrü, bir hesap döneminden uzun olması gerekir.

2.2. Maddi Duran Varlıkların Kapsamı

Maddi duran varlıkların muhasebesel planlama içerisinde tanımlamasından da anlaşılacağı gibi, farklı özelliklerinin mevcudiyeti görülmektedir. Maddi duran varlıkların kapsamında ise, arsalar, araziler, yer altı ile yer üstü düzenlemeleri, tesisler, cihazlar, makinalar, binalar, taşıtlar, demirbaşlar, birikmiş amortismanlar ve diğer duran varlıklar, inşaat halindeki yatırımlar ile işletmeden verilen avanslar olarak değerlendirilmektedir. Bu ifade ettiğimiz varlıkları incelediğimizde ise, arsalar ve araziler işletmenin sahip olduğu varlıklardır. Arsa, belediye resmi hudutları içerisinde bulunan ve bir yapı için elverişli olan arazi olarak ifade edilmektedir. Arazi ise, tarımsal faaliyetler amacıyla tahsis edilmiş ve bununla birlikte arsa olarak da parselasyon sonucunda kullanabilecek alandır. Arsaların veya arazilerin bulunduğu yerlere tesis veya bina inşa etmek suretiyle bu özelliklerini

kaybedecekler ve muhasebesel sistemde yer üstü veya yeraltı düzenlemeleriyle birlikte bina statüsüne kavuşacaktır (Uçkan, 2003: 57).

Yeraltı ve yerüstü düzenlemeleri sürecinde ise, herhangi bir çalışmanın gerçekleştirilmesi amacıyla yeraltında veya yer üstünde inşa edilmiş olan yol, köprü, tünel, sarnıç, iskele gibi yapıların olduğu hesaptır.

Muhasebesel sistemdeki bina kavramında ise, işletmenin sahip olduğu bütün binalarla birlikte, bunların parçalarının mevcut olduğu hesap olarak görülmektedir. Tesis makinalar ile cihazlar kapsamındaki hesapta ise, işletmenin üretim sürecinde kullanmış olduğu tesis, makine ve cihazların tamamı ile bunların eklentileri ve bu makinaların taşıma araçlarının izlendiği hesap olarak görülmektedir. Bu hesap sürecinde kullanım amaçlarıyla makine çeşitliliği açısından farklı bir şekilde bölümler edebilmektedir. Bunlar ise (Akdoğan, 2006: 24);

- ✓ Bir makinenin ürettiği enerjiyi ileten, dağıtımını sağlayan veya bir makinenin yapmış olduğu işin uzak mesafelere taşınmasını sağlayan, makineler arasındaki işleyişi sağlayan "tesisler"i,
- ✓ Maddelere şekil veren, şekil değiştiren, onları yerden çıkaran, enerjinin harekete dönüştürmesi veya enerjinin alıcı hareketlerini kendi kendine çalışan parçaya düzgün ve tek bir kopya halinde ileten "makineler",
- ✓ Birden fazla aygıtın optimal şekilde montajlanmasından sonra ortaya çıkan belirli olan bazı iş veya işlemlerin yapılmasında faydalı olan "cihazlar"ı kapsar.

Taşıtlar sürecinde ise, kurumun sahip olduğu tüm taşıtları kapsar. Ulaştırma sektöründe işletme için faaliyet gösteren tüm taşıtların kapsadığı hesaptır. Ayrıca ulaştırma sektöründe ana üretim segmentinde faaliyet amacıyla kullanılan taşıtların toplam değeri bilançolardaki dipnotlarda da gösterilir.

Kurumun demirbaşları hesabında ise, işletmenin faaliyetinin yürütülmesi noktasında kullanılan her çeşit büro malzemesi ile cihazlar ve masa, sandalye, koltuk, dolap, mobilya benzeri maddi varlıkların takip edildiği hesaptır. Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi, değeri 880,00 TL'yi geçmeyen peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri yine 880,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismana tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabileceğini belirtilmektedir. Bu kapsamda, teknik ve iktisadi açıdan bir bütünlük oluşturan varlıkların toplam değeri 880,00 TL'yi aşsa bile, bu varlıkların tamamı bir bütün olarak değerlendirilerek gider yazılabilmektedir (Akbulut, 2006: 24-40).

TMS-16, satış amacı içermeyen ve ürün ve hizmet üretimini, pazarlama ve satış da dâhil olmak üzere dağıtım ve yönetim faaliyetlerinin tümünü kapsayan, kullanım amaçlı bütün duran varlıklara uygulanmaktadır. Özetle bu standart; başka bir standart tarafından farklı muhasebe işlemlerinin gerekliliği söz konusu olmadığı müddetçe bütün maddi duran varlıklara uygulanabilmektedir (Örten vd., 2016: 194). Bu standarda göre incelenen hususlar (Gücenme, 2007: 198):

- ✓ İlgili varlığın ilk kez kaydedilmesi durumunda maliyete hangi unsurların eklendiği,
- ✓ İlgili varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesinin ardından söz konusu olan değerlemeleri,
- ✓ Sonraki giderleri ve varlığın finansal tablo dışında tutulması,
- ✓ Defter değerinin tespit edilmesi ile bunlarla ilgili kayıtların bilançoya eklenmesi,
- ✓ Amortismanların ve değer kaybının hesaplanması üzerinde durulmuştur.

Bununla birlikte TMS-16'nın aşağıda ifade edilen varlıkların muhasebeleştirme sürecinde uygulanması mümkün değildir (Kaya, 2012: 220):

- ✓ Satış işleminde değerlendirilmek amacıyla bulunan maddi duran varlıklar,
- ✓ Tarım faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- ✓ Madenlerle ilgili arama, çıkarma, hazırlık ve değerlendirme giderlerinin muhasebesi ve hesaplanması,
- ✓ Petrol ve doğal gaz vb. niteliğe sahip yenilenemez doğal kaynaklar türünden madenlere ilişkin haklar ve madeni kaynaklardır.

2.2.1. Arazi ve arsalar

250 hesap koduna sahip olan arazi ve arsalar için işletmeler bazı istisnalar dışında amortisman ayrılmamaktadır. Öncelikle arazi ve arsa arasındaki farkı açıklamak gerekirse; arsalar belediye sınırları içinde bulunan ve üzerinde yapılaşmaya izin verilen diğer bir deyişle imarlı olan parsellenmiş toprak parçalarıdır. Araziler ise üzerinde yapılaşmaya izin verilmeyen yani imarsız (parsellenmemiş) toprak parçalarına denmektedir. Araziler imar uygulaması ile arsaya dönüşebilmektedir. VUK'un 314. maddesine göre, "Boş arazi ve boş arsalar amortismana tabi değildir.

2.2.2. Yeraltı ve yerüstü düzenleri

Yeraltı ve yerüstü düzenleri tek düzen hesap planında 251 kodu ile izlenmektedir. İşletmelerin yeraltında ve yerüstünde inşa etmiş oldukları sığınak, depo, yol, köprü, tünel, iskele vb. gibi yapılardır. İşletmeler, yeraltı ve yerüstü düzenlerini inşası bitene kadar 258 koduna sahip "Yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlemekte ve inşa tamamlanınca 251 hesaba aktarmaktadırlar. Yeraltı ve yerüstü düzenleri inşası tamamlanıp 258 hesaptan 251 hesaba aktarıldıktan sonra işletmeler tarafından amortisman ayrılmaktadır.

2.2.3. Binalar

Binalar tek düzen hesap planında 252 kod ile izlenmektedir. İşletmelerin faaliyetlerini fiilen gerçekleştirmek veya yatırım amacıyla satın aldıkları ya da kendi inşa ettikleri yapılardır. İşletmelerin sahip oldukları merkez binaları, fabrika binaları, mağaza binaları vb. gibi yapılardır. Binalar için işletme tarafından faydalı ömrünü uzatmak amacıyla yapılan yenileme işlemleri içinde ayrıca amortisman ayrılabilmektedir. Örneğin 50 yıl faydalı ömrü olan bir binaya 5 yıl sonra eklenen asansör için 45 yıl faydalı ömür üzerinden amortisman ayrılabilmektedir.

2.2.4. Tesis, makine ve cihazlar

Tesis, makine ve cihazlar THP'de 253 kod ile yer almaktadır. İşletmelerin mal veya hizmet üretimi için almış oldukları her türlü makine, teçhizat ve ekipmandır. Tesis, makine ve cihazlar hesabı hem taşınır hem de taşınmaz varlıklardan oluşmaktadır. İşletmenin üretimde kullandığı makine ve cihazlar taşınır varlık sınıfında yer almaktadır. Buna karşılık makinenin üretmiş olduğu enerjiyi (elektrik, su gibi) dağıtan ve aktaran tesisler ise taşınmaz varlık sınıfındadır.

İşletmenin almış olduğu bir cihazın tesis, makine ve cihazlar hesabında mı yoksa demirbaşlar hesabında mı izlenmesi gerektiğine karar vermek için cihazın üretimde kullanılıp kullanılmayacağının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer cihaz üretimde kullanılacaksa, işletme cihazı 253 hesabında izlemelidir.

2.2.5. Taşıtlar

Taşıtlar hesabı THP'de 254 koduna sahiptir. Bu hesapta işletmenin satın almış olduğu her türlü ticari ve binek araçları yer almaktadır. İşletmenin ana faaliyet konusu araç alım-satımı veya kiralaması değilse binek araçlarda KDV indirim konusu yapılamayacağı için KDV tutarı aracın maliyet bedeline ilave edilir. Ticari araçlarda ise KDV tutarı indirim konusu olduğundan dolayı maliyet bedeline ilave edilmez. Bir aracın ticari araç mı yoksa binek araç mı olduğu GTİP koduna bakılarak anlaşılmaktadır. GTİP kodu, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'nun kısaltmasıdır. Bu kod gümrük tarife cetvelinde yer alan 12 haneli bir koddur. Bu koda göre 87.03 GTİP numarasına dayandırılan araçlar binek araç, 87.04 GTİP numarasına dayandırılan araçlar ise ticari araç sayılmaktadır.

2.2.6. Demirbaşlar

255 Demirbaşlar, işletmenin faaliyetini gerçekleştirirken kullandığı masa, sandalye, koltuk, bilgisayar, yazıcı, dolap, klima vb. gibi her türlü ofis ürünleridir. Demirbaşlar hesabında yer alan varlıklar doğrudan üretimde kullanılmazlar. VUK'un 313. maddesine göre, "Değeri 50.000.000 (2.000 TL) lirayı aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (2.000 TL) lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmadan doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden varlıklarda bu limit topluca değerlendirilir." (213 Sayılı VUK, 1961) Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere 2023 yılı için değeri 4.440 TL'nin altında olan demirbaşlar doğrudan gider yazılmaktadır. Başka bir deyişle işletmenin sahip olduğu demirbaşın değeri 4.440 TL'nin üzerindeyse bu varlığını 255 Demirbaşlar hesabında izlemektedir.

2.2.7. Diğer maddi duran varlıklar

Diğer maddi duran varlıklar THP'de 256 hesap koduna sahiptir. Maddi duran varlıklar içinde buraya kadar açıklanmış olan varlıklar dışında kalan varlıkların takip edildiği hesaptır.

2.2.8. Birikmiş amortismanlar (-)

Birikmiş amortismanlar hesabının hesap kodu 257'dir. Maddi duran varlıklar için VUK'un üçüncü kısmında yer alan amortisman yöntemleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanan amortismanların izlendiği hesaptır. Aktifi düzenleyici pasif karakterli bir hesaptır, alacaklı çalışmaktadır.

2.2.9. Yapılmakta olan yatırımlar

Yapılmakta olan yatırımlar hesabının kodu 258'dir. İşletmelerin üretim veya yatırım amacıyla yaptıkları varlıklar inşa halindeyken 258 hesapta izlenmektedir. İnşası tamamlanan varlık daha sonra ilgili olduğu hesaba transfer edilir. 258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabı için işletmeler amortisman ayırmamaktadır. İlgili varlığın inşası tamamlandıktan sonra ait olduğu hesaba transfer edilmesiyle birlikte amortisman hesaplanmaya başlanır. İşletmeler yapmakta olduğu yeraltı ve yerüstü düzeni, bina veya makine gibi varlıklarını inşası tamamlanana kadar bu hesapta izlemektedir.

2.2.10. Verilen avanslar hesabı

259 verilen avanslar hesabı, işletmeler tarafından yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak istenen maddi duran varlıkları için ödemiş olduğu avansların izlendiği hesaptır. İlgili maddi duran varlığın işletme tarafından teslim alınmasıyla birlikte bu hesap kapatılır.

2.3. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimi

Maddi Varlıklar: Üretim ve tedarikte kullanılmak üzere, kiralama amacıyla, idari amaçlarla bulundurulan ve bir hesap döneminden uzun bir süre kullanılması beklenen fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıkların kullanım amacına uygun sınıflandırılması, uygulanacak muhasebeleştirme yöntemini belirler. Dolayısıyla maddi duran varlıkların, diğer kalemlerden (stoklar, biyolojik varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan varlıklar, araştırma geliştirme giderleri) ayrıştırılması önemlidir (Yalçın, 2015: 673).

Aşağıdaki koşulların birlikte oluşması halinde bir maddi duran varlığın maliyeti finansal tablolara aktarılır:

a) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının olası olması,

b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Her ne kadar TMS 16 muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğuna dair bir ölçü birimi öngörmemiş olsa da, yukarıda yer alan koşullar daha ayrıntılı değerlendirildiğinde, muhasebeleştirmede göz önünde bulundurulan ilkelerin bahsi geçen işletmenin kendine has koşullara uygulanıyor ve muhakemesi yapılıyor olmasının gerektiği ortadadır. Muhakeme gerektirebilecek durumlara ilişkin bazı durumlar aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. Canlı varlıklar ile maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi veya korunmasında maddi duran varlıklar

Bazı maddi duran varlıklar, elde edilmeleriyle doğrudan gelecekteki ekonomik yararları arttırmayabilirler. Bununla birlikte, diğer varlıklardan gelecekte ekonomik yarar elde etmek için gereklidirler. Örneğin, tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar ve madenler üzerindeki haklar ile maden kaynaklarını geliştirmek veya korumak için kullanılan varlıklar, maddi duran varlık olarak kabul edilir. Ancak, taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve maden hakları veya maden kaynakları, maddi duran varlık olarak kabul edilmezler.

2.3.2. Başlangıç maliyetleri (güvenlik ve çevresel nedenler ile edinilen maddi duran varlıklar)

Bir maddi duran varlığın ediniminde, ilişkili varlıkların sağlayacakları ekonomik yarar göz önünde bulundurulur. Şöyle ki, ilişkili varlıkların edinilmesinin, edinilmemesi durumuna göre sağlayacağı ekonomik yararın fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. TMS 16.11'e göre; güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, diğer varlıklardan gelecekte elde edilmesi beklenen ekonomik yarar için gerekli olabilir. Örneğin; kimya endüstrisinde çevreyi korumada tehlikeli kimyasalların depolanması için yeni tesis edinilebilir. Tesis olmaksızın kimyasal maddeler üretilip satılamayacağından, tesis varlık olarak muhasebeleştirilir.

2.3.3. İşletme birleşmeleri ile edinilen maddi duran varlıklar

İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edinilen maddi duran varlık grubu finansal tablolarda açıklanır (TMS 16.73/e-iii).

2.3.4. Takas ile edinilen maddi duran varlıklar

TMS 16.24'e göre takasla alınan parasal olmayan varlıkların maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedelidir. Edinilenin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemezse, bu durumda verilenin net defter değeri alınanın maliyeti olur (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 468).

Ticari olmayan işlemlerde, gerçeğe uygun değer tespit edilemezse, elden çıkarılanın defter değeri esas alınır.

2.3.5. Devlet bağışları (teşvikleri) ile edinilen maddi duran varlıklar

TMS'ye göre devlet teşviki; belli şartların karşılanmasıyla sağlanan devlet yardımları şeklindeki kaynak transferidir. Teşvik ile varlık edinimine dair TMS 20'deki açıklama; "duran varlık alımı, inşası veya ediniminin ilk koşul olduğu teşvikler varlıklara ilişkin teşviklerdir" şeklindedir. Konuya ilişkin TMS 16'da sadece devlet bağışlarının; "bir maddi duran varlık kaleminin defter değerini azaltabileceği" şeklinde açıklama yer almaktadır.

2.3.6. Önemsiz parçaların muhasebeleştirilmesi

TMS 16.9'a göre; tek başına önemsiz kalemlerin (kalıp, araç ve gereçlerin vb.) toplamına muhasebeleştirilme ilkelerinin uygulanmasında muhakeme gerekir.

3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MSUGT/VUK İÇERİSİNDEKİ YERİ

3.1. Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç

IASC (International Accouting Standart Committee), merkezi Londra'da bulunan sanayileşmiş ülkelerin profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından 29 Haziran 1973'te oluşturulan özel bir kurumdur (Obert, 2021: 7). IASC, yaklaşık seksen ülkede bulunan ve yüz üye kuruluşu bir araya getirmiştir. IASC, uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesine katkıda bulunmayı ve mali tabloların sunumunda uygulanmalarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. IASC, özellikle büyük çokuluslu grupların konsolide hesaplarıyla ilgilenmektedir. Bu kurum, yayınladığı standartların uygulanmasını zorunlu kılacak yasal yetkilere sahip değildir. Kabul edilen yaklaşım, IASC'nin hem muhasebe meslek mensuplarının hem de finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini topladığı bir yaklaşımdır. 1970'ler ve 1980'ler boyunca, IASC, konsolide hesapların sunumuna yönelik çeşitli uygulamaları analiz ederek, en iyilerini elde tutmak ve promosyonlarını sağlamak için ilerlemiştir. IASC daha sonra uyumlaştırıcı bir role sahiptir (Tounkara, 2009: 5).

1990'larda Anglosakson ve Asya ülkelerini vuran finansal krizin esas olarak yetersiz muhasebe standardizasyonu nedeniyle mali tabloların sunumundaki titizlik eksikliğinden kaynaklandığına sonuca çıkarılmıştır. 1995 yılında IASC, IOSCO ile 1999 yılı sonuna kadar bir şirketin yabancı bir finans piyasasında (özellikle ABD'de) işlem görmesine olanak tanıyacak eksiksiz bir standartlar paketi sağlamayı taahhüt eden anlaşmalar imzalamıştır. IASC uzmanları, yenilikçi ve tutarlı bir kavramsal çerçevede standartlar ve muhasebe çerçeveleri geliştirme konusunda etkileyici bir iş çıkardılar ve düşüncelerini standart belirleme kuruluşları ve Anglosakson ülkeleri denetim firmalarınınkilerle sık sık bir araya getirdiler. Mayıs 2000'de IOSCO üyelerinin, borsada işlem gören şirketlerin IASC standardını kullanmasına izin vermesini resmi olarak önermiştir. IASC'nin rolü böylece bir yenilikçinin rolüne doğru everilmiştir (Tounkara, 2009: 5).

IASC, IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları ve ardından standart sayısı) olarak adlandırılan yaklaşık kırk uluslararası standart ve 25 yorum (SIC olarak bilinir) yayınlamıştır. IAS standartları büyük ölçüde kavramsal ilkelere dayanmaktadır, ancak profesyonellerin bırakılan seçenekler giderek azaltılmıştır. Tüm standartlar yeniden

değerlendirme ve revizyona tabidir. Bu yayınların nicel ve nitel bakımından önemi olduğundan, IASC'yi uluslararası muhasebe standardizasyonu için temel organ haline getirmiştir (Tounkara, 2009: 5).

Otuz yıl boyunca, Uluslararası Muhasebe Standardizasyonu, bir uyumlaştırma aşamasından, muhasebe ilkelerinin yakınsama aşamasına geçmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları tarihinde üç aşama tanımlanabilir: Bunlar: 1973-1988: Envanter Dönemi, 1988-1977: Kalkış Dönemi, 2001'den bu yana: Uygulama Dönemi.

Uluslararası muhasebe standartları, her şeyden önce, faaliyetleri 1960'larda ve 1970'lerin başlarında giderek uluslararası hale gelmeye başlayan piyasa oyuncularının ihtiyaçlarına bir yanıltmıştır. Bu dönemde ortaya çıkan çokuluslu şirketler, bir ülkeden diğerine farklı muhasebe standartlarının kullanılmasının maliyetli, gereksiz ve hatta dolandırıcılık riskini artırdığı için potansiyel olarak tehlikeli olduğunu görmüşülerdir (Véron, 2007: 101).

Aynı zamanda, en iyi yatırım fırsatlarını aramak için bir gelişmiş ülkeden diğerine giderek daha fazla fon aktaran yatırımcılar için uluslararası hareketliliğin arttığı bir dönemdir. Bu uluslararası yatırımcılar, ülkelerinden bağımsız olarak şirketlerin performansını karşılaştırılabilir bilgilerle değerlendirebilmek istemiştelerdir. Bu amaca ulaşmak için, uluslararası muhasebe standartları cazip beklentiler sunmuştur (Véron, 2007: 102).

IAS/IFRS standartlarının kavramsal çerçevesinin 9. paragrafında sunulduğu üzere, IAS/IFRS standartlarının ana kullanıcıları: "yatırımcılar, personel, borç verenler, tedarikçiler ve diğer alacaklılar, müşteriler, devlet ve kamu kuruluşlarıdır (Tort, 2023: 24) . Ancak IAS/IFRS uluslararası standartları, geliştirilmelerinde yatırımcıları standartların ayrıcalıklı kullanıcıları haline getirmektedir. Ayrıca kavramsal çerçeveye göre, finansal tabloların temel amacı 'bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almasına yardımcı olacak bilgiler sağlamaktır' (IFRS, 2013: 21).

Nitekim Kavramsal çerçevenin amacı tüm standardizasyonun tutarlılığını sağlamaktır, böylece her bir standardın uygulanması aralarında herhangi bir tutarsızlık yaratmaz. Bu nedenle Kavramsal Çerçevenin, finansal tabloların dış kullanıcılar için hazırlanması ve sunumunun altında yatan kavramları tanımışlardır. Bu çerçevenin amacı özellikle (Foundation, 2014: 9):

- ✓ IASB'nin gelecekteki uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmesine ve hâlihazırda mevcut olanları revize etmesine yardımcı olmaktır;
- ✓ Finansal tablo hazırlayıcılarının IAS ve IFRS'yi uygulamalarına ve hala bir standart kapsamında olması gereken konuları ele almalarına yardımcı olmaktır;
- ✓ Denetçilerin mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğu konusunda görüş oluşturmasına yardımcı olmaktır;
- ✓ Uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan bilgileri finansal tablo kullanıcılarının yorumlamasına yardımcı olmaktır.

Ancak, Kavramsal Çerçeve bir IFRS değildir ve bu nedenle herhangi bir ölçüm veya açıklama konusuna ilişkin kural koyucu rehberlik içermez. Ek olarak, Kavramsal Çerçeve aşağıdaki konuları ele almaktadır (Foundation, 2014: 9):

- ✓ Finansal bilgilerin amacı;
- ✓ Faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri;
- ✓ Finansal tabloların oluşturulduğu unsurların tanımı, muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi;
- ✓ Sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramları.

Kavramsal çerçeve, konsolide finansal tablolar da dahil olmak üzere genel amaçlı finansal tablolarla ilgilidir. Bu finansal tablolar yılda en az bir kez hazırlanır ve sunulur ve çok sayıda kullanıcının ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlar. Ayrıca, amaçlarından biri finansal tabloların okunmasını kolaylaştırmak ve şirketler tarafından sağlanan bilgileri karşılaştırılabilir hale getirmek olan uluslararası muhasebe standartlarının, devredilebilir menkul kıymetler biçiminde yatırılan tasarrufların en uygun dağılımını teşvik etmek için olduğu görülmektedir.

3.2. Finansal Raporlama Standartlarında Maddi Duran Varlıklar

3.2.1. TMS/TFRS

İngiltere merkezli Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmış olan IAS/IFRS'ler 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yetkili olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Dentim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2001 yılından sonra birebir Türkçe'ye çevrilmiştir. Türkçeye çevrilen bu standartlar TMS/TFRS şeklinde ifade edilmektedir. TMS ve TFRS'lerin amacı uluslararası finansal raporlama ortak bir

uygulama oluşturulmasını sağlamaktır. Bu şekilde üçüncü kişiler olarak adlandırılan yatırımcıların, bankaların veya paydaşların ortak bir finansal tablo okuryazarlığına ulaşabilme imkanları bulunmaktadır. TMS'ler şirketlerin kullandıkları muhasebe sistemlerindeki ilkeleri belirlerken TFRS'ler ise muhasebenin oluşturmuş olduğu finansal tabloların sunumuna ilişkin ilkeleri belirlemektedir.

3.2.1.1. TMS/TFRS'de maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardının amacı, finansal tablo kullanıcısı olan üçüncü kişilerin, işletmelerin aktifinde yer alan duran varlıklarındaki yatırımlarını ve yatırımlarında meydana gelen değişiklikleri belirleyen muhasebe işlemlerini belirlemektir. Burada temel konular maddi duran varlıkların aktifleştirilmeleri, defter değerlerinin tespiti, amortisman tutarları ve değer düşüklüğüdür (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

TMS 16'nın kapsamı diğer standartlarda özellikli olarak ele alınmamış olan maddi duran varlıklardır. TMS 16 standardının kapsam bölümünde bu özellikli durumlar sayılmış ve TMS 16'nın kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Ancak taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar ile petrol, doğal gaz gibi kaynakların üzerindeki haklarda istisna olarak bu varlıkların geliştirilmesi veya korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için TMS 16 standardı uygulanmaktadır. Özellikli bir durum olarak TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı uyarınca ilgili gayrimenkul maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilecekse TMS 16'da yer alan maliyet yöntemi kullanılmaktadır (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Bazı maddi olmayan duran varlıklar kullanım alanlarına göre fiziksel olarak bir cisme bağlı olmaktadır. Bu durumda ise ilgili varlık için TMS 16'nın mı yoksa TMS 38'in mi uygulanacağına karar verilirken öncelikle hangi unsurun daha önemli olduğu belirlenmelidir. Örneğin, özel bir yazılıma sahip ve yazılım olmadan çalışamayan bir bilgisayar için söz konusu özel yazılım bilgisayarın önemli bir parçası sayılacağından dolayı maddi duran varlık olarak sınıflandırılır ve TMS 16 standardı uygulanır.

Tam tersi ilgili yazılımın olmaması durumunda bilgisayar çalışmaya devam ediyorsa, yazılım bilgisayarın önemli bir parçası değilse o zaman maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir ve TMS 38 standardı uygulanır. Standardın kapsamının daha net belirlenmesi amacıyla maddi ve maddi olmayan varlıkların tanımları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Standartların daha iyi anlaşılabilmesi ve hangi durumlarda hangi standartların uygulanması gerektiğinin belirlenebilmesi amacıyla modüllerin giriş kısımlarında birtakım tanımlara yer verilmiştir. TMS 16'da yer alan tanımlardan ilki taşıyıcı bitkilerdir. Standarda göre taşıyıcı bitkiler, tarımsal faaliyetlerde ürünün üretimi veya temini için kullanılan ve tek başlarına tarımsal ürün olarak satılma ihtimalleri düşük olan varlıklardır. Duran varlıkların unsurlarından biri olan, bir yıldan uzun süreli kullanılma şartı taşıyıcı bitkiler için de geçerli olup bir yıldan fazla süreli olarak ürün vermeleri beklenmektedir.

TMS 16'nın kapsamında da belirtildiği üzere bu standart sadece taşıyıcı bitkilere uygulanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin ürünleri bu standardın kapsamı dışındadır. Taşıyıcı bitkilere örnek olarak çay çalıkları, üzüm asmaları, kauçuk ve palmiye ağaçları gibi ağaçlar, zeytin ağacı örnek verilebilir. Zeytin ağacına maddi duran varlık kapsamında TMS 16 standardı uygulanırken, ağaçtan elde edilen zeytin tarımsal ürün olduğu için TMS 41 standardı kapsamındadır.

TMS 38 standardında açıklanan ilk kavram itfadır. İtfa maddi olmayan duran varlıklarda amortisman kavramının karşılığıdır. İtfa ve amortisman kavramlarının en önemli farkı ilgili olduğu duran varlığın grubudur (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38).

Hem TMS 16'da hem de TMS 38'de tanımı yapılan kavramlar; defter değeri, maliyet, amortismana tabi tutar, işletmeye özgü değer, gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü zararı, kalıntı değer ve yararlı ömürdür (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16-TMS 38).

Defter değeri, ilgili varlığın kayıtlı değerinden (maliyet bedeli) o zamana kadar ki birikmiş olan amortisman tutarının ve varsa değer düşüklüklerinin indirilmesi sonucu elde edilen tutardır. Varlıklar finansal tablolarda defter değerleri üzerinden gösterilmektedirler. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16-TMS 38)

Maliyet, varlığın elde edilmesi veya inşası sırasında ödenmiş olan nakit ve nakit benzerleri veya verilmiş olan diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. Varlığın aktife ilk girdiği an da üzerinden kaydedildiği değerdir (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap).

Amortismana tabi tutar ise varlığın aktife kaydedildiği ilk değerinden kalıntı(hurda) değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Her iki standartta da yer alan kavramlardan bir diğeri işletmeye özgü değerdir. İşletmeye özgü değer, duran varlıklar açısından, varlığın faydalı ömrünün sonuna kadar

kullanılması veya işletmenin aktifinde yer alması sonucunda elden çıkarılması durumunda elde edilecek tutarın bugünkü değeridir.

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihte piyasadaki katılımcılardan varlığın satılması sonucu alınacak olan tutardır. Gerçeğe uygun değerde önemli olan unsur işletmenin varlıkla ilgili olarak gelecek dönemlerde ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olmasıdır.

TMS 16 ve TMS 38 standartlarına göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, standartlarda yer alan tanımları karşılamaları, işletmeye faydalı ömürleri süresince ekonomik yarar sağlamaları ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmeleri durumunda aktifleştirilebilirler. Maddi duran varlıklarda yedek parça, servis donanımı gibi varlıklar maddi duran varlık tanımına uyuyorsa TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilirler. Burada yedek parçalar için önemli unsur, ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatıp uzatmayacağıdır.

Örneğin araba lastiği maddi duran varlık olarak TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilemez. Çünkü lastik taşıtın faydalı ömrüne herhangi bir katkı sağlamamakta ve genellikle bir yıldan kısa süreli olarak kullanılmaktadır. Bu yüzden doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak yedek parçalar tek başlarına TMS 16 kapsamında maddi duran varlık olarak nitelendirilebiliyorlarsa aktifleştirilebilirler (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Standart yapmış olduğu genel tanımlamaların dışında kesin bir ifadeyle maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gereken varlıkları belirlememiştir. Bu kararı daha çok işletmelere bırakmakla birlikte tek başlarına maddi duran varlık olarak nitelendirilemeyecek önemsiz kalemlerin gider yazılmasını uygun görmüştür.

Maddi duran varlıklarda TMS 23'de özellikli varlık olarak tanımlanmamış olmakla birlikte eğer işletmenin binalarında yatırım amaçlı gayrimenkulü varsa veya inşası bir yıldan uzun süreli olan maddi duran varlığı varsa borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyet bedeline eklenmektedir.

Bunlar dışındaki maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline eklenemez ve ilgili dönemde doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 16 standardında maddi duran varlık ediniminin ilk kayda alınması ve sonradan ölçümlerinde maliyet bedelleri başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetler başlıkları altında açıklanmıştır.

TMS 16 standardına göre işletmeler maddi duran varlıkları sadece gelecekte ekonomik fayda elde etmek amacıyla satın almazlar. Daha önce de belirtildiği üzere bir varlığın TMS 16 veya TMS 38 kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda işletmeler diğer maddi duran varlıkların ekonomik faydalarını arttırmak amacıyla ya da yasal zorunluluklardan dolayı maddi duran varlık edinebilmektedirler. İşletmeler, birbiriyle ilişkili olan ve diğer maddi duran varlık elde edilmezse sahip olunan maddi duran varlıktan daha az yarar sağlanacağı durumlarda ilişkili maddi duran varlıkları da satın almaktadırlar. Bu nedenle tek başlarına işletmeye ekonomik fayda sağlayamasa da başka maddi duran varlığın ekonomik faydasını arttıran varlıklar da TMS 16 standardı kapsamında muhasebeleştirilebilirler. Bir başka durumsa işletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili olarak yasa koyucunun zorunluluk haline getirdiği maddi duran varlıkları satın alarak TMS 16 kapsamında aktifleştirmektedirler (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Örneğin, kimya, ilaç sanayinde faaliyet gösteren bir işletme yasa gereği çevreye zarar vermemek adına su arıtma tesisi, hava filtre cihazları gibi maddi duran varlıkları satın almak zorunda kalmaktadır. Bu tür maddi duran varlıklar tek başlarına işletmeye ekonomik fayda sağlamamakla birlikte diğer maddi duran varlıkların ortaya çıkarabileceği olumsuz durumlar için işletmenin elde etmesi zorunlu olan varlıklar olarak kabul edilebilir.

Bir başka örnek olarak madencilik sektörü verilebilir. Açık ocak veya yer altı madenciliğince faaliyet gösteren işletmeler, Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) kapsamında madencilik faaliyetlerini tamamladıktan sonra ilgili bölgeyi çevreye veya insanlara zarar vermeyecek şekilde bırakmak zorundadırlar. Bunun için işletme maden faaliyetini gerçekleştirdiği bölgeye sonrasında yol yapabilir veya ağaçlandırabilir.

Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için de gerekli olan makineleri işletmenin elde etmesi durumunda amaç ekonomik fayda sağlamak olmayacaktır. Ancak işletmenin faaliyet göstermiş olduğu madencilik sektörünün gerekliliği olarak elde edeceği maddi duran varlıklar TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

Bu amaçlarla işletme tarafından elde edilen maddi duran varlıklar ilk kayıtlarında maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilmektedirler. Sonraki dönemlerde ise maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemlerinden biri seçilerek değerleme yapılmaktadır (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

İşletmeler maddi duran varlıklarının bakım ve onarım maliyetlerini aktifleştiremezler. Bu maliyetler meydana geldikleri dönemde gider olarak

kaydedilmektedirler. Bakım ve onarım maliyetleri maddi duran varlığın faydalı ömrüne veya ekonomik faydasına katkıda bulunmadıkları için ilgili dönemde doğrudan gider yazılmaktadırlar. Ancak TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların elde edilmesinden sonra katlanılan maliyetler, varlığın faydalı ömrünü uzatan veya ekonomik faydasını arttıran nitelikte maliyetlerse ve bedelleri güvenilir bir şekilde ölçülüp doğrudan bir maddi duran varlıkla ilişkilendirilebiliyorlarsa ilgili maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedirler.

Bakım ve onarım maliyetlerinin istisnası olarak, ilgili maliyetler maddi duran varlığın kullanımına devam edilmesi için gerekli olan maliyetlerse, varlığa ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın maliyet bedeline eklenebilmektedirler. Örnek olarak standartta da verilmiş olan uçaklar söylenebilir. Uçakların kullanımına devam edilebilmesi için düzenli olarak bakım ve onarım yapılması gerekmektedir. Bu yüzden bu maliyetler uçakların faydalı ömürlerine veya ekonomik faydalarına katkı sağlamasalar bile TMS 16'ya göre maliyet bedellerine eklenebilmektedirler. Burada uçaklara yapılan bakım ve onarımlar yenileme olarak kabul edilmektedir (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16). Örneğin, işletmenin sahip olduğu taşıtlarının motorlarını yenilemesi veya daha güçlü bir motor taktırması sonucunda ilgili motor, bir maddi duran varlıkla doğrudan ilişkilendirilebildiği, maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülebildiği ve son olarak taşıtın faydalı ömrüne ve ekonomik ömrüne katkı sağladığı için TMS 16 kapsamında taşıtın maliyet bedeline eklenerek muhasebeleştirilebilmektedir.

Bu durumda ilgili maddi duran varlık için yapılan ve TMS 16 kapsamında olan yenileme maliyetleri de finansal tablo dışında bırakılarak kazançtan veya kayıptan mahsup edilmektedirler (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

TMS 16'ya göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman hesaplamak bir zorunluluktur. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklarda, varlığın toplam maliyeti içinde önemli bir maliyete sahip olan her parça için ayrı ayrı amortisman hesaplanmaktadır. İşletme ilk kayda almada maddi duran varlığı önemli parçalara ayırarak amortisman hesaplayabileceği gibi ilgili maddi duran varlığa sonradan eklenen kısımlar içinde ayrı olarak amortisman ayırmalıdır. Örneğin bir uçak ilk kayda almada gövde ve motor olarak parçalara ayrılıp her parça için ayrı faydalı ömür belirlenerek maliyet bedeline göre amortisman ayrılabilir. Bir başka örnek olarak işletme sahip olduğu bir binasına asansör ve çatı yaptırmışsa bu parçalara da binadan ayrı olarak amortisman hesaplanmalıdır.

İşletme parçalara ayırarak amortisman hesapladığı maddi duran varlığının geri kalan ve önemli olmayan kısmı için de amortisman hesaplamalıdır. Maddi duran varlık için hesaplanan amortisman tutarları ilgili dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Bazı durumlarda maddi duran varlığın amortisman gideri başka bir varlığın maliyetine veya defter değerine eklenebilmektedir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının maliyeti stokların dönüştürme maliyetine, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlık amortismanları ise maddi duran varlık grubunda ilgili geliştirme faaliyetinin maliyetine eklenebilmektedir.

Maddi duran varlıkların amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca kullanılan amortisman yöntemine göre hesaplanarak dağıtılmaktadır. Maddi duran varlığa bakım ve onarım yapılması amortisman hesaplama durumuna engel değildir.

Maddi duran varlığın amortismana tabi tutarının hesaplanmasında, varlığın tahmini faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasıyla işletmenin beklediği tutardan elden çıkarma maliyetlerinin çıkarılmasıyla bulunan tahmini tutar olan kalıntı değer kullanılır. Bu kalıntı değer, maddi duran varlığın defter değerine eşit veya ondan daha yüksek olabilir.

Maddi duran varlığa amortismana tabi olma durumu varlığın muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi kullanıma hazır hale gelmiş olmasıyla birlikte başlamaktadır ve varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması veya elden çıkarılması ile amortisman ayırma işlemi durdurulmaktadır. Maddi duran varlığın atıl hale gelmesi, kullanımının durdurulması veya hiç kullanılmamış olması gibi durumlar amortisman ayırma işlemini durdurmamaktadır.

Her işletme sahip olduğu sabit kıymetleri için kendisi faydalı ömür belirlemekte ve bu faydalı ömürler üzerinden amortisman hesaplamaktadır. Ancak TMS 16'ya göre işletmeler faydalı ömür belirlerken bazı kriterlere uymalıdırlar. Öncelikle işletmeler ilgili varlık için kullanım kapasitesine göre değerlendirme yapmalıdırlar. Varlığın kapasitesine veya üretim adetine bakarak faydalı ömür belirlemelidirler. İkinci olarak varlığın yıpranma ve aşınma durumu değerlendirilmelidir. Varlığın ne kadar vardiya ile kullanılacağı ve ne sıklıkla bakım ve onarımının yapılacağı belirlenmelidir. Üçüncü olarak varlığın içinde bulunduğu piyasa koşullarında ne kadar süre ile kullanılabileceği, teknik veya ticari açıdan yaşayabileceği değer kaybının ne boyutta olabileceği değerlendirilmelidir. Son olaraksa ilgili varlık için gelecekte oluşabilecek yasal ya da benzeri kısıtlamaların neler olabileceği değerlendirilmelidir. Örneğin varlığın kullanımına ilişkin sınırlamalar veya muhtemel yasaklar değerlendirilmelidir.

İşletmenin tüm bu kriterlere göre belirleyeceği faydalı ömür süresi, aslında işletmenin ilgili varlıktan beklediği fayda ile doğrudan ilişkilidir. İşletme gelecekte maddi duran varlığı belirli bir süre kullanıp sonrasında elden çıkarmayı düşünüyorsa varlık için belirlenecek faydalı ömür süresi varlığın ekonomik ömründen kısa olabilmektedir. Tüm bu durumlar göz önüne alındığında her işletmenin ilgili varlık için işletme politikasına ve ilgili varlığın kullanım alanına göre kendi faydalı ömrünü belirlemesi daha doğru olacaktır.

Maddi duran varlık grubu içinde arsalar ve binalar birlikte alınmalarına rağmen iki ayrı varlık olarak muhasebeleştirilirler. VUK'ta olduğu gibi TMS 16'da da arsaların sınırsız faydalı ömrü olduğu kabul edilerek amortisman hesaplanmaz. Ancak binaların faydalı ömürleri bellidir ve amortismana tabidirler. Arsanın değerinde bir artış meydana gelirse bu artış üzerine geçmişte yapılmış olan binanın değerini etkilemeyeceği için amortismanda da bir değişim meydana getirmemektedir (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Her varlık için kullanılan amortisman yöntemi ilgili varlık için işletmenin belirlemiş olduğu tüketim modelini yansıtmaktadır. Her hesap dönemi sonunda işletme maddi duran varlığı için tüketim modelini gözden geçirmeli ve değişiklik durumunda amortisman yöntemini de değiştirmelidir. Yapılan bu değişiklik, muhasebe tahmininde bir değişiklik sayılmakta olup geçmişe yönelik herhangi bir düzeltme gerektirmemektedir.

Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman tutarı faydalı ömrü süresince her yıl bir önceki yıla göre azaltılarak hesaplanmaktadır.

Üretim miktarı yönteminde varlığın işletme tarafından beklenen kullanım veya üretim miktarına göre faydalı ömrü belirlenerek amortisman hesaplanmaktadır.

3.2.1.2. TMS/TFRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi

Türk Muhasebe Standartları 16'da (TMS; 16) belirtilen maddi duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirilmesi ve işlemlerin raporlanması konusu düzenlenmiştir.

Bu düzenleme neticesinde standardın belirlemiş olduğu 16 maddede yer alan hususlarda ilk olarak maddi duran varlıkların işletmelerdeki muhasebeleştirilmesi süreci akabinde amortisman ile ilgili ayrılması gereken tutarlar ve işletmenin varlıklarla ilgili dönem sonunda meydana gelebilecek bir değer artışı ile değer kaybının doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi sonucu gerçekleşecek konular yer alır.

Türk Muhasebe Standartları 16 'da işletmelerdeki maddi duran varlıkların tanımlamasını yaparken hizmet veya mal üretimi sürecinde veya arz noktasında kullanılmak

amacıyla veya kurumun başka bir kuruma kiraya vermesi ve idari amaçlar suretinde kullanmak için kendi bünyesinde tuttuğu ve bir bilanço döneminden daha fazla kullanımı için düşünülen fiziki enstrümanlardır şeklinde ifade etmektedir.

Türk Muhasebe Standartları 16 ‘da ifade edildiği gibi işletmelerdeki maddi duran varlıkların muhasebeleştirme süreçlerinde, maddi duran varlığın muhasebeleştirme koşullarını yerine getirdiği noktalarda, aşağıdaki şekillerde muhasebe kayıtlarına yansıması yapılır (TMS 16):

- ✓ Muhasebeleştirilmesi düşünülen kalemin gelecek süreçte işletmeye ekonomik yararının olacak olması,
- ✓ Muhasebeleştirme sürecinde ilgili kalemin işletme açısından maliyet sürecinin güvenli bir biçimde ölçülebilmesi,
- ✓ Bir maddi duran varlığın muhasebeleştirme sürecinde ilk olarak bakılması gereken şey bedeliyle mukayesesidir. Muhasebeleştirme sürecinde maliyet hesaplaması yapılırken tarih sürecindeki yani muhasebeleştirmedeki bilançoya işlenecek gündeki peşin fiyat değerlemesi üzerinden yansıtılır.

Türk Muhasebe Standartları 16’da maliyet kalemiyle ilgili genel unsurlar şu şekildedir:

- ✓ Ticari iskontolar üründen düşüldükten sonra indirimler, ithalattan doğan vergiler, varlığın iade olmayan diğer vergileri ve satın alma değeri,
- ✓ Varlığın işletme tarafından nereye yerleştirileceği ve akabinde hangi amaçlarda çalıştırılacağı süreci belirlendikten sonra yerleştirileceği yere kadar yapılan maliyet,
- ✓ Maddi duran bir varlığın sökülmesi veya taşınması neticesinde daha önce işgal edildiği alanın tekrar restorasyon sürecindeki maliyetiyle işletmenin varlık kalemindeki şeyin kuruma kazandırılması veya stok üretimi haricinde kullanım esnasındaki işletmeye olan maliyeti.

İşletmeler açısından bir varlığın direkt maliyet kategorisinde hesaplanabilmesi için Türk Muhasebe Standartları 16’da şu hususlar belirtilmiştir:

- ✓ İşletmelerdeki doğrudan bir maddi duran varlığın edilmesiyle veya bu süreçte varlığın inşa edilmesiyle alakalı süreçte, işletme için çalışan bireylere herhangi bir fayda sağlanması durumunda işletmenin yapmış olduğu harcamalar. (Türk Muhasebe Standartları 19’da (TMS; 19) bu hususta çalışanlarla alakalı kazanılan faydalar şeklinde belirtilmiştir.)

- ✓ İşletme için bir maddi duran varlık kazanımındaki yerin hazırlanmasına yönelik yapılan maliyetler,
- ✓ Maddi duran varlığın ilk teslimatı esnasında işletmeye mal olan maliyetler,
- ✓ Maddi duran bir varlığın montajı ve kurulum esnasında işletme tarafından yapılan maliyetler,
- ✓ Maddi duran bir varlığın kurulum sonrasında çalıştırılma ve test aşamasındaki maliyetleri,
- ✓ Maddi duran bir varlığın çalıştırılması esnasında veya çalıştırılmasına hazırlık esnasında üretilen kalemlerin satılması sonrasında elde edilen hasılat bilançodan düşürür. (Test aşamasında yapılan demo çalışmalarının satılması bir örnektir).
- ✓ Maddi duran varlığın işletmeye getirilip, bu süreç içerisinde montaj ile kurulum esnasındaki mesleki ücretler.

İşletmelerde maddi duran varlıkların ödenme sürecinde oluşabilecek bir ertelenme noktasında ise, muhasebeleştirme süreci farklı düzenlemeleri getirir.

Bu düzenlemeler, varlıklar için ödemelerin genellikle kabul edilen vade tarihlerinden farklı bir vadeye veya ertelenmeye tabi tutulması durumunda, varlığın peşin fiyatına denk gelen oranı ile vade tarihi arasındaki ödeme farkının, Türk Muhasebe Standartları 23'e göre ilgili kaleminin defter değerine eklenmesi gerekmeyen bir durum olmadığı sürece, borçlandığı dönem boyunca finansman gideri olarak dikkate alınmalıdır. (Başağaç, 2006: 78).

Türk Muhasebe Standartları 16 ‘da işletmeler açısından sarf malzemeler, küçük parçalar, işçilik gibi maliyetlerin günlük bakım süreçlerindeki masraflarını maddi duran varlıkların aktifleştirme sürecine dâhil edilmesine müsaade etmemektedir.

Bu süreçleri maliyetlerin gerçekleştiği tarihteki gelir tablosu, aktif veya pasiflerine işlenmesini uygun görmektedir. Türk Muhasebe Standartlarındaki günlük bakım maliyetleriyle alakalı genel bir prosedür olarak değerlendirip maddi duran varlık kalemlerinin bakım ve tamir süreçlerindeki prosedür olarak tanımlamaktadır. Maddi duran varlıkların yenilenme sürecindeki maliyetler ise, farklı düzenlemeler içermektedir (Öztürk, 2009: 97-128).

Teamüllere göre ise, yapılan yenileme kapsamındaki işlem, muhasebe kriterleri sürecinde herhangi bir olumsuzluk içermiyorsa, alınan parçanın oluşturmuş olduğu maliyet maddi duran varlığın mevcut defter değerini ilave edilir.

İlave edilen parçanın günlük mevcut defter değeri süreci ise, Türk Muhasebesi Standartlarının bilanço esasına göre bilanço dışı bırakılma sürecine ilişkin bir kapsam içeriyorsa bilanço dışında bırakılır.

Şayet alınan parça ilk muhasebeleştirme sürecinden sonraki bir dönemde bir ölçümleme sonucunda işletmelerdeki muhasebe politikası nezdinde Türk Muhasebe Standartları 16'nın 30. paragrafında mevcut olan maliyet modelini ile 31.paragrafta mevcut olan yeniden değerleme modelini seçebilir ve işletme seçmiş olduğu modeli, ilgili maddi duran varlık kategorisinin tamamına uygulamak zorunludur.

Maddi duran varlıklar Türk Muhasebe Standartlarını belirlemiş olduğu kapsamda hangi varlıkların süreç içerisinde muhasebeleştirilmesi bilançoya dâhil edilemeyeceği konusu, standardın 16, maddesinin üçüncü paragrafında detaylı bir biçimde açıklamıştır.

Standardın Üçüncü paragrafta belirttiğine göre, Türk Muhasebe Standartları 16 'ya göre Türkiye Finansal Raporlama Standardı 5'de (TFRS 5) belirtilen satış maksatlı elde bulundurulan varlık noktasında, sınıflandırılmış maddi duran varlık olarak belirtilen varlıklar şu şekildedir:

- ✓ Türk Muhasebe Standartları 41 (TMS 41) sürecindeki tarımsal faaliyetlerle alakalı canlı olarak mevcut olan varlıklar,
- ✓ Türkiye Finansal Raporlama Standartları 6 kapsamında mevcut olan madenlerle alakalı, arama yapma, hazırlık yapma, madenlerin çıkartılması ve çıkartılma sonucundaki değerlendirme kapsamında yapılan harcamalar ile varlıkların muhasebeleştirilmesi ve akabinde ölçülmesi sonrasında doğalgaz, petrol ve benzeri nitelikte yenilenmesi mümkün olmayan doğal kaynaklar ve sıfır madenler üzerindeki şirketlerin hakları ile madeni kaynakların muhasebeleştirilmesi sürecinde uygulanması mümkün değildir (Akbulut, 2011: 34).

Türk Muhasebe Standartları 16'da, maddi duran varlıkların maliyet modellemesi süreci ise şu şekildedir. Bir işletmedeki maddi duran bir varlığın varlık kategorisinde muhasebeleştirilmesinden sonra, finansal bilançolarda maliyet süreciyle alakalı birikmiş olan bir amortisman veya mevcut birikmiş bir değer kaybı bilanço zararı olarak gösterildikten sonra ortaya çıkan değer gösterilir.

Bununla birlikte işletmeler maliyet modeli olarak yeniden değerlendirme modelini tercih etmiş olsa dahi, yeniden değerlendirme kapsamına alınmış bir mal diye duran varlık grubu için her hangi bir maliyet modeli kullanılmış bir durumda gerçekleşmiş olsaydı muhasebeleştirilecek olan defter değeri reel olarak açıklanması gerekirdi.

Türk Muhasebe Standartları 16'nın 31.paragrafında bulunan yeniden değerlendirme süreciyle kullanılacak modelleme ile ilgili açıklamada ise, piyasa koşullarına uygun bir değerleme ve yapılacak güvenilir bir ölçüm sonrasında, bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinden sonra yeniden değerlendirme tutarı bilançoda gösterilir.

Yeniden değerlendirilmiş olan tutar, değerlendirme sürecindeki tarih ile süreç içerisindeki amortisman veya birikmiş değer düşüklüğü ile zarar indirimi neticesinde, gerçek değer olarak nitelendirilir.

Maddi duran bir varlığın yeniden değerlendirme sürecinde dönem sonu raporlaması bilanço tarihiyle birlikte gerçeğe uygun bir değer kullanılarak tespit edilen tutarın defter değerinden farklı bir değer olmayacak şekilde yapılması gerekir. Bu işlem düzenli bir şekilde yapılmalıdır.

Türk Muhasebe Standartlarında yeniden değerleme oranlarının sıklığı ile ilgili yapılan vurgulamada, yeniden değerlemelerde maddi duran varlıkların gerçek değeriyle ilgili sürekli bir farklılık oluşması durumunda gerçeğe uygun değerle defter arasındaki farkların uyuşmaması olarak ifade edilmektedir. Türk Muhasebe Standartları 16'da (TMS 16) konuyla ilgili belirtilen hususlarsa ise, bir maddi duran varlık, işletmelerde yeniden değerleme sürecine tabi tutulmasının ardından değerleme tarihiyle birlikte birikmiş amortismanın hangi yöntemlerle değerlendirileceği aşağıda belirlemiştir (Tokay, 2008: 149-188):

- ✓ İşletmelerdeki maddi duran bir varlığın brüt olarak defter değerinde oluşabilecek değişiklikler orantılı bir biçimde düzeltilir. Düzeltilen yeniden değerleme neticesinde, maddi duran varlığın defter değeri tekrar değerlenmiş tutarına denk gelir Bu yöntem tercih edildiğinde genellikle maddi duran bir varlığın, değer kaybı neticesinde yeniden bir maliyetinin endeks olarak uygulanması sonucunda, yeniden değerlendirme süreciyle belirlenir (Kaya, 2007: 343-364).
- ✓ Maddi duran bir varlığın brüt bir defter değeri ile netleştirilmesi sonucunda, net kabul edilen değerleme sonrasındaki maddi duran varlığın değeri olarak kabul edilir. Bu yöntem maddi duran varlıkların binalar ile ilgili değerlemelerde kullanılır.

Maddi duran varlıklarda şirketlerin birikmiş amortismanlar için yapması gereken düzenleme veya maddi duran varlıklardaki elemine sürecindeki düzenlemeler Türk Muhasebe Standartlarının maddi duran varlıkların 39 ve 40 paragraflarında göre düzenlenerek muhasebeleştirilmiş defter değerlerinde oluşabilecek artış veya azalışların bir süreci olarak değerlendirilmiştir.

Şayet maddi duran bir varlığın Türk Muhasebe Standartları sürecinde yeniden değerlendirilmiş bir kapsamda ise, işletmelerdeki mevcut maddi duran varlıkların tamamının yeniden değerlendirilmesi gerekir.

Burada belirtilen maddi duran varlık sınıfı ise, işletmelerde faaliyet süreci içerisindeki tüm benzer özelliklerdeki grupların tanımlamasını kapsamaktadır. Türk Muhasebe Standartları 16 'da maddi duran varlıkların sınıflandırılması şu şekilde belirtmiştir.

- ✓ Araziler
- ✓ Arazi ile birlikte binalar
- ✓ İşletmenin kullandığı makinalar
- ✓ İşletmenin gemileri
- ✓ İşletmenin uçakları
- ✓ İşletmenin motorlu taşıtları
- ✓ İşletmede bulunan mobilya ile demirbaşlar
- ✓ Ofis gereçleri.

Türk Muhasebe Standartlarının bu işlemleri yapmasındaki amaç, yeniden değerleme sürecinde farklı tarihlere ait maliyetlerle birlikte farklı değerlemelerin önüne geçebilmek amacıyla, raporlama sürecinde tüm maddi duran varlıkların eş zamanlı bir biçimde yeniden değerlemesine gerek olduğunu öne sürerek yaşanabilecek olumsuzlukların önüne geçmiştir.

Fakat tüm bunlar ışığında bu mevzuatta bir de istisna mevcuttur. Herhangi bir varlık sınıfının çok yakın bir zaman sürecinde yeniden bir değerlendirmeye tabi tutulmasında ve güncelliğinin korunması koşuluyla da dönüşümlü bir biçimde yeniden bir değerleme sürecine tabi tutulmalarını uygun görmüştür

İşletmelerdeki maddi duran varlık süreçlerinin piyasa koşullarına uygun olarak değerlenmesi önemlidir. Bu değerleme biçimlerindeki genel belirlenmiş süreç ise, piyasa yoluyla belirlenme usulüdür. Bina ve arazilerdeki değerleme, piyasa şartlarının oluşması ve kanıtların belirlenmesidir. Bu süreç içerisinde alanında uzman kişilerin yönlendirmeleri ve değerleme süreçleri de işlemler için geçerli bir tarzdır.

Şayet piyasa koşullarının güvenilir ve herhangi bir piyasanın oluşmaması sürecinde yeniden değerleme noktasında yapılması gereken ise, maddi duran varlığın gelir yaklaşımıyla birlikte maliyet yaklaşımı da değerleme yöntemleri sürecinde kullanılabilir (Akbulut, 2011: 98).

Farklı zaman ve farklı durumlarda yeniden değerleme sürecinde elde edilen farklı değerlerde de finansal bilançoların işlenmesi noktasında aynı değerler gösterilebilmektedir. Çünkü yeniden değerleme sürecine tabi tutulmuş bir maddi varlığın, değerleme modeli belirlendikten sonra gerçek değeri oluşacaktır. Türk Muhasebe Standartları 16'da belirtildiği gibi, değer azalışı nasıl gelir tablosunda raporlanır ise, değer artışı da öz kaynaklar grubunda belirtilmelidir (Uçkaç, 2003: 56).

Konuyla alakalı olarak daha önceden bir değerleme mevcut olmuş ve bir değer artışı gerçekleşmiş ise, varlığın değer azalışı noktasında ise, yeniden değerleme farkını zarar olarak dönüştüğü süreçte öz kaynak hesap grubundan değer artışının maliyetinden düşülür.

Konuyla alakalı Türk Muhasebe Standartları 16'da amortisman oranlarının belirlenebilmesi noktasında varlıkların süreç içerisindeki işletmeye getireceği fayda sürecinin dikkatle değerlendirilmesi gerektiği ve ayrıca amortismana tabi tutulacak değerin yarı ömürlü bir süreç olarak değerlendirilip sistematik bir biçimde dağıtımının sağlanması, amortisman hesaplamalarının temelini oluşturur ibaresi mevcuttur (Kepçe, 2001: 59).

Burada konusu geçen kalıntı değer ise, bir maddi varlık için süreç içerisinde kullanılmış değer ile fayda getirecek ömrün bilanço dönemlerinde gözden geçirilip yapılan hesaplardan farklı olması durumundaki değişikliklerdir.

Bu süreçte Türk Muhasebe Standartları 8 ile muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı gereğince muhasebesel işlemlerde yapılacak tahmini değişiklik biçiminde ve ileriye dönük olarak muhasebeleştirilmesi kavramı içermektedir.

Bu standart ölçüsünde bir maddi duran varlığın toplam maliyet sürecindeki gelişi ile varlığın her bir parçasının farklı değerlendirilerek amortismana tabi tutulması gerekir.

Diğer yandan Türk Muhasebe Standartları açısından herhangi bir maddi duran bir varlığın maliyetiyle ilgili varlığın toplam maliyetine göre önem arz etmeyen parçaları farklı olarak amortismana dâhil edilmeleri gerekir, ibaresini de mevcuttur.

İşletmelerdeki maddi duran varlık kalemlerinin ilk muhasebeleştirme sürecindeki tutarı, önemli parçalar ile normal parçalar farklı kategorilerde değerlendirilir ve her bir parça ayrı bir şekilde amortisman sürecine tabi tutulur. Her bilanço dönemindeki amortisman giderleri başka bir varlık ile ilgili defter değerine dahil olmadığı sürece, gelir tablosundaki ilişkilendirilmesi de farklı olur.

Şayet maddi duran bir varlığın amortisman değerlendirmesi işletmeye bundan sonraki süreçte getireceği fayda noktasında sistematik bir şekilde değerlendirilecek ise, varlığın amortisman yöntemleri de farklı bir şekilde kullanılır.

Türk Muhasebe Standartları, amortisman yöntemlerini doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak tanımlar. Bu yöntemlerden hangisinin işletme tarafından kullanılacağı süreci açısından oldukça önemlidir.

Çünkü işletmenin kullanacağı amortisman yöntemi faaliyet noktasında işletmenin bilançosuna gider veya maliyet olarak direkt etkisi bulunmaktadır. Bu süreç içerisinde azalan bakiyeler yöntemi olarak değerlendirilen yöntem kullanıldığında, işletmenin ayırdığı amortisman ile doğrudan amortisman yönteminde amortisman tutarları arasında çok önemli farklar oluşabilmektedir. Bu farklar mevcut dönem için önemsiz görünse de bir sonraki dönemde faaliyet raporlarına olan etkisi hissedilecekti (Başağaç, 2006: 34).

Türk Muhasebe Standartları 16'da belirtilen bir maddi duran varlığın daha önceden bir değer artışı olmasıyla alakalı finansal tabloya işlenmemiş ise, dağıtılmamış kârlar tablosuna işlenmesi gerekir.

Varlıkla alakalı herhangi bir şekilde kullanımdan çekilmesi veya işletme tarafından elden çıkarılma gibi durumlarda ise, muhasebeleştirme sürecinde aynı işlemin yapılması gerekir. Türk Muhasebesi Standartları 16'nın 41. paragrafında konuyla ilgili olarak, maddi duran bir varlığın değer artışıyla alakalı, değer artışı sürecindeki işletmelerdeki bir kısım maddi duran bir varlık, işletme tarafından kullanıldığı sürece de arttırılabilir ibaresi mevcuttur.

Başka bir ifadeyle maddi duran bir varlık işletme tarafından elden çıkarıldığında, yapılmış olan değer artışları zarar veya kâra aktarılamaz. Direkt olarak geçmiş yılın kârına aktarılır.

Tüm bunlar ışığında Türk Muhasebe Standartları 16'da işletmelerde elden çıkarılan bir varlık aktiflerden çıkarılmadığı sürece, amortismandan kaynaklanan farklar haricinde yeniden değerlemeden kaynaklanan artışlar bir önceki yılın zarar veya kârına aktarılması neticesinde kâr dağıtım süreci söz konusu olmayacaktır (Ulusan, 2007: 525-544).

Türk Muhasebe Standartlarının bir maddi duran varlığın değerinde değişim olup olmadığı sürecinin belirlenmesinde, Türk Muhasebe Standartları 36'da (TMS 36) maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü standardı uygulamasının yapılmasını ifade etmiştir.

Türk Muhasebe Standartları 36'da herhangi bir işletmenin elinde bulundurduğu maddi duran varlığın defter değeri sürecinin nasıl inceleyeceğini, geri kazanılabilir değerini

nasıl belirleyeceğine ve buna ilişkin olarak maddi duran bir varlığın değer düşüklüğünden kaynaklanan zararının nasıl muhasebe kaydı tutulur veya sürecin nasıl iptal edilebileceğini belirlemiştir.

3.2.1.3. TMS /TFRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması

Türk Muhasebe Standartları 16 'da maddi duran varlıkların düzenlenmesindeki maliyetin oluşma noktasındaki değer düşüklüğü ve amortisman gibi konularda uygulanacak kararı işletme yönetiminin planlaması ve değerlendirmesine bırakılmıştır (TMS, 16).

Ticari işletmelerdeki bu süreçteki oranın yüksek olması ve bunun neticesinde değerleme noktasında bilançoya tesiri de yüksek olmaktadır. Tüm bunlar ışığında değerleme konusunda maddi duran varlıklar işletmeler açısından önemli bir konu haline gelmektedir.

Başka bir ifadeyle muhasebe görevlileri işletmelerde mevcut bulunan maddi duran varlıkların nasıl değerleneceği sürecinde adım adım bir yol izlemelidir (Kepçe, 2001: 57).

Genel olarak Türk Muhasebe Standartları 16'da ifade edildiği üzere, bu varlıkların temel özellikleri şu şekilde özetlenmiştir:

- ✓ İşletmenin faaliyetleri noktasında vazgeçilmez bir özelliğe sahip olmaları,
- ✓ İmalat, satın alma gibi süreçler ile sahip olunma sürecinde yüksek bir fiyat maliyetiyle karşılaşılması,
- ✓ Gerek ilk alışta, gerekse elden çıkarın hususunda farklılaşan değer rakamları ile karşılaşılması,
- ✓ Tamir ve bakım süreçleri gibi her daim bir harcama gereksiniminin olması,
- ✓ Amortismanlı veya amortisman 'sız olmak üzere iki şekilde değerlendirilmesi,
- ✓ Amortismanlar ayrılması durumunda dönemin kâr veya zarar bilançosuna direk olarak etkide bulunması,
- ✓ İşletme tarafından elden çıkarılması durumunda bir değer olarak fiyat barındırıyor olması (Başağaç, 2006: 67).

Tüm bunlar ışığında Türk Muhasebe Standartları 16'da belirtilen özelliklerde işletmenin ekonomik ömrünü belirleyecek olmasıyla Maliye Bakanlığının mevzuatına ilişkin duran varlıkların ömrünün belirlenmesi sürecinde, uygulamada bir farklılık olduğu gözlemlenmektedir (Elitaş, 2011: 23).

TMS 16'ya göre maddi duran varlıkları muhasebeleştirmede maliyet bedelleri dikkate alınmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyetleri, indirim ve iskontolar düşüldükten sonra vergiler dahil satın alma bedelidir. Maliyet bedeline maddi duran varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar ki yapılan harcamalar da, nakliye ve kurulum-montaj gibi, dahil edilmektedir. Ayrıca varlığın uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolü için yapılan harcamalar, ilgili personele ödenen ücretlerde maliyet bedeline eklenmektedir.

Bunlar dışında maddi duran varlığın maliyetine eklenemeyecek maliyet unsurları da mevcuttur. TMS 16 standardına göre, tanıtım ve reklam ile ilgili olan giderler, yeni bir tesisin açılışında maliyet kısmına eklenecek giderler, doğrudan maddi duran varlıkla ilgili olmayan personel ücretleri, eğitim masrafları ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler maliyet bedeline eklenemez.

Maddi duran varlık için kullanıma hazır hale geldikten sonra yapılan harcamalar, artık ilk kayıttaki maliyet bedeline eklenmez. Yani kullanıma hazır hale gelip muhasebeleştirilen maddi duran varlık için sonrasında yapılan harcamalar maliyet bedeline dahil değildir. Örneğin maddi duran varlığın yer değiştirmesi sonucu yeniden yapılan kurulum-montaj bedelleri, personel ücretleri, bakım ve onarım gibi giderler artık maliyet bedeline eklenememektedir (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

TMS 16'ya göre kredi kullanılarak satın alınmış maddi duran varlıklarda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında kredi faizleri defter değerine eklenemiyorsa maliyet bedeli, varlığın peşin fiyatı olarak kabul edilmektedir. Borçlanmadan kaynaklı faizler ise ilgili oldukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Maddi duran varlığa bağlı olarak işletme tarafından bazı faaliyetler yapılabilmektedir. Bu faaliyetler varlığın işletmenin kullanım amacına göre gereklilik göstermeyen, varlığın inşası veya geliştirilmesi aşamasında ortaya çıkan arızi faaliyetlerdir. İlgili arızi faaliyetler sonucu elde edilen gelir veya giderler gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

Maddi duran varlıkların maliyet bedelleri genellikle gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür, ancak istisnai durumlarda varlığın defter değeri ile ölçülebilmesi de mümkündür. Bu durum gerçek değerin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda geçerlidir. Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olmadığında bile, varlığın defter değeri kullanılır. Gerçeğe uygun değer, belirli bir zaman dilimindeki değişkenlik önemsizse veya tahminlerin olasılıkları değerlendirilebiliyorsa güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Maddi duran varlığın muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümünde TMS 16'ya göre, işletme ilgili varlık için maliyet modeli veya yeniden değerleme modelinden birini seçebilmektedir. Seçilen yöntem ilgili maddi duran varlık kaleminin tamamına uygulanmak zorundadır. Örneğin binalarını yeniden değerleme yöntemi ile ölçmek isteyen işletme, bu politikayı 252 Binalar hesabında yer alan tüm binaları için uygulamak zorundadır.

Bu politikasının istisnası olarak bazı işletmeler kendi bünyelerinde veya ayrı olarak yatırım fonu işletebilmektedirler. Bu fonlar sahipleri tarafından kullanılan gayrimenkulleri içerebilmektedir. Bu durumda işletme söz konusu fona bağlı olarak kullanılan gayrimenkullere TMS 16'yı uygulamakla beraber bu gayrimenkullerin muhasebe sonrası ölçümlerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre yapmak zorundadır. Bundan dolayı ilgili gayrimenkul ayrı bir duran varlık olarak gösterilmektedir ve binalarını yeniden ölçmek isteyen bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkulü için bu politikayı uygulamak zorunda değildir.

Yeniden değerleme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmeden sonra yeniden değerlenmiş olan tutarı ile finansal tablolarda gösterilmektedir. Yeniden değerlenmiş tutar, varlığın değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra bulunan tutardır.

Yeniden değerleme, raporlama dönemi sonunda varlığın gerçeğe uygun değeriyle önemli ölçüde uyumlu olacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Eğer yeniden değerleme sonucunda varlığın defter değeri ile yeniden değerlenmiş değer arasında önemli bir fark bulunursa, değerleme tekrarlanmalıdır.

TMS 16'da yeniden değerlemenin ne sıklıkla yapılacağına dair kesin bir ifade bulunmamakla birlikte gerçeğe uygun değerinde önemli farklılıklar meydana gelebilecek olan maddi duran varlıklarda yıllık olarak, diğer varlıklarda ise 3 ila 5 yılda bir yapılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16).

Maliyet yönteminde olduğu gibi bir maddi duran varlığa yeniden değerleme yapıldığında maddi duran varlığın ilgili olduğu tüm kaleme değerleme yapılmak zorundadır.

Maddi duran varlık grubunda yer alan farklı kalemlerin finansal tablolarda farklı tarihlere ait maliyet ve değerlerden sunulmaması için tüm maddi duran varlık kalemlerine aynı an da ölçüm yapılması daha doğru olacaktır. Örneğin arsa ve arazileri için değerleme yapacak işletme binaları ve diğer maddi duran varlıkları için de aynı dönemde değerleme yapmalıdır.

Ancak gerçeğe uygun değeri sürekli değişkenlik gösteren kalemler için belirli aralıklarla ölçüm yapılması daha uygundur.

TFRS'ye göre yeniden değerleme sonucu defter değeri artan varlığa ilişkin bu artış diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmeli ve doğrudan özkaynakların içerisinde yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak değer artışının bu şekilde muhasebeleştirilebilmesi için ilgili varlığın varsa daha önceki yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değer azalışını tersine çevirebilecek büyüklükte olması gerekmektedir. Eğer maddi duran varlığın yeniden değerlemesi varlığın defter değerini azaltmışsa bu tutar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bu azalışın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilebilmesi için de daha önceki değer artışından fazla olmaması gerekmektedir. Çünkü değer azalışı daha önce diğer kapsamlı gelirler adı altında özkaynaklarda muhasebeleştirilen tutarı azaltarak muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirlerde değer artış tutarı yoksa yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değer azalışı doğrudan gider olarak yazılmaktadır.

3.2.2. BOBİ FRS

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS) küreselleşen işletmeler arası ortak bir muhasebe dilinin tesis edilmesini sağlayarak uluslararası işletmeleri birbirine yakınlaştırmıştır. Ülkemizde ise muhasebe uygulamaları ve bilançoların oluşturulması sürecinde ortak bir muhasebe dilini kullanmak için UFRS Türkçeye tercüme edilmiş, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) adıyla yayımlanmıştır. TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmelerde ise, bu işletmelere yönelik hazırlanan; "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğleri (MSUGT) ve TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" kapsamında raporlamanın yapılması kararlaştırılmıştır. Ancak TMS, TFRS'ler ve MSUGT arasındaki bazı uyumsuzluklardan dolayı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, gerçekçi ve kıyaslanabilir yerel bir mali raporlama standardının oluşturmasına ilişkin çalışmalar gerçekleştirmiştir (30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete, 2017).

3.2.2.1. BOBİ/FRS maddi duran varlıklarla ilgili genel bilgiler

BOBİ FRS kapsamında Bölüm 12'de; belirtilen maddi duran varlıklar kısmının amaçları, bu varlıkların kullanım amaçlarının belirlenmesi, ilk kez kaydedilmesi, defter değerlerinin tespit edilmesi, maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayrılması, yeniden değerleme, değer kaybı kavramı ve bilanço dışında bırakma gibi konular incelenmektedir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 203; T.C Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83)

Bölüm 12'nin kapsamı, işletme tarafından satış için elde bulundurulmayan, mal ve hizmet üretiminde kullanılması planlanan ya da kiralama diğer idari hedefler için birden çok dönemde kullanılmış ya da kullanılması öngörülmüş olan fiziksel kalemleri içermektedir (T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83).

Varlık maliyetinin güvenilir biçimde ölçülmesi, Yukarıda da ifade edildiği üzere, maddi duran varlıklar, işletmelerin bir dönemden fazla sürede kullanmayı amaçladığı ve değeri güvenilir şekilde ölçülebilen fiziksel kalemlerdir. Maddi duran varlıklara örnek olarak; araçlar, binalar, masalar, bilgisayarlar vb. verilebilir (Özdemir, 2016: 56).

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların ne olduğu, başka ifade ile maddi duran varlık kalemlerini tam olarak oluşturan unsurların neler olduğu ve hangi kriterlerin esas alınması gerektiği tam olarak tanımlanmamıştır. Bu kriterler, işletme yönetimine bırakılmıştır. Maddi duran varlıkların tüm satın alma maliyetleri, ilgili varlığın edinildiği tarih itibariyle söz konusu olan değeriyle muhasebeleştirilmektedir (Özdemir, 2016: 56; Karapınar ve Eflatun, 2017: 204):

- ✓ İthalat vergileri ile iade edilemeyen satın alma vergilerini de içerecek şekilde, ticari iskonto ve indirimlerin düşülmesinin ardından oluşan satın alma fiyatı,
- ✓ İşletmenin maddi duran varlığı hedeflenen pozisyonda kullanması amacıyla doğrudan ilişkilendirilen giderleri,
- ✓ Maddi duran varlıkların yer değiştirilmesi ve taşınması ile yerleştirileceği alanın maddi duran varlık için hazırlanması kapsamında meydana gelen harcamaların ilk tahmini, ilgili varlık kaleminin edimi veya stok üretimi haricinde kullanımı ile işletmenin karşılaştığı yükümlükler,
- ✓ Maddi duran varlık maliyetlerine doğrudan dâhil edilebilen giderler;
- ✓ Nakliye ve montaj maliyetleri,
- ✓ Gümrük vergileri,

- ✓ Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. maliyetleri,
- ✓ Satın alma esnasında ödenmesi söz konusu olan, iade alınmayan vergi, resim ve harçlar maliyetleri,
- ✓ İlgili varlığa ilişkin gerçekleştirilen işler nedeniyle serbest meslek erbabı için oluşan maliyetler,
- ✓ İlgili varlığın yerleştirileceği alanın düzenlenmesiyle ilgili harcamalar,
- ✓ Var olan bir binanın satın alınması, yıkımı ve ilgili varlığın yerleştirileceği alanın ya da arsanın hazırlanmasıyla ilgili oluşan maliyetler,
- ✓ Varlığın uygun biçimde çalışıp çalışmadığıyla ilgili gerçekleştirilen test maliyetleri (Fakat bu aşamada üretilen mallardan edinilen hasılatlar, bu harcamalardan düşülmektedir) olarak ifade edilebilir.

Maddi duran varlık maliyetine dâhil edilebilen diğer bir konu ise Bölüm 17 "Borçlanma Maliyeti" kapsamında belirtilen, borçlanma giderlerinin de maddi duran varlıkların maliyetlerine dâhil edilmesidir. Maddi duran varlıkların yapımı ya da üretiminin bir yıldan aşması durumunda, varlığın, borçlanma maliyetleri bölümünde belirtilen şartları sağlaması halinde vade farklarının maddi duran varlık maliyetlerine eklenmesi söz konusu olmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 206).

Maddi duran varlıkların sayısına bakılmaksızın, parasal ya da parasal olmayan varlıklar takas yoluyla elde edildiğinde, bu varlıklara ilişkin maliyetler, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerinden belirlenmektedir. Söz konusu takas uygulamasında parasal olmayan kalem haricinde parasal bir kalem söz konusu olduğunda; "Parasal olmayan bir malzemenin envanterden çıkarılması durumunda, bu kısmın net defter değerine, edinilen parasal kısmın gerçeğe uygun olan değeri dahil edilir. Alternatif olarak, envanterden çıkarılacak olan parasal olmayan malzemenin net defter değerinden, edinilen parasal malzemenin gerçeğe uygun değeri düşülür." (Karapınar ve Eflatun, 2017: 208; BOBİ FRS, Prf.12.12).

Maddi duran varlıkların, satın alınabilmesi ve işletmelerin üretim olanakları kullanılarak üretilmesi mümkündür. Maddi duran varlıkların, işletmenin üretim olanakları kullanılarak üretilmesi durumunda satın alma yöntemiyle elde edilen maddi duran varlıklar ile aynı esasa göre muhasebeleştirilmektedir. Bununla beraber işletmelerin satış amacıyla, üretim faaliyetleri kapsamında üretmiş olduğu maddi duran varlıklara benzer ürünler üretmeleri durumunda, üretim maliyeti Bölüm 6'da yer alan "Stoklar" bölümü hükümlerine doğrultusunda belirlenmektedir. Maddi duran varlıkların finansal tablolarda gösterilmesinin

ardından ilgili varlığın yararlı ömrünü ya da bu varlığın üretim kapasitesini arttıran, başka bir ifadeyle varlığa ilişkin gelecekteki beklenen yararını arttıran giderler, varlığın defter değerine eklenmektedir. Maddi duran varlıklara ilişkin gerçekleştirilen yenileme maliyetleri ve büyük ölçekli gerçekleştirilen kontroller sonucunda, maddi duran varlık olma şartları yerine getirilirse, ilgili varlığın defter değerine yardımcı hesaplar kullanılarak eklenmektedir. Gerçekleştirilen maliyetlerin finansal tablo dışında tutulması, maddi duran varlıkların finansal tablo dışı kalması ile aynı şartlara tabidir. Maddi duran varlıklara ilişkin gerçekleştirilen, olağan bakım ve onarımlar ile kontrol maliyetleri, varlığın maliyetine eklenmeyip ve ilgili gider hesapları ile muhasebeleştirilmektedir.

3.2.2.2. BOBİ/FRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı açısından işletmelerdeki maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde bir yıldan daha az bir sürede işletmeye dâhil edilmiş ise, gerçekleşecek vade farkı maddi varlığın maliyet sürecine eklenerek aktif bir hale getirilir (Akbulut, 2011: 98).

Sürecin bir yıldan daha uzun bir zaman diliminde olmasın da ise, varlığın vade farkıyla genel rakamı ayrıştırılarak dönem için zarar veya kâr tablosuna işletmenin finans gideri şeklinde kaydedilir.

İşletmelerin yaptırmış olduğu inşaat süreci bir yıldan uzun süren bir maddi varlık ise, elde edilme süreciyle doğrudan alakası olan borçlanma maliyetinde, varlığın maliyetine eklenerek tabloya işlenir (KGMSR, 2019: 41).

Daha sonraki süreçte dönem sonu borçlanma maliyeti ise, maliyetleri eklenerek veya süreçteki dönem sonu giderlerine işlenerek değerlendirilebilir Büyük ve Orta Ölçekli işletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre takas sürecine tabi tutulmuş bir varlığın, deftere işlenen reel değeri, alınan varlığın işletmeye mal olan bedel olarak değerlendirilir (VUK 2013).

Şayet maddi duran varlığın işletme tarafından bir takas yoluyla elde etmesinin sürecine maddi bir bedel de ödenmiş ise, değer defterine işlenecek rakama maliyet olarak eklenerek varlığın bedeli oluşturulur (KGMSR, 2019: 43)

Dönem sonlarında finansal tabloların hazırlanırken, duran varlıkların değer düşüklüğü hususunun finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Söz konusu değerlendirmelerde maddi duran varlık kaleminin değerinin düştüğü tespit edilirse, ilgili

varlığın geri kazanılabilir değerinin belirlenmesi gerekir. Değer düşüklüğü, ilgili varlığın net defter değerinin, geri kazanılabilen değerinden yüksek olduğunda meydana gelmektedir (BOBİ FRS, Prf. 18.4; Aydın, 2016: 32).

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün meydana gelmesi halinde, bunun finansal tablolarda yansıtılmasında, BOBİ FRS Bölüm 18 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümünde belirtilen hükümlere göre muhasebeleştirmek gerekmektedir (BOBİ FRS, Prf.12.33).

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü kısmında ilgili varlıkların geri kazanılabilir değerini aşan bir değerle takip edilmemesi, varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin hangi göstergelerin söz konusu olduğu, geri kazanılabilir değerin belirlenmesi ve değer düşüklüğünün kaydedilmesi gibi pek çok hususa değinilmektedir (Aydın, 2016: 32).

Maddi duran varlıkların elde edilmesinin ardından, sonraki dönemlerdeki ölçümleme sürecinde iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar:

- ✓ Maliyet Modeli ile
- ✓ Yeniden Değerleme Modelidir.

İşletmeler, kendi muhasebe politikalarına uygun yöntemi seçmek suretiyle maddi duran varlıkların değerlemesini gerçekleştirmektedir. Maddi duran varlıkların bilançoya alınmasının ardından, sonraki dönemlerde maddi duran varlık kalemlerinin bilançodaki defter değerlerinden biriken amortismanlar ile biriken değer kaybı hasarları çıkarıldıktan sonraki değeriyle gösterilmektedir. Maliyet modeli kapsamında maddi duran varlıkların gerçekle uyumlu değerleri, net defter değerlerini aşarsa herhangi bir kayıt söz konusu olmazken, değer azalışları için karşılık ayrılmaktadır. Maddi duran varlıkların bilançoya alınmasını takiben, sonraki dönemde yeniden değerlenmiş tutarından ölçüm için esas oluşturan değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihte geçerli olan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri olmaktadır. Yeniden değerleme tarihinin ardından yeniden değerlenen maddi varlığa ilişkin değerleme bedeli; bu varlığın yeniden değerlendiği tarihte geçerli olan gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerleme işleminin gerçekleştirildiği tarihten sonra biriken amortisman bedeli ve biriken değer kaybı hasarı düşülerek hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, Prf.12.16).

Gerçeğe uygun değerin belirlenmesi hususu, BOBİ FRS kapsamında Bölüm 9'da "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" kısmında belirtilmiştir (BOBİ FRS, Prf.12.16).

Gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin konular aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

- ✓ Varlığın aynısının ya da benzer özelliklere sahip bir varlığın aktif bir piyasada geçerli olan değeri,
- ✓ İlgili varlığın piyasa fiyatı olmadığında ise karşılıklı pazarlık ortamında istekli ve bilgili gruplar tarafından gerçekleştirilen; benzer ya da özdeş bir varlığın ya da sorumluluk için güncel tarihe uzak olmayan bir dönemde yapılan işlem fiyatı, (Bu noktada işlem fiyatının yapıldığı tarih itibariyle ekonomik şartlarda ciddi değişimler gerçekleşmişse işlem fiyatının, bu şartlar gözetilerek yeniden düzenlenmiş formu)
- ✓ Yukarıda belirtilen şartların sağlanmadığı durumlarda işletme tarafından mevcut durumu yansıtan bir değerleme yöntemi kullanabilmektedir. Yöntemin hedefi, işletmeler tarafından aktif bir pazarlık ortamı içerisinde değerleme yönteminin uygulandığı tarihte var olan işlem fiyatının ne olacağının belirlenmesidir. Değerleme tekniğiyle ilgili gerçekçi bir tahminin söz konusu olması iki koşula bağlıdır;

1) İlgili varlığın aktif bir pazar şartlarında nasıl fiyatlandırılacağına ilişkin mantıklı ölçülerde tahmin yapılmasının söz konusu olması,

2) Uygulanan teknikte varlığı içeren girdi unsurlarının, piyasanın beklentisi ile varlığın taşıdığı risk ve getiri öğelerini yansıtabilmesi gerekmektedir.

Bir maddi duran varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulduğu durumlarda, benzer biçimde bu sınıfta bulunan diğer maddi varlıkların da yeniden değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmaktadır. Örnek olarak, bir işletme mevcut bir aracını yeniden değerlemeye tabi tutarsa, diğer araçları için de yeniden değerleme yapmak durumundadır. Ancak, işletmenin diğer maddi duran varlık kalemlerini yeniden değerlemeye tabi tutması gerekli değildir. Örnek olarak bu anlamda işletme, binalar için hala maliyet modelini kullanmayı sürdürebilmektedir. Değerleme işlemi, devlet tarafından yetkilendirilen kişiler tarafından ya da bir işletme tarafından ya da mesleki anlamda maddi duran varlıklarla ilgili yeterli donanıma sahip, maddi duran varlıkların değeriyle ilgili güncel bilgiye sahibi olan bireyler tarafından yapılabilmektedir (Yelgen ve Uyar, 2018: 101). Değerleme işlemini gerçekleştiren kişiye ilişkin bilgiler işletmenin notlarında açıklanmaktadır.

Yeniden değerlemenin ardından maddi duran varlıkların net defter değerlerinde bir yükselme olması durumunda, artış değeri finansal durum tablosunda öz kaynaklarda "Yeniden Değerleme Yedeği" kalemine yansıtılmaktadır. Oluşan değer artışı, varlıkla ilgili önceki dönemlerde ortaya çıkan değer kayıpları oluşup gider olarak muhasebeleştirilmiş ise, bu gider olarak muhasebeleştirilen kısmından fazla olması halinde, kar olarak muhasebeleştirilmektedir. Yeniden değerleme sonucunda oluşan, maddi duran varlığa ilişkin

gerçeğe uygun değer, ilgili varlığın net defter değerinden düşükse, değer düşüklüğü yeniden değerleme yedeğindeki tutar oranında karşılanmaktadır. Bununla beraber, azalış yeniden değerleme yedeğindeki tutardan fazlaysa arada bulunan fark zarara yansıtılmakta olup tutarı aşması durumunda aradaki fark zarardan mahsup edilir. Bu varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı durumda, varlıkla ilgili yeniden değerleme yedeği kaleminde tutar varsa söz konusu tutar "Geçmiş Yıllar Karları" kalemine aktarılmaktadır (BOBİ FRS, Prf.12.20).

İşletmelerin bir yılı aşkın süre boyunca kullandığı varlıkların maruz kaldığı yıpranma, eskime ya da yıpranma gibi nedenlere bağlı olarak bu varlıklarda meydana gelen değer kaybının varlıkların yararlı ömürleri kapsamında sistemli biçimde gider olarak kaydedilmesini ifade etmektedir (Epsten ve Mrza, 2005: 211).

BOBİ FRS ele alındığında, maddi duran varlıkların amortismana dahil olduğu anlaşılmaktadır. Maddi duran varlığın yararlı ömürleri süresince, uygulamada sunulan yöntemlere göre, yıpranma paylarının dönemler bazında paylaştırılmak suretiyle gider olarak kaydedilmesi gereklidir. Maddi duran varlıkların, kullanımda oldukları dönemler temelinde amortismana tabi tutulması dönemsellik kavramının bir gereğidir. Bu anlamda amortisman, nakit çıkışını gerektirmeyen bir gider kalemi olarak tanımlanabilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 210).

3.2.3. KÜMİ FRS

KÜMİ FRS düzenlemesinin hazırlanması sürecinde; AB tarafından yayınlanan muhasebe yönergeleri, İngiltere'nin mikro işletmelerle ilgili standardı olarak FRS 105 ve ülkemizde daha önce uygulanan muhasebe düzenlemeleri ile birlikte diğer ülkelere ait finansal raporlama düzenlemelerinden de faydalanılmıştır (www.kgk.gov.tr). KGK tarafından belirtilen, KÜMİ FRS taslağıyla ilgili temel özellikler aşağıda sıralanmaktadır (www.kgk.gov.tr):

- ✓ Sade ve anlaşılır bir dille yazılmıştır.
- ✓ AB tarafından yayınlanan muhasebe yönergeleri kapsamında "önce küçükleri düşün" anlayışı korunmuştur.
- ✓ TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleriyle kıyaslandığında uygulayıcı aktörler için daha az maliyete sahip olacak biçimde tasarlanmıştır.
- ✓ Ağırlıklı olarak maliyete dayanan bir anlayış tercih edilmiştir.
- ✓ Finansal tablolar standart biçimde ortaya konmuştur.

- ✓ Uluslararası alandaki muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumludur.
- ✓ İşletmeler tarafından karşılaşılan muhasebe uygulamalarının tümüyle ilgili muhasebe ilkelerini kapsamaktadır.
- ✓ Standart bir finansal raporlamanın bütün özelliklerini barındırmaktadır.

KGK, KÜMİ FRS aracılığıyla, aşağıda belirtilen hedeflere ulaşmak hedeflenmektedir (www.kgk.gov.tr):

- ✓ Türkiye ekonomisindeki çok sayıda küçük ve mikro çaptaki işletme işletmelere yönelik gerçekçi ve ihtiyaçlara cevap verebilir sunumlarla finansal tabloların kıyaslanabilirliği esaslarının tabana yayılmasını sağlamaktadır.
- ✓ Küçük ve mikro çaptaki firmaların; yatırımcılar ve finansman sağlayanlar için, gerçekçi ve ihtiyaçlara cevap verebilir finansal veriler aracılığıyla finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine imkân sağlayarak az maliyetli finansal kaynak sağlama hususunda ortaya çıkan problemlerin büyük oranda ortadan kaldırabilmesine imkân tanımaktadır.
- ✓ Küçük ve mikro çaptaki işletme kararlarının, vergi temelli muhasebe anlayışından, bilgi temelli muhasebe anlayışına yönelerek gerçekleştirilecek kaynak dağıtımı sürecindeki verimliliği sağlayabilmektedir.
- ✓ Gerçekçi sunumlar ve finansal tablo kullananların ihtiyaçlarıyla uyumlu verileri kapsayan finans tabloları aracılığıyla, işletme yöneticilerin daha verimli değerlendirmelerde bulunabilmelerini ve böylece daha doğru kararlar alabilmelerine imkân tanıyarak işletmenin kurumsal yapılarını güçlendirmek ve uzun vadeli, verimli ve geniş katılımlı ortaklıkları oluşturmak için imkân tanıyabilmektedir.

BOBİ FRS ve TMS/TFRS ile karşılaştırıldığında hem daha yalın ve hem de anlaşılır bir dile sahip olan ve VUK/MSUGT düzenlemeleriyle daha uyumlu olan KÜMİ FRS seti taslağı, terimler sözlüğüne ek olarak ve 22 bölüme ayrılmaktadır. Taslak, terimler sözlüğü ile beraber 105 sayfadan meydana gelmektedir. Bu bakımdan ele alındığında TMS/TFRS ile BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında kavranması ve uygulanması daha kolay olmaktadır. Ek bölümde finansal tablo formatları bulunmaktadır. Maliyet odaklı bir anlayış hâkimdir. UFRS uygulamalarına uygun biçimde hazırlanmıştır.

3.2.3.1. KÜMİ FRS'de maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler

KÜMİ FRS, KGK tarafından, küçük ve mikro boyuttaki işletmelere ilişkin ayrı tanımlamalar yapılması hedeflenmiştir. Bu bağlamda; işletmelerin aktif toplamları, net satış hasılatları ve çalışan sayılarına ilişkin belirlenmiş olan kriterlerden minimum ikisini karşılayan işletmelerin küçük işletmeler kapsamında kabul değerlendirilerek KÜMİ FRS'ye tabi olmaları söz konusu olmaktadır (Gökçen ve diğ. 2019: 415).

Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemelere ilgili standardın 11. Bölümünde yer verilmiştir. Bu bölüm, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ilkelerinin düzenlenmesini içermektedir. Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar kapsamın dışında bırakılmıştır. Yine söz konusu bölüm; finansal tablolara alma ve ölçüm konusuna ek olarak, sonraki ölçüm ve finansal tablo dışı bırakma hususlarını da içerecek şekilde 3 kısım ve 37 maddeyi barındırmaktadır. Bu bölüm kapsamında maddi duran varlıkların KÜMİ FRS doğrultusunda muhasebeleştirilmesine örneklerle yer verilmiştir. Söz konusu örneklerde KGK'nin yayınladığı finansal raporlama standartlarıyla uyumlu hesap planı taslağı kullanılmıştır. Bu bölüm kapsamında maddi duran varlıklara ilişkin ilk alım, alımdan kaynaklanan vade farkları ile borçlanma maliyetlerini muhasebeleştirme uygulamalarıyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

KÜMİ FRS incelendiğinde madde 11.5, 11.6 ve 11.7'de görüldüğü gibi maddi duran varlıklar maliyet bedeli temel alınarak finansal tablolara alınmaktadır. Söz konusu maliyet tutarına satın alma işleminde gerçekleştirilen giderler de eklenmektedir. Yine bu bağlamda, madde 11.12 uyarınca maddi duran varlıkların vade farkı ayrıştırılmadan ödenecek tutar temel alınarak ölçümü söz konusu olmaktadır. Buna bağlı olarak, vade farkı ayrıştırılmadan makinenin maliyet tutarına dâhil edilmiştir. KÜMİ FRS kapsamında, maddi duran varlıkların iktisap tarihini takip eden dönemlerde gerçekleşen ölçümlerde maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli kullanılmaktadır.

Maliyet Modeli: Maliyet modeli yönteminde, bilanço döneminde maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmiş olan maddi duran varlıkların aktif değerleri üzerinden, birikmiş amortismanlar ve varsa değer düşüklüğü kapsamındaki zararlar çıkarıldıktan sonra ortaya çıkan bedel üzerinden kaydedilmesi söz konusu olmaktadır.

Yeniden Değerleme Modeli: Bu yöntemde, yeniden değerlenen tutar, gelecekte oluşabilecek değer düşüklüğü zararları çıkarılarak belirlenir.

KÜMİ FRS kapsamındaki amortisman uygulamalarının TMS/TFRS'yle uyumlu olduğu söylenebilir. Bu kapsamda işletmenin uygulayabileceği amortisman modelleri; Doğrusal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ve Üretim Miktarına Bağlı Amortisman yöntemleri olarak sıralanmaktadır.

3.2.3.2. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların düzenlemesi

Bu düzenleme, KÜMİ'lerin maddi duran varlıklarını (örneğin, binalar, makine ve teçhizat gibi) finansal tablolarında nasıl değerlediklerini ve bu varlıklarla ilgili bilgileri nasıl sunmaları gerektiğini belirleyebilmektedir. Maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanması genellikle finansal tabloların doğruluğu ve şeffaflığı açısından önemlidir.

Bu düzenleme, KÜMİ'lerin maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe politikalarını, standartları ve yöntemleri içerebilmektedir. Ayrıca, maddi duran varlıkların değerlemesi ve amortismanının nasıl hesaplanacağı gibi uygulamalı konuları da kapsayabilmektedir.

3.2.3.3. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması

KÜMİ FRS kapsamında maliyet yöntemiyle ölçülen bir maddi duran varlığın değerinde %10 oranından daha az kayıp söz konusu olduğunda söz konusu kayıp değer düşüklüğü kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bununla beraber % 10 oranının üzerinde bir değer kaybı söz konusu olursa, bu bağlamda değer düşüklüğü doğrudan kar ya da zarar tablosuna yansıtılmaktadır (Utku ve Kaya, 2021: 130). Bununla beraber kaybedilen ya da değer düşüklüğü ile karşılaşan maddi duran varlıklarla ilgili alınması öngörülen tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda kar ya da zarar tablosunda yer alabilmektedir.

KÜMİ FRS kapsamında maliyet yöntemiyle ölçülen bir maddi duran varlığın değerinde % 10 oranından daha az kayıp söz konusu olduğunda söz konusu kayıp değer düşüklüğü kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bununla beraber % 10 oranının üzerinde bir değer kaybı söz konusu olursa, bu bağlamda değer düşüklüğü doğrudan kar ya da zarar tablosuna yansıtılmaktadır (Utku ve Kaya, 2021: 130). Bununla beraber kaybedilen ya da değer düşüklüğü ile karşılaşan maddi duran varlıklarla ilgili alınması öngörülen tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda kar ya da zarar tablosunda yer alabilmektedir.

3.2.4. MUSGT / VUK

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye'de muhasebe işlemlerinin standartlaştırılması ve düzenlenmesi amacıyla yürürlüğe konulmuş bir düzenlemedir. MSUGT, işletmelerin mali işlemlerinin kayıt altına alınması, mali raporlarının oluşturulması ve bu raporların ilgili otoritelere sunulması süreçlerinde izlenecek ilke ve kuralları belirlemektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye'de vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken usul ve esasları belirleyen kanundur. VUK, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, vergi denetimlerinin yapılması ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi süreçlerinde geçerli olan kuralları içermektedir. MSUGT ve VUK, muhasebe ve vergi uygulamalarında standartlaşmayı sağlamak için birlikte çalışmaktadır. MSUGT, işletmelerin mali kayıtlarını doğru ve tutarlı bir şekilde tutmalarını sağlayarak VUK'a uyumu kolaylaştırmaktadır. MSUGT, işletmelerin mali tablolarını ve raporlarını düzenlerken kullanacakları standartları belirlerken, VUK, bu tabloların vergi beyannameleri ve diğer vergisel yükümlülükler için nasıl kullanılacağını belirlemektedir. Hem MSUGT hem de VUK, işletmelerin tutması gereken defterler ve saklaması gereken belgeler konusunda düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler, işletmelerin hem muhasebe hem de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.

3.2.4.1. MUSGT/VUK’ta maddi duran varlıklar ile ilgili genel bilgiler

Maddi duran varlıklara ilişkin hesapları, işletmelerin uzun vadede kullanmak ve yararlanmak amacıyla edindiği ve bir yıldan fazla müddetle tahmini faaliyetlerinde kullanmış olduğu fiziki varlık kalemleri ile bunlarla ilgili birikmiş amortismanların takip edildiği hesaplar biçiminde tanımlamak mümkündür. Bu kapsamda aşağıda yer alan hesaplar maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer almaktadır (Tanış ve Berikol; 129: 2014).

Maddi duran varlıklar, işletmeler açısından oldukça önemlidir. İşletmelerin varlıklarına devam ettikleri müddetçe maddi duran varlıklarını satma konusunda isteksiz olmaktadır. Ancak eskimiş ya da artık işlevine devam edemeyen maddi duran varlıkların yenilenmesi için satılmaları söz konusu olabilmektedir. Yine bu bağlamda, işletmeler aynı varlığın daha üst teknolojiyi içeren formunu ve daha teknolojik donanımlı olanını satın almayı hedefleyebilmektedir. 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliği'ne

göre maddi duran varlıklar şöyle tanımlanmaktadır: "İşletmenin faaliyet kullanmak üzere edindiği ve tahmini ekonomik olarak yararlı ömrü bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bu varlıklarla alakalı birikmiş amortismanların takip edildiği hesap grubudur." Bununla beraber üretim gerçekleştiren işletmelerde yer alan maddi duran varlıkların değerleri daha farklı olmaktadır. Anılan varlıkların donanımsal ve teknolojik olanaklarla üst düzeye sahip olmaları işletmelerin üretimdeki hızını ve aynı zamanda kapasite kullanımını optimum biçimde kullanmasına katkıda bulunmaktadır (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2012: 228).

Bir varlığa maddi duran varlık adı verilebilmesi için kimi ögelere sahip olması gereklidir: Bunlar (Erdoğan, 2010: 4):

- ✓ Maddi bir yapıya sahip olmalıdır.
- ✓ İşletmenin kendi bünyesi içinde bulunması ve işletme süreçlerinde kullanma amacıyla satın alınmış olmalıdır.
- ✓ İşletmenin, olağan faaliyetlerine devam ettiği sürece satılmamalıdır.
- ✓ Varlık maliyetinin işletme açısından maliyeti, güvenli biçimde ölçülmelidir.
- ✓ Kullanım süresinin bir yıldan fazla olması gereklidir.
- ✓ İşletme tarafından üretim ve hizmet faaliyetlerinde kullanılırken devamlı kullanımının ya da kiraya verilmek üzere sahip olunması gerekmektedir.

Maddi duran varlıklar, MSUGT göre farklı hesap adları altında aşağıdaki hesaplar aracılığı ile muhasebeleştirilmektedir. Bunlar;

- ✓ 250 Arazi ve Arsalar
- ✓ 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- ✓ 252 Binalar
- ✓ 253 Tesis, Makina ve Cihazlar
- ✓ 254 Taşıtlar
- ✓ 255 Demirbaşlar
- ✓ 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- ✓ 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
- ✓ 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar ile
- ✓ 259 Verilen Avanslardır.

Arazi ve arsalara ilişkin amortisman ayrılması durumu söz konusu olmamaktadır. İşletme aktifi kapsamında kayıtlı bulunan arsa ve arazilerin üzerinde faal olan yollar, binalar ve tesisler gibi maddi kıymetler ile tarımsal faaliyetlerle kazanç edinmek üzere kurulmuş

olan zeytinlik, fındıklık ve meyvelik gibi bir yılı aşan tarım bahçeleri amortisman kapsamında girmektedir (Tur, 2018: 4).

İşletmelere ait hem yeraltı yapıları kapsamındaki depo, sığınak, dekovil hatları, kanallar ve bacalar vb. ile yerüstündeki her türden yollar, köprü ve tünelleri, hava meydanlarını, pistleri, piknik alanlarını ve spor sahalarını içermektedir (Tanış ve Berikol, 2014: 130).

Yeraltındaki ve yerüstündeki yapılar tamamlanana kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına borç kaydedilerek buradaki maliyet tutarlarının yapımı tamamlandığında 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenler hesabı kapsamına aktarılarak aktifleştirilmektedir. Yeraltındaki ve yerüstündeki yapılar aktifleştirildiği müddetçe hesabın borcuna elden çıkarılması durumunda ise hesap alacaklandırılarak muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Yeraltı ve yerüstü düzenlerin maliyet değeri ile değerlenmekte, dönem sonunda ise yeniden değerleme ve amortisman işlemine tabi tutulabilmektedir. İşletmelerin faaliyetleri kapsamında kullanmaları amacıyla yaptıkları ya da tahsis etmiş oldukları yapıları ifade etmektedir. Binalar, maliyet değerleri ile değerlenmekte ve aktif hesap grubunda izlenmektedir. İşletmenin sahip olduğu fabrika binaları, idari binaları ve mağazalar vb. binalar hesabında izlenmektedir. Binaların genişletilmesi ve faaliyet alanlarının arttırılması amacıyla sürekli olarak yatırım amacıyla gerçekleştirilen giderler binaların maliyet bedeline eklenmektedir.

Firmanın üretim amacıyla almış olduğu her türlü makine, ekipman, teçhizat ve bu hedefle kullanılan taşıma araçlarının (forklift, asılı vinç vb.) takip edildiği hesabı ifade etmektedir. Bu hesap, kullanım amacı ve türü doğrultusunda kategorize edilmiştir. Tesis, makinenin ürettiği enerjiyi başka bir yere dağıtan ve aktaran, makinenin çalışmasını başka bir alana taşıyarak makineler arasında bulunan koordinasyonu (su, elektrik, buhar, telefon ve ısı vb.) mümkün kılan varlıkları ifade etmektedir. Makineler, üretim sürecinde ürünleri otomatik olarak şekillendiren ya da modifiye eden, yüzeye kaldıran, aldıkları enerjiyle hareket eden ya da enerji ile alıcı hareketlerini parçaya (spiral, hilti, vb.) iletmekte olan birimleri ifade etmektedir. Cihazlar, bir ürünü tamamlayabilmek amacıyla bir araya getirilen aletlerin uyumlu bir şekilde eklenmesi ya da sıralanması aracılığıyla oluşan işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan (röntgen makinesi, ısı ölçer makinesi, demir bükme makinesi vb.) aygıtları ifade etmektedir (Yücel, 2010: 432-434).

Bu hesap, işletme tarafından mal ya da insan taşımacılığı için satın alınan her türlü aracı kapsamaktadır. İşletme satın aldığı araçların kayıtlarını bu hesabın aktifinde takip

etmektedir. İşletme, satın alınan ve binek araç olmayan tüm araçlar için (pikap, kamyon, minibüs, kamyonet vb.) KDV'yi ayrı ayrı kaydetmekte ancak satın alınan binek otomobiller için KDV'yi taşıtlar hesabına dâhil etmektedir. Demirbaşlar hesabı, bir işletme bünyesinde; faaliyetlerin yürütülmesi ve ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesi amacıyla kullanılan, sökülüp bir yerden başka bir yere aktarılabilen tüm duran varlıkların genel adı olarak ifade edilebilir. Demirbaşlar hesabına örnek olarak; klimalar, bilgisayarlar, hesap makineleri, dolap ve masalar ve sandalye gibi ürünler sıralanabilir (Küçüksavaş, 2010; 100). Bir ürünün demirbaşlar hesabında yer alabilmesi 2021 yılında KDV hariç minimum 1.500 TL bedelle satın alınması gerekmektedir. 2022 yılı içinse bu tutar 2.000 TL olmuştur. Söz konusu tutarın altında kalan demirbaşlar ise, doğrudan dönem giderleri olarak muhasebeleştirile bilmektedir. Demirbaşlar, maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilmektedir (VUK, Madde 313).

Bu hesap kapsamında ise, diğer hesaplar haricinde konu olan maddi duran varlıklar izlenmektedir. Söz konusu varlıklar; işletme içinde yer alan duran varlıklar, zirai kurumlarla ilgili büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar, meyve ve orman ağaçları ve kalıplar şeklinde sıralanabilir (Erdoğan, 2013: 45).

Birikmiş amortismanlar, maddi duran varlıklara ilişkin hesapların belli amortisman yöntemleri doğrultusunda, kanunlarca belirlenen amortisman süreleri kapsamında yok edilmesi ve amortisman hesabında izlenmesi ile ilgili olmaktadır. Bu hesaplar pasif bir hesaplar olarak nitelendirilmektedir. Duran varlıkların dönem giderlerine aktarılmasında etkin rol oynayan amortisman hesabı, ortaya çıkan değer kayıplarının ya da yıpranma paylarının hesaplanarak maliyetlerinin indirilmesi işlemlerini içermektedir. Amortismana tabi maddi duran varlıklar, ilgili gider kalemlerinde borç olarak yazılmakta ve bu hesapta alacak bölümüne kaydedilmektedir. Kullanım işlevi kaybolan, satılan ya da devredilenler ise birikmiş amortisman hesabının borçlarına ve ilgili varlık hesapları alacaklarına kaydedilmektedir (Aydın, 2016: 9).

İşletmeler kimi durumlarda binaları ya da üretim amacıyla kullanacakları makineleri kendileri inşa ve imal edebilmektedir. İşletmeler tarafından yapılmış olan bu makine, bina ya da araç ve gereçler ya da diğer durumlar, inşa ve imalat sona erene dek her türden madde, malzeme ile işçilik ve genel giderlere ilişkin maliyetler bu hesap kapsamında borçlara kayıt edilmektedir. Varlıkların inşası ve imalat durumları bir yılı aşkın sürede gerçekleşebilmektedir. Bu anlamda söz konusu durum biterek tamamlanırsa, bu hesap alacaklandırılmakta ve ilgili varlık hesabı ise borçlandırılmaktadır. Yapılmakta olan

yatırımlar hesabına amortisman ayrılmamaktadır. Amortisman ayırma işlemi söz konusu varlığın tamamlanarak aktiflere girmesiyle gerçekleşmektedir. Verilen avanslar, işletmeler tarafından ülke içinden ya da ülke dışından satın almak için sipariş edilen demirbaşlar vb. maddi duran varlıklara ilişkin ödenen avansların kaydedildiği hesabı ifade etmektedir. Söz konusu maddi duran varlıklar, işletme tarafından teslim alınıp aktifleştirildiğinde bu hesap kapatılarak sipariş edilmiş olan varlıkla ilgili hesaba borç kaydedilmektedir (Gören, 2007: 186).

Maddi duran varlıklar ile ilgili olarak VUK'ta "ilk edinim esnasında ve dönem sonunda maliyet bedeli ile değerlenir" şeklinde ifade yer almaktadır. Maliyet tutarına varlığı satın alma maliyetinin yanı sıra, makine ve tesisatlar da gümrük vergisi, nakliye ve montaj maliyetleri; var olan bir binayı satın alma, yıkma ve arsa hafriyatının kaldırılmasına kadar olan tüm giderler varlığın maliyetine eklenmektedir (VUK, Madde 269, 270).

VUK ölçümlemeyi, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda belirlenen varlığın kıymeti ile esas tutulur" şeklinde tanımlanmaktadır. Maddi duran varlıklar kapsamındaki değerleme esasları, doğrudan vergi matrahıyla ilişkili olduğu için vergi idaresi tarafından işveren aktörlere bu konuyla ilgili fazla inisiyatif verilmemiş olup, hangi maddi kıymetin nasıl değerleneceğine ve hukuki olarak değerleme ölçütlerine yer verilmiştir (Akyol ve Küçük, 2003: 176-178).

3.2.4.2. MUSGT/VUK'a göre maddi duran varlıkların düzenlemesi

VUK kapsamında yöntem değişikliği sınırlandırılmıştır. VUK'un mükerrer 320'inci maddesi kapsamında işletmelerin yalnızca azalan bakiyeler amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçebilmesi mümkün olmaktadır. VUK kapsamında mükerrer 320'inci maddenin 3'üncü fıkrasına göre; bir maddi değer üstünden azalan bakiyeler yöntemi doğrultusunda amortisman uygulanmasının ardından normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Bu bakımdan amortisman yönteminde değişikliğe gidenler, söz konusu durumu beyannamede ya da eski bilançolarında belirtmekle yükümlüdür. Bununla beraber ilgili maddenin ikinci fıkrasında; normal amortisman yöntemi kullanılarak bir iktisadi değer üzerinden amortisman hesaplamasının ardından bu yöntemden geri dönülemeyeceği belirtilmiştir.

3.2.4.3. MUSGT/VUK'a göre maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve 259. maddeleri ele alındığında değerleme; "Vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belirlenen gün ve zamanlarda sahip olduğu değerlerin tespitidir". VUK kapsamında asıl hedef vergi matrahını belirlemek olduğu için, tarafsız prosedür ve ölçülerin getirilmesi durumu ortaya çıkmıştır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 367).

VUK 261. maddesi kapsamındaki değerleme ölçüleri; varlığın cins ve özellikleri doğrultusunda kullanılabilecek ölçüler olmak üzere şu şekilde sıralanmaktadır:

- ✓ **Maliyet Bedeli**

Maliyet bedeli, ekonomik değeri ya da değer artışı ile bir varlığın satın alınmasına ilişkin yapılan ödemelerin tutarı ile ilgili tüm maliyetleri ifade etmektedir (VUK, Madde 262).

Bu nedenle bir varlığın değeri fatura tutarı ile bağlantılı olup varlığın değerini artıran katlanılan değerler ve katlanılan maliyetler gibi tüm sebeplerin yanı sıra kur farkı gibi varlık için sonradan ortaya çıkan diğer unsurları da kapsamaktadır. Bu kapsamda, tarihi rakamlar üstünden alınıp satıldığı için maliyet bedeliyle değerlenmeye tabi olan varlık bedeli, geçerli değerini temsil etmekten uzak olmaktadır (Özulucan, 2015: 11-14).

Maliyet bedeli aracılığıyla değerlemeye tabi tutulan varlıklar kapsamında; makineler, gayrimenkuller, taşıt araçları, özel maliyet bedeli, ticari mallar, gayri maddi haklar (telif hakkı ve patent gibi) örnekleri verilebilir.

- ✓ **Borsa Rayici**

Hem ticaret borsalarında hem de menkul kıymetler ve kambiyo borsalarında kaydı bulunan maddi kıymetlerin değerlemeden önce söz konusu olan son işlem günündeki, borsa işlemlerinin ortalama değerine işaret eden değer borsa rayici olarak adlandırılmaktadır (VUK, Madde 263).

Maddi kıymetlerin borsada aşırı değerlemeyle karşılaşması durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığı 30 gün içindeki ortalama değerini, borsa değeri olarak kabul etmeye yetkilidir. VUK kapsamında borsa rayicinde değerlemeye tabi tutulan varlıklar; işletme kasasındaki yabancı paralar veya yabancı para cinsindeki senetli ve senetsiz borç ya da alacaklar biçiminde sıralanabilir. Türkiye'de ise yabancı paralar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bildirilen resmi kurlar doğrultusunda değerlemeye tabi tutulmaktadır.

- ✓ **Tasarruf Değeri**

Bir maddi kıymet tarafından, değerleme gününde sahibine arz edilen gerçek değer tasarruf değeri şeklinde adlandırılmaktadır (VUK, Madde 264).

Senetli alacak ve borçlar tasarruf değeri kapsamındaki değerleme için bir örnekti. Bununla beraber banka, banker ve sigorta şirketlerine ait senetli alacaklar ve borçlar, tasarruf değeri kapsamında değerlemeye zorunlu tutulmaktadır. Tasarruf değeri bilanço ilkeleri doğrultusunda gerçek değer gösterilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu bağlamda işletmelerin borç ya da alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması için, değerlemenin gerçekleştiği günden, senedin tahsil edildiği ödeme gününe dek geçen süreyle ilgili, vade farkının hesaplanması zorunludur. Söz konusu hesaplama sonucunda oluşan tutar, senedin nominal değerinden düşürülmesi ile tasarruf değerinin hesaplanması gerçekleşmektedir.

- ✓ **Kayıtlı Değer (Mukayyet Değer)**

Bir maddi kıymetle ilgili muhasebe kayıtlarında gösterilmiş olan hesap değeri mukayyet değer olarak adlandırılmaktadır (VUK, Madde 265). Diğer bir ifadeyle bu değer işletmeye ait finansal tablolarda kayıtlı olan ilk değeri ifade etmektedir. Söz konusu değer literatürde; defter değeri, yazılı değer ya da itibari değer şeklinde de adlandırılmaktadır. Kayıtlı değere tabi tutulan değerler kapsamında; senetli ve senetsiz alacak ve borçlar, amortismanlar, gelecek yıllarla ilgili harcamalar ve gelirler, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme harcamaları gibi örnekler sıralanabilir.

- ✓ **Nominal Değer (İtibari Değer)**

Her türden senetlere ek olarak, hisse senedi ve tahvillerin üstünde yazılan değere nominal/itibari değer adı verilmektedir (VUK, Madde 266). Söz konusu değer aynı zamanda, nominal değer veya yazılı değer şeklinde de adlandırılmaktadır. Çıkarılan tahviller (VUK, Madde:286), kasada bulunan ulusal paralar nominal değer ile değerlemeye tabi tutulan maddi eğerler arasında kabul edilmektedir (VUK, Madde: 284).

- ✓ **Vergi Değeri**

Emlak Vergisi Kanunu kapsamında vergi değeri, bina ile arazilerle ilgili olarak, Kanunun 29. maddesi doğrultusunda saptanan vergi değeri olarak tanımlanmaktadır (VUK, Madde 268).

Emlak Vergisi Kanunu kapsamında arsa ve binaların rayiç değerleri, beyan edildiği günkü normal alış ve satış fiyatıdır. Kanunun ilgili hükümleri ele alındığında, belirlenen asgari tutardan az olamayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca mükellefin de belirlenen asgari tutardan daha düşük bir miktar belirleyemeyeceği, bu değerin üzerinde bir beyan

belirleyebileceği dile getirilmiştir. Esasen binalar ve araziler genellikle maliyet bedeli aracılığıyla değerleme sürecine tabi tutulmaktadır. Şayet bu varlıkların maliyet bedeli aracılığıyla üzerinden değerlemesi yapılamıyorsa, vergi değeri aracılığıyla değerleme sürecine tabi olması söz konusu olmaktadır (VUK, Madde 289).

- ✓ **Rayiç Bedel**

Bir maddi kıymetle ilgili, değerleme gününde geçerli olan normal alım, satım değeri rayiç bedel biçiminde adlandırılmaktadır (VUK, Madde 266).

Cari değer biçiminde de adlandırılabilen rayiç bedel, maddi kıymetin gerçek değerine işaret eden bir ölçü şeklinde değerlendirilmektedir. Bununla beraber rayiç bedel, piyasadaki arz ve talep doğrultusunda meydana piyasa fiyatını da temsil etmektedir. Rayiç bedelin uygulaması; emlak alım vergisi, veraset ve intikal vergisi süreçlerinde gerçekleşmektedir.

- ✓ **Emsal Bedeli ve Ücreti**

Bir ürünün gerçek değerinin bilinememesi ya da tespit edilememesi durumu söz konusu olduğunda ve bu ürünün değerleme günü dâhilinde satılması durumu ortaya çıktığında, ürünün emsaline göre ifade ettiği değer emsal bedel biçiminde adlandırılmaktadır (VUK, Madde 267). Belirtilen tanımda da ifade edildiği üzere emsal bedel, değerleme yapılacak varlığın o gün geçerli olan piyasa değeri veya rayiç bedeli şeklinde değerlendirilebilmektedir. VUK incelendiğinde emsal değerin belirlenmesi sürecinde aşağıda belirtilen sıralamayı dikkate almak gerekmektedir:

1- Ortalama fiyata göre: Aynı cinste ya da türde olan ürünlere ilişkin, sırayla değerleme yapılacak olan aylarda, takip eden ayda ve diğer aylarda satışı yapılmışsa, bu satışlar miktar ve tutarları kapsamında mükelleflerin belirlediği ortalama satış fiyatı kullanılarak hesaplanmaktadır. Uygulamayı gerçekleştirebilmek için, aylık satış tutarının, emsal bedel belirlenerek her ürünün tutarı temelinde % 25'in altında bulunmaması gereklidir.

2- Maliyet bedeline göre: Emsal değeri tespit edilecek olan ürünün maliyeti biliniyor ya da oluşturulması mümkünse, mükellef maliyet bedeli üzerinde toptan satışlara ilişkin % 5, perakende satışlara ilişkin ise % 10 ekleme yaparak emsal değeri belirleyebilmektedir.

3- Takdire göre: Birinci ve ikinci yöntemlerde belirlenemeyen ürün fiyatı, Takdir Komisyonu'nca tespit edilmektedir. Bu bedelin belirlenmesi sırasında da malın yıpranma düzeyinin, piyasa bedeli de araştırılarak dikkate alınması gerekmektedir. Tespit edilen fiyata karşı mükellefin vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmakla beraber, bu davanın verginin tahakkuk ve tahsiline engel olması söz konusu değildir (Özulucan, 2015: 14).

4. MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE MUHASEBE KAYITLARININ FİNANSAL RAPORLAMA VE MSUGT/VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

MSUGT ve KÜMİ'FRS'ye göre maddi duran varlıklar; uzun vadeli olarak alınan ve likidite oranının bir yıldan fazla olduğu yani bir yıl içerisinde nakde dönüştürülmesi düşünülmeyen arazi, arsa, binalar, tesisler ve diğer maddi anlamdaki değerler bu grupta izlenmektedir. BOBİFRS, mal veya hizmet üretmek için kullanılmakla beraber kiralamak veya idari amaçlar ile kullanmak için uzun vadeli olarak elde tutulan fiziki varlıklar olarak tanımlamıştır. TMS/TFRS ise BOBİFRS' ye ek olarak fiziki varlıkların ve bunlara ait yıpranma payları ile değer düşüklüğü karşılıklarının takip edildiği hesap grubu olduğunu belirtmiştir.

4.1. TMS-TFRS 'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi

Eğer bir maddi duran varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmenin lehine olacağı ve bu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenebileceği durumlarda, varlık finansal tablolara aktarılır. İşletmeler, maddi duran varlıklarla ilgili tüm maliyetleri, oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler ilk edinim veya inşa edilmesi aşamasında ortaya çıkan ya da daha sonra ekleme, tadilat ve bakım için yüklenilen maliyetleri de içerir (Gökçen, Ataman, Çakıcı, 2016: 329). Muhasebeleştirildikten sonraki, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir (Yıldıztekin, 2010: 261). Borçlanma maliyetleri ise edinilen varlık özellikli varlık niteliğindeyse maliyete ilave edilir (Akdoğan, Sevilengül, 2007: 318). Özellikli varlık haricindeki varlıkların borçlanma maliyetleri ise doğrudan gider yazılır (Kaya, Atasel, 2017: 141).

TMS 16' ya göre, ilk ölçüm tarihinde varlık olarak kayıtlara alınma şartlarını tamamlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeliyle ölçüleceğini belirtmiştir (Canakcioglu, 2018: 74). Yine aynı standarda göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, ilk ölçüm tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Maddi duran varlıklarda raporlama dönemlerinde ki ölçümü ise, maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli seçilerek ilgili grubun tamamına uygulanır (Emül ve Yalçın, 2022).

Yeniden değerlenerek belirlenen varlığın değeri, mevcut tarihindeki gerçeğe uygun değerden, yıpranma payları ve varsa değer düşüklüğü zararları çıkarılarak hesaplanır. Maddi duran varlıkların değerleme sıklığı, varlığın değerinde kayda değer bir farklılık olmadığı sürece üç ila beş yıldır (Tekşen, Dağlı, 2017: 435).

TMS/TFRS göre arazi ve arsalar hesabı ilk kayda almada maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Standarda göre, tüm vade farklarının edinme maliyetinden ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Son ölçüm tarihindeki değerlemesi ise, maliyet bedeli veya yeniden değerlenmiş tutar yöntemlerinden birisi ile yapılmaktadır.

Maddi duran varlıklar, faydalı ömrü süresince sistematik olarak amortisman uygulanır. Bu varlıkların amortismana tâbi tutarları ise kalıntı değeri düşülerek tespit edilir. Uygulamada, maddi duran varlıkların kalıntı değerleri çoğunlukla değersiz olduğundan, amortismana tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmazlar. Amortisman ayırma işlemine, varlık kullanılabilir durumda olduğunda başlanılır. TFRS uyarınca, arsa ve binalar birlikte satın alınmış olsalar bile her biri ayrıca muhasebeleştirilir. Bazı istisnalar hariç, arsalar sınırsız ömrü olduğundan amortismana tabi tutulmazlar (Gökçen, Ataman, Çakıcı, 2016: 334).

TMS/TFRS' ye göre, karşılık ayrılması zorunludur. İşletmeler değeri düşen mallar için emsal bedeline göre değerleme yapmak zorundadır.

Değerleme sonucunda bir varlığın değerinde artış meydana gelirse, bu artış bilançonun öz kaynaklar bölümünde izlenir. Aksi durumda, yani varlığın değeri azalırsa, azalış tutarı öncelikle daha önce kaydedilmiş olan değer artışından düşülür ve kalan kısmı öz kaynaklar bölümüne eklenir. Bu şekilde, yeniden değerlenen tutar güncellenir. (Büyükipekçi, Yiğit, 2016: 229).

4.2. BOBİ FRS' ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi

BOBİ FRS'ye göre, maddi duran varlıklar ilk ölçüm tarihinde maliyet bedeliyle kaydedilir. Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir nitelikte olup, birlikte edinilmiş olsalar dahi ayrı olarak muhasebeleştirilir (Yelgen, Uyar, 2018: 100).

Maddi duran varlıkların yeniden ölçüme tabi tutulması durumunda, varlığın gerçeğe uygun değeri, yetkili kamu kurumları tarafından veya mesleki bilgiye sahip kişiler tarafından belirlenebilir. Bu işlemi yapan kişi veya kurum, finansal tablo dipnotlarında belirtilmelidir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan varlığın yanı sıra, aynı gruptaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tabi tutulur (Işıklar, Buz, Bağıran, 2018: 296).

Standarta göre, bu varlık grubu, değerleme gününde yıpranma payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek maliyet veya yeniden değerlenmiş tutar üzerinden değerlenir. İlk ölçüm tarihinden sonra maddi duran varlık, yeniden değerlenmiş tutar üzerinden ölçüldüğünde, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değer esas alınır. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Ancak, arsa ve araziler sınırsız yararlı ömre sahip oldukları için amortismana tabi değildir. Amortismana tabi tutar, varlığın maliyet bedelinden veya yeniden değerlenmiş tutardan kalıntı değerin düşülmesi suretiyle belirlenir. Döneme ait amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine eklenmediği sürece sonuç hesaplarına yansıtılır.

Fakat, satış kararı alınmış olan, maddi duran varlığın amortisman uygulaması durdurulur (Dinç, Atabay, 2018: 74).

4.3. Vergi Usul Kanununa Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

VUK'un 269. maddesine göre, iktisadi kıymetler arasında yer alan tüm gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeliyle değerlenir.

Duran varlık grubunda yer alan bazı varlıklar(arsa arazi, binalar)için fiili envanter sayımı gerekmemektedir. Fakat demirbaşlar gibi belirli bir yerde sabit olmayan, taşıması kolay kıymetlerin değerleme döneminde fiili envanterlerinin yapılması ve kaydi envanter noksanlığı çıkması durumunda noksanlık geçici olarak 197 nolu hesaba kayıt edilir (Küçük, 2018: 287).

Arazi ve arsalar ilk ölçüm tarihinde maliyet bedeliyle kayıtlara alınır. Boş arsa ve araziler amortisman uygulamalarına tabi tutulmazken, üzerine inşa edilen kıymetlerle birlikte amortismana tabi tutulmaktadır. Son ölçüm tarihinde ise amortismana tabi tutularak maliyet bedeli ile değerlenir. Değerleme günü ise amorti edilmiş maliyet bedeli ile değerlenir.

Yer altı ve yer üstü düzenleri, ilk ölçüm tarihinde maliyet bedeli kayıtlara alınır. Bu hesap grubu dönem sonunda amortismana tabi tutularak maliyet bedeli ile dönem sonu değerlemesi yapılır. Yeraltı ve yerüstü yapıları için farklı oranlarda amortismanlar belirlenmiştir. Değerleme günü ise amorti edilmiş maliyet bedeli ile değerlenir.

Binalar, VUK 269. Maddeye göre, ilk kayda almada maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. Binanın inşa edildiği arsanın ve arazilerinde maliyetleri de, bina maliyetine ilave edilir. Binalar amortisman ve yenileme fonu uygulamasına konu edilebilir. Değerleme günü ise amorti edilmiş maliyet bedeli ile değerlenir.

Taşıtlar, VUK hükümlerine göre ilk ölçüm tarihinde maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınır. Binek otomobillerde katma değer vergisi indirim konusu yapılmayarak taşıtın maliyetine eklenir. İlk yıl amortismanları ise, kıst esasa göre yapılmaktadır. Taşıtlarda amortisman ve yenileme fonu uygulamalarına dahil edilebilir. Değerleme günü ise amorti edilmiş maliyet bedeliyle değerlenir.

Demirbaşlar dönem sonunda maliyet bedeli ile değerlenir. Demirbaş hesabındaki varlıklar amortisman konusu olabilir ve yenileme fonuna alınabilir. Diğer duran varlıklar, grubunda yer alan varlıklar maliyet bedeli ile değerlenir. Bu varlıkların amortisman uygulaması ise, genel düzenlemeler çerçevesinde uygulanır. Yapılmakta olan yatırımlar, ilk ölçüm tarihinde maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Dönem sonunda ise, mukayyet bedeli ile değerlemesi yapılmaktadır. Verilen avanslar hesabı ise, ilk muhasebeleştirmede ve değerleme gününde mukayyet değeri ile değerlenmektedir.

Vergi mevzuatında maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne ait usul ve zararların varlığını tespitte bulunma yetkisi direkt olarak Maliye Bakanlığına verilmiştir. Duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi, amortisman ayırma sureleri, amortisman yöntemlerini belirleme yetkisi de yine Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu sürelere göre duran varlıklarda amortisman ayrılarak ilgili sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

4.4. KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların değerlemesi

KÜMİ FRS kapsamında, maddi duran varlıkların iktisap tarihini takip eden dönemlerde gerçekleşen ölçümlerde maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli kullanılmaktadır.

Maliyet Modeli: Maliyet modeli yönteminde, bilanço döneminde maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmiş olan maddi duran varlıkların aktif değerleri üzerinden, birikmiş amortismanlar ve varsa değer düşüklüğü kapsamındaki zararlar çıkarıldıktan sonra ortaya çıkan bedel üzerinden kaydedilmesi söz konusu olmaktadır.

Örneğin: “ARC” Ltd. Şti. tarafından 01.10.2019 tarihinde 200.000 + % 18 KDV bedeliyle satın alınan ve yönetim sürecinden kullanılan, yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenen bir aracın değeri 31.12.2021 tarihi itibariyle 100.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu bağlamda söz konusu araçla ilgili ayrılacak kıst amortisman bedeli dönem sonu itibariyle 10.000 TL şeklinde hesaplanmış, aracın net defter değeri ise 120.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Meydana gelen değer düşüklüğü (120.000 – 100.000) 20.000 TL şeklinde gerçekleşmiştir.

Aracın değer düşüklüğünün %10’u aşması sebebiyle KÜMİ FRS’ye göre aşağıdaki kayıtlar gerçekleştirilmelidir:

01/10/2019

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		10.000
659 Diğer Faaliyetlerden Doğan Çeşitli Gider ve Zar.	20.000	
659.01 Karşılık Giderleri		
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı		20.000
KÜMİ FRS’ye Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi		

Yeniden Değerleme Modeli: Bu yöntemde yeniden değerlenen tutar, gelecekteki olası değer azalışı zararlarının çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Bir başka deyişle, yeniden değerlemeye uygulamasına tabi tutulan maddi duran varlıkların, gelecekteki değerlerinde meydana gelebilecek olan düşüklüklerin, yeniden değerleme azalışları kapsamında kayıt altına alınması gerekmektedir.

Örneğin: “ARC” İşletmesi tarafından 01.06.2021’de 60.000 TL + %18 KDV tutarında satın alınan ve faydalı ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenen makine, dönem sonu itibariyle yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve % 10 oranında değerleme artışı tespit edilmiştir. Bununla beraber, dönem sonunda bu makinenin gerçeğe uygun değeri 50.000 TL şeklinde hesaplanmıştır. Yine dönem sonundaki amortisman tutarı ise 9.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Yeniden değerlemenin ardından makine değeri 66.000 TL olarak, amortisman değeri ise 9.900 TL olarak gerçekleşecektir. İlgili varlığın yeni defter değeri ise 66.000 – 9.900 = 56.100 TL olarak gerçekleşmiştir. Dönem sonundaki değer azalışıysa 56.100 – 50.000 = 6.100 TL olmuştur. Aşağıda, yeniden değerleme ile değer azalışıyla ilgili muhasebe verileri yer almaktadır:

01/06/2021		
253 tesis makine ve cihazlar	6.000	
551 Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Artışları		5.100
257 Birikmiş Amortismanlar		900
551 Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Artışları	5.100	
659 Diğer Faaliyetlerden Doğan Çeşitli Gider ve Zararlar	1.000	
659.01 Karşılık Giderleri		
257 Maddi Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü Karşılığı		6.100
KÜMİ FRS'ye Göre Yeniden Değerleme		

KÜMİ FRS kapsamındaki amortisman uygulamalarının TMS/TFRS'yle uyumlu olduğu söylenebilir. Bu kapsamda işletmenin uygulayabileceği amortisman modelleri; Doğrusal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ve Üretim Miktarına Bağlı Amortisman yöntemleri olarak sıralanmaktadır.

4.5. MUSGT'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve 259. maddeleri ele alındığında değerleme; "Vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belirlenen gün ve zamanlarda sahip olduğu değerlerin tespitidir". VUK kapsamında asıl hedef vergi matrahını belirlemek olduğu için, tarafsız prosedür ve ölçülerin getirilmesi durumu ortaya çıkmıştır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 367).

4.6. Değerleme ve Hesap Planı Farklılıkları

TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' ye göre, maddi duran varlıklar maliyet ya da yeniden değerleme modellerine göre değerleme yaparken, VUK maliyet bedeliyle değerleme yapmaktadır. TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' ye göre, bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması halinde, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmekteyken, VUK' a göre ise fevkalade amortisman yönteminin uygulanması ile o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir.

TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' de amortisman ayırma ile alakalı bir sınırlama bulunmazken, VUK' da amortisman ayırabilmek için iktisadi kıymetin değerinin her yıl belirlenen sınırın üzerinde olması gerekmektedir. TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' de amortisman ayırma zorunluyken, VUK' a göre amortisman ayırma isteğe

bağlı olmakla birlikte detayları ilgili kanunda yer almaktadır. TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' de maddi duran varlıkların yararlı ömürleri değişebilmekteyken, VUK da bu varlıkların yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip sabit kalmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, kıst amortisman yalnızca binek otomobiller için geçerlidir, ancak TMS/TFRS standartları tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulanmasını öngörür (Tuğay, 2013: 179). BOBİ FRS'e göre, maddi duran varlıklarla ilişkili borçlanma maliyetleri genellikle mevcut dönemde gider olarak kaydedilir; ancak, bir yıldan uzun süren inşaat projeleri gibi durumlarda, borçlanma maliyetleri varlık kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir. VUK'a göre ise, varlık edinildiği döneme kadar olan kredinin faiz ve döviz kuru farkları maliyete eklenir, sonraki dönemlerde ise isteğe bağlı olarak eklenir veya gider olarak kaydedilebilir (Sabuncu, 2019: 715). TMS/TFRS, borçlanma maliyetlerini doğrudan ayrıştırarak sonuç hesaplarına yansıtır.

TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİFRS' de bir diğer farklılık ise arsa ve arazilerin üzerindeki binalardan ayrı tutularak muhasebeleştirilmesidir. Arsa araziler için amortisman uygulanmamaktadır. VUK'da ise arsa ve arazi üzerindeki binalar faydalı ömürlerine bakılmaksızın arsa bedeli, bina maliyetine eklenerek amortismana tabi tutulmaktadır.

Dönem sonu değerlemesinde TMS/TFRS, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de maliyet modelinin benimsenmesi hâlinde MSUGT-VUK ile bir uyumsuzluk olmayacaktır (Yücel, Öncü, Akaytay, 2018: 291). KÜMİ FRS ve BOBİFRS' ye göre satış kararı alınan MDV için amortisman uygulaması durdurulurken, VUK' a göre elden çıkarılana kadar devam etmektedir (Dinç, Atabay, 2018: 74).

Maddi duran varlık hesap grubunda yer alan varlık hesaplarının değerleme farklılıkları aşağıdaki tablo 4.1' de yer almaktadır.

Tablo 4.1. Maddi duran varlıkların değerleme ölçütlerinin karşılaştırılması (Dinç, Atabay, 2018: 74)

Maddi Duran Varlıklar	**TMS/TFRS**	**BOBİFRS**	**VUK/MSUGT**	**KÜMİ FRS**
Arazi ve Arsalar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Yer altı ve Yer üstü Düzenlemeleri	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Binalar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Tesis, makine ve cihazlar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Taşıtlar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Demirbaşlar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
Verilen Avanslar	İtfa edilmiş maliyet ile	Vadesi 1 yıla kadar olanlar itibari değeriyle, 1 yıldan fazla olanlar itfa edilmiş maliyet bedeliyle	Mukayyet değerleri ile Reeskont Edilmek Suretiyle	Vadesi 1 yıla kadar olanlar itibari değeriyle, 1 yıldan fazla olanlar itfa edilmiş maliyet bedeliyle

Hesap planlarında yer alan farklılıklar aşağıdaki tablo 4.2.de yer almaktadır.

Tablo 4.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Planlarının Karşılaştırılması Kaynak: (Dinç, Atabay, 2018: 74)

MSUGT	BOBİFRS	TMS/TFRS	KÜMİ FRS
Duran Varlıklar	**Duran Varlıklar**	**Duran Varlıklar**	**Duran Varlıklar**
25. Maddi Duran Varlıklar 250. Arazi ve Arsalar 251. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri 252. Binalar 253. Tesis, Makine ve Cihazlar 254. Taşıtlar 255. Demirbaşlar 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar 257. Birikmiş Amortismanlar(-) 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar 259. Verilen Avanslar	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR 250 Arazi ve Arsalar 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri 252 Binalar 253 Tesis, Makine ve Cihazlar 254 Taşıtlar 255 Demirbaşlar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-) 258 Birikmiş Amortismanlar (-) 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR 250 Arazi ve Arsalar 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri 252 Binalar 253 Tesis, Makine ve Cihazlar 254 Taşıtlar 255 Demirbaşlar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-) 258 Birikmiş Amortismanlar (-) 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar	25 MADDİ DURAN VARLIKLAR 250 Arazi ve Arsalar 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri 252 Binalar 253 Tesis, Makine ve Cihazlar 254 Taşıtlar 255 Demirbaşlar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-) 258 Birikmiş Amortismanlar (-) 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

4.7. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Kapsamında Değerleme Ölçütleri

Nihai olarak önceki bölümlerde de görüleceği üzere, gerek TDHP, gerekse standartlar açısından hesap planlarında ve hesap planlarında yer alan hesap gruplarında farklılıklar bulunmaktadır. Aynı zamanda işletmelerin değerleme dönemlerinde, aktif ve pasif hesaplarının değerlerinin tespiti ve finansal tablolarının oluşturulması için kullandıkları değerleme ölçütlerinde de farklılıklar bulunmaktadır.

Bunun sonucu olarak da işletmelerin finansal tablolarının değerleme dönemlerinde sundukları finansal tablolarda TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından değerlemelerinin yapıldığında farklı sonuçlar elde edildiği gözlemlenmiştir. Bu sonuçlarda işletmeleri olduğundan iyi ya da kötü gösterebilmektedir. Bu durum bilgi kullanıcılarını etkilemekte olup finansal tablolar açısından önem arz etmektedir.

Tablo 4.3. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Kapsamında Değerleme Ölçütleri

Hesaplar	Değerleme Ölçütleri (VUK)	Değerleme Ölçütleri (BOBİ FRS)	Değerleme Ölçütleri (TMS/TFRS)	Değerleme Ölçütleri (KÜMİ FRS)
25 Maddi Duran Varlıklar				
250. Arazi ve Arsalar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
251. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
252. Binalar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
253. Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
254. Taşıtlar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
255. Demirbaşlar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
256. Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar	Maliyet bedeli veya Yeniden değerlenmiş tutar
257. Birikmiş Amortismanlar (-)	Kayıtlı Değerleri ile	Kayıtlı Değerleri ile	Kayıtlı Değerleri ile	Kayıtlı Değerleri ile
258. Yapılmakta Olan Yatırımlar	Maliyet bedeliyle	Kayıtlı Değerleri ile	Kayıtlı Değerleri ile	Kayıtlı Değerleri ile
259. Verilen Avanslar	Mukayyet değerleri ile Reeskont Edilmek Suretiyle	Vadesi 1 yıla kadar olanlar itibari değeriyle, 1 yıldan fazla olanlar itfa edilmiş maliyet bedeliyle	İtfa edilmiş maliyet ile	Vadesi 1 yıla kadar olanlar itibari değeriyle, 1 yıldan fazla olanlar itfa edilmiş maliyet bedeliyle

Kaynak: (Dinç, Atabay, 2018: 76)

4.8. Maddi Duran Varlıkların Elde Etme Maliyetleri ve Maliyetlerinin Unsurları

Maddi duran varlıklar, işletme tarafından satın alınmış, inşa edilmiş, takas yoluyla elde edilmiş, kiralama ile elde edilmiş veya aynı an da birden fazla varlık satın alınmış

olabilir. Varlığın işletme tarafından elde edilme şekli maliyeti bedelini ve maliyet bedelini oluşturan unsurları da belirlemektedir.

Satın alma ile elde edilen maddi duran varlığın maliyet bedeli tespit edilirken varlığın satın alma bedeline; nakliye ve montajlama giderleri, ithalat vergileri, noter ve mahkeme gibi giderler, daha sonrasında iade alınamayan vergiler, varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar yapılan tüm personel vb. giderler eklenmektedir. İlk kurulumdan sonra kullanıma hazır gelen varlık için daha sonrasında yapılan giderler, reklam ve pazarlama giderleri, personel giderleri ve yeni bir tesis açılırken katlanılan giderler varlığın maliyet bedeline eklenemez.

Örneğin, Z A.Ş. 2023 yılında işyeri olarak kullanmak amacıyla yeni bir bina satın almıştır. Binanın satın alma bedeli 1.350.000 TL olup bu fiyat haricinde işletme %18 KDV ve 100.000 TL noter masraflarını da ödemiştir. Bina için ödenen KDV tutarı 243.000 TL olup binanın toplam maliyet bedeli 1.693.000 TL'dir. Z A.Ş. daha sonrasında satın almış olduğu bina için emlak vergisi ile çevre temizlik vergisi ödemiştir. Ancak ödenen bu vergiler varlık aktife girdikten sonra ödendiği için ve varlığın faydalı ömrüne herhangi bir katkıda bulunmadığı için binanın maliyet bedeline eklenemez.

İşletmeler maddi duran varlıklarını vadeli bir şekilde de satın almış olabilirler. Maddi duran varlıkların vadeli satın alımlarında, vadesi 1 yıl ve daha kısa süreli olan alımlar için vade farkı ayrıştırılmaksızın maliyet bedeline eklenmektedir. 1 yıldan uzun vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılır ve işletme eğer maddi duran varlık için peşin ödeme yapmış olsaydı ödemesi gereken tutar ne olacak ise o tutar üzerinden maliyet bedeli belirlenmektedir.

Örneğin, Y A.Ş. 2023 yılında 100.000 TL'ye 3 yıl vadeli bir demirbaş satın almıştır. Yıllık faiz oranı ise %15 olarak belirlenmiştir. Buna göre demirbaşın işletme tarafından ilk aktifleştirmedeki maliyet bedeli şu şekilde hesaplanır;

Bugünkü değer = A x 1/(1+i)n

Demirbaşın bugünkü değeri = 100.000 x 1 / (1 + 0,15)3 = 65.752 TL olur.

Toplam vade farkı ise 100.00 – 65.752 = 34.248 TL'dir.

Bu hesaplamaya göre vadesi 1 yıldan uzun olduğu için ilgili demirbaşın maliyet bedeli; işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği tutar olan 65.752 TL'dir. Vade farkı olan 34.248 TL ise 3 yıl boyunca her bir raporlama dönemine düşen tutar hesaplanarak faiz gideri olarak kayda alınacaktır. Buna göre,

2024 yılı için faiz gideri 65.752 x 0,15 = 9.863 TL demirbaş defter değeri 75.615 TL

2025 yılı için faiz gideri 75.615 x 0,15 = 11.342 TLdemirbaş defter değeri 86.957 TL

2026 yılı için faiz gideri 86.957 x 0,15 = 13.044 TL demirbaş defter değeri 100.000 TL olarak hesaplanarak kayda alınmalıdır.

BOBİ FRS Modül 12'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri ilgili oldukları hesap döneminde giderleştirilmektedir. Ancak bir istisna olarak inşası 1 yıldan uzun süren maddi duran varlıklarda borçlanma maliyetleri, varlığın kullanıma hazır hale geleceği tarihe kadar maliyet bedeline dahil edilmektedir.

4.9. Maliyet Modeli

Maliyet modelinde, maddi duran varlıklar için varlığın birikmiş amortisman tutarları varsa birikmiş değer düşüklüğü indirilerek elde edilen net defter değerleri üzerinden ölçüm yapılmaktadır.

Örnek 1; Z A.Ş. 1 Haziran 2017 tarihinde yeni üretime başlayacağı bir fabrikada kullanmak üzere bir otomobili 300.000 TL'ye satın almıştır. İşletme satın almış olduğu otomobilden 5 yıl boyunca fayda elde etmeyi amaçlamaktadır. İşletme bu araçta normal amortisman yöntemini kullanmayı tercih etmiştir. 31 Ocak 2020 tarihinde 14.500 değer düşüklüğü tespit edilmiştir.

Buna göre 31 Aralık 2019 itibariyle:

2017/ 7 ay için dönemin amortismanı 60.000 TLx7/12= 35.000,

2018 senesi için dönemin amortismanı 60.000 TL,

2019 senesi için dönem amortismanı 60.000 TL, birikmiş amortisman olarak 155.000 TL'dir.

Maliyet değeri olarak 300.000 TL; %10'u 30.000 TL,

Birikmiş amortisman 155.000 TL; %10'u 15.500 TL

Defter değeri olarak ise 145.000 TL; %10'u 14.500 TL'dir

Bu durumda TMS'ye göre aracın mevcut defter değeri 130.500 TL olacaktır.

31/12/2019

	257 Birikmiş Amortismanlar (-)	15.500	
	654 Karşılık Giderleri	14.500	
	253 Makine Tesis ve Cihazlar		30.000

Örnekte otomobilin gerçeğe uygun değerinin 31 Aralık 2019 tarihi itibari ile brüt halde 270.000 TL olduğu belirtilmiştir. Birikmiş Amortismanı ise 139.500 TL ve bununla birlikte defter değeri de 130.500 TL olarak izlenebilecektir.

4.10. Yeniden Değerleme Modeli

İkinci yöntem olan yeniden değerleme yöntemi, sadece maddi duran varlıklar için uygulanır. Bu yöntemde, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü çıkarılarak değerleme yapılır. Yeniden değerleme sonucu raporlama dönemi itibariyle varlığın defter değeri ile yeniden değerleme sonucu oluşan tutar arasında önemli ölçüde fark bulunuyorsa ilgili varlık için düzenli aralıklarla yeniden değerleme yapılması gerekmektedir.

Buradan hareketle BOBİ FRS'de yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı net bir şekilde belirtilmemiş olup defter değeri ile yeniden değerleme arasında önemli ölçüde fark bulunması halinde düzenli aralıklarla yapılması gerektiği ifade edilmiştir. BOBİ FRS'ye göre yeniden değerleme ile defter değeri arasında önemli ölçüde fark bulunan maddi duran varlıklar için her yıl, diğer maddi duran varlıklar içinse 3 ila 5 yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekmektedir. Yeniden değerleme sonucu maddi duran varlığın defter değerinde yapılan düzeltmeler için iki yöntem kullanılmaktadır.

Bu yöntemlerden ilki brüt yöntemdir. Brüt yöntemde varlığın brüt defter değeri, yani amortisman ve değer düşüklüğünün düşülmemiş değeri ile yeniden değerleme sonucu bulunan tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır.

İkinci yöntem net yöntemdir. Net yöntemde ise varlığın birikmiş amortismanı ile brüt defter değeri netleştirilir ve bulunan tutar ile yeniden değerleme sonucundaki tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır.

Örnek 2; X A.Ş. 2023 yılında taşıtlarına yeniden değerleme yapmak istemiştir. 31 Aralık 2023 tarihinde satın alma maliyeti 750.000 TL, defter değeri 600.000 TL olan taşıtın gerçeğe uygun değeri 900.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme yeniden değerleme sonucu taşıtın brüt defter değeri ile yeniden değerlenen tutar arasında bir düzeltme yapmayı tercih etmektedir. Yani işletme yeniden değerleme de brüt yöntemi kullanacaktır. Bu durumda taşıtlar, defter değerinin %50'sine karşılık gelen (600.000 x (1 + %50) = 900.000 TL) 300.000 TL arttırılarak 900.000 TL şeklinde finansal tablolarında sunulacaktır. Varlığın

defter değeri %50 artış gösterdiği için birikmiş amortisman ve maliyette %50 arttırılmalıdır. Buna göre amortisman ve maliyetteki artışlar şu şekilde olacaktır:

Yeniden değerleme öncesinde taşıtın amortismanı (750.000 – 600.000 = 150.000 TL)'dir. Yeniden değerleme sonrasındaki amortisman tutarı %50 arttırım ile 225.000 TL'ye çıkartılmalıdır. Yeniden değerleme öncesi taşıtın maliyeti 750.000 TL iken yeniden değerleme sonrasında maliyet %50 arttırım ile 1.125.000 TL olacaktır. Yapılan hesaplamaların muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31/12/2023

	254 Taşıtlar	375.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		75.000
	522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		300.000
	Yeniden değerleme kaydı		

Yeniden değerleme de VUK'tan farklı olarak IFRS ve BOBİ FRS'ye göre değerlemenin kim tarafından yapıldığı önemli bir konudur. VUK'a göre işletmeler maddi duran varlıklarına yeniden değerlemeyi kendileri yaparak beyanname ile bildirmektedirler. Bağımsız denetim standartlarına göre ise yeniden değerleme için maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini belirleyecek kişi, kamu kurumlarınca yetki almış ve mesleki bilgi ve beceriye sahip kişiler olmalıdır. BOBİ FRS Modül 12'de yeniden değerleme yapacak kişilerin kamu kurumlarınca yetki almış olmalarının zorunlu olmadığı ifadesi yer almaktadır. Ancak Bağımsız Denetim Standartları'na göre denetim sürecinde elde edilen verilerin bir belgeye dayandırılması zorunlu olan belgeler olmalıdır. Anlaşılacağı üzere yeniden değerleme yapacak kişinin alanında uzman ve yetkin bir kişi olması gerekmektedir. Dolayısıyla standartta kamu kurumlarınca yetki almış olması zorunlu değil ifadesi yer alsa da yeniden değerlemenin kabul edilebilmesi ve finansal tablolara yansıtılabilmesi için kamu kurumlarınca, SPK gibi, yetki belgesi almış kişiler olması bağımsız denetim açısından daha uygun olacaktır. Yeniden değerleme yapacak kişilerin ilgili maddi duran varlığın sınıfı ve yeri hakkında güncel ve gerekli bilgiye sahip olmaları yeterlidir. Bunun dışında yeniden değerleme ile ilgili bir diğer önemli durum bir maddi duran varlığa yeniden değerleme yapılabilmesi için maddi duran varlığın ait olduğu varlık sınıfının tamamına yeniden değerleme yapılmak zorundadır. Örneğin binasına yeniden değerleme yapmak isteyen işletmeler finansal tablolarında sundukları binaların tamamına yeniden değerleme yapmak zorundadırlar.

Bu durumun istisnası ise yeniden değerleme yapılacak hesap dönemi içinde satın alınmış binalar için yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Ayrıca binasını yeniden değerlemek isteyen işletme aynı varlık sınıfında yer almayan maddi duran varlıkları, örneğin taşıt veya makine gibi, değerlemek zorunda değildir.

Bir maddi duran varlığa yeniden değerleme yapılması sonucu ortaya çıkan artış, işletmenin özkaynakları içinde yeniden değerleme yedeği kaleminde gösterilmektedir. Yeniden değerleme sonucunda maddi duran varlığın defter değerinde azalış meydana geliyorsa ilgili maddi duran varlık için yeniden değerleme yedeği kaleminde tutulan kısım yeniden değerleme sonucu oluşan azalıştan düşülmektedir.

Sonrasında hala azalış tutarı kalmışsa bu tutar kar veya zarara yansıtılmaktadır. Eğer maddi duran varlık için ilk kez yeniden değerleme yapılıyorsa ortaya çıkan azalış doğrudan kar veya zarara yansıtılır. Daha öncesinde yeniden değerleme yapılan ve olumlu farkı çıkan maddi duran varlık finansal tablo dışında bırakılırsa yeniden değerleme yedeğinde bulunan tutar geçmiş yıl karları hesabına yansıtılmaktadır. Ancak bu yansıtma işlemi dönem karı veya zararı üzerinden yapılamaz.

Örnek 3; Z A.Ş. 350.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü işletme tarafından 7 yıl olarak belirlenmiş olup faydalı ömrün 3. yılında makineye yeniden değerleme yapılmıştır. Yeniden değerleme sonucu makinenin değeri 475.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yeniden değerleme tarihinde makinenin defter değeri, önceki maliyet bedelinden 3 yıllık amortisman tutarı düşüldükten sonra:

350.000 TL – (350.000 / 7 yıl x 3 yıl) = 350.000 – 150.000 = 200.000 TL'dir.

Defter değeri olan 200.000 TL ile yeniden değerleme sonucu belirlenen 475.000 TL arasındaki 275.000 TL'lik fark işletmenin özkaynaklarında yeniden değerleme yedekleri kaleminde sunulacaktır. İlgili örnek için yeniden değerlemede brüt yönteme ve net yönteme göre aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

31/12/2023

		253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	425.000	
		257 Birikmiş Amortismanlar (-)		150.000
		522 Mdv Yeniden Değerleme Artışları		275.000
		Brüt yönteme göre yeniden değerleme kaydı		

31/12/2023		
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar	425.000	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		150.000
522 Mdv Yeniden Değerleme Artışları		275.000
Net yönteme göre değerleme kaydı		

Örnek 4; Z A.Ş. örnek 3'te değerlemiş olduğu makinesini 1 Ocak 2023'te defter değeri 475.000 TL iken 530.000 TL'ye satmıştır. Satış işlemi sonucu makineye ilişkin olarak yeniden değerleme yedeği kaleminde bulunan 275.000 TL tutarında değerleme artışı kar veya zarara aktarılmadan geçmiş yıl karları kalemine aktarılacaktır.

Buna göre söz konusu işleme ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

31/12/2023		
102 Bankalar	530.000	
522 Mdv Yeniden Değerleme Artışları	275.000	
570 Geçmiş Yıl Karları		275.000
253 Tesis Binalar ve cihazlar		475.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		55.000
Yeniden değerleme ve gelir kaydı		

4.11. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Uygulamaların Karşılaştırılması

VUK ile karşılaştırdığımızda duran varlıkların faydalı ömürleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan listeye göre uygulanmaktadır. Ancak TMS 16 ve TMS 38'e göre ilgili duran varlığın yararlı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir. Bu farklılığa bakıldığında duran varlıkların yararlı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesi, işletmeye Bakanlığın belirlemiş olduğu yararlı ömürlerden daha fazla avantaj sağlamaktadır. Çünkü Bakanlık tarafından belirlenmiş olan yararlı ömürler tüm işletmelere için aynı şekilde uygulanmaktadır. Ancak duran varlıkları her işletme, faaliyet konusuna, kullanım süresine ya da şekline göre farklı şekillerde tüketmektedir. Bu yüzden kullanacağı duran varlık için her işletmenin kendi yararlı ömrünü kendinin belirlemesi daha doğru olacaktır.

Maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" ve TMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standartlarında yer almaktadır. BOBİ FRS'de ise, bu düzenlemeler Bölüm 12 "Maddi Duran Varlıklar" ve Bölüm 18 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standartlarında bulunur. KÜMİ FRS'de "Maddi Duran Varlıklar" ile ilgili

düzenlemeler Bölüm 11'de yer alırken, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" ile ilgili düzenlemeler Bölüm 16'da yer alır. Maddi duran varlıkların vergiye esas değeri ise, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve VUK Genel Tebliğleri ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan mevzuata dayanarak düzenlenir.

Tablo 4.4. Maddi duran varlık gurubunda yer alan hesaplar

MSUGT'da Kullanılan Tek Düzen Hesap Planı Maddi Duran Varlık Hesapları	TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de Kullanacağımız Taslak Hesap Planı Maddi Duran Varlık Hesapları
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	250 Arazi ve Arsalar Hesabı
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
252 Binalar Hesabı	252 Binalar Hesabı
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
254 Taşıtlar Hesabı	254 Taşıtlar Hesabı
255 Demirbaşlar Hesabı	255 Demirbaşlar Hesabı
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı (-)
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
259 Verilen Avanslar Hesabı	259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı

Kaynak: Kablan, 2020: 111.

Tablo 4.4 incelendiğinde 250-256 arasındaki hesaplar tüm standartlar için aynıdır. Taslak hesap planında "257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)" nın numarası 258 olmuştur. 257 nolu hesap ise "257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı (-)" olmuştur. 259 nolu hesap ise 258 ve 259 birleştirilerek "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı" olmuştur (Kablan, 2020: 111).

Bu çalışmada maddi duran varlıklara yönelik işlemler dört bölüme ayrılarak incelenmektedir:

İlk Ölçüm

VUK'ta yapılan düzenlemeye göre değerleme "vergi matrahlarının hesaplanmasına ilişkin ekonomik değerlerin tespiti ve tespiti"dir. (Güngör, 2013: 9) şeklinde tanımlanmaktadır. Ölçüm, finansal tablolardaki kalemlerin bilançoda ve gelir tablosunda gösterileceği ve tahakkuk edeceği nakit tutarının belirlenmesi işlemini ifade eder. Değerleme, muhasebenin en karmaşık ve önemli konularından birini oluşturmaktadır. Muhasebe standartlarında "değerleme" kavramı yerine "ölçüm" kavramının kullanıldığı

görülmektedir. Ölçme bir muhasebe terimidir. Değerleme bir vergi hukuku kavramıdır. Ancak literatüre baktığımızda her iki kavramın da aynı anlamda kullanıldığını görüyoruz. Buna göre VUK'a göre değerlemenin amacı vergi matrahını hesaplamak iken, muhasebe standartlarında amaç varlık ve kaynakların gerçek durumunu yansıtmak olarak belirlenmektedir (Duman ve Yücenurşen, 2017: 1311).

Tablo 4.5'de maddi duran varlıkların ilk ölçümü, maliyetin kapsamı, arsa ve bina ayırımı, vade farkı, borçlanma maliyetleri ve takas yoluyla edinim yönünden BOBİ FRS, MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS karşılaştırılmaktadır.

Tablo 4.5. Maddi duran varlıklarda ilk ölçüm ve maliyet bedelinin tespitine yönelik karşılaştırma

	BOBİ FRS	**MSUGT/VUK**	**TMS/TFRS**	**KÜMİ FRS**
İlk Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Maliyetin Kapsamı	Alış giderleri maliyete ilave edilir.	Genel olarak alış giderlerinin maliyete ilavesi ihtiyaridir.	Alış giderleri maliyete ilave edilir.	Alış giderleri maliyete ilave edilir.
Arsa ve Bina Ayırımı	Arsa ve binalar ayrı raporlanır.	Arsa ve bina ayrımı yapılmaz.	Arsa ve binalar ayrı raporlanır.	Arsa ve binalar ayrı raporlanır.
Vade Farkı	Bir yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmektedir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılmaktadır.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmektedir.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale gelinceye kadar varlığın maliyetine ilave edilir.	Borçlanma maliyetleri, varlığın elde edildiği dönem sonuna kadar maliyete ilave edilir, bu dönemden sonra maliyete eklenir ya da gider olarak kaydedilir.	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) yönelik borçlanma maliyetleri maliyete ilave edilir.	Kar veya zarara yansıtılır
Takas Yoluyla Edinim	Elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır, parasal kalem alınmış veya verilmişse net defter değerine eklenir veya çıkartılır.	Elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır.	Varsa elde edilen, yoksa elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değer ya da elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür	Düzenleme yer almamaktadır

Kaynak: Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 760.

Tablo 4.5'de görüldüğü gibi, maddi duran varlıkların ilk ölçümü konusunda; maddi duran varlıkları ilk muhasebeleştirmede herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve KÜMİ FRS'ye göre ilk muhasebeleştirme maliyet bedeliyle olmaktadır (Uzun, 2018: 349). Maliyet bedelini kısaca açıklayacak olursak; temel olarak varlığın satın alma bedeliyle kullanıma hazır olması için yapılan giderlerden (nakliye, montaj, gümrük vergileri, noter ve mahkeme harcamaları vb.) oluşmaktadır (Özgörmen, 2019: 88).

Maliyetin kapsamı konusunda ise; tüm muhasebe standartlarında, varlığın iktisap edilmesi ve kullanılmaya hazır hale getirilmesiyle doğrudan alakalı giderlerin maliyet bedelinin içinde yer alması gerektiği belirtilmektedir. VUK'da ise duran varlıkların maliyet

bedelinin tespitiyle alakalı olarak 269, 270 ve 271 inci maddelerinde özetle; “iktisadi işletmelere dahil olan bütün gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerleneceği belirtilmektedir. Duran varlıkların, gayrimenkuller ve gayrimenkul olarak değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değeri, maliyet bedelidir. Satın alınan duran varlıklarda, gümrük vergileri, montaj ve nakliye giderleri gibi ek giderler ile mevcut bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsasının düzenlenmesine yönelik yapılan harcamaların, satın alma bedeline eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca, ödenen alış giderleri ve vergileri (komisyon, tellaliye, mahkeme, noter, kıymet takdiri, tapu harcı, emlak alım ve özel tüketim vergileri gibi) mükellefler tarafından ya maliyet bedeline eklenir ya da doğrudan genel gider olarak kaydedilir.” Bu maddeler incelendiğinde muhasebe standartlarında varlığın iktisap edilmesi ve kullanılmaya hazır hale getirilmesiyle doğrudan alakalı giderlerin maliyet bedelinin içinde yer alması gerekirken, vergi mevzuatında belirtilen öğelerin maliyete eklenmesinin ihtiyari olması farklılık oluşturmaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 758).

Arsa ve bina ayrımına ilişkin olarak; BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS'de birbirine paralel olarak arsa ve binalar maddi duran varlıkların maliyetinde ayrılabilir varlıklar olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bir bina ve arsa birlikte edinilseler bile mali tablolarda ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerekir. Ancak VUK'a göre binalar ve arsalar birbirinden ayrı değil, her ikisi de "252 Bina Hesabı"nda takip ediliyor. Binaların ve arsaların faydalı ömürleri birbirinden farklı olduğundan amortisman uygulamalarında büyük farklılıklar olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) uygulamasında arsa ve araziler genel olarak istisnai durumlar (örneğin taş ocağı, maden) dışında amortismana tabi tutulmamaktadır. Ancak binalar amortismana tabidir ve bu durumda amortisman ayrılır. Bu farklılıktan dolayı amortisman hesaplaması açısından VUK uygulamaları ile muhasebe standartları arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır (Özgörmen, 2019: 90).

Vade farkına ilişkin olarak; BOBİ FRS'ye göre, bir yıl veya daha az bir süre karşılığında edinilen maddi duran varlıkların maliyeti, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutarı üzerinden "vade farkı" ayrımı yapılmaksızın hesaplanır. Vadenin bir yılın üzerinde olması durumunda, ödemenin finansman unsuru içermesi nedeniyle vade farkı “etkin faiz yöntemi” uygulanarak ayrıştırılmaktadır. Bu vade farkları, maddi duran varlığın maliyet değerine dahil edilmeksizin ertelenmiş vade farkı gider hesaplarında tutulmakta ve daha sonra kar/zarar tablosunda "Finansman Giderleri" grubuna dahil edilmektedir. TMS/TFRS'ye göre, bir maddi duran varlığın vadeye göre satın alınması durumunda, vadenin bir yıldan kısa veya uzun olmasına bakılmaksızın vade farkı tahsis edilmektedir.

GUMİ FRS ve VUK/MSUGT'ye göre, bir maddi duran varlık vadeli olarak satın alındığında, vade farkı gözetilmeksizin ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür ve sabit varlığın maliyetine eklenir (Şen ve Özbircikli, 2020: 8).

Borçlanma maliyetleri konusunda, BOBİ FRS'e göre, inşası normal şartlarda bir yıldan uzun süren varlıkların (özellikli varlıkların) elde edilmesiyle doğrudan ilgili olan "borçlanma maliyetleri", ilgili varlığın maliyetine eklenir. TMS'e göre ise, "sadece özellikli varlıkların, yani amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren maddi duran varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetleri aktifleştirilir." KÜMİ FRS seti taslağına göre ise, borçlanma maliyetlerinin, oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılması gerekmektedir. MSUGT/VUK'a göre, "özellikli varlık" kavramı bulunmamaktadır. VUK perspektifinden bakıldığında, varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan "borçlanma maliyetleri" maliyete ilave edilir, sonraki dönemlerde ortaya çıkan "borçlanma maliyetleri" ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir veya maliyete eklenebilir.

Takas yoluyla edinim konusunda, TMS'e göre yapılan işlem ticaret maksatlı bir nitelik barındırıyorsa ve gerçeğe uygun değere ulaşılabiliyorsa, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeriyle ölçülür; aksi durumda ise elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. BOBİ FRS'e göre ise, takas yoluyla edinilmiş varlıkların maliyeti en kolay yöntemle, yani elden çıkarılan varlığın net defter değeri ile ölçülür. Vergi mevzuatında takas yoluyla edinimle ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır; ancak devir ve trampa işlemlerinin satış hükmünde olduğu vurgulanır ve değerlemesiyle ilgili özel bir düzenleme bulunmaz. Takas sırasında ek bir bedel ödenmişse bu bedel maliyete eklenir, alınmışsa maliyet bedelinden düşülür. Ancak, değerlerin açıkça bilinmesi ve benzerlerine göre belirgin bir fark oluşturmaması gerekmektedir, aksi takdirde değişim değeri "muvazaa" olarak kabul edilir. KÜMİ FRS'de ise takas yoluyla edinim konusunda spesifik bir düzenleme bulunmamaktadır.

<u>İlk Ölçüm ile İlgili Örnek Uygulamalar</u>

Örnek 1: X İşletmesi, yönetim binası olarak kullanmak için 5 Ağustos 2020 tarihinde bir binayı arsasıyla birlikte edinilmiştir. Binanın değeri 800.000 TL artı %18 KDV, arsanın değeriyse 500.000 TL artı %18 KDV'dir. Ayrıca; 1.000 TL de noter harcı, 10.000 TL Emlak

Vergisi ödemiştir. Bu harcamaların 5.000 TL'lik kısmı arsayla ilgilidir. Bütün ödemeler işletmenin banka hesabından yapılmıştır.

MSUGT/VUK'a göre yapılacak olan kayıt şöyledir.

05/08/2020

252 Binalar Hesabı	1.311.000		
191 İndirilecek KDV Hesabı	234.000		
102 Bankalar Hesabı			1.545.000
Bina alım ve ödeme kaydı			

Örnek 1'de görüldüğü gibi VUK'ta binalar ve arsalar ayrılmamakta ve 252 Binalar Hesabı'nda takip edilmektedir. Ancak binaların ve arsaların yararlı ömürleri birbirlerinden farklı olup, bu durum özellikle amortisman uygulamaları açısından farklılıkların büyük olmasına yol açmaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) uygulamasında istisnai durumlar (örneğin taş ocağı, maden vb.) dışında arsa ve araziler için amortisman ayrılmamakta; ancak bina amortismana dahildir. Bir üretimin gerçekleştiği tesis mesela fabrika gibi arsa ve binaların değeri birlikte kaydedildiğinde, aslında arsa fiyatı üzerinden amortisman hesaplanır. Ancak muhasebe standartlarında binalar ve arsalar ayrı ayrı kayıt altına alınmaktadır. Bu uygulamalara göre arsa ve arsaların sınırsız faydalı ömre sahip olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle amortisman ayrılmamaktadır. Bu kuralın istisnası depolama ve taş ocakları için kullanılan alanlardır. Binalar amortismana tabidir (Özgörmen, 2019: 90).

Örnek 2: X işletmesi, 25 Eylül 2020 tarihinde 250.000 TL karşılığında taşıt satın almıştır. Bu bedelin 150.000 TL'lik kısmı peşin olarak, kalanı ise 145.000 TL bankadan alınan krediden karşılanarak satıcı banka hesabına havale edilmiştir. Kredi, bankadan yıllık %9 faiz (bileşik faiz) ve beş yıl vadeli olarak alınmıştır (KDV %18).

Anapara taksit ödemeleri =145.000 /60=2.417 TL

2020 yılı (kısa vadeli)=2.417*3=7.250 TL

2021 ve sonrası (uzun vadeli) =2.417*57=137.750 TL

Kredi faiz hesaplaması = Anapara*(1 + Faiz Oranı) $^{\text{Dönem Sayısı}}$- Anapara

Kredi faiz hesaplaması = 145.000 * $(1 + 0.09)^5$ - 145.000 = 78.100 TL

Faiz taksit ödemeleri = 78.100/60=1.301,66 TL

2020 yılı (kısa vadeli) = 1.301,66*3=3.905 TL

VUK/MSUGT'a göre yapılacak olan kayıtlar;

01/10/2019

254 Taşıtlar Hesabı	250.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	45.000	
100 Kasa Hesabı		150.000
300 Banka Kredileri Hesabı		7.250
400 Banka Kredileri Hesabı		137.750
Taşıt alım kaydı		

VUK'a göre 2020 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ait 3.905 TL finansman giderlerinin 254 Taşıtlar Hesabı'na maliyet olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

01/10/2019

254 Taşıtlar Hesabı	3.905	
300 Banka Kredileri Hesabı		3.905
Finansman gideri kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıtlar.

25/09/2020

254 Taşıtlar Hesabı	250.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	45.000	
100 Kasa Hesabı		150.000
102 Bankalar Hesabı		145.000
Taşıt alım kaydı		

Üç aylık faiz ödemesi = 1.301,66*3= 3.905 TL

Kalan elli yedi aylık faiz ödemesi = 1.301,66*57= 74.194 TL

Üç aylık anapara ödemesi + Üç aylık faiz ödemesi = 7.250+3.905=11.155 TL

Kalan elli yedi ay için anapara + faiz ödemesi = 137.750+74.194=211.944 TL

25/09/2020

102 Bankalar Hesabı	145.000	
308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri Hesabı	3.905	
408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri Hesabı	74.194	
300 Banka Kredileri Hesabı		11.155
400 Banka Kredileri Hesabı		211.944
Banka kredisi kaydı		

Aylık kredi ödemesi= Aylık anapara taksiti +Aylık faiz taksiti=2.417+1301,66= 3.718 TL

Aşağıdaki iki kayıtın Ekim, Kasım, Aralık 2020'da da yapılması gerekmektedir.

30/09/2020

300 Banka Kredileri Hesabı	3.718	
102 Bankalar Hesabı		3.718
Banka kredisi taksit ödeme kaydı		

30/09/2020

780 Finansman Giderleri Hesabı	1.302	
308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri Hesabı		1.302
Finansman gideri kaydı		

31/12/2020

770 Genel Yönetim Giderleri	3.905	
257 Birikmiş Amortismanlar		3.905
659 Diğer Faaliyetlerden Doğan Çeşitli Gider ve Zar.		

"Ertelenmiş vergi, mali kar ve muhasebe karı arasındaki vergi farkıdır. Bu fark, vergi kanunları ve ticaret kanunları arasındaki farklardan kaynaklanır. Bazı giderler vergi kanunlarına göre kabul edilmezken (kanunen kabul edilmeyen giderler), bazı gelirler vergiye tabi tutulmaz (istisnalar). Bu durumlar, ertelenmiş vergi hesaplamasını gerektirir. Bu nedenle, vergi etkisi kaydı yapılması gerekir.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan "büyük işletmeler" için zorunlu olan, "orta boy işletmeler" için ise isteğe bağlı olan "konsolide finansal tablo hazırlama" ve "ertelenmiş vergi hesaplama" vb. yükümlükler KÜMİ FRS'de bulunmamaktadır (KGK, 2019).

Vergi Etkisi= 3.905*0,20 Kurumlar Vergisi =781 TL

31/12/2020

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri Hesabı	781	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı		781
Vergi etkisi kaydı		

Örnek 2 incelendiğinde bir maddi duran varlık satın alındığında ilk kayda almada dört raporlama çerçevesinde de "maliyet bedeli" esası kabul ettikleri görülmektedir.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de finansman giderleri önce "ertelenmiş faiz giderlerine" kaydedilip sonra "finansman giderlerine" aktarıldığı, MSUGT'da ise finansman giderlerinin satın alınan maddi duran varlığın maliyetine eklendiği görülmektedir (Albay, 2019: 126).

Örnek 3: X işletmesi, 10 Şubat 2020 tarihinde nakit değeri 150.000 TL olan bir kamyon satın almış ve ödemeyi 7 ay vadeli 200.000 TL tutarında bir borç senediyle yapmıştır (KDV %18).

BOBİ FRS, VUK ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt;

10/02/2020

254 Taşıtlar Hesabı	150.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	27.000	
321 Borç Senetleri Hesabı		177.000
Vadeli taşıt alımı kaydı		

BOBİ FRS'de, vadesi bir yılın altında kalan ödeme şartlarıyla satın alınmış bir maddi duran varlık için faiz giderleri ayrıştırılmaz. Bu durum, büyük ve orta boy işletmeler için bir kolaylık sağlamaktadır. Bu seti uygulayan işletmeler, özellikle satın alma değeri göreceli olarak daha düşük ve ödeme takvimi bir yılın altında kalan maddi duran varlık alım işlemlerini daha basit bir şekilde muhasebeleştirebilirler. (Güleç, 2018: 906).

10/02/2020

254 Taşıtlar Hesabı	150.000	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı	50.000	
321 Borç Senetleri Hesabı		200.000
Vadeli taşıt alımı kaydı		

TMS'ye göre yapılacak olan kayıtlar.

31/12/2020

780 Finansman Gideri Hesabı	50.000	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı		50.000
Yıl sonunda vade farkının giderleştirilmesi kaydı		

Örnek 3 incelendiğinde, TMS/TFRS'de bütün vade farklarının varlığın maliyetinden ayrıştırıldığı, BOBİ FRS'de vadenin bir yıldan kısa olması halinde "vade farkının

ayrıştırılmadığı" varlığın maliyetine eklendiği, MSUGT/VUK ve KÜMİ FRS'de ise vade farkının her türlü şartta varlığın maliyetine eklendiği görülmektedir.

Örnek 4: X işletmesi, 22 Mart 2020 tarihinde nakit değeri 150.000 TL olan bir kamyon satın almış ve ödemeyi 15 ay vadeli 200.000 TL tutarında bir borç senediyle yapmıştır (KDV %18).

Örnek 3'te vade 7 ay iken Örnek 4'te vade 15 ay olmaktadır. Bu durumda TMS/TFRS, VUK ve KÜMİ FRS'de yapılan kayıtlarda herhangi bir değişiklik olmazken, BOBİ FRS'de yapılacak kayıtlar TMS/TFRS gibi olmaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yapılacak olan kayıtlar;

VUK ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt;

22/03/2020

254 Taşıtlar Hesabı	150.000	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı	50.000	
321 Borç Senetleri Hesabı		200.000
Vadeli taşıt alımı kaydı		

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yapılacak olan kayıtlar;

31/12/2020

780 Finansman Gideri Hesabı	50.000	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı		50.000
Yıl sonunda vade farkının giderleştirilmesi kaydı		

VUK ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt;

22/03/2020

254 Taşıtlar Hesabı	150.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	27.000	
321 Borç Senetleri Hesabı		177.000
Vadeli taşıt alımı kaydı		

Örnek 4 incelendiğinde, maddi duran varlığın alımı vadeli yapılırken ise öne çıkan en önemli fark malın maliyetinde meydana geldiği görülmektedir. KÜMİ FRS'ye ve MSUGT'a göre alınan maddi duran varlık maliyet bedeliyle kaydedilirken, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarında "maliyet bedeli" belirlenmiş olan faiz oranları

doğrultusunda azaltılarak belirlenen faiz tutarları TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS için ise "Ertelenmiş Vade Farkları" hesaplarına kaydedilmektedir (Albay, 2019: 126).

Örnek 5: X işletmesi, 25 Ekim 2020 tarihinde defter değeri 60.000 TL, birikmiş amortismanı 15.000 TL olan makinesini, gerçeğe uygun değeri 80.000 TL olan bir kamyonla takas etmiştir. Bu işlemin ticari bir değer taşıdığı kabul edilmiştir.

MSUGT'a göre yapılacak olan kayıt;

25/10/2020

254 Taşıtlar Hesabı	45.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	15.000	
253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı		
Takas yoluyla maddi duran varlık edinilmesi kaydı		60.000

TMS'ye göre yapılacak olan kayıt;

25/10/2019

254 Taşıtlar Hesabı	80.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	15.000	
253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı		60.000
649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı		35.000
Takas yoluyla maddi duran varlık edinilmesi kaydı		

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak kayıt;

25/10/2019

254 Taşıtlar Hesabı	45.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	15.000	
253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı		60.000
Takas yoluyla maddi duran varlık edinilmesi kaydı		

Örnek 5 incelendiğinde, takas konusunda bu örnek özelinde MSUGT, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarının aynı olduğu, TMS/TFRS uygulamasının ise farklı olduğu görülmektedir. Takas konusuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar Tablo 9'un takas ile ilgili bölümünde yapılmaktadır.

Örnek 6: X İşletmesi, 24 Ağustos 2020 tarihinde aktifinde kayıtlı olan üretimde kullandığı makinenin eskimiş olan çeşitli parçalarını 3.000 TL ödeyerek yenilemiştir. Ödeme peşin olarak yapılmıştır (KDV %18)

Bu işleme yönelik olarak MSUGT, TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de aynı şekilde kayıt yapılmaktadır.

01/10/2019

770 Genel Üretim Giderleri Hesabı	3.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	540	
100 Kasa Hesabı		3.540
Makine bakım onarım kaydı		

Örnek 6'da görüldüğü gibi, maddi duran varlığın aktife alınmasından sonra ortaya çıkan maddi duran varlığın değerini ve ömrünü artırıcı gider niteliğinde olmayan, normal bakım ve onarım gibi giderler maliyete eklenmemekte, doğrudan "kar-zarar tablosuna" gider olarak yansıtılmaktadırlar (Bağırgan, 2019). Bu durumda dört raporlama çerçevesinde de aynı kayıtlar yapılmaktadır.

Örnek 7: X İşletmesi, üretimde kullandığı makinelerin üretim kapasitesini artırmak amacıyla makinesinin çeşitli parçalarını 2 Mayıs 2020 tarihinde değiştirmiş ve 15.000 + %18 KDV bedeli peşin ödemiştir. Birikmiş amortismanın 5.000 TL, maliyetinin 6.000 TL olduğu varsayılmaktadır.

MSUGT'a göre yapılacak olan kayıtlar şöyledir;

02/05/2020

253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı	15.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	2.700	
100 Kasa Hesabı		17.700
Makine yenileme ve ödeme kaydı		

02/05/2020

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.000	
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar Hesabı	1.000	
253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı		6.000
Makine yenileme maliyet kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıtlar şöyledir;

02/05/2020

253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı	15.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	2.700	
100 Kasa Hesabı		17.700
Makine yenileme ve ödeme kaydı		

02/05/2020

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	5.000	
654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider Ve Zararlar Hesabı	1.000	
253 Tesis Makina Ve Cihazlar Hesabı		6.000
Makine yenileme ve ödeme kaydı		

Örnek 7 incelendiğinde özellikli yenileme konusunda kayıtlar aynıdır. Sadece kar veya zararın kaydedilecekleri hesaplarda farklılıklar bulunmaktadır. Maddi duran varlık aktife alındıktan sonra meydana gelebilecek olan; değer artırıcı harcamalar yani maddi duran varlığın verimini, kullanımını ve ömrünü artıran harcamaların ve yenileme amaçlı parça maliyetinin, maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir (Bağırgan, 2019).

Örnek 8: X işletmesi, 10 Kasım 2020 tarihinde 22.000 TL+ %18 KDV bedeliyle büro malzemeleri sipariş etmiş, ödemeyi peşin yapmıştır. Malzemeler 27 Aralık 2019 tarihinde teslim edilmiştir. Ayrıca 2.250 TL+%18 KDV nakliye ve kurulum ücreti ödenmiştir.

MSUGT'a göre yapılacak olan kayıtlar şöyledir;

10/11/2020

259 Verilen Avanslar Hesabı	25.960	
100 Kasa Hesabı		25.960
Verilen sipariş avansı kaydı		

27/12/2020

255 Demirbaşlar Hesabı	22.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.960	
259 Verilen Avanslar Hesabı		25.960
Siparişin maliyet kaydı		

01/10/2019

255 Demirbaşlar Hesabı	2.250	
191 İndirilecek KDV Hesabı	405	
100 Kasa Hesabı		2.655
Nakliye ve kurulum maliyet kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıtlar şöyledir;

01/10/2019

259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları Ve Verilen Avanslar Hesabı	25.960	
100 Kasa Hesabı		25.960
Verilen sipariş avansı kaydı		

27/12/2020

255 Demirbaşlar Hesabı	22.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.960	
259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları Ve Verilen Avans Hesabı		25.960
Siparişin maliyet kaydı		

27/12/2020

255 Demirbaşlar Hesabı	2.250	
191 İndirilecek KDV Hesabı	405	
100 Kasa Hesabı		2.655
Nakliye ve kurulum maliyet kaydı		

Örnek 8 incelendiğinde, dört raporlama standardı çerçevesinde de maddi duran varlık avansları aynı hesaplar kullanılarak yapıldığı görülmektedir. Eğer işlem döviz cinsinden yapılırsa bu yapılan işlemden elde edilen kar ya da zararlar farklı hesaplar kullanılarak kaydedilmektedir. Döviz karları ve zararları muhasebeleştirilirken MSUGT'a göre "646/656 Kambiyo Karları/Zararları Hesabı", TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre de "664/674 Kur Farkı Kazançları/Zararları Hesabı" hesaplarının kullanılması gerekmektedir (Albay, 2019: 129).

Sonraki Ölçüm ve Değerleme

Muhasebede olaylar ve işlemler "maliyet esasına" göre kaydedilmektedirler. Ancak bu durum çoğunlukla gerçek durum ile kayıtlarda farklılık olmasına sebebiyet vermektedir. "Tarihi maliyet esasına" göre düzenlenmiş mali tabloların işletmenin gerçek durumlarını ifade etmediğinden kaygılanılmaktadır. Bu problemi çözmek amacıyla farklı "değerleme ölçüleri" geliştirilmektedir. Değerleme yapılırken farklı değerleme ölçülerinin kullanılması hem mali tabloların birbirinden farklı olmasına sebep olurken hem de dönem karını doğrudan doğruya etkilemektedir. İşletmelerde karın ölçümü değerleme süreci üzerine kuruludur. (Duman ve Yücenurşen, 2017: 1311).

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamaları ile MSUGT/VUK uygulaması arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır, özellikle sonraki ölçüm konusunda. Bu üç standart seti için bir varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi temel amaçtır. Muhasebe standartlarının hedeflediği sonucun benzer olduğu söylenebilir; ancak gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde iki farklı yöntem kullanılabilir: "maliyet yöntemi" ve "yeniden değerleme yöntemi". TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de her iki yöntem de kullanılabilirken, MSUGT/VUK'da sadece maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır. (Özgörmen, 2019: 97-98).

Tablo 4.6. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçümüne Yönelik Karşılaştırma

	BOBİ FRS	**MSUGT/VUK**	**TMS/TFRS**	**KÜMİ FRS**
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli ya da yeniden değerleme yöntemi	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli ya da yeniden değerleme yöntemi	Maliyet bedeli ya da yeniden değerleme yöntemi
Değer Artışı	Kapsamlı gelir yok. Özkaynak kalemi olarak raporlanır.	Değer artışı hesaplanmaz ve raporlanmaz.	Kapsamlı gelir olarak raporlanır.	Kapsamlı gelir yok. Özkaynak kalemi olarak raporlanır.
Değer Artışı Hesabının Geçmiş Yıllara Aktarılması	Varlık satıldığında, kullanımdan çekildiğinde	Düzenleme bulunmamaktadır.	Varlık satıldığında, kullanımdan çekildiğinde veya yeniden değerlemeden önceki ve sonraki yıllık amortisman payı arasındaki fark	Varlık satıldığında, kullanımdan çekildiğinde
Değer Azalışının Hesaplanması	Geri kazanılabilir değer <defter değeri	Değer azalışı hesaplanmaz.	Geri kazanılabilir değer <defter değeri	Net satış değeri<defter değeri Kullanım değeri kavramı yok.
Değer Azalışının Raporlanması	Maliyet yönteminde gider olarak kaydedilmektedir Yeniden değerlenme fonu varsa önce bundan düşülmekte kalanı gider kaydedilmektedir.	Değer azalışı raporlanmaz.	Maliyet yönteminde gider olarak kaydedilmektedir Yeniden değerlenme fonu varsa önce bundan düşülmekte kalanı gider kaydedilmektedir.	Maliyet yönteminde gider olarak kaydedilmektedir Yeniden değerlenme fonu varsa önce bundan düşülmekte kalanı gider kaydedilmektedir.

Kaynak: Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 764.

Tablo 4.6‘da görüldüğü gibi sonraki ölçüm konusunda; TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı’na göre maddi duran varlıklar için dönem sonunda “maliyet bedeli” ya da “yeniden değerleme yöntemlerinden” birisi seçilmekte ve her dönem tutarlı olarak uygulanmaktadır. MSUGT/VUK’a göre ise maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Yeniden değerleme, isteğe bağlı olarak veya kuyumcu ve kimi maden işletmeleri dışında 2004 yılından beri kullanılmamaktadır (Şen ve Özbirecikli, 2020: 9). Bu iki yöntem arasındaki en önemli farklılık, maliyet yönteminde yalnız gerçekleşmemiş zararlar (değer azalışları) kayıt altına alınırken, gerçekleşmemiş kazançlar kayda alınmamaktadır. Yeniden değerleme yöntemindeyse gerçekleşmemiş kazançlar ve kayıplar (değer artışı ve azalışları) her ikisi de kayıt altına alınmaktadır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS çerçevesinde yöntemlerin uygulanmasına yönelik düzenlemeler benzerlik

göstermekte ve değer artışları özkaynaklarda raporlanmaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 760).

Değer artışı konusunda TMS/TFRS'ye göre, bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda artarsa, bu artış diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmeli ve özkaynaklar hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Bu konuda BOBİ FRS ve KÜMİ FRS, TMS/TFRS ile uyumludur. Ancak, değerleme farklarını TMS/TFRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanırken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de bu uygulama yer almaz. Meydana gelen bu değer artışı sadece özkaynaklarda raporlanır, kar-zarar tablosuna eklenmez ve kapsamlı gelir hesaplanmaz. MSUGT'da ise yeniden değerleme uygulaması bulunmaz. VUK hükümlerine göre ise enflasyon muhasebesi uygulanan dönemler dışında maddi duran varlıklar için yeniden değerleme öngörülmez. Bu sebeple maddi duran varlıklar başlangıçta olduğu gibi dönemin sonunda da maliyet yöntemiyle takip edilir. Ayrıca, VUK'a göre bir maddi duran varlık yeniden değerlemeye dahil tutulduğunda gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde emsal bedel uygulanır. Emsal bedelin belirlenmesi için VUK'un 267. maddesine göre takdir komisyonu gereklidir. (Yücel vd., 2018: 292).

Değer artışı hesabının geçmiş yıllara aktarılması konusunda, TMS/TFRS'ye göre bir maddi duran varlık kalemi için özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlığın finansal tablo dışına çıkarılması durumunda doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilmektedir. Aynı şekilde, varlığın elden çıkarılması veya kullanımdan çekilmesi durumunda da geçerli olabilir. Ancak, bir kısmı varlık işletmece kullanılmaya devam edildikçe de aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortismanla asıl maliyeti üstünden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olmaktadır. Ancak, yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise sadece bir maddi duran varlık kalemi için özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlığın finansal tablo dışına çıkarılması durumunda doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilmektedir. MSUGT'da ise bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 761-763).

Değer azalışı konusunda ise; TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de bir varlığın "defter değeri" "geri kazanılabilir tutarından" fazla olursa "değer düşüklüğü zararı" oluşmaktadır. "Geri kazanılabilir tutar", varlığın (veya nakit oluşturan birimin) satış maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun değeriyle kullanım değerinden büyük olandır. Bir varlığın kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı

düşünülüyorsa, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilmektedir. KÜMİ FRS'de geri kazanılabilir değer hesaplanır iken "net satış değeri" esas alınmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan "kullanım değeri" kavramı KÜMİ FRS'de yer almamaktadır. MSUGT'da ise değer azalışı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 761763).

Değer azalışının raporlanması konusunda ise; TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre, "hesaplanan değer azalışı", maliyet yönteminde doğrudan gider kaydedilmekte ve "kar zarar tablosunda" raporlanmaktadır. Eğer yeniden değerleme yöntemi kullanılıyor ise ve varlıkla alakalı "özkaynaklarda" kaydedilmiş bir değer artış fonu bulunuyorsa, değer azalışı önce bu fondan düşülmekte, kalan kısım gider olarak "kar veya zarar tablosunda" raporlanmaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 761-763).

Sonraki Ölçüm ve Değerleme ile İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek 9: X işletmesi, 2019 yılında 90.000 TL tutarında bir taşıt satın almıştır. Taşıtın bedelini nakit olarak ödemiştir. İşletme taşıtın ekonomik ömrünü beş yıl olarak belirlemiştir. İşletme varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemesi için bir değerleme şirketiyle anlaşma sağlamıştır. Bu şirketin değerlemesine göre taşıtın gerçeğe uygun değeri 2020 yılı sonunda 75.000 TL, 2021 yılı sonunda ise 52.000 TL olarak belirlenmiştir.

İşletme amortisman metodu olarak normal amortisman metodunu, değerleme metodu olarak maliyet metodunu kullanmaktadır.

Muhasebe standartlarında değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekirken, VUK'a göre böyle bir uygulama mevcut değildir.

Maliyet yönteminde bir MDV kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve eğer varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değeriyle mali tablolarda gösterilmektedir (Bağırgan, 2019).

Amortismana tabi tutar = 90.000 TL

Amortisman oranı = 1/5 = %20

Bir yıllık amortisman tutarı = 90.000*0.20 = 18.000 TL

Birikmiş amortismanlar

2019 yılı için 18.000 TL

2020 yılı için 36.000 TL

2021 yılı için 54.000 TL

Maliyet yöntemi uygulanırken, maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğünün her raporlama döneminde meydana gelip gelmediğini kontrol etmek önemlidir. Bu kontrol

için "değer düşüklüğü testi" uygulanır. Bu test için öncelikle, geri kazanılabilir tutarın hesaplanması ve varlığın "net defter değeri" ile karşılaştırılması gerekmektedir. Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerle kullanım değerinden yüksek olanı ifade eder. Kullanım değeri ise, ilgili varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir.” (Bağırgan, 2019).

Değer artışı/azalışı = Net değer- Geri kazanılabilir değer

2020 yılında değer artışı/azalışı = (90.000-18.000)-75.000 = (-3.000) TL değer azalışı vardır.

2021 yılında değer artışı/azalışı = (90.000-36.000)-52.000 = 2.000 TL değer artışı vardır.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yapılacak olan kayıtlar şöyledir.

2019 yıl sonunda sadece amortisman kaydı yapılacaktır.

		31/12/2019		
		760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	18.000	
		257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.000
		Amortisman kaydı		

Değer düşüklüğü durumunda ilgili maddi duran varlığın yeni defter değerinin "Geri Kazanılabilir Tutar" olması gerekmektedir. Bu nedenle aradaki değer farkına eşit tutarın "MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı" olarak ayrılması veya birikmiş amortisman hesabında gösterilerek defter değerinin düşürülmesi gerekmektedir (Bağırgan, 2019).

01/10/2019

654 Karşılık Giderleri Hesabı	3.000	
257 MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı		3.000
Karşılık kaydı		

31/12/2020

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	3.000	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		3.000
Nazım hesap kaydı		

Vergi Etkisi = 3.000* 0.20 Kurumlar Vergisi = 600 TL

31/12/2020

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	600	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Varlığı Etkisi Hesabı		600
Vergi etkisi kaydı		

31/12/2020

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	18.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.000
Amortisman kaydı		

2021 yılında yapılacak kayıtlar ise şöyledir.

2020 yılında oluşan değer düşüklüğünün iptal edilmesi durumunda; Bu durum, gelecekte ilgili varlığın satışından veya kullanımından elde edilmesi beklenen gelir potansiyelinde bir artış olması durumunda ortaya çıkar. Bu durumda daha önce hesaplanan "değer düşüklüğü zararının" artış oranında azaltılması gerekir. Bu konuda önemli bir durum var. Değer düşüklüğü zararından sonra iptal edilecek artan defter değeri, daha önce tahsis edilen değer düşüklüğü zararının hiç oluşmamış olması durumunda oluşacak defter değerini aşmamalıdır. İptal edilen değer düşüklüğü zararının kar veya zarara yansıtılarak kapatılması gerekmektedir (Bağırgan, 2019).

2021 yılı değer azalışından 2020 yılı değer artışı düşülür, (3.000-2.000) = 1.000 TL

31/12/2021

257 MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı	1.000	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı		1.000
Değerleme kaydı		

31/12/2021

910 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	1.000	
910 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		1.000
Vergi ile uyumlama kaydı		

Vergi Etkisi = 1.000*0.20 Kurumlar Vergisi = 200

31/12/2021

691 Dönem Karı Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı	1.000	
484 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		1.000
Vergi etkisi kaydı		

31/12/2021

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	18.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.000
Amortisman kaydı		

Örnek 9'a göre MSUGT/VUK'da yeniden değerleme yapılması mükelleflerin isteğine bırakılırken ayrıca birtakım yasal şartlara bağlı olduğu için yeniden değerleme yapılmamaktadır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise yeniden değerleme yapılmaktadır ve bu standartların uygulamaları benzerlik göstermektedir.

Örnek 10: X işletmesi, 2019 yılında 90.000 TL tutarında bir taşıt satın almıştır. Taşıtın bedelini nakit olarak ödemiştir. İşletme taşıtın ekonomik ömrünü beş yıl olarak belirlemiştir. İşletme varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemesi için bir değerleme şirketiyle anlaşma sağlamıştır. Bu şirketin değerlemesine göre taşıtın gerçeğe uygun değeri 2020 yılı sonunda 75.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme amortisman metodu olarak normal amortisman metodunu, değerleme metodu olarak yeniden değerleme metodunu kullanmaktadır.

MSUGT/VUK'da yeniden değerleme yöntemi kullanılmamaktadır.

Amortismana tabi tutar = 90.000 TL

Amortisman oranı = 1/5 = %20

Bir yıllık amortisman tutarı = 90.000*0.20 = 18.000 TL

Birikmiş amortismanlar

2019 yılı için 18.000 TL

2020 yılı için 36.000 TL

TMS/TFRS, BOBİ-FRS ve KÜMİ FRS'ye göre, maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, isteğe bağlı olarak "yeniden değerlenmiş tutarı" üzerinden de ölçülebilmeleri mümkündür. "Yeniden değerleme yönteminde" esas alınacak değer, değerlemenin yapıldığı tarihteki "Gerçeğe Uygun Değer (GUD)" olmaktadır. GUD'in tespitinin ise, kamu kurumlarının yetkilendirdiği kişiler tarafından veya mesleki bilgiye ve aynı zamanda maddi duran varlıklar ile ilgili en güncel bilginin sahibi olan otoriteler tarafından yapılması mümkündür. Maddi duran varlık, GUD'den "birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü" indirilerek raporlama döneminde gösterilmektedir (Bağırgan, 2019).

Değer artışı/azalışı = Net değer- Geri kazanılabilir değer

2020 yılında değer artışı/azalışı = (90.000-18.000)-75.000 = (-3.000) TL değer azalışı vardır.

Tablo 4.7. Brüt Değere Göre Yeniden Değerleme Yöntemi Tablosu

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

Kaynak: Örten ve Bayırlı, 2007: 41.

Tablo 4.7'ye göre brüt değere göre yeniden değerleme yönteminde maddi duran varlık ve amortismanların kaydedilmesi ve düzeltilmesi şu sıralamada yapılmaktadır: İlgili maddi duran varlığın cari değeri belirlenmeli ve düzeltme kaydı yapılmalı, vergi mevzuatıyla uyumlama ve vergi etkisi kaydı yapılmalı, birikmiş amortismanların düzeltilmesine yönelik katsayı belirlenmeli, birikmiş amortismanların düzeltmesi ve kaydı yapılmalı, düzeltilmiş

olan değer ile dönemin amortismanı hesaplanmalı ve kaydedilmeli, amortisman düzeltmesine yönelik vergi mevzuatıyla uyumlama ve “ertelenmiş vergi etkisi” belirlenip kaydedilmeli ve bunların her yıl tekrar edilmesi gerekmektedir (Örten ve Bayırlı, 2007: 41).

2020 yılı için hesaplamalar Tablo 4.8’de yapılmaktadır.

Tablo 4.8. 2020 yılı için brüt değere göre yeniden değerleme yöntemi tablosu

2020		
Cari Değer	90.000-3.000	87.000
Düzeltme Katsayısı	87.000 / 90.000	0.96
Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	18.000*0.96	17.280
Ayrılacak Amortisman	87.000*0.20	17.400
Toplam Amortisman		34.680

Yeniden değerleme sonucu maddi duran varlıkların defter değerlerinde bir artma olması halinde bu artış BOBİ-FRS ve KÜMİ FRS (Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu)'nda "Finansal Durum Tablosu"nun özsermaye grubunda "Yeniden Değerleme Farkı" olarak gösterilmektedir. Takip eden dönemde yeniden değerleme sonucu varlığın değerinde bir azalma olması durumunda bu azalış daha önce hesaplanan artış olan "Yeniden Değerleme Farkı"ndan mahsup edilir, fark olması durumunda ise kâra gider olarak yansıtılır. ve zarar beyanı (Bağırgan, 2019).

Yeniden değerleme sonucu bir azalma olması durumunda bu azalma kar veya zarar tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir. Gelecek dönemde varlığın defter değerinde bir artış olması durumunda, daha önce ayrılan değer düşüklüğü gideri kadar gelir kaydedilir, kalan tutar Mali Tablonun özkaynak grubunda "Yeniden Değerleme Farkı" olarak kaydedilir. BOBİ-FRS ve KÜMİ FRS (TMS/TFRS'deki Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu)'daki konumu. (Bağırgan, 2019) şeklinde gösterilmektedir.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak kayıtlar şöyledir.

2019 yıl sonunda sadece amortisman kaydı yapılacaktır.

31/12/2019

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	18.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.000
Amortisman kaydı		

2020 yılı için yapılacak olan kayıtlar şöyledir.

Değer düşüklüğünün zararı (90.000-87.000) = 3.000 TL

31/12/2020

659 Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar Hesabı	3.000	
254 Taşıtlar Hesabı		3.000
Değer düşüklüğü zararı kaydı		

31/12/2020

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	3.000	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		3.000
Vergi ile uyumlama kaydı		

Vergi Etkisi = 3.000* 0.20 Kurumlar Vergisi = 600 TL

31/12/2020

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	600	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Varlığı Etkisi Hesabı		600
Vergi etkisi kaydı		

Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (18.000-17.280) = 720 TL

31/12/2020

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	720	
525 Maddi Duran Varlık Değer Artış Fonu Hesabı		720
Amortisman düzeltme kaydı		

31/12/2020

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı	17.280	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		17.280
Amortisman kaydı		

Örnek 10 incelendiğinde, MSUGT/VUK'da bazı istisnalar hariç yeniden değerleme yönteminin kullanılmadığı görülmektedir. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise yeniden değerleme yöntemi kullanılmaktadır. Yeniden değerleme sonucunda meydana gelen artış ve azalışlar, TMS/TFRS'de diğer kapsamlı gelir tablosunun özkaynaklar grubunda yeniden değerleme yedeği olarak raporlanırken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise finansal durum tablosunun özkaynaklar grubunda yeniden değerleme yedeği olarak gösterilmektedir.

Amortismanlar

Amortisman, "duran varlıklarda kullanılmasından, belirli bir zamanın geçmesinden ve teknolojide meydana gelen gelişmeler sebebiyle varlık veya varlıkların demode olmasından dolaylı olarak meydana gelebilecek eskimenin, yıpranmanın ve tükenmenin vuku bulması şekliyle değer kayıplarını önemseyerek, duran varlıkların yararlı ömürlerinin öngörülmesi ve bu zaman dahilinde bahsi geçen varlıkların elde etmede sarf edilen maliyetlerinin gider olarak kayıtlanması ve raporlanmasıdır" şeklinde tanımlanmaktadır. Amortismanların raporlamasıyla ilgili muhasebe standartları ile MSUGT arasında fark bulunmamasına karşın amortismanların hesaplanmasıyla ilgili standartlarla vergi uygulamaları arasında ciddi farklılıklar yer almaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 764).

Hesaplanan amortisman tutarları mali tablolara aktarılırken "direkt ve endirekt" olmak üzere iki metod bulunmaktadır. "Direkt olarak bahsedilen metotta, hesap edilmiş amortisman miktarları doğrudan ilgili varlığın değerinden düşülmekte; böylece net varlık değeriyle finansal durum tablosunda yerini almaktadır. Bu yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca biriken amortisman tutarları bilançoda yer almamaktadır. Endirekt yöntemdeyse birikmiş amortisman miktarları farklı bir hesapta izlenmekte ve varlıklar brüt değerleriyle aktif kısımda yerini almaktadır." Hangi yöntemin kullanılacağı konusunda dört muhasebe mevzuatında da işletmeler serbest bırakılmıştır (Hatipoğlu, 2012: 199).

MSUGT, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan bu farklılıklar Tablo 4.9'da gösterilmektedir.

Tablo 4.9. Amortismanlarda Karşılaştırma (Kaynak: Uzun, 2018: 351-352)

	BOBİ FRS	**MSUGT/VUK**	**TMS/TFRS**	**KÜMİ FRS**
Amortisman Uygulaması	Zorunludur.	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.
Amortisman Yöntemleri	-Normal amortisman - Azalan bakiyeler -Üretim miktarı yöntemi	-Normal amortisman - Azalan bakiyeler -Madenlerde amortisman -Fevkalade (olağanüstü) amortisman	-Normal amortisman - Azalan bakiyeler -Üretim miktarı yöntemi	-Normal amortisman - Azalan bakiyeler -Üretim miktarı yöntemi
Kıst Amortisman	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman uygulanmaktadır.	Sadece binek araçlar için kıst amortisman ayrılmaktadır.	Tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman ayrılır. Faaliyet dönemi ay olarak dikkate alınmaktadır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman uygulanmaktadır.
Amortisman Yöntem Değişikliği	Yöntem değişikliği yapılamaz. Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın iki katıdır. Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.	Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş vardır. Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın iki katıdır. Oran, %50'yi geçemez.	Yöntem değişikliği yapılamaz. Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın iki katıdır. Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.	Yöntem değişikliği yapılamaz. Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın iki katıdır. Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.
Amortismana Tabi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunur.	Varlığın defter değeridir.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunur.
Faydalı Ömür	İşletme tarafından gerçekçi tahminlere göre belirlenmelidir. Beklentilerde farklılıklar varsa işletme tarafından değiştirilebilmektedir.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve değiştirilemez.	İşletme tarafından gerçekçi tahminlere göre belirlenmelidir. Beklentilerde farklılıklar varsa işletme tarafından değiştirilebilmektedir.	İşletme tarafından gerçekçi tahminlere göre belirlenmelidir. Beklentilerde farklılıklar varsa işletme tarafından değiştirilebilmektedir.
Amortisman Ayırmada Alt Sınır	Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.	Maliye Bakanlığı'nın 2021 yılı için belirlediği alt sınır 1.400 TL'dir.	Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.	Herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

Tablo 4.9'da açıklandığı üzere; amortisman ayrılması BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS seti taslağına göre zorunlu iken, VUK'a göre ise amortisman ayrılması isteğe bağlıdır. BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS seti taslağına göre faydalı ömrü işletme belirlemektedir. VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir. BOBİ FRS,

TMS/TFRS ve KÜMİ FRS seti taslağına göre amortismana tabi tutar varlığın defter değerinden kalıntı değerinin düşülmesiyle hesaplanırken, VUK'a göre amortismana tabi tutar maddi duran varlığın defter değeridir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 472).

Kullanılan amortisman yöntemleri konusunda; MSUGT/VUK'da, "normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemi" bulunmaktadır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise, "normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi" kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin dışındaki diğer yöntemler kullanılamamaktadır (Uzun, 2018: 349-350).

Aşağıda amortisman yöntemleri kısaca açıklanmaktadır.

Normal Amortisman Yöntemi: Bu yöntem "doğrusal amortisman yöntemi" olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemde bir duran varlığa ait hurda değer değişmedikçe amortismanın tutarı faydalı ömür süresince eşit tutarlı olacaktır. Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyetinden işletme tarafından belirlenen hurda değer düşüldükten sonra kalan tutardır (Tunçez, 2020: 101).

Bu yönteme göre amortisman tutarı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değer- Hurda Değer) x Normal Amortisman Oranı

VUK/ MSUGT'da hurda değeri dikkate alınmamaktadır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde, amortisman tutarı ilk yıllarda yüksek tutarlı amortisman gider kaydedilirken, sonraki yıllarda faydalı ömrü boyunca ayrılan amortisman azalmaktadır (Kırlıoğlu ve Bağdat, 2016: 625).

Bu yönteme göre amortisman tutarı şöyle hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değer- Hurda Değer) x (Normal Amortisman Oranı x 2)

VUK/ MSUGT'da hurda değeri dikkate alınmamaktadır.

Üretim Miktarı Yöntemi: "Üretim miktarı yöntemine göre amortismanda, beklenen kullanım ya da üretim miktarı varlığın yararlı ömrünü belirlemektedir. Bu yönteme göre varlığın kullanımı ile yıpranması arasında bir bağlantı kurulur ve yıl sayısına değil kullanım miktarına göre yararlı ömür saptanmaktadır" (Çam, 2015: 15). Bu yönteme göre amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Yıllık Tahmini Üretim Miktarı

Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

VUK/ MSUGT'da üretim miktarı yöntemi kullanılmamaktadır.

Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Yöntemi: Bu yönteme göre amortismana tabi olup su basması, deprem, yangın gibi afetler sonucunda değerini kısmen veya tamamen yitiren; yeni icatlar dolayısı ile teknik verimleri ve kıymetleri düşerek kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelen; fazla çalışmaya tabi tutulmalarından dolayı normalden fazla yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükelleflerin müracaatları ile ve ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, "Maliye Bakanlığı" tarafından, her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı belirlenen fevkalade teknik ve ekonomik amortisman oranları uygulanmaktadır. Fevkalade amortisman uygulamasında normal amortisman oranından daha yüksek oranlarda amortisman ayrılmaktadır (Peker ve Kılıçer, 2018:133).

Bu yöntem sadece VUK/MSUGT'da kullanılmaktadır. Muhasebe standartlarında kullanılmamaktadır.

Kıst amortisman konusunda; BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS Seti Taslağı'na göre "kıst amortisman" tüm maddi duran varlıklar için ayrılmaktadır. İlk yıl eksik ayrılan tutar, ancak ilave yılda yok edilebilmektedir. VUK/MSUGT'a göre ise sadece binek otomobiller için kıst amortisman ayrılmaktadır. İlk yıl eksik ayrılan tutar, son yılın amortismanına eklenerek yok edilebilmektedir (Albay, 2019: 57).

Amortisman ayırmada yöntem değişikliği konusunda; VUK'a göre "sadece azalan bakiyeler metodundan normal amortisman metoduna geçilmesine" izin verilmekteyken, "normal amortisman metodundan azalan bakiyeler metoduna geçilmesine" müsaade edilmemektedir. TMS/TFRS'ye göre kullanılacak yöntemler belirlenmiş olmakla birlikte gereken hallerde diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik tanınmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre varlıkta beklenmeyen ölçüde yıpranma veya aşınma meydana geldiğinde, varlığın kullanım şekli değiştiğinde, piyasa fiyatlarında değişiklikler olduğunda, teknolojik gelişmeler yaşandığında veya buna benzer durumlarda varlığın kalıntı değerinin ve faydalı ömrünün değişebileceği açıklanmakta ve bunun sonucunda amortisman yönteminde değişiklik yapılabileceği belirtilmektedir (Uzun, 2018: 350).

VUK'a göre "azalan bakiyeler yönteminde" uygulanacak olan oran %50'yi aşmamak üzere normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenmektedir. BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS'ye göre "azalan bakiyeler yönteminde" oran normal amortisman yönteminde bulunan oranının iki katı olarak belirlenmektedir. Bulunan bu oranda herhangi bir üst sınır yer almamaktadır (Uzun, 2018: 350).

BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS'ye göre amortismana tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden "kalıntı değerinin" düşülmesi ile belirlenmektedir. "Kalıntı değerin" önemsiz bir tutar olması halinde amortismana tabi tutar belirlenirken kalıntı değer dikkate alınmamaktadır. VUK'da ise kalıntı değerle ilgili bir düzenleme yer almamakta iken mevcut uygulamalar da amortisman payları hesaplarken kalıntı değeri dikkate almamaktadır (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 764).

BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS seti taslağına göre, "faydalı ömür", işletme tarafından gerçekçi tahminlere göre belirlenmektedir. Varlıkta beklenmeyen ölçüde yıpranma veya aşınma oluştuğunda, varlığın kullanım şekli değiştiğinde, piyasa fiyatlarında değişiklikler olduğunda, teknolojik gelişmeler yaşandığında veya buna benzer durumlarda varlığın faydalı ömrü değişebilmektedir. Bu durumların yaşanması halinde faydalı ömre yönelik önceki tahminler gözden geçirilmekte; beklentilerde farklılıklar olması halinde faydalı ömürde değişikliğe gidilebilmektedir. VUK'a göre ise "mükellefler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın her iktisadi kıymet için tespit edip ilan ettiği ekonomik ömür sürelerine göre hesapladıkları oran üzerinden amorti etmektedirler." Varlığın faydalı ömrünün değiştirilmesi mümkün değildir (Aytaç ve Gençoğlu, 2020: 765).

BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS seti taslağına göre, iktisadi kıymet için amortisman ayırmada herhangi bir alt sınır yer almamaktadır. Standartlara göre varlık kullanıma hazır olduğunda amortisman işlemine başlanmakta, varlık finansal tablo dışı bırakıldığında ise son verilmektedir. VUK'a göre amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen belli bir tutarı aşması gerekmektedir (Uzun, 2018: 350). 2021 yılı için amortisman ayırmak için belirlenen alt sınır 1.400 TL'dir.

Amortismanlar ile İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek 11: X işletmesi, 15 Ekim 2019'de 20.000 TL bedelle bilgisayar, masa, koltuk ve sandalye satın almıştır. Alınan bilgisayar, masa, koltuk ve sandalyelerin kullanım ömrü beş yıl olarak belirlenmiştir. Demirbaşların hurda değeri ise 3.500 TL olarak tahmin edilmektedir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

MSUGT'a göre yapılacak olan hesaplamalar ve kayıtlar şöyledir.

Amortisman oranı = 1/5 = 0,20

VUK'a göre amortisman hesaplaması: 20.000*0,20 = 4.000 TL

Tablo 4.10. VUK'da yıllara göre normal amortisman tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	20.000	%20	4.000	4.000
2020	20.000	%20	4.000	8.000
2021	20.000	%20	4.000	12.000
2022	20.000	%20	4.000	16.000
2023	20.000	%20	4.000	20.000

Tablo 4.10'a göre kayıtlar şöyle yapılmaktadır.

31/12/2019

	770 Genel Yönetim Giderleri	4.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		4.000
	Amortisman kaydı		

31/12/2020

	770 Genel Yönetim Giderleri	4.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		4.000
	Amortisman kaydı		

2021, 2022 ve 2023 yıl sonlarında da aynı kayıtların yapılması gerekmektedir.

TMS'ye göre yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar şöyledir.

Maliyet değeri - Kalıntı değer = Amortismana tabi tutar (20.000- 3.500) = 16.500 TL

Amortisman oranı = 1/5 = 0,20

Yıllık amortisman tutarı: 16.500 / 5 yıl = 3.300 TL

2019 yılı amortisman tutarı = (3.300 / 12*3) = 825 TL

Tablo 4.11. TMS'de yıllara göre normal amortisman tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	16.500	%20	825	825
2020	16.500	%20	3.300	4.125
2021	16.500	%20	3.300	7.425
2022	16.500	%20	3.300	10.725
2023	16.500	%20	3.300	14.025
2024	16.500	-	2.475	16.500

VUK'a göre eksik veya fazla kaydedilen tutarların belirlenebilmesi için Tablo 4.11 yapılmıştır.

Tablo 11. Normal amortisman yöntemine göre vuk ve tms'nin fark tablosu

Yıllar	MSUGT/VUK'a göre amortisman tutarı	TMS'ye göre amortisman tutarı	Fark
2019	4.000	825	3.175
2020	4.000	3.300	700
2021	4.000	3.300	700
2022	4.000	3.300	700
2023	4.000	3.300	700
2024	-	2.475	-2.475
Toplam	20.000	16.500	3.500

Tablo 4.11 ve Tablo 4.12'ye göre kayıtlar şöyle yapılmaktadır.

31/12/2019

	770 Genel Yönetim Giderleri	825	
	257 Birikmiş Amortismanlar		825
	Amortisman kaydı		

31/12/2019

	980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	3.175	
	981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		3.175
	Nazım hesap kaydı		

31/12/2020

770 Genel Yönetim Giderleri	3.300	
257 Birikmiş Amortismanlar		3.300
Amortisman kaydı		

31/12/2020

980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	700	
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		700
Nazım hesap kaydı		

2020, 2022 ve 2023 yıllarında da aynı kayıtların yapılması gerekmektedir.

2024 yılında ise şu kayıtların yapılması gerekmektedir.

31/12/2024

770 Genel Yönetim Giderleri	2.475	
257 Birikmiş Amortismanlar		2.475
Amortisman kaydı		

01/10/2019

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	2.475	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		2.475
Nazım hesap kaydı		

Ayrıca vergi etkisi kaydı yapmak gerekmektedir.

Vergi Etkisi=2.475*0.20 Kurumlar Vergisi = 495 TL

31/12/2023

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	495	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı		495
Vergi etkisi kaydı		

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise yapılacak hesaplama ve kayıtlar şöyledir.

Maliyet değeri - Kalıntı değer = Amortismana tabi tutar

(20.000- 3.500) = 16.500 TL

Amortisman oranı = 1/5 = 0,20

Yıllık amortisman tutarı: 16.500 / 5 yıl = 3.300 TL

2019 yılı amortisman tutarı = (3.300 / 365x75) = 678 TL

Tablo 4.13. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yıllara göre normal amortisman tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	16.500	%20	678	678
2020	16.500	%20	3.300	3.978
2021	16.500	%20	3.300	7.278
2022	16.500	%20	3.300	10.578
2023	16.500	%20	3.300	13.878
2024	16.500	-	2.622	16.500

VUK'a göre eksik veya fazla kaydedilen tutarların belirlenebilmesi için aşağıdaki Tablo 4.14 yapılmıştır.

Tablo 4.14. Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin Fark Tablosu

Yıllar	MSUGT/VUK'a Göre Amortisman Tutarı	BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2019	4.000	678	3.322
2020	4.000	3.300	700
2021	4.000	3.300	700
2022	4.000	3.300	700
2023	4.000	3.300	700
2024	-	2.622	-2.622
Toplam	20.000	16.500	3.500

Tablo 4.13 ve Tablo 4.14'e göre 2019 yılı için yapılacak kayıtlar.

31/12/2019

770 Genel Yönetim Giderleri	678		
257 Birikmiş Amortismanlar		678	
Amortisman kaydı			

31/12/2019

980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	3.322		
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		3.322	
Nazım hesap kaydı			

2020 yılı için yapılacak kayıtlar

31/12/2020

770 Genel Yönetim Giderleri	3.300	
257 Birikmiş Amortismanlar		3.300
Amortisman kaydı		

31/12/2020

980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	700	
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		700
Nazım hesap kaydı		

2021, 2022 ve 2023 yıllarında da aynı kayıtların yapılması gerekmektedir.

2024 yılı için yapılacak kayıtlar

31/12/2024

770 Genel Yönetim Giderleri	2.622	
257 Birikmiş Amortismanlar		2.622
Amortisman kaydı		

31/12/2024

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	2.622	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		2.622
Nazım hesap kaydı		

Ayrıca vergi etkisi kaydı yapmak gerekmektedir.

Vergi Etkisi= 2.622*0.20 Kurumlar Vergisi= 524,4 TL

31/12/2024

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	524,4	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı		524,4
Vergi Etkisi Kaydı		

Örnek 11 incelendiğinde MSUGT/VUK'da binek otomobiller harici kıst amortisman hesaplanmadığı, kalıntı değerin dikkate alınmadığı, ayrıca ertelenen vergi etkisinin de hesaplanmadığı görülmektedir. TMS'de kıst amortismanın ay esasına göre mi gün esasına göre mi hesaplanacağı belirtilmemiştir. Genelde ay esasına göre hesaplama yapıldığı için bu çalışmada da TMS için ay esasına göre hesaplama yapılmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise gün esasına göre hesaplama yapılacağı belirtilmektedir.

Örnek 12: X işletmesi 15 Eylül 2019 tarihinde, üretimde kullanmak üzere 48.000 TL bedel ile bir makine satın almış ve makinenin kurulum ve montajı için 2.000 TL ödemiştir. İşletmeye göre makinenin kullanım ömrü dört yıldır. VUK'un yayınladığı listeye göre ise makinenin kullanım ömrü beş yıl olarak belirlenmiştir. Makinenin hurda değeri 5.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemi kullanılacaktır.

MSUGT'a göre amortisman hesaplamaları Tablo 4.15'de gösterilmektedir. Muhasebe kayıtları ise aşağıda gösterilmiştir.

Amortismana tabi tutar = (48.000+2.000) = 50.000 TL

Tablo 4.15. MSUGT'a göre yıllara göre azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	50.000	%40	20.000	20.000
2020	30.000	%40	12.000	32.000
2021	18.000	%40	7.200	39.200
2022	10.800	%40	4.320	43.520
2023	6.480	-	6.480	50.000

Tablo 4.15'e göre 2019 yılı için yapılacak kayıt

31/12/2019

	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	20.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000
	Amortisman kaydı		

2020 yılı için yapılacak kayıt

31/12/2020

	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	12.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		12.000
	Amortisman kaydı		

2021 yılı için yapılacak kayıt

31/12/2021

	730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	7.200	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		7.200
	Amortisman kaydı		

2022 ve 2023 yıllarında da Tablo 4.15'de görülen değerlerle kayıt yapılmaktadır. TMS'ye göre amortisman hesaplamaları Tablo 4.15'da gösterilmektedir. Muhasebe kayıtları ise aşağıda gösterilmiştir.

Amortismana tabi tutar = (48.000+2.000-5.000) = 45.000 TL

2019 yılı amortisman hesaplaması 45.000/4= 11.250

Kıst amortisman =11.250/12*4*2=7.500 TL

Tablo 4.16. TMS'de yıllara göre azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	45.000	%50	7.500	7.500
2020	37.500	%50	18.750	26.250
2021	18.750	%50	9.375	35.625
2022	9.375	%50	4.687,5	40.312,5
2023	4.687,5	-	4.687,5	45.000

VUK'a göre eksik veya fazla kaydedilen tutarların belirlenebilmesi için Tablo 4.16 yapılmıştır.

Tablo 4.17. TMS ve MSUGT'un yıllara göre amortisman farkları tablosu

Yıllar	MSUGT/VUK'a Göre Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2019	20.000	7.500	12.500
2020	12.000	18.750	-6.750
2021	7.200	9.375	-2.175
2022	4.320	4.687,5	-367,5
2023	6.480	4.687,5	1.792,5
Toplam	50.000	45.000	5.000

Tablo 4.16 ve Tablo 4.17'ye göre yapılacak kayıtlar. 2019 yılı için yapılacak kayıtlar

31/12/2019

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	7.500	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		7.500
Amortisman kaydı		

2019 yılında eksik kaydedilen tutarın nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

31/12/2019

980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	12.500	
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		12.500
Nazım hesap kaydı		

2020 yılı için yapılacak kayıtlar

31/12/2020

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	18.750	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.750
Amortisman kaydı		

2020 yılında fazla kaydedilen tutarın nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

31/12/2020

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	6.750	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		6.750
Nazım Hesap Kaydı		

Ayrıca vergi etkisi kaydı yapmak gerekmektedir.

Vergi Etkisi = 6.750*0.20 Kurumlar Vergisi = 1.350 TL

31/12/2020

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	1.350	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı		1.350
Vergi etkisi kaydı		

2021, 2022 ve 2023'de de Tablo 4.16 ve Tablo 4.17'ye göre kayıt yapılması gerekmektedir.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre amortisman hesaplamaları Tablo 4.18'de gösterilmektedir. Muhasebe kayıtları ise aşağıda gösterilmiştir.

Amortismana tabi tutar = (48.000+2.000-5.000) = 45.000 TL

2019 yılı amortisman hesaplaması 45.000/4= 11.250

Kıst amortisman =11.250/365*105*2=6.472,60 TL

Tablo 4.18. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de Yıllara Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	45.000	%50	6.472,60	6.472,60
2020	38.527,4	%50	19.263,7	25.736,3
2021	19.263,7	%50	9.631,85	35.368,15
2022	9.631,85	%50	4.815,925	40.184,075
2023	4.815,925	-	4.815,925	45.000

VUK'a göre eksik veya fazla kaydedilen tutarların belirlenebilmesi için Tablo 4.18 yapılmıştır.

Tablo 4.19. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin MSUGT'a Açısından Yıllara Göre Amortisman Farkları Tablosu

Yıllar	MSUGT/VUK'a Göre Amortisman Tutarı	BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2019	20.000	6.472,60	13.527,4
2020	12.000	19.263,7	-7.263,7
2021	7.200	9.631,85	-2.431,85
2022	4.320	4.815,925	-495,925
2023	6.480	4.815,925	1.664,075
Toplam	50.000	45.000	5.000

Tablo 4.18 ve Tablo 4.19'a göre yapılacak kayıtlar. 2019 yılı için yapılacak kayıtlar:

31/12/2019

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	6.472,60	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		6.472,60
Amortisman kaydı		

2019 yılında eksik kaydedilen tutarın nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

31/12/2019

980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Borçlu Hesabı	13.527,4	
981 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Hesabı		13.527,4
Nazım hesap kaydı		

31/12/2020

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	19.263,7	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		19.263,7
Amortisman İtfa Kaydı		

2020 yılında fazla kaydedilen tutarın nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

31/12/2020

970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	7.263,7	
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		7.263,7
Nazım hesap kaydı		

Ayrıca vergi etkisi kaydı yapmak gerekmektedir.

Vergi Etkisi= 7.263,7*0.20 Kurumlar Vergisi = 1.452,74 TL

31/12/2020

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	1.452,74	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı		1.452,74
Vergi etkisi kaydı		

2021, 2022 ve 2023'de de Tablo 20 ve Tablo 21'e göre kayıtların yapılması gerekmektedir.

Örnek 12 incelendiğinde amortisman konusunda MSUGT/VUK ile TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Bu farklılığın en önemli sebebi MSUGT/VUK'da kalıntı değerin dikkate alınması ve binek otomobiller

haricinde kıst amortisman ayrılmaması ve ertelenen vergi etkisinin hesaplanmamasıdır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin TMS/TFRS ile arasındaki farklılık ise kıst amortisman da görülmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de kıst amortisman gün esasına göre yapılırken, TMS/TFRS'de ise ay esasına göre yapılmaktadır.

Örnek 13: X işletmesi 5 Mart 2019 tarihinde 24.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinenin maksimum üretim miktarı 5.750 kg olarak garanti edilmektedir. İşletme makineyi üretim bölümünde kullanmaktadır. İşletme makinenin 2019 yılında 360 kg, 2020 yılında 1150 kg, 2021 yılında 1.280 kg, 2022 yılında 1.410 kg, 2023 yılında ise 1.550 kg üreteceğini varsaymıştır. Makinenin hurda değeri 2.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılacaktır.

MSUGT'da bu yöntem kullanılmamaktadır.

TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre ise hesaplamalar şöyledir;

Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Yıllık Tahmini Üretim Miktarı

Amortisman Oranı = (24.000-2.000) / 5.750 = 3,826

Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Tablo 4.20. TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre üretim miktarı yöntemi tablosu

Yıllar	Amortisman Hesaplaması	Amortisman Tutarı
2019	22.000 / 5.750*360	1.377,39
2020	22.000 / 5.750*1.150	4.400
2021	22.000 / 5.750*1.280	4.897,39
2022	22.000 / 5.750*1.410	5.394,78
2023	22.000 / 5.750*1.550	5.930,43

Tablo 4.20'ye göre yapılacak kayıtlar.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıtlar şöyledir. 2019 yılı için yapılacak kayıt:

31/12/2019

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	1.377,39	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		1.377,39
Amortisman kaydı		

2020 yılı için yapılacak kayıt:

31/12/2020

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	4.400	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		4.400
Amortisman kaydı		

2021, 2022 ve 2023 yılları için de Tablo 28'de görülen rakamlarla kayıt yapılmaktadır.

Örnek 13 incelendiğinde TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre üretim miktarı yöntemine izin verdiği, hesaplamalarının ve kayıtlarının aynı olduğu görülmektedir. MSUGT'a göre ise yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde birden çok işte kullanılan araçlar, iş makineleri hariç olmak üzere amortisman hesaplamasında üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesabı yapılmamaktadır (Albay, 2019: 103).

Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma konusunda, MSUGT/VUK ile TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 21'de gösterilmektedir.

Tablo 4.21. Finansal tablo dışı bırakma yönünden karşılaştırma

	BOBİ FRS	**MSUGT/VUK**	**TMS/TFRS**	**KÜMİ FRS**
Finansal Tablo Dışı Bırakma	Maddi duran varlık kalemi, elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılmaktadır.	Maddi duran varlıklar sadece satılmaları halinde bilanço dışı bırakılmaktadır.	Maddi duran varlık kalemi, elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılmaktadır.	Maddi duran varlık kalemi, elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılmaktadır.

Tablo 4.21'e göre; maddi duran varlıkların finansal tablo dışında bırakılması noktasında BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS uygulamaları ile VUK uygulaması arasında çeşitli noktalarda farklılıklar bulunmaktadır. BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS uygulamalarının ise kendi aralarında birbiriyle tutarlı olduğu görülmektedir. Bu standartların uygulamalarına göre bir maddi duran varlık kalemi, envanterden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecek zamanda iktisadi bir yarar beklentisi mevcut değilse bu maddi duran varlık finansal tablonun dışarısında bırakılmaktadır. Bu şartlarda, MDV kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından elde edilen maddi götürü veya getiri kar ya da zarara yansıtılmaktadır. VUK uygulamasında ise maddi duran varlıklar yalnızca satılmaları halinde bilançonun dışarısında bırakılmaktadır. Ayrıca, MSUGT/VUK'da bir maddi duran varlık yenileme amacıyla satılması durumunda, bu satış dolayısıyla elde edilen karın ilgili yıl kar veya zarar hesaplarına aktarılması yerine özkaynak altında pasif bir fon hesabı olan "549 Özel Fonlar" hesabına kaydedilebilmektedir. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır (Özgörmen, 2019: 137-140).

Finansal Tablo Dışı Bırakma ile İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek 14: X İşletmesinin aktifinde kayıtlı 130.000 TL tutarlı binanın birikmiş amortismanı 55.000 TL'dir. Bu bina 22 Ağustos 2020 tarihinde 80.000 TL + %18 KDV karşılığında satılmış ve bedeli peşin ödenmiştir.

MSUGT'a göre yapılacak olan kayıt şöyledir.

22/08/2020

100 Kasa Hesabı	94.400	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	55.000	
254 Binalar Hesabı		130.000
679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar Hesabı		5.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		14.400
Maddi duran varlık satış kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt şöyledir.

22/08/2020

100 Kasa Hesabı	94.400	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	55.000	
254 Binalar Hesabı		130.000
648 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar Hesabı		5.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		14.400
Maddi duran varlık satış kaydı		

Örnek 14 incelendiğinde maddi duran varlığın satılması durumunda finansal tablo dışı bırakmanın dört raporlama çerçevesinde de aynı olduğu, farklılığın sadece MSUGT/VUK'da, kar veya zararın kaydedildiği hesaplarda meydana geldiği görülmektedir.

Örnek 15: X İşletmesinin aktifinde kayıtlı 67.000 TL tutarlı binanın birikmiş amortismanı 35.000 TL'dir. Bu bina 22 Ekim 2020 tarihinde 30.000 TL + %18 KDV karşılığında satılmış ve bedeli peşin olarak ödenmiştir.

MSUGT'a göre yapılacak olan kayıt şöyledir.

22/10/2020

100 Kasa Hesabı		35.400	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		35.000	
689 Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar Hesabı		2.000	
254 Binalar Hesabı			67.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı			5.400
Maddi duran varlık satış kaydı			

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt şöyledir:

22/10/2020

100 Kasa Hesabı		35.400	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		35.000	
658 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar Hesabı		2.000	
254 Binalar Hesabı			67.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı			5.400
Maddi duran varlık satış kaydı			

Örnek 15'da görüldüğü gibi MSUGT/VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS' de maddi duran varlıkların satış kayıtları aynıdır. Sadece kar veya zararın kaydedildiği hesap isimleri ve kodlarında farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebeleştirilme işleminde karın veya zararın kaydedildiği hesaplar MSUGT'a göre "679/689 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar/Gider ve Zararlar", TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre ise "648/658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar/ Zararlar Hesabında" kayıt altına alınmaktadır (Albay, 2019:129).

Örnek 16: X işletmesi, 31 Aralık 2020 tarihinde envanter işlemi yaparken, birikmiş amortismanı 12.000 TL, aktifte kayıtlı değeri ise 19.000 TL olan demirbaşın

kullanılmasından ya da gelecek zamanda envanterden çıkarılmasından bir iktisadi elde edilemeyeceğini değerlendirmiştir.

Bu durumda MSUGT/VUK'da finansal tablo dışı bırakma söz konusu değildir. MSUGT/VUK'a göre söz konusu demirbaşa amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekmektedir. 2020 yılı için ayrılması gereken amortisman tutarının 2.000 TL olduğu varsayılırsa;

31/12/2020

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	2.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		2.000
Amortisman kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt şöyledir.

31/12/2020

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	12.000	
658 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar Hesabı	7.000	
255 Demirbaşlar Hesabı		19.000
Kullanım dışı bırakma kaydı		

Örnek 16 incelendiğinde MSUGT/VUK'da maddi duran varlıkların sadece satılmaları durumunda finansal tablo dışı bırakılmaktadır. Maddi duran varlık kullanım dışı bırakılması durumunda finansal tablo dışı bırakılmaz ve amortisman ayırmaya devam edilmektedir. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise maddi duran varlık elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılmaktadır.

Örnek 17: X İşletmesi aktifinde kayıtlı 100.000 TL tutarlı, 35.000 TL birikmiş amortismanı olan binasını, 2020 yılında kiralamayı planlamaktadır.

MSUGT'da bu durumda yapılacak herhangi bir kayıt bulunmamaktadır.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre yapılacak olan kayıt şöyledir;

31/12/2020

245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı	65.000	
254 Binalar Hesabı		65.000
Sınıf değişikliği kaydı		

Örnek 14, Örnek 15, Örnek 16 ve Örnek 17'de görüldüğü gibi maddi duran varlıklar MSUGT'da sadece satılmaları durumunda bilanço dışı bırakılmaktadırlar. BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS'de ise uygulamalar aynıdır ve maddi duran varlık envanterden çıkarılmış ise veya bu maddi varlıktan ileri zamanda bir iktisadi yarar beklentisi yok ise bu maddi duran varlık finansal tablonun dışarısında bırakılmaktadır.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Günümüz dünyasında küreselleşmenin etkisiyle birlikte ticari anlayışlar da ulusal olmaktan ziyade, uluslararası boyutlara ulaşarak daha da gelişme göstermiştir. Bunun sonucu olarak mevcut yatırımcılar, girişimciler, devletler vs. uluslararası ortamda yatırımlar, iş birleşmeleri, ortak projeler vb. gibi girişimlerde bulunarak küresel anlamda faaliyetlerine devam etmek ve aynı zamanda yapılan veya yapılacak olan bu girişimlerin öncesinde ve sonrasında faaliyet sonuçlarını doğru, güvenilir ve anlaşılabilir bir şekilde elde etmek istemişlerdir. Fakat her ulusun kendi mevzuatlarında ve kanunlarında yer alan muhasebe ve raporlama uygulamaları, küresel anlamda bakıldığında bu uygulamalar arasında farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Bu farklılıkların giderilmesi veya aradaki uyumsuzlukların en aza indirilebilmesi maksadıyla muhasebe bilimine büyük görev düşmüştür. Bu anlamda hem ulusal hem de uluslararası anlamda birçok çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar ve düzenlemeler sonucu olarak gelinen bu noktada, her ne kadar uyumlaşma sürecinde birçok yol kat edilmiş olsa da, raporlamalar arasında farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.

Ülkelerin muhasebe standartları birbirlerinden farklıdır. Bu farklılıklar, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, finansman yöntemleri, hukuki ve mali sistemin yapısı, muhasebe bilgilerini kullananların gelişmişlik düzeyi ve eğitimi benzeri unsurlardan meydana gelmektedir. Ancak son dönemde yapılan düzenlemeler, ülkelerin kendi muhasebe uygulamalarında yapacakları değişiklikler ile IAS'ler ile uyumlaştırılarak ülkeler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını azaltmak amaçlanmaktadır.

Ülkemizde muhasebe konusunda, muhasebe uygulamalarını yönlendiren hukuki düzenlemeler yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Günümüzde muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı etkisi altındadır, "gerçeğe uygun muhasebe anlayışı yerine çoğunlukla vergi için muhasebe anlayışı" benimsenmiştir. Çünkü vergi kanunlarına uymamak çok ağır şekilde cezalandırılmaktadır. Fakat "gerçeğe uygun finansal rapor hazırlamamanın" cezası çok azdır. Durum böyle olunca, işletmelerin "gerçeğe uygun finansal raporlama" bilincinin oluşması mümkün olmamaktadır. Bu durumun sonucunda Türkiye'deki muhasebe meslek üyelerinin çoğunun gerçeğe uygun finansal raporlama anlayışıyla değil de vergi için muhasebe anlayışıyla hareket etmesine sebebiyet vermektedir. KGK ve işletmelerin ihtiyaçlarına dönük ve global anlamda ortaklaşa bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'yi yayımlamıştır. KGK'nın

yayımladığı standartlar, VUK ile karşılaştırıldığında işletmelerin gerçek durumlarını yansıtmak amacıyla birçok konuyu işletme yönetimine bırakmaktadır.

Muhasebe alanında belli bir standart sağlamak amacı ile çeşitli kurumlar ve kuruluşlar çalışma yapmıştır ve yapmaya da devam etmektedir. Bu çalışmalar işletmelerin birden çok finansal tablo düzenlemelerine sebebiyet vermekte ve mali raporlama konusunda tekdüzelik oluşturulamamaktadır. Ortak bir muhasebe dili oluşturma konusunda muhasebe standartları önemli bir noktadadır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarıyla, finansal tablolar hazırlanıp sunulurken ve raporlanırken ortak bir muhasebe dili sağlanabilecektir.

Günümüzde, standart oluşturan ve uygulayan tek yetkili kuruluş KGK'dır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye ihtiyaç duyulmasının sebebi MSUGT'un gerekli olan denetim standartlarını yeterli düzeyde karşılayamaması ve TMS/TFRS setinin ise "küçük ve orta boy işletmeler" için fazla karışık olmasından dolayı oluşturulduğu ifade edilmiştir. Bu uygulamalarla beraber ülkemizde "bağımsız denetim standartları" sisteminin gün geçtikçe daha iyi bir duruma gelmesi beklenmektedir.

Yapılan bu çalışmalardan ziyade Türkiye'de vergiler kanunlar aracılığı ile toplanmakta olup, muhasebe uygulamaları da ayrıca Vergi Usul Kanun'unda nasıl uygulanacağı tek tek belirlenmiştir. Muhasebe uygulamaları vergi kanunları açısından vergi matrahının tespit edilmesi amacı ile kullanılmaktadır. Türkiye'de mükellefler muhasebe uygulamaların da Vergi Usul Kanunu hükümleri ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile eki olan Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) göre defter kayıt ve belgelerini kayıtlara alarak finansal raporlarını çıkartmaktadırlar.

Bu farklılıklar finansal tablo sonuçlarını etkilemekte olup bilgi kullanıcıları açısından da doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun veri elde etme ihtiyacını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda bu durum, hem mükellefler açısından birden çok muhasebe uygulaması benimsemesi sonucu olarak zaman kaybına sebebiyet vermiş, hem de farklı finansal raporlamalar ve sonuçlar ortaya çıkartmıştır.

Bilgi kullanıcıları açısından da önem arz eden bu durumun çözümü için standartlar ve vergi kanunları arasında özellikle değerleme ölçütlerinde vergi kaybına sebebiyet vermeden gerek kanunlar gerekse uygulamalarda ilgili düzenlemeler yapılarak uyumlaşma sürecine girilmelidir. Uygulamada TTK, SPK, VUK, BOBİFRS, TMS/TFRS gibi birçok kanun ve standart bulunmaktadır. Mevcut kanun ve standartlar baz alınarak daha sade, anlaşılabilir ve uygulama alanının daha da geniş olduğu bir kanun çıkarılması

önerilmektedir. Bu sayede finansal tablolarda bir standartlaşma ve tekdüzelik sağlanarak gerçeğe uygun finansal tablolar elde edilecek ve daha sağlıklı, şeffaf ve ihtiyaca uygun veriler elde edilebilecektir.

İşletmelerin mali tablolarında, maddi duran varlıklar çok önemli bir yer tutmakla beraber değeri de her geçen gün artış göstermektedir. Bu nedenle maddi duran varlıkların kaydedilmesinin, raporlanmasının, değerlemesinin ve amortisman hesabının gerçeğe uygun bir şekilde yapılmasının önemi artmaktadır.

Bu çalışmada maddi duran varlıklar dört bölüme (ilk ölçüm, sonraki ölçüm ve değerleme, amortismanlar ve finansal tablo dışı bırakma) ayrılarak incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Maddi duran varlıkların ilk ölçümünde dört raporlama çerçevesinin de maliyet bedeli esasını kabul ettikleri bu yüzden uygulamalarının aynı olduğu görülmektedir. Ancak MSUGT/VUK'da maliyet bedeline eklenecek unsurların muhasebe standartlarına göre farklı olduğu görülmektedir.

Arsa ve binaların ayrımı konusunda ise BOBİ FRS, TMS/TFRS ve KÜMİ FRS'de birbirine paralel olarak maddi duran varlıkların maliyetinde arsalar ve binalar birbirlerinden ayrıştıtılabilir varlıklar olarak kaale alınmaktadır. Bu sebep ile, bir bina ve arsa beraber alınsa bile finansal tablolarda birbirinden farklı olarak ayrı muhasebeleştirilmeleri zorunludur. Ancak VUK'a göre bina ve arsalar birbirinden ayrılmamakta ikisi de 252 Binalar Hesabı'nda izlenmektedir. Bina ve arsaların faydalı ömürleri birbirlerinden farklıdır. Bu nitelik bilhassa amortisman uygulamaları açısından büyük ve önemli farklılıklara sebep olmaktadır. VUK uygulamasında arsa ve araziler için istisnai haller haricinde (taş ocağı, maden) amortisman ayrılmamaktadır. Ancak binalar amortismana tabi tutulmaktadır. Bu farklılık nedeniyle VUK ile muhasebe standartlarının uygulamaları arasında amortisman hesabı yönünden büyük farklılıklar oluşmaktadır.

Bir diğer farklılık ise satın almanın vadeli olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. TMS/TFRS'ye göre, maddi duran varlık vadeli alınırsa, vadenin süresi ister bir yıldan kısa ister bir yıldan uzun olsun, vade farkı her iki durumda da ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS'de vade bir yıldan az olması halinde finansman giderleri ayrıştırmadan doğrudan maliyete eklenirken, vadenin bir yılı aşması halinde TMS/TFRS'de olduğu gibi ayrıştırma işlemi yapılmaktadır KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT'a göreyse maddi duran varlıkların vade farkı ayrıştırması yapmaksızın, ödenen ya da ödenmesi beklenilen tutar üstünden ölçülmesi ve maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Sonraki ölçüm konusunda TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamaları ile VUK uygulaması arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu üç standart seti için bir varlığın gerçeğe uygun değerinin saptanması temel hedeftir. Muhasebe standartlarının ulaşmak istedikleri sonucun benzer olduğu söylenebilir ve gerçeğe uygun olan değerin saptanmasında "maliyet yöntemi" ve "yeniden değerlendirilmiş tutar" olmak üzere iki farklı metot kullanılabilmektedir. Ancak MSUGT/VUK'da sadece maliyet bedeli metodu kullanılmaktadır. Yeniden değerleme, isteğe bağlı olarak veya kuyumcu ve kimi maden işletmeleri dışında 2004 yılından beri kullanılmamaktadır Değer artışı ve azalışı ise TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de hesaplanır ayrıca TMS/TFRS'de değer artışı kapsamlı gelir tablosunda raporlanırken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise "kapsamlı gelir tablosu" yer almamakta değer artışı özkaynak kalemi olarak raporlanmaktadır. MSUGT/VUK'da ise değer artışı ve azalışı hesaplanmamaktadır.

Amortisman konusunda ise VUK'a göre amortisman, vergi matrahını azaltan bir faktör olarak değerlendirilmekte ve amortisman uygulaması ihtiyari olarak mükelleflere bırakılmaktadır. Yani mükellefler istemezlerse hiç amortisman ayırmayabilecekleri gibi bazı senelerde amortisman ayırıp, bazı senelerdeyse amortisman ayırmama konusunda serbest bırakılmaktadırlar. Ayrıca amortisman hesabında kalıntı değer dikkate alınmamakta ve kıst amortisman da sadece binek otomobillerde uygulanmaktadır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise amortisman ayırmak zorunluluktur, kalıntı değer dikkate alınmakta ve kıst amortisman da bütün maddi duran varlıklarda uygulanmaktadır. Ancak kıst amortisman TMS/TFRS'ye göre ay esasına göre ayrılırken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise gün esasına göre ayrılmaktadır.

VUK'da "normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman yöntemi ve fevkalade (olağanüstü) amortisman yöntemi" kullanılmakta ayrıca amortisman ayırmada Maliye Bakanlığı'nın belirlediği alt sınır (2021 yılı için 1.400 TL) bulunmakta ve faydalı ömür de Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise istenilen herhangi bir amortisman yöntemi kullanılmakta, amortisman ayırmada herhangi bir alt sınır bulunmamakta ve faydalı ömür de işletmeler tarafından belirlenmektedir.

Maddi duran varlıkların finansal tabloların dışarısında bırakılması hususunda ise VUK uygulamasında maddi duran varlıklar yalnızca satılmaları durumunda bilanço dışı bırakılmaktayken, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS de ise bir maddi duran varlıktan gelecek zamanda herhangi bir iktisadi yarar beklenmiyorsa veya maddi duran varlık elden

çıkarılmışsa “finansal tablo dışı” bırakılmaktadır. Bu durumda, maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından elde edilen iktisadi götürü veya getiri kar ya da zarara yansıtılmaktadır.

Sonuç olarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamalarının birbirine oldukça yakın olduğu, bazı noktalarda farklılıklarının olduğu görülmektedir. Çünkü BOBİ FRS, TMS/TFRS’nin KÜMİ FRS ise BOBİ FRS’nin sadeleştirilmiş ve basitleştirilmiş halidir. Asıl farklılık muhasebe standartları ile MSUGT/VUK arasında ortaya çıkmaktadır. Özellikle amortisman ve değerleme konusunda ciddi farklılıklar bulunmaktadır. MSUGT/VUK’da, bazı konular (amortisman ve reeskont gibi) seçimlik bırakılmaktadır. MSUGT aslında gerçeğe uygunluk esasıyla oluşturulmuş bir sistem olmasına rağmen vergi kanunlarının etkisinden kurtulamamıştır.

BOBİ FRS’nin tamamen yerleşmesiyle ve KÜMİ FRS’nin 1 Ocak 2022’de uygulamaya başlanmasıyla birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na daha iyi uyum sağlanmış olması hedeflenmekte, ülkemizde uygulanan muhasebede gerçeğe uygun olması artmakta, muhasebe uygulamaları birbirine çok daha yakın olmakta ve muhasebede tek ve ortak bir dil oluşturma yönünden önemli bir adım atılmış olmaktadır.

6. KAYNAKLAR

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., Uyar, E., 2014. Vergi usul kanunu ve türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman konusunun incelenmesi ve örnek uygulamalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 364-397.

Aboody, D., Lev, B., 2000. Information asymmetry, R,D, and ınsider gains. *The Journal of Finance*, 55(6), 2747-2766.

Akbulut, A. (Ed.) 2011. TMS / TFRS / KOBİ standartlarına göre hesaplanan ticari kârdan mali kâra geçiş: "bilanço ve gelir tablosu kalemleri itibariyle muhasebe standartları ve uygulamalarının karşılaştırması, düzeltilmiş karın tespiti. Ankara: TÜRMOB.

Akbulut, Y., 2007. Gerçeğe uygun değerin ölçülmesine yönelik yeni yaklaşımlar: FASB157. *Muhasebe Bilim Dünyası,* 9(1): 24-40.

Akdoğan, N, Sevilengül, O, 2007. Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, İSMMMO Yayınları 13. Baskı, 83s.

Akdoğan, N., 2006. UMS–12 gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi'', *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,* 17:1-23.

Akgül, B. A., Akay, H., 2003. Uluslararası muhasebe standartları ve Türkiye uygulama etkinliğine ilişkin bir araştırma. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Albay, A., 2019. Duran varlıkların ve amortismanların UFRS çerçevesinde değerlendirilmesi, *Yüksek Lisans Tezi*, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 148s.

Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P., Radford, J.A. 2005. International accounting standards, Ernst, Young, John Wıley, Sons Australia ltd.

Ataman, Ü., 1996. (a), Genel muhasebe Cilt II, Türkmen Kitabevi 9.Baskı, İstanbul.

Atmaca, M., 2010. Uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların finansal analiz açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve Türkiye uygulaması *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Marmara Üniversitesi, İstanbul, 387 s.

Aydın, G., 2016. Finansal tablolarda maddi duran varlıkların değerlemesi: vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartları açısından karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi.* Işık Üniversitesi, İstanbul.

Aytaç, A., Gençoğlu, Ü. G., 2020. Maddi duran varlıklar ve amortismanlar açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT'daki uygulamaların karşılaştırılması, *Business and Economics Research Journal,* 11(3):753-767.

Bağırgan, M. K., 2019. Türkiye'de raporlama standartlarının gelişimi ve maddi duran varlıkların VUK, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlemesi. Alomaliye, https://www.alomaliye.com/2019/11/18/maddi-duranvarliklarin-degerlemesi

Bahadır, O., 2012. Stoklarda değerleme: UFRS/TFRS ve vergi mevzuatı açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, 12: 51-67.

Başağaç, H., 2006. Maddi duran varlıkların değerlemesinde Türk vergi mevzuatı ve TMS 16: maddi duran varlıklar standardı hükümlerinin karşılaştırılması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Ankara: Gazi Üniversitesi, Ankara. 179 s.

Başpınar, A., 2004. Türkiye'de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi* 146: 42-57.

Bayar, F., 2008. Küreselleşme kavramı ve küreselleşme sürecinde Türkiye. *Ekonomik Sorunlar Dergisi* (32), 25-34.

Bayazıtlı, E., Nalbantoğlu, R., Sayılgan, G., Gürdal, K., Çelik, O., 2000. Küreselleşme, Avrupa Birliği ve muhasebe mesleğinde yeni ufuklar. İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İzmir:

Bekçi, İ., Özdemir, O., 2006. Muhasebe standartlarının oluşum süreci ve Türkiye finansal raporlama standartlarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(2):11-15.

Büyükipekçi, S., Yiğit, S., 2016. TMS-16 'ya göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerleme sürecine teorik bir bakış. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2):1-12.

Canakcioglu, M., 2018, Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartları kapsamında maddi duran varlıklarda amortisman uygulamaları, *Press Academia Procedia*, 7:1

Çaldağ,Y., Ayanoğlu Y., 2012. Genel muhasebe, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

Çam, M., 2015. TMS-16 Açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının vergi usul kanunu ile mukayesesinin incelenmesi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 11-19.

Çankaya, F., 2007. Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12(2):18-25*

Çatı, K., Akaytay, A., Yücel, S., 2015. Finansal oranların faaliyet alanlarına göre değişiminin merkez bankası sektör raporları yardımıyla incelenmesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 44, 45-57.

Çelik, E., 2012. Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS)'nın varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler: serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demir, V., Bahadır, Oğuzhan, 2007.'UFRS (TFRS)'deki değerleme ölçüleri kapsamında şirket değerlemesinde defter değeri yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TÜRMOB*, 7(23): 65-79.

Dinç, E., Atabay, E., 2018. Türkiye'deki yasal düzenlemelere göre amortisman uygulamaları ve vergi etkisine yönelik değerlendirme, M*uhasebe, Finans ve Denetim Çalışmaları Dergisi*, 4(2):14-25.

Dinç, E., 2007. Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 28: 21-48.

Dokur, Ş., 2012. *Dönem sonu işlemleri,* Anadolu Üniversitesi Yayını No:2622, Eskişehir.

Duman, H. ve Yücenurşen, M., 2017. TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde değer, değerleme ve ölçüm, *Socıal Scıences Studıes Journal,* 3(10):1310-1325.

Elitaş, C., 2011. UFRS (TMS - TFRS) Uygulamaları: açıklamalı, yorumlu, örnekli, karşılaştırmalı. Hipotez Yayınları. Bursa:

Emül, E., Yalçın Z., 2022. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Tms-16 ve VUK Açısından Değerlendirilmesi ve Monografi Yöntemi İle Türkiye Örneğinin Açıklanması, *2. Uluslararası Antalya Bilimsel Araştırmalar ve Yenilikçi Çalışmalar Kongresi 17-21 Mart 2022*, Antalya.

Epsten, B.,Mrza, A. A., 2005. Interpretaton and applcaton of ınternatonal accountng and fnancal reportng standards. John Wley , Sons, New Jersey.

Erdoğan, M., 2002. Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1):51-63.

Esen, Ö. M., Perek, A., 2009**.** Varlıklarda değer düşüklüğü standardının (TMS 36) nakit yaratan birim, şerefiye ve şirket varlıkları açısından incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 11(3):143-172

Foundation, I., 2014. Cadre conceptuel de l'information financière. Londres: IFRS Foundation. chrome-extension://efaidnhttps://tunisianifrsgroup.files.wordpress.com/2014/10/cadre-conceptuel-de-l_information-financic3a8re.pdf adresinden alındı,

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu, Ankara

Gençoğlu, Ü. G., 2017. Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (76):1-24.

Göğüş, H. S., 2010. Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (101), 13-30.

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C., 2016. Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul.

Gözlüklü, B., 2017. TMS/TFRS'lerde Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 366 s.

Gücenme, Ü., 2004. Muhasebe denetimi, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.

Güleç, Ö. F., 2018. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4):901-921.

Güngör, M., 2013. Değerleme Kavramı ve Ölçüleri, *Vergi Raporu Dergisi*, (171):7-26.

Işıklılar, S., Buz, B., Bağıran, V., 2018. BOBİFRS' ye uyarlanmış tek düzen hesap planı uygulamalı ve açıklamalı, Hilal Yayıncılık, İstanbul

İbiş, C., Özkan, S. 2006. Uluslararası finansal raporlama. *Mali Çözüm,* 74:27

İncekara, A., Savrul, M., 2011. Küreselleşme, büyüme ve ekonomik entegrasyonlar: Türkiye açısından bir değerlendirme. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 61(2): 3-22.

Kablan, A., 2020. Hesap planı değişimi üzerine bir inceleme: tek düzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı karşılaştırması, *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2):103-129.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Karacan, **S**., 2010. Muhasebe, Orion Kitabevi, Ankara

Karataş, M., 2014. Geçiş döneminde finansal tabloların TMS'lere göre hazırlanması ve denetimi. *E-Yaklaşım,* 2014: 253.

Kaya, U, Atasel, O, Y., 2017. Türkiye muhasebe standartları ile vergi usul kanunu açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının karşılaştırılması: literatürdeki farklılıklar üzerinde bir değerlendirme, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(4):1-15.

Kaya, U. Dinç, E., 2007. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2): 343-364.

Kepçe, N., 2001. Finansman harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda raporlanması, *Mali Çözüm Dergisi*. 57 (1):24-32.

KGK, 2019. Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır, Kamu *Gözetimi Kurumu* (kgk.gov.tr)

Kırlıoğlu, H., Bağdat, A., 2016. Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16, 615-627.

Kıymetli Şen, İ., 2013. Maddi duran varlıklar (TMS 16) standardının üretim işletmelerinde satışların maliyetine etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 3(1): 21-36.

Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli, M., 2018. BOBİ FRS'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi çerçevesinde bir inceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı: 462-484.

Kızıl A., Fidan M., Kızıl C., Keskin İ., 2013. Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları uygulamalar, yorumlar, muhasebeleştirme *IFRIC*, 171-184 s.

Kocamaz, H., 2012. Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 2(2):105-120.

Küçük M., 2018. Değerleme, İpekyolu Matbaacılık, İstanbul

Küçük, S., 2008. Değerleme ve dönem sonu işlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Küçüksavaş, N., 2001, Genel muhasebe, Beta Basım, 9.Baskı, İstanbul.

Lev, B., Sarath, B., Sougiannis, T., 2005. R,D Reporting Biases and Their Consequences. *Contemporary Accounting Research,* 22(4):977-1026.

Obert, R., 2021. Pratique des normes IFRS (7 b.). Paris: édition Dunod 7e edition. https://www.cairn.info/pratique-des-normes-ifrs--9782100823635.htm adresinden alındı

Öngen, S., 2000. Vergi muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Örten, R., Barla, R., 2007. TMS 16' ya göre maddi duran varlıkların dönem sonunda değerlemesi ve muhasebe uygulamaları, *MUFAD Dergisi*, 12:34-49

Örten, R., Karapınar, A., 2013. Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, 5. Baskı, Ankara,.

Özdemir, E., 2015. Maddi duran varlıkların vergi kanunları ve Türkiye muhasebe standartları. Türkiye finansal raporlama standartlarına (TMS/TFRS) göre karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi*, Okan Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, Ankara, 102s.

Özgörmen, S., 2019. BOBİ frs'nin maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tfrs ve vergi usul kanunu uygulamalarından farklılıklarının analizi: örnek olay çalışması, *Yüksek Lisans Tezi*, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, 170 s.

Öztürk, C., 2009. Yerel ve uluslararası muhasebede yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı ve UMS 40'ın Türkiye muhasebe sistemine yansımaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 96: 97-128.

Öztürk, E., 2019. KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3):413-430.

Peker, İ., Kılıçer, E., 2018. Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Amortisman Uygulaması, *Vergi Raporu Dergisi*, (227):127-138.

Pirgaip, B., 2003. Türk sermaye piyasasında uluslararası muhasebe standartlarına uyum. *Sermaye Piyasası Kurulu Meslek* 10:45-55.

Sabuncu, B., 2019. Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı açısından maddi duran varlıkların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14:1-19.

Sarıay, İ., 2012. Türkiye muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin uygulamalar, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 5, 110-124.

Sevil, G., Başar, M., Çoşkun, M., 2013. Finansal Yönetim, 2. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3004, Eskişehir.

Sönmez, E. Akyol, E., Küçük, M.S., 2003. Dönem sonu işlemleri ve değerleme, *Yaklaşım Dergisi*, 15(1): 94-97.

Süer, A. Z., 2003-. Profesyonel muhasebe mesleğinde enron skandalı ve sonrası gelişmeler. *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* - Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (16 - 19 Nisan). İstanbul.

Sürmen Y., 2010. Muhasebe-1, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Şen, İ. K., Özbirecikli, M. 2018. BOBİ FRS'nin muhasebe uygulamalarına getirdiği değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,* 10. Yıl Özel Sayısı, 462-484.

Şen, İ. K., Özbirecikli, M., 2020. KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* (22):1-19.

Tanış, Veysi N., Berikol Bilal Z., 2014. Meslek yüksekokullarına yönelik genel muhasebe Karahan Kitapevi, 3.Baski,129-154.

Tekşen, Ö, Dağlı, S.Ş., 2017. Maddi duran varlıkların tekdüzen muhasebe sistemi ile vergi usul kanunu ve TMS-16 açısından incelenmesi: Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 9(20): 14-28.

Tenker N., 1999. Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

TFRS 5 - Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler. Şubat 2013.

TFRS 13 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. Şubat 2013.

The International Financial Reporting Group. 2014. International GAAP 2014. Ernst and Young, Wiley.

TMS 2 - Stoklar. Şubat 2013.

TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri. Şubat 2013.

TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar. Şubat 2013.

TMS 17 - Kiralama İşlemleri. Şubat 2013.

TMS 18 - Hasılat. Şubat 2013.

TMS 19 - Çalışanlara sağlanan faydalar. Şubat 2013.

TMS 20 - Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması. Şubat 2013.

TMS 28 -İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar. Şubat 2013.

TMS 32 - Finansal araçlar: Sunum. Şubat 2013.

TMS 36- Varlıklarda değer düşüklüğü. Şubat 2013

TMS 37 - Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar. Şubat 2013.

TMS 38 - Maddi olmayan Duran Varlıklar. Şubat 2013.

TMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. Şubat 2013.

TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Şubat 2013.

TMS 41 - Tarımsal Faaliyetler. Şubat 2013.

Tokay, S. H., Deran, A., 2008. Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları'nda gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1):149-188.

Toraman, C., Bayramoğlu, F., 2006. Avrupa birliği sürecinin muhasebe uygulamalarına etkisi. *Mali Çözüm Dergisi* 76: 457-480.

Tort, E., 2023. l'essentiel des normes IFRS (6 b.). Paris: Gualino editeur lextenso editions.

Tounkara, M. F., 2009. Normes comptables internationales et le syscohada: convergences et divergences. Maroc: Université Hassan II - Mohammedia. https://www.memoireonline.com/04/10/3299/Normes-comptables-internationales-et-le-syscohada-convergences-et-divergences.html adresinden alındı,

Tuğay, O., 2013. Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının tms 16 ve vergi mevzuatı açısından incelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2):1-18.

Tunçez, H. A., 2020. TMS 16 ve BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması, *İda Akademia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3(2):92-109.

Uçkaç, M., 2003. Genel muhasebe, Dilara Yayınevi, Trabzon

Ulusan, H., 2007. Finansal Raporlama Açısından Değerleme" *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 16(29: 525-544.

Ulusan, H., **Hussey Roger.,** 2007. International financial reporting standards desk, John Wiley and Sons, Incorporated, USA.

Uzun, E., 2018. VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açışından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(81):344-354.

Ünal, S., 2017. TMS 16 maddi duran varlıklar ve vergi uygulamaları, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Haliç Üniversitesi.

Véron, N., 2007. Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales. *L'Économie politique*, 4(36):92-112.

Yalçın, E., 2015. *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama* (TMS-TFRS):(1. Baskı):Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yalkın, Y.K., 2001. Genel muhasebe, Turhan Kitabevi, Ankara

Yazıcı, M., 2003. Muhasebe Standartlarının Tanımı. Muhasebe ve Finansman Dergisi(18):33-37.

Yelgen, E., Uyar, S., 2018. BOBİ FRS açısından maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı 98-109.

Yıldıztekin, İ., 2010. Türkiye muhasebe standartlarına göre duran varlıkların muhasebeleştirmesiyle ilgili örnekler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4): 1-15.

Yılmaz, B. B., 2013. Türkiye'de halka açık konaklama şirketlerinin muhasebe politikalarının belirlenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21(2):29-41.

Yücel, S, Öncü, A, M, Akaytay, A., 2018. Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre maddi duran varlıkların değerleme hükümlerinin karşılaştırması, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39:291.

Yükçü S., 2014. Genel muhasebe. Altın Nokta Yayınevi, 7.Baskı, İzmir.

Zencirkıran, S., 2015. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının ulusal düzeydeki mevzuat ile ilişkisi: Türkiye örneği. *Sayıştay Dergisi* 98:61-74.

163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Şubat 2013.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Şubat 2013.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,

334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. Ocak 2013.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Şubat 2013.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. Ocak 2013.