



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetim Programı

**DEĞERLEME OLGUSU VE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Cebrail CENGİZ

175140219

Danışman: Prof. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

İstanbul, 2020



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İşletme Ana Bilim Dalı Programı

**DEĞERLEME OLGUSU VE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan: **Cebrail CENGİZ**

İstanbul, 2020

ÖZET

Küreselleşme ile dünyamız adeta küçük bir köy haline gelmiş, mobilite hızlanmıştır. Bu anlamda sermaye küresel anlamda yayılmış, uluslararası ortaklıklar, ticaret ilişkileri, uluslararası finansman olağan olgular haline gelmiştir. Sermayenin bu denli uluslararası hale gelmesiyle, çeşitli güvence mekanizmalarına ve hizmetlerine ihtiyaç duyulmuştur. Yatırımcılar, kredi verenler yatırım yaptıkları veya kredi sağladıkları şirketlerin mali durumlarından emin olmak ve bu suretle vermiş oldukları kredileri veya yatırım yaptıkları kuruluşların mali tablolarına ihtiyaç duymaktadırlar. Mali tablolar ülkelerin kendi iç mevzuatları çerçevesinde hazırlanmış olmaları sebebiyle uluslararası mecrada bu tablolara ihtiyaç duyan kişilerin ihtiyaçlarına tam anlamıyla cevap verememektedir. Bu durumun giderilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yayınlanmış ve bu bilgilere ihtiyaç duyan bütün herkesin anlayabileceği adeta ortak bir dil oluşturulmuştur. Bahsi geçen bu Standartlar Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşturulmuştur.

Güvence hizmetinin tam anlamıyla yerine getirilmesi açısından finansal tabloların hazırlanmasına ve gerekli muhasebe kayırlarının yapılmasında değerlemenin doğru yapılması en elzem hususlardandır. Çalışmamızda Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS'nin değerlendirme kavramına nasıl yaklaştığı, VUK ve TMS açısından maddi duran varlıkların değerlemesinin nasıl yapıldığı, aralarındaki farklar ve VUK'un TMS'ye yakınsama olanakları ele alınmaya çalışılmıştır. Finansal tabloların gerçeği yansıtması ancak doğru değerlendirme esaslarının uygulanması ile mümkün olacaktır. Bu durum hem VUK hem de TMS için geçerlidir.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar

ABSTRACT

With the globalization, the World has almost become a small village, and mobility has accelerated. International partnerships, trade relations and international financing have become commonplace. Today, a person or a company can invest for a company that residing in another country. Capital can move to all around the World. So, investors and creditors need financial statements that can be understand by residents and nonresidents. Because of the financial statements are prepared within the framework of the domestic legislation of the countries, these can not fully meet the needs of the people who need these tables in the international environment. Therefore the International Accounting Standarts (IAS) and International Financial Reporting Standarts (IFRS) have been published for prepare to financial statement. Turkey published Turkey Accounting Standarts (TMS) and Turkey Financial Reporting Standarts (TFRS) according to IAS and IFRS. Our dissertation is focusing and analysing differencies valuation of tangible fixed assets in terms of Turkey Accounting Standarts and Tax Procedure Law.

Key Words: Valuation, Turkey Accounting Standarts, Tangible Fixed Assets

ÖNSÖZ

Çalışmamızda, “değerleme” kavramı ve değerlemenin kullanım alanları genel anlamıyla irdelenmiş Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları’nın değerlendirme esas ve usulleri, değerlemeye bakış açıları incelenerek Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun nasıl değerlendirildiği VUK ve TMS açısından kıyaslamalı olarak analiz edilmiştir. Kamu erki tarafından kullanımı salık verilen VUK ve finansal tabloların uluslararası mecrada kullanımını ve anlaşılmasını kolaylaştıran Muhasebe Standartları doğaları gereği değerlendirme açısından çeşitli farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkları doğuran sebep ve olgular analiz edilmiştir.

Yüksek Lisans öğrenimim boyunca bilgi ve tecrübesiyle destek olan saygıdeğer hocam Prof. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU’na, eğitimim ve iş hayatım boyunca her zaman yanımda olan fedakâr aileme, çalışmalarımın her aşamasında bütün desteğiyle yanımda olan Leyla TİTİZ ve Orhan GÜNER’e minnet ve şükranlarımı sunarım.

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards.
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
KDV	Katma Değer Vergisi
MDV	Maddi Duran Varlık
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDK	Türk Dil Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

İçindekiler

ÖZET	I
ABSTRACT	II
ÖNSÖZ	III
KISALTMALAR LİSTESİ	XI



İçindekiler Tablosu

I. GİRİŞ	1
A. DEĞERLEME OLGUSU	3
1. Değer Kavramı.....	3
2. Değerleme Kavramı.....	3
3. Değerlemenin Amacı	5
4. Değerlemenin Kullanım Alanları	7
II. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME KAVRAMININ ANALİZİ	15
A. GENEL AÇIKLAMA	15
B. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ..	18
1. Maliyet Bedeli.....	18
2. Borsa Rayici	20
3. Tasarruf Değeri.....	21
4. Mukayyet Değer.....	22
5. İtibari Değer	23
6. Rayiç Bedel	23
7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti	24
8. Emsal Ücret	31
9. Vergi Değeri	31
10. Özellikli Diğer Değerleme Ölçütleri	33
C. İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL İKTİSADİ KIYMETLERİ DEĞERLEME	35
1. Gayrimenkuller ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi	35
2. Demirbaş Eşyanın Değerlemesi	42
D. AMORTİSMANLAR	42
1. Mevcutlarda Amortisman.....	44
III. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME-ÖLÇÜM KAVRAMININ ANALİZİ	53

A. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	54
1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Yeri Alan Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları.....	57
2. Tam Set Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri	61
B. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	68
1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı.....	69
2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Kapsamı	69
3. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirme İşlemleri.....	71
4. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	75
5. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	75
6. Amortisman Yöntemi	77
7. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	81
C. TMS-40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	84
1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	85
2. Maliyet Yöntemi.....	85
IV. VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK ANALİZİ	86
A. GENEL HUSUSLAR.....	86
1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri	90
2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri	91
3. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı.....	91
4. Maddi Duran Varlıkların Satışı	91
B. MADDİ DURAN VARLIKLAR HESAP GRUBUNUN VUK-TMS/TFRS AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI.....	93
1. Arazi ve Arsalar Hesabı.....	93
2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	94
3. Binalar Hesabı.....	94
4. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	95

5. Taşıtlar Hesabı.....	96
6. Demirbaşlar Hesabı	96
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı.....	97
8. Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı	97
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı.....	98
10. Verilen Avanslar Hesabı	99
C. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN FARKLILIKLAR.....	99
1. Amortisman Yöntemi	99
2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar.....	100
3. Amortisman Oranı, Yöntemi ve Süresinde Farklılıklar	101
4. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortismanı.....	102
5. Kıst Amortisman Uygulamasının Standartlar ve VUK Açısından Karşılaştırılması.....	103
V. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	104
KAYNAKÇA.....	110

I. GİRİŞ

Küreselleşme olgusuyla birlikte ulusal şirketler çok uluslu hale gelmiştir. Günümüzde uluslararası şirketlere ortak olma durumu yaygın hale gelmiştir. Çok uluslu şirketler artık kolaylıkla yabancı ortak bulmakta, yurtdışı kaynaklardan borçlanabilmekte ve uluslararası piyasalarda şirket paylarını halka arz edebilmektedir. Zira küreselleşme olgusu dünyayı adeta küçük bir köy haline getirmiştir.

Şirketlerin uluslararası mecrada faaliyette bulunması, yabancı ortak, dış finansman ihtiyacı gibi sebepler neticesinde şirketlerin finansal tablolarının uluslararası standartlarda hazırlanmasını ve denetlenmesini gerekli kılmıştır. Bu sürecin bir neticesi olarak Amerika Birleşik Devletlerinde US GAAP ve merkezi Londra’da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturulmuştur. Oluşturulan bu standartlar ile ülkelerin kendi iç uygulamaları arasındaki farklılıklar giderilmeye çalışılmış, finansal tabloların uluslararası finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına da cevap verebilmesi amaçlanmıştır. Ülkemizde de bu kapsamda TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları uygulamaya konulmuştur.

Ülkemizde kanuni defterlerin VUK’a göre tutulması kanunun amir hükmüdür. Yevmiye kayıtları VUK hükümlerine göre tutulmakta ve tutulan bu kayıtlar neticesinde oluşturulan mali tablolara göre mükelleflerin kar veya zararları hesaplanmaktadır. Vergi mükellefleri bir hesap döneminde elde ettikleri mali kar üzerinden tahakkuk eden vergilerini Maliye Bakanlığına ödemektedirler.

Burada karşımıza mali kar ve ticari kar kavramları çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından bir takım harcamaların, kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine müsaade edilmez. Oysa bu harcamalar, şirketlerin giderleri arasında yer almaktadır. Mali karın tespitinde kamu menfaati ön plana plana çıktığından ticari kar ile mali kar arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Genel itibariyle de Maliye Bakanlığına sunulan diğer bir deyişle VUK hükümlerine göre oluşturulan finansal tablolar ile Türkiye Finansal

Raporlama/Muhasebe Standartları çerçevesinde oluşturulan finansal tablolar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı da VUK ve TMS/IFRS’de yer alan değerleme/ölçüm farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Çalışmamızda detaylarıyla açıklandığı üzere VUK ve TMS/IFRS’de çeşitli değerleme/ölçümleme esasları yer almaktadır. VUK açısından doğru yapılmış bir değerleme ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. TMS/IFRS açısından ise ölçümlemenin doğru yapılması, şirket ortakları, finansman sağlayıcıları ve şirketin tahvilini/hisse senedini alan veya almayı düşünenler açısından oldukça önemlidir. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından değerleme büyük önem arz etmektedir.

Çalışmamızda, öncelikle “değerleme” kavramı terimsel açıdan irdelenmiştir. Çalışmamızın ikinci bölümünde VUK çerçevesinde değerlemenin hangi esaslara göre yapıldığı anlatılmış ve iktisadi kıymetlerin değerlemesinin nasıl yapılacağı hususu araştırılmıştır. Üçüncü bölümde ise Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde değerleme/ölçümleme usul ve esasları ortaya konmuş ve maddi duran varlıkların nasıl değerlendirileceği hususu üzerinde durulmuştur. Çalışmamızın dördüncü bölümünde maddi duran varlıkların değerlemesinin, VUK ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırılması yapılmıştır ve beşinci/son bölüm ise çalışmamızın sonuç ve değerlendirme bölümünü oluşturmaktadır.

A. DEĞERLEME OLGUSU

1. Değer Kavramı

Antikçağ'da değer kavramının araştırılmaya bağlandığı, üzerine düşünüldüğü ve başlangıçta ahlak felsefesi ile ilişkili olarak kişiler, fikirler, nesneler ve diğer tüm şeyleri değerlendirmek için kullanıldığı bilinmektedir. Yunancada “axia” değer anlamına gelmekte ve bu sözcükten türetilmiş olan değer bilgisi anlamına gelen axioloji olarak ortaya çıkan ilk değerlemeler etik ve estetik üzerineydi. Etik yani ahlak, değerlendirme aracılığıyla bireysel ve sosyal tavırlar anlamında “iyi” ve “kötü”yü incelerken, estetik de “güzel”i ve “ahenk”i inceliyordu.¹

Antikçağ filozoflarından Platon, değer kavramı üzerinde durmuş ve onu araçsal değer ile gerçek değer olarak ikiye ayırmıştır. Buna göre örneğin bir olta, araçsal olarak balık tutmak için iyidir. Gerçek değer ise, kendisi dışındaki bir varlığa gönderme yapmadan var olan değer olarak tanımlanmaktadır. Bu kavramı Aristo geliştirmiştir. Aristo değeri ikiye ayırarak kullanım değeri ve takas değeri olmak suretiyle tasnif etmiştir. Kullanım değeri, varlığın istihlaki suretiyle elde edilmesi amaçlanan faydaya ilişkin olgudur. Takas değeri ise varlığın, değişime tabi tutulması halinde piyasa mekanizması vasıtasıyla oluşan değer olarak tanımlanabilir. Bu şekilde günümüzdeki iktisat biliminin değer tanımlamasına uygun bir ortam hazırlamıştır.²

Değer kavramı, Türk Dil Kurumunun (TDK) tanımlaması çerçevesinde; *“Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet”*³ anlamına gelmektedir.

2. Değerleme Kavramı

Değerleme, bir şeyin değerini belirlemek anlamına gelmektedir. Bu anlamda değerlendirme eyleminin; bir varlığın, ekonomik kıymetin, değerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bütün eylemler olarak da ifade edilmesi mümkündür.⁴

¹ Hasan Yalçın, Şirket Değerlemesi, 1. Baskı, İstanbul: Sak Ofset Yayıncılık, 2014, S. 13.

² Hasan Yalçın, age, S. 13.

³ <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi 06.03.2019).

⁴ Hasan Yalçın, age, S. 27

VUK'un 258. Maddesinde: *“Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.”*⁵ Şeklinde tanımlanmıştır. Takip eden kanun maddesinde ise *“değerleme de iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”*⁶ İfadesine yer verilmiştir VUK'un 186. Maddesinde, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin; mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade ettiği belirtilmiştir.⁷

Söz konusu unsurların değerlendirme günü itibariyle parasal değerinin tespit edilmesi değerlemenin konusunu oluşturmaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere değerlendirme işlemi vergi matrahının hesaplanması ile ilgili olduğundan mükellefler tarafından beyan edilmesi gereken vergi matrahını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle VUK'un müteakip maddelerinde hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirilmesi gerektiği açık bir şekilde belirtilmiş ve bu konuda mükelleflere serbestlik tanınmamıştır. Ancak VUK'un 289. maddesi uyarınca, *“değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği açıklanmıştır.”*⁸ Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere değerlendirme iktisadi kıymetlerin sahip olduğu kıymetin tespitini belirlemeye yönelik bir eylemdir.

TMS 2 Stoklar standardında olduğu gibi standartların uygulamasında “değerleme” kavramı kullanılırken, zaman içerisinde ve nihayetinde “ölçme” kavramına yer vermeye başlanmıştır. İngilizce “valuation” sözcüğünün karşılığı olan değerlendirme daha geniş anlamı iken İngilizce “measurement” sözcüğünün karşılığı ölçme/ölçümdür. Standartların raporlama sırasında ilgili kalemi ölçtüğü ancak değerlemediği, değerlemenin anılan kalemin gelecek perspektifini de göz önüne alarak çok boyutlu değişkenden yararlanarak

⁵ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 155

⁶ “A.g.e”, 2019., S. 155

⁷ “A.g.e”, 2019. S. 113

⁸ Beyanname Düzenleme Rehberi, 3. Kitap, Vergi Müfettişleri Derneği, 2017, Ankara, S. 165.

yapıldığı ve bu nedenle işletme değeri gibi daha makro bazlı işlemlere özgü kullanılması gerektiği varsayılmıştır.⁹

Bununla birlikte vergi kanunlarında özellikle VUK'ta "değerleme" kavramına yer verilmiştir. VUK'un "servetleri değerlendirme" bölümü dışında değerlendirme kavramını "ölçme" anlamında kullandığını da belirtmek gerekir.¹⁰

*"Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder."*¹¹

Nihayetinde değerlendirme/ölçümleme olgusu varlığın kıymetinin para ile ölçülebilmesine yönelik eylemler silsilesi olarak tanımlanabilir.

İktisadi kıymetlerin değeri konusunda VUK "değerleme" kavramını kullanırken, TMS "ölçüm" kavramını kullanmaktadır. Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında bu ayrım göz önünde tutulacaktır.

3. Değerlemenin Amacı

"Muhasebenin en önemli amaçlarından biri finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu veri ve bilgiyi üretmektir. Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları veri ve bilgilere finansal tablolar aracılığı ile sahip olurlar. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu birçok faktörün etkisi altındadır ve finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati bir öneme sahiptir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu kısacası finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılaması, doğrudan değerlendirme süreci ile ilişkilidir. Çünkü muhasebeleştirilmede ve değerlendirme dönemlerinde finansal tablo unsurları değerlemeye tabi tutulur. Değerlemede en önemli unsur, doğru ölçünün kullanılmasıdır. TMS (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) incelendiğinde, bu standartlarda varlık, borç ve özkaynak unsurlarının

⁹ Akın AKBULUT, Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012 S. 11.

¹⁰ Akın AKBULUT, age, S. 11.

¹¹ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi 07.03.2019)

ölçümlemesi amacıyla birçok değerlendirme ölçüsünün kullanımını gerektirdiği görülmektedir.¹²“

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. Maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazanç, *“teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark”* olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 39. maddesinde, işletme hesabı esasına göre *“ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır.”* Ayrıca bahsi geçen maddelerde gerek kazancın bilanço esasına göre tespitinde ve gerekse kazancın işletme esasına göre tespitinde mükellefler tarafından VUK’un değerlemeye ait hükümlerine uyulması gerektiği belirtilmiştir.¹³

213 sayılı VUK’un 191. maddesi:” *Envantere alınan iktisadi kıymetler bu kanunun “değerleme”ye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir.*¹⁴“ şeklindedir.

VUK’un 192. maddesi: *“Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.*

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar.” şeklindedir.¹⁵

Değerleme, sermaye ve gelirin doğru bir şekilde ölçümü için son derece gereklidir. Değerleme işleminde ilke olarak her bilanço unsuru ayrı ayrı ele alınmak suretiyle, değerlemeye tabi tutulur. Varlıkların değerlemesinde esas alınan değerlendirme ölçüleri de varlığın niteliğine ve değerlendirme zamanına göre

¹² Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri” Mali Çözüm Dergisi Sayı 90-2008 S.15-16.

¹³ Beyanname Düzenleme Rehberi, 3. Kitap, Vergi Müfettişleri Derneği, 2017, Ankara, S. 166.

¹⁴ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 115.

¹⁵ “A.g.e”, 2019, S. 115.

farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte, değişik bilim dallarının aynı bilanço kalemlerinin değerlemesinde farklı değerlendirme ölçülerini kullandıkları da görülmektedir. Bunun nedeni, değerlemeden beklenen faydanın farklı amaçlarla yapılmasıdır. Örneğin muhasebe kuramı açısından değerlemenin/ölçümlemenin gayesi, gerçeğe yakın finansal tablolar hazırlamak ve yaratılan faydaların adil bir biçimde dağıtılmasını sağlamak iken vergi mevzuatı bakımından değerlemenin amacı, vergi kaybına yol açmamaktır.¹⁶

Muhasebe bilimi açısından değerlemenin önde gelen amacı, finansal tablolarda işletme mevcut ve borçlarının gerçek değerleriyle yer alabilmesini ve dönem karının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamak olmasına rağmen, değerlendirme sadece bu amaçla yapılmamaktadır. Varlıkların işletmelere sermaye olarak konulması, işletme birleşmeleri, bütün olarak işletme satın alınması ve satılması ile hisse alımı gibi işlemlerde de değerlendirme yapılması gerekir. Bunların yanı sıra, sermaye piyasalarının önemli oyuncularından biri olan gayrimenkul yatırım ortaklıkları, varlık alım satımı ve kiralama işlemleri sırasında değerlendirme yaptırdıkları gibi, tüm gayrimenkullerini yılda en az bir kere değerlemeye tabi tutmak ve portföy değer tablolarını bu değerlendirme sonuçlarına göre düzenlemek durumundadırlar. Bu açıklamalardan da görüleceği üzere değerlemenin konusu çok geniş olup finansal raporlama açısından değerlemenin konusunu işletmeye ait olan varlık ve yükümlülükler oluşturmaktadır. Özkaynak kalemlerinin değerlemesi de bu sürece aittir.¹⁷

4. Değerlemenin Kullanım Alanları

Değerleme olgusu, piyasa süreci içerisinde birçok kullanım alanına sahiptir. Değerleme, bireylerin günlük ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetlerinden; yatırımcıların, hissedarların, kredi kuruluşlarının, devletin ve daha birçok ekonomik öznenin sıklıkla başvurduğu bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Çok geniş bir kullanım alanına sahip olan değerlendirme ve/veya ölçümleme olgusu özellikle Türk Vergi Sistemi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından büyük öneme sahiptir.

¹⁶ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri” Mali Çözüm Dergisi Sayı 90-2008 S. 23-24.

¹⁷ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, “a.g.e” S. 21-22.

“Değerlemeler büyük miktarlarda para ya da zenginlik aktarımları da dahil olmak üzere pek çok ticari ve ekonomik kararın alınmasında temel referansı oluşturdukları için piyasanın oluşumundaki en önemli verilerden birisini oluşturmaktadır. Değerlemenin işlevi uygulandığı alanlara göre değişse de, bu işlevin taşıdığı önem aynı kalmaktadır. Değerleme, halka açık şirketlerin hisselerini almak ya da satmak için, bir şirketi devralmak için, devlete olan borç için, şirketlerde ayrılmalar için, şirket alım satımlarında bir temel oluşturması için, kredi almak için gibi çok çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır ve bu amaçla çoğaltmak da mümkündür.”¹⁸

*** Portföy Yönetimi ve Değerleme**

Yatırımcılar portföy oluşturma süreçlerinde karlarını maksimize etmeleri açısından değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Değerleme yapılırken doğru değerlendirme yapılması büyük önem arz etmektedir. Portföye alınacak hisse senetlerinin seçiminde temel ve teknik analiz yapmak suretiyle pay senetlerinin ederi hesaplanmaya çalışılmaktadır.

Temel Analize daha çok önem veren analistler, şirket değerlemesine büyük önem vermektedirler. Şirketin piyasa değeri/defter değeri oranı, fiyat/kazanç oranı, nakit akış oranı, borçluluk rasyosu gibi çok sayıda enstrümanı dikkate alarak portföy yönetimi sağlamaktadırlar. Bahsi geçen oranlar, aynı iş kolunda faaliyet yürüten diğer firmalarla ve ilgili firmanın geçmiş yıl oranlarıyla karşılaştırılmak suretiyle analiz edilmekte ve bu suretle firmanın olması gereken değeri tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

*** Finansal Yönetim ve Değerleme**

“Finansal yönetim, kazanç, finansa ve yönetime ilişkin varlıklarla ilgilenen bütünsel bir karar alma sürecidir.”¹⁹ Varlık ve yükümlülüklerin tam ve doğru bir şekilde değerlendirilip raporlamaya dahil edilmesi, şirketin uzun vadeli amaçlarına ulaşmasında ve finansal anlamda yönetilmesinde büyük öneme sahiptir. *“Şirketin amacının şirketin bugünkü değerini ortakları açısından*

¹⁸ Thomas, R. (2010)''Preface'', The Valuation Handbook: Valuation Techniques from Today's Top Practitioners (ed. Thomas, R. & Gup, B.E.) John Wiley&Sons, New York, S.xvii (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 29)

¹⁹ Copeland, T.&Coller, T. & Murrin, ''Valuation; Measuring and Managing the Value of Companies'', 1996. John Wiley&Sons, New York, S. 77. (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 30)

*maksimum kılmak olarak ortaya konması, finansal yönetimin temel politikaları olan finanslama, yatırım ve temettü dağıtım politikalarının da şirket amacı doğrultusunda uygulanmasını gerektirmektedir.*²⁰“

*“Değerin ve değerlemenin artan önemine bağlı olarak finansal yönetim konuları da teoride ve uygulamada değer ve değerlendirme yaklaşımı ile birlikte ele alınmaktadır. Bu sebeple, yönetim danışmanlığı yapan kişi ya da kurumlar şirket değerinin artırılması konusunda hizmet vermektedir. Şirketin nakit akımlarını ve ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini etkileyen faktörler şirket değerini de etkilemektedir.”*²¹“ Şirket hakkında alınacak önemli kararların ve finansman sağlanması açısından da değerlendirme kritik bir role sahiptir.

*** Stratejik Planlama ve Değerleme**

Şirketin ve farklı iş birimlerinin değerlendirilmesi, hangi ürünlerin, iş hatlarının, ülkelerin, müşterilerin geliştirileceğine ya da terk edileceğine dair yeni politikalar ve stratejiler geliştirilmesi için büyük önem taşımaktadır. Yapılacak değerlemeler, şirketin değer yaratma ya da değer elden çıkarma hareketlerinin ortaya çıkaracağı etkiler için bir ölçüt sunmaktadır.²² *“Dolayısıyla bir şirketin geleceğe ve bugüne dair politikalarını ve stratejilerini oluşturabilmek için şirketin gerçek değerinin tespit edilmesine yani değerlemeye gereksinimi vardır.”*²³“

*** Birleşme, Satın Alma ve Değerleme**

*“İki ya da daha fazla şirketin büyüme amacıyla faaliyetlerini ekonomik ve yasal açılardan tek bir birlik haline getirmeleri ya da bu koşullar altında işbirliğine gitmeleri kaynaşma olarak adlandırılmaktadır.”*²⁴“ Uygulamada kaynaşma, birleşme ve satın alma olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Birleşme iki ya da daha fazla şirketin bir araya gelip, hükmi kişiliklerini yitirerek yeni bir

²⁰ Baker, H. K. & Powell, G.E. (2005), “Understanding Financial Management- A Practical Guide”, Blackwell, Malden, S. 4. (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 30)

²¹ Ercan, M.K.&Öztürk, M.B. & Küçükkaplan, İ& Başçı, E.S. & Demirgüneş, K. (2006), “Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye” S. 10. (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 30)

²² Fernandez, P. (2007) “Company Valuation Methods; The Most Common Errors in Valuation”, Working Paper No:449, IESE Business School, University of Navarra, S.3,4 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 30)

²³ Fuller, R. & Hsiu, C. (1984) “A Simplified Common Stock Valuation Model” Financial Analysts Journal, Vol.40 (5), S.52 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 30)

²⁴ Akay, H. (1997) “İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi” Yayılım, İstanbul S. 12 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 31)

ortaklık oluşturmaları anlamına gelmektedir. Satın alma ise bir şirketin, bir başka şirketi tüm varlık ve borçlarıyla birlikte satın almasıdır.²⁵

*“Birleşmeler ve satın almalar değerlendirme gereksiniminin yoğun olarak hissedildiği bir alandır çünkü her iki halde de büyük nakit transferleri ve alınan yeni riskler söz konusu olmaktadır. Birleşmeler ya da satın almalar sonucunda oluşturulan yeni şirket değerinin, bir araya gelen iki şirketin eski hallerinden daha büyük ve daha değerli kılınması esas amaçtır.”*²⁶ “Bu nedenle birleşecek ya da satın alınacak şirketlerin değerlerinin belirlenmesi alınacak kararların yönünü tayin etmektedir. Zira değerlendirme satışı gerçekleştiren için şirketin satılabilecek en düşük fiyatını belirlerken, satın almayı gerçekleştiren için de şirketin satın almak için ödenebilecek en yüksek fiyatını ortaya çıkarmaktadır.”²⁷ *“Sürekli olarak değişen piyasa şartları ile her işin özgün koşullarıyla, alıcı ve satıcıların kendilerine özgü motivasyonları da her örnekte farklılık gösterdiği için yapılacak bir değerlendirme tahmini bu belirsizlikler içerisinde bir dayanak noktası olarak büyük öneme sahip olmaktadır.”*²⁸

*** Özelleştirme ve Değerleme**

Neo-Liberalizmin etkisinin artmasıyla, gelişmiş ülkeler başta olmak üzere, dünyada iş bölümü ve uzmanlaşma artarak devam etmiştir. Büyüyen özel sektör ve çokuluslu şirketlerin etkinliğini arttırması ve özel sektöre ait kuruluşların karlılık oranlarının kamunun sahipliğindeki şirketlere nazaran daha yüksek oranlarda olması gibi hususlar bu şirketlerin özel sektöre devredilmesine sebep olmuştur. Bu düşünce bağlamında devletin; ulusal güvenlik, eğitim, sağlık gibi asli görevlerini yapması, ticari anlamdaki girişimlerini özel sektöre bırakması durumu ortaya çıkmıştır.

Devletin ekonomik anlamda küçülmesi denebilecek bu durum neticesinde, kamu mülkiyetinde bulunan varlıkların özel sektöre devredilmesi söz konusu olmuştur.

²⁵ Berk, N. (2005) Finansal Yönetim, Türkmen, İstanbul, S. 486 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 31)

²⁶ Wright, P. & Kroll, M. & Lado, A. & Van Ness, B. (2002) “The Structure of Ownership and Corporate Acquisition Strategies”, Strategic Management journal, vol.23 (1), S. 41 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 31)

²⁷ Fernandez, P. (2007), agwp, S.3 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 31)

²⁸ Pratt, S.P. & Reilly, R.P. (1998), Valuing Small Businesses Professional Practices, McGraw-Hill, New York, S. 53 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 31)

“Özelleştirme işlemlerinde öncelikli konu özelleştirilecek kurumun değerinin taraflarca doğru bir biçimde tespit edilmesidir. Alıcı ve satıcı tarafından bakıldığında, başarılı ve spekülasyonlardan uzak bir özelleştirme işlemi ancak değerlendirme süreci sonunda doğru tespit edilmiş bir değer ile mümkün olabilmektedir.²⁹ Zira kamu kuruluşlarının ekonomik değerlerinin düşük tespit edilerek değerlerinin altında özelleştirilmelerinin bu yolla önüne geçilmektedir.³⁰”

Özelleştirmelerin kamuya ait varlıkların gerçek değerleri üzerinden yapılabilmesi için, bu varlıklar üzerine objektif kriterlere göre değerlendirme yapılması olmazsa olmazdır. Kamu kurumlarının işlemlerinin şeffaf olması açısından, yetkin kişi ve kurumlar tarafından objektif kriterlere uygun bir değerlendirme yapılması özelleştirmelerin kamuoyu nezdinde meşruiyetini arttıracaktır. Tam da bu noktada değerlemenin ne kadar önemli olduğu durumu karşımıza çıkmaktadır.

*** Halka Arz ve Değerleme**

Şirketler finansman ihtiyaçlarını karşılamak, kamuoyunda tanınmak ve bir takım vergi avantajlarından faydalanmak gibi amaçlarla halka arz gerçekleştirmektedirler. *“Halka arz, şirketlerin anılan bu amaçlar doğrultusunda, genellikle şirketin kontrol gücü halka arzı gerçekleştiren hakim ortaklarda kalacak şekilde, belli bir oranda hisselerini satışa çıkarması anlamına gelmektedir. Buna göre şirket hissedarları, ellerinde bulundurdıkları payların bir kısmını Borsada ya da Borsa dışında halka arz edebilir ya da sermaye artırımı yoluyla yeni hisse senedi ihraç ederek finansman kaynağı sağlayabilirler. Bu iki yöntemin bir arada kullanılması da mümkündür.³¹”*

Şirketler çeşitli saiklerle halka arz yöntemine başvurmaktadırlar. Halka arz işleminin şirketlere sağladığı bazı avantajlar başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:

- Finansman Kaynağı

- Likidite

²⁹ Ercan, M.K. & Öztürk, M. B. & Küçük Kaplan, İ. Baçcı, E.S. & Demirgüneş, K. (2006), age, S. 9 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 32)

³⁰ Öztürk, H. (2009) age, S.25 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 32)

³¹ İMKB (2012) ‘Halka Arz Yöntemleri’ <http://imkb.gov.tr> (Erişim Tarihi: 03.11.2012) (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 32)

- Yurt İçi ve Yurt Dışında Yaygın Tanıtım
- Kurumsallaşma
- İkincil Halka Arz İmkânı
- Kredibilite
- Globalleşme

*** Kredi Alma ve Değerleme**

“Kreditör kuruluşlar firmaların ihtiyacı olan fonları firmalara sunan piyasa aktörleridir. Firmalar belirli dönemlerde, özellikle yatırım dönemlerinde ihtiyaç duydukları krediyi kreditör kuruluşlardan talep ederler.³² “Kredi almak şirketlere belirli bir bedel karşılığında hazır bir tasarrufu kullanma şansını verdiği için büyüme sağlamada önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. Nakit akımı pozitif olamayan şirketlerin kredi alımlarında, şirketin kredi sonrasında planladığı amaçladığı şirket değeri kredi veren açısından büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden de kredi verenler, kredi almak isteyen şirketin değerini ve gelecekte yaratacağı nakit akımlarını göz önünde bulundurmaktadır. Doğal olarak burada da şirketin gerçekçi ve doğru bir şekilde değerlendirilmesi konusu önem kazanmaktadır. Genellikle, bu süreçte değerlendirme, kreditörler tarafından yapıldığı gibi, kredi talep edenler tarafından da yaptırılabilir.³³ “Değerleme, kredi verenler açısından önemli bir referans noktası olmakta ve verilen kredilerin geri dönüşü açısından güven tesis etmesi açısından önemlidir.

*** Çalışan Şirketleri ve Değerleme**

“ABD’den başlayarak zamanla tüm dünyada uygulamaya konulan ve çalışanların belirli bir süreç içerisinde şirketi satın aldıkları bir sistem olan işletme sahipliği planları (Employee Stock Ownership Plans - ESOP), şirket sahipliğini çalışanlarla paylaşmak için uygulanmakta ve şirkete bir takım vergi avantajları sağlamaktadır.³⁴ “

“İyi çalışılmış çalışan sahipliği planları, katılımcı bir sahiplik kültürünün oluşmasına ve sürdürülmesine önemli katkılar sağlamaktadır.

³² Aydın, Y. (2012), ‘Firma Değerleme Yöntemleri’ Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Vol.1 (1), S.95 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 33)

³³ Ercan, M.K. & Öztürk, M.B. & Küçük Kaplan, İ. & Başçı, E.S. & Demirci, K. (2006) age, S. 11 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 33)

³⁴ Pratt, S.P. & Reilly, R.F. & Schweih, R.P. (1998) age, S.58 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 33)

Çalışan hisse sahipliği planları özellikle gelişmekte olan ülkelerde özelleştirme sürecinde verimliliğin artırılması ve çalışanların özelleştirmeye karşı göstermiş oldukları direncin azaltılmasında etkin bir rol üstlenmektedir. Başarılı bir çalışan hisse sahipliği planının oluşturulması da ancak uygulamanın gerçekleştirileceği şirketin değerinin doğru tespit edilmesi ile mümkün olabilmektedir.³⁵“

*** Marka Değeri ve Değerleme**

“Marka değeri, bir işletmenin markaya yaptığı yatırımlar nedeniyle işletmenin gelecek dönemlerde kazanacağı gelirler olarak tanımlanmaktadır.³⁶ Bir şirketin maddi olmayan duran varlıkları kapsamındadır.³⁷ Bu anlamda güçlü bir marka isminin ve sembolünün tüketicinin zihninde yarattığı olumlu izlenimlerin ürün ve tüketiciye kattığı ek değerdir.³⁸“

Marka değeri şirkete yatırım yapmayı planlayanlar açısından da büyük öneme sahiptir. Şirketin tanınırlığı ve güvenilirliği açısından önemli bir gösterge olmakla birlikte pay fiyatlarını da etkileyen güçlü bir ölçüttür.

“Özellikle birleşme ve satın almalarda, belirlenen değer önemli bir kısmının şirketin marka değerinden kaynaklanması, bu değer ölçülmesine yönelik çalışmalara hız kazandırmaktadır.³⁹“

*** Tasfiye ve Değerleme**

Ticari hayatın ve piyasa ekonomisinin doğası gereği tasfiye bazı şirketler açısından kaçınılmazdır. “Anonim ve Limited şirketler yasal, doğal ve sözleşmelerinde yer alan hükümler dolayısıyla sona erebilirler. Şirketlerin tasfiyesi ise, sona ermenin doğal bir sonucudur. Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde tasfiye kelimesi “arıtma, ayıklama, temizleme” olarak tanımlanmış, ticari açıdan ise “bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına

³⁵ Zhang, G. (2006) “Market Valuation and Employee Stock Options” Management Science, Vol.52 (9), S.1377 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 34)

³⁶ Koçak, A. & Özer, A. (2004) “Marka Değeri Belirleyicileri: Bir Ölçek Değerlendirmesi” 9. Ulusal Pazarlama Kongresi, 6-8 Ekim, Ankara, S.2 (Aktaran: Hasan Yalçın, age, S. 34)

³⁷ Chambers, N. (2005) Firma Değerlemesi, Avcıol, İstanbul, S.1 (Hasan Yalçın, age, S. 34)

³⁸ Marangoz, M. (2007) “Marka Değerinin Algılamalarının marka Yayılmaya Etkileri” Ege Akademik Bakış, Vol. 7(2), S.461 (Hasan Yalçın, age, S. 34)

³⁹ Hasan Yalçın, age, 2014, S. 34

düşen miktarın verilmesi, likidasyon” olarak tanımlanmıştır. Tasfiye süreci, ortaklığın mal varlığının paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi, sonucunda olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümleri gereğince pay sahiplerine dağıtılması aşamalarından geçerek ticaret unvanının sicilden silinmesi işlemiyle son bulur.⁴⁰“

Çeşitli sebeplerle faaliyetlerine son vermek zorunda kalan şirketler açısından bir tasfiye değeri belirlenmesi gerekmektedir. *“Tasfiye durumunda, şirketin bütün varlıklarının nakdi değeri tahmin edilmekte ve borçları ödendikten sonra kalan tutar hesaplanmaktadır.⁴¹“* *“Bu nedenle tasfiye edilen bir şirketin değerlemesi gerçekleştirilirken, şirketin varlıklarının ve borçlarının bugünkü değerinin ön plana çıktığı bir değerlendirme şekli kullanılır. Burada, özellikle şirketlerin varlıklarının tasfiye değerinin doğru tespit edilmesi, tasfiye işleminde tarafların haklarının korunması açısından önemlidir.⁴²“*

⁴⁰ (Poroy, Tekinalp ve Çamoğ- lu, 2009, 822; Pulaşlı, 2013, 579), (Aktaran: Arabacı, Özlem & Sönmez Feriştah ‘’ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler İle Örnek Muhasebe Uygulaması’’ Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, 2014, S.42

⁴¹ Aydın, Y. (2012), agm, S.96, 97, (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 35)

⁴² Ercan, M.K. & Öztürk, M.B. & Küçük Kaplan, İ. & Başçı, E.S. & Demirgüneş, K. (2006) age, S. 11 (Aktaran; Hasan Yalçın, age, S. 35)

II. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME KAVRAMININ ANALİZİ

A. GENEL AÇIKLAMA

213 sayılı VUK beş kitaptan oluşmaktadır:

1. Kitap: Vergilendirme (Madde 4 ila Madde 152)
2. Kitap: Mükellefin Ödevleri (Madde 153 ila Madde 257)
3. Kitap: Değerleme (Madde 258 ila Madde 330)
4. Kitap: Ceza Hükümleri (Madde 331 ila Madde 376)
5. Kitap: Vergi Davaları (Madde 377 ila Madde 417)

Görüleceği üzere, Değerleme, konusu VUK'un 3. Kitabında 258 ila 330. Maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Değerlemenin tarifi VUK'un 258. Maddesinde şu şekilde yapılmıştır: *“Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.”*⁴³

Ticari işletmelerin vergiye konu gelirleri mali kar gözetilerek gelir veya kurumlar vergisine konu edilir. Mali kar ise ticari kar/zarar esas alınarak muhasebe dışı işlem yapmak suretiyle vergi yasalarındaki hükümler dikkate alınarak oluşturulan ve Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde verginin hesaplanmasında temel alınan karı ifade eder.⁴⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde, bilanço usulüne göre ticari kazanç, *“teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark”* olarak tanımlanmıştır. Anılan madde uyarınca ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümlerinin de uygulanacağı belirtilmiştir.

Görüleceği üzere vergiye esas karın hesaplanabilmesi için değerlemenin yapılması gerekmektedir. Kanunun amir hükmü bu yöndedir. VUK'ta hangi iktisadi kıymetin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceği açıkça belirtilmiştir.

⁴³ <http://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 14.03.2019)

⁴⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 151.

Bu şekilde mükellefler arasında bir uygulama birliği sağlanmak istenmiş ve mükelleflere değerleme ölçülerinin belirlenmesi hususunda bir serbestiyet tanınmamıştır.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. Maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kazanç üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. VUK’un 177’nci maddesinde ise her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin birinci sınıf tüccar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinde kazancın tespiti için dönem sonu ile dönem başı öz sermaye karşılaştırmasını gerektiren bu sistem, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.”⁴⁵

VUK’un 192’nci maddesinde öz sermaye, aktif toplamı (işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler ve alacaklar toplamı) ile borçlar arasındaki fark olarak ifade edilmiştir. Bu tutar müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığı gösterir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin unsurlarıdır. Bu nedenle öz sermayenin hesaplanabilmesi ve dolayısıyla mükellefler tarafından vergiye esas olacak mali karın belirlenebilmesi için işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Borçlar ve alacaklar gibi parasal olan veya stoklar gibi miktar olarak belli olan unsurların değerleme günü itibariyle ifade ettiği parasal değerinin bulunması suretiyle ancak öz sermayenin doğru hesaplanabilmesi mümkün olacaktır.⁴⁶

Normal şartlar altında işletmelerdeki iktisadi kıymet unsurları finansal tablolara hesap dönemleri sonu itibariyle alınırlar.

“VUK’un 174’üncü maddesi uyarınca; tutulması zorunlu olan defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında tekrar açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna göre, tutulması zorunlu olan defterlerin ilgili bulunduğu yılın son günü olan 31 Aralık tarihi itibariyle kapatılması gerekmektedir. İşletmeye dahil mevcutlar, alacaklar ve borçların sayılması, ölçülmesi, tartılması ve

⁴⁵ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 166.

⁴⁶ “A.g.e”2017, S. 166.

*değerlemesinin de ilgili yılın 31 Aralık tarihi itibarıyla yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında normal şartlarda değerlendirme günü, ilgili yılın 31 Aralık tarihidir.*⁴⁷“

Yine VUK'un aynı maddesine göre, bazen işletmelerin gösterdikleri faaliyetler takvim yılı dönemine uygun olmayabilir. Bu türden mükelleflerin başvuru yapmaları durumunda Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli etmeye yetkilidir. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, özel hesap döneminin kapandığı son günü tayin edilecektir.⁴⁸

Ayrıca geçici verginin ilgili hesap döneminin 3'er aylık kazançları üzerinden hesaplanması sebebiyle ilgili dönem kazançlarının tespitinde de VUK'taki değerlendirme hükümlerinin tatbiki gerekmektedir. Geçici vergiler için değerlendirme günü ise geçici vergilendirme dönemlerinin son günü olacaktır (31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık). Özel hesap önemi tayin edilmiş mükelleflerin geçici vergi dönemleri ise temel mantık doğrultusunda, özel hesap döneminin ilk ayı dahil, 3., 6., 9. ve 12. ayları olacağından, değerlendirme günleri söz konusu ayların son günleri olarak dikkate alınacaktır.⁴⁹

*“Şunu da ifade etmemiz gerekir ki, değerlendirme günü sadece hesap döneminin son günü değildir. Yukarıda belirtilenlerin dışında değerlemeye konu iktisadi kıymetlerin işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği, alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği gün değerlendirme günü olabilmektedir.*⁵⁰“

VUK'un 260. Maddesi: “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.*” şeklindedir.⁵¹ Madde hükmü gereğince iktisadi kıymetlerin değerlemesi yapılırken her birinin ayrı ayrı dikkate alınması gerektiği, istisnai durumlar hariç olmak üzere değerlemenin topluca yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

⁴⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 151.

⁴⁸ A.g.e, 2015, S. 151.

⁴⁹ A.g.e, 2015, S. 152.

⁵⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 166.

⁵¹ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 155.

B. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

VUK'un 261'inci maddesinde değerlendirme ölçüleri sıralanmıştır. Bahsi geçen kanun maddesi aşağıdaki şekildedir⁵²:

“Değerleme, iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet Bedeli;
2. Borsa Rayici;
3. Tasarruf Değeri;
4. Mukayyet Değer;
5. İtibari Değer;
6. Vergi Değeri;
7. Rayiç Bedel;
8. Emsal bedeli ve ücreti.”

1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli VUK'un 262.maddesinde; *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”*⁵³ şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki maddede belirtildiği üzere VUK'ta yer alan maliyet bedeli 3 unsurdan oluşmaktadır. Bunlar;

- İktisadi kıymeti elde etmek amacıyla yapılan giderler,
- İktisadi kıymet için yapılan ve değerini arttıran ödemeler,
- Bunlara bağlı bilumum giderler.

“İktisadi bir kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler; eğer iktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması esnasında

⁵² Vergi Usul Kanunu 261. Madde.

⁵³ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 156.

ortaya çıkan vergiler ile diğer satın alma giderlerinden (nakliye, komisyon vb.) oluşmaktadır. İktisadi kıymet imal edilmişse imalat sırasında kullanılan hammaddeler ile yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller ile diğer imalat giderlerinden oluşmaktadır. Bir başka deyişle bir iktisadi kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler, söz konusu kıymetin edinilmesi için yapılan zorunlu olan giderlerin tamamından oluşur. Ayrıca VUK'un 271'inci maddesinde inşa edilen bina ve gemiler ile imal edilen makine ve tesisatta, bunların imal ve inşa giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu gibi durumlarda satın alma bedeli söz konusu olmayacağından, bunun yerine imal veya inşa için yapılan harcamaların dikkate alınacağı tabidir.⁵⁴

İktisadi kıymetlerin iktisap edildikten sonra değerinin devamlı olarak artırılması için yapılan giderlerin maliyete eklenmesi için iktisadi kullanım fonksiyonlarını arttırması ya da ömrünü uzatması gerekmektedir. Malı korumaya veya saklamaya yönelik giderler, değer arttırmadığı için maliyete eklenmesi gerekmez. Örneğin, satın alınan sebze ve meyvenin bozulmaması için soğuk hava deposunda bekletilmesi karşılığında yapılan harcama veya çeşitli risklere karşı yaptırılan sigorta için ödenen primler değer artışı sağlamadığı için malın maliyetine eklenmezler.⁵⁵

Müteferri (bağlı) diğer giderler; iktisadi kıymetin satın alma bedeline veya iktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan harcamalara bağlı olarak yapılan ödemelerdir. Madde hükmünde yer alan müteferri gider kavramı önem arz etmekte olup, “müteferri”; kelime olarak “bir kökle ilgili, aynı kökten gelen” anlamına gelmektedir. Buradan hareketle müteferri gider; asıl gider olarak yapılan iktisadi kıymetin edinimi ve değerinin arttırılması maksadıyla yapılan giderler ile aynı amaca hizmet eden, bu giderler yapılmasa idi iktisadi kıymetin ediniminin veya kendisinden beklenen yararın gerçekleşmeyeceği kabul edilen gider olarak tanımlanabilir. İktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan harcamalar maliyet bedeline eklenirken, iktisadi kıymetin değerinin

⁵⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 167.

⁵⁵ Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2014, S. 37 (Aktaran: Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 168)

düşmemesi için yapılan harcamalar ile yine aynı amaçla yapılan bakım giderleri maliyet bedeline eklenmez.⁵⁶

VUK’a göre maliyet bedeli ile değ rlenecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:⁵⁷

- “- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim c z ve teferruatları,
- Gemiler ve diğ r taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Demirba  eşya, alet edevat, mefruşat,
- Satın alınan emtia,
- İmal edilen emtia,
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar.”

2. Borsa Rayici

VUK’un 263. maddesinde borsa rayici; “*gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değ rlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değ rlerini ifade eder.*”⁵⁸ şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı kanun maddesinin devamında; “*Normal temevv  ler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değ rlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak ald rmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmüne yer verilmiştir.⁵⁹

Türkiye’de teşekkül etmiş dört farklı türde borsa bulunmaktadır. Bunlar;⁶⁰

⁵⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 168.

⁵⁷ Erkan GÜRBOĞA, T. Atabey, İ. Vural, “Vergi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2014, S.181.

⁵⁸ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 156.

⁵⁹ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 156.

⁶⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 168.

- “- Tarımsal ürünlerin spot olarak işlem gördüğü ticaret borsaları,*
- Hisse senetlerinin işlem gördüğü Borsa İstanbul,*
- Kıymetli madenlerin işlem gördüğü Borsa İstanbul,*
- Finansal ve tarımsal sözleşmelerin işlem gördüğü Borsa İstanbul.”*

İktisadi kıymetin yabancı ülke borsa değerleri borsa rayici olarak VUK uyarınca dikkate alınamaz. Borsa rayici ile değerlendirme aşağıdaki haller için öngörülmüştür.⁶¹

“- VUK’un 279’uncu maddesi uyarınca borsa rayici bulunan devlet tahvili, hazine bonosu, eurobond gibi bazı menkul kıymetler,

- VUK’un 280’inci maddesi gereğince, iktisadi işletmelere dahil yabancı para ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde serbest döviz borsası bulunmadığından söz konusu kıymetlerle ilgili dönem sonu değerlendirme Maliye Bakanlığınca düzenli olarak ilan olunan tebliğlerle, Merkez Bankası’nca uygulanan resmi kurlara göre yapılmaktadır.

- VUK’un 294’üncü maddesine göre, servet değerlemesinde ticari sermayeye dahil olsun olmasın, borsaya kayıtlı bütün esham ve tahvilat da borsa rayici ile değerlendirilecektir.

- Veraset ve İntikal Vergisinde de (VİVK Md. 10/d,f), borsada işlem gören hisse senedi ve döviz ile ilgili değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir.”

3. Tasarruf Değeri

VUK’un 264’üncü maddesinde tasarruf değeri; *“bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır.⁶² Bahsi geçen maddede subjektif nitelikte değerlendirme esası anlaşılmakla birlikte, VUK çerçevesinde tasarruf değeri ile değerlemede objektif esaslar geçerlidir. Örneğin, VUK’un 281 ve 285’inci maddelerinde *“Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet,*

⁶¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 154.

⁶² Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 156.

açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto haddi uygulanır.” denilmek suretiyle tasarruf değerinin senede bağlı alacak ve borçlarda uygulanmasına imkan tanınarak, senedin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer nasıl bulunacağı açıklanmış ve böylece sübjektiflik ortadan kaldırılmıştır.⁶³

VUK'ta tasarruf değeri ile değerlemenin öngörüldüğü durumlar aşağıdaki gibidir:⁶⁴

- “- Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçlar,*
- Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar,*
- Banka, banker ile sigorta şirketlerinin alacak ve borçları,*
- Şüpheli alacaklar.”*

4. Mukayyet Değer

VUK'un 265'inci maddesinde mukayyet değer; *“bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olarak tanımlanmıştır.”*⁶⁵ Mukayyet kelimesi “kayıt edilmiş” anlamına gelmektedir.

Mukayyet değer ile muhasebe değerinin birbirine karıştırılmaması gerekmektedir. Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde; muhasebe değeri, iktisadi kıymetin değerinden, onu düzelten unsurların tenzili neticesinde bulunan değeri ifade etmektedir. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:⁶⁶

- “* Senetsiz alacak ve borçlar,*
- * Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar,*
- * Aktif geçici hesap kıymetleri:*
- Gelecek yıllar için peşin ödenen giderler,*

⁶³ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 169.

⁶⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 169, 170.

⁶⁵ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 156.

⁶⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 170.

- Tahakkuk eden ancak tahsil edilmemiş alacaklar,
- İdrak edilmemiş mahsuller için yapılan giderler,
- * Pasif geçici hesap kıymetleri:
- Gelecek yıllar için peşin tahsil edilmiş hasılat,
- Tahakkuk eden ancak ödenmemiş hasılat,
- * Karşılıklar,
- * Avanslar.”

5. İtibari Değer

VUK’un 266’ıncı maddesinde; “İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁷“ Nominal değer olarak da adlandırılır. İktisadi kıymetin üzerinde yazılı olan değer, o kıymetin değerlendirme günündeki değeri olarak kabul edilir.⁶⁸ İtibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.⁶⁹

- “- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç),
- Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri,
- Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller.”

6. Rayiç Bedel

VUK’un Mükerrer 266’ıncı maddesinde; “Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak ifade edilmiştir.⁷⁰“ Rayiç bedel, vergi değeri açısından önem taşımaktadır. Emlak vergisinde bina ve arazi için rayiç bedel esas alınmaktadır.⁷¹ Rayiç bedel, veraset ve intikal vergisinde menkul mallar ve gemilerin değerlemesinde kullanılan

⁶⁷ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 157.

⁶⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 155.

⁶⁹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 170.

⁷⁰ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 157.

⁷¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 155.

ölçüdür. Finansal kiralama işlemlerinde de doğrudan olmasa da dolaylı olarak rayiç bedel kullanılmaktadır.⁷²

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

VUK'un 267'inci maddesi Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti tanımlamıştır. Mezkur maddede Emsal Bedeli; *“gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır.”*⁷³ Kanun maddesi açıkça ifade etmektedir ki, emsal bedel uygulanacak malın değerinin bilinmemesi gerekmektedir.

*“Emsal bedelin işleyişinde öncelikle “işletme içi” emsaller göz önünde bulundurulur; işletme içi emsaller ortaya konulamıyorsa “takdir esası” ile “işletme dışı” doneler de dahil olmak üzere kıymetin emsaline ulaşılır.”*⁷⁴

*“Emsal bedeli; öncelikle “ortalama fiyat esası”, sonra “maliyet bedeli esası”, uygulanarak; bu ikisiyle de tespit edilemiyorsa, “takdir esası” uygulanmak suretiyle tespit edilir. Emsal bedelinin tespiti için bu sıraya uyulması zorunludur. Başka bir deyişle, ortalama fiyat esasına göre tespit imkanı varken, maliyet bedeli esası veya takdir suretiyle emsal bedeli tespiti yapılamaz.”*⁷⁵

Kaza mercileri tarafından re'sen biçilen değerler emsal bedeli yerine geçmekte ve bu kıymetlerin emsal değeri tespit edilirken uygulanan sıralamaya bu durumda gerek kalmamaktadır. Yargı mercii tarafından tayin edilen değer emsal bedeli olarak kabul edilecektir.

Emsal bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:⁷⁶

“- Emtia ve imal edilen emtia: Emtianın maliyet bedeline nazaran, değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği

⁷² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 170.

⁷³ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 157.

⁷⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 156.

⁷⁵ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 156.

⁷⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 171.

hallerde, mükellef maliyet bedeli yerine 267'inci maddede maddenin ikinci sırasındaki usul (maliyet bedeli esası) hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.

- Hayvanlar: Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

- Kıymeti düşen mallar: Kanunun 278'inci maddesine göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirir.

- Özel Haller: Değerleme ölçüsü belli edilmeyen veya edilmiş olup da kendi ölçüsü ile değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden, bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayiciyle yoksa mukayyet değerleriyle o da yoksa emsal değeriyle değerlendirir.

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden aynen aldıkları sair değerler.

- Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirir.

- Gelir vergisi mükelleflerinin aynı olarak yaptıkları bağış ve yardımların konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa sadece takdir esasına göre tespit edilen emsal bedeli ile tespit edilir.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı olarak yaptıkları bağış ve yardımların konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse sadece takdir esasına göre tespit edilen emsal bedeli ile değerlendirir.

- Gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde, ayın olarak tespit edilen kiralar bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin tespitinde emsal kira bedeli uygulanır.

- Kurumların tasfiyesi ve servet değerinin tespiti ile ilgili olarak, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler; dağıtımın, satımın, devrin veya iadenin yapıldığı günüñ emsal bedeli veya emsal ücretidir.

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasında, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğüñ mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah emsal bedeli veya emsal ücretidir.”

Mezkur madde hükmü gereğince emsal bedelin tespitinde mükellefler tarafından sırayla işlem yapılması gerekmektedir. Nitekim devam eden madde hükmü şu şekildedir;

“Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

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

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

(Değişik: 23/6/1982-2686/35 md.) Üçüñcü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.⁷⁷“

⁷⁷ <http://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim Tarihi: 18.03.2019)

Emsal bedelin tespitinde öncelikle birinci sırada yer ala ortalama fiyat esası tatbik edilir. Şayet birinci sırada yer alan usul emsal bedelin tespiti açısından gerekli şartları sağlamaz ise ikinci sırada yer alan ‘maliyet bedeli esası’ tatbik edilir. Bu hususta ilgili kanun maddesi açık olmakla birlikte bu usulün sıra ile uygulanması amir bir hükümdür. Uygulayıcı bir sırayı atlayarak dilediği usulü seçmemektedir. Daha sonra şayet ikinci sırada yer alan usul tatbik edilemezse ‘takdir esası’na göre emsal bedel tespit edilecektir.

a- Ortalama Fiyat Esası (Birinci Sıra)

“Kanun metninden de anlaşılacağı üzere ortalama fiyat esası aynı cins ve nevideki mallar için kullanılabilir. Çimento, demir, şeker, un gibi misli nitelikteki mallar böyledir. Aynı cins ve neviden olmakla birlikte, kalitesi aynı olmayan veya fiyatları farklı olan mallarda bu usul uygulanamaz. Aynı neviden olmakla birlikte işletme sahibinin fiyat farklılaştırmasına gittiği ürünlerde de bu yöntemin uygulanması mümkün değildir. Bu esasa göre değerlendirme yapılacağı zaman, aynı cins ve nevideki malların önce değerlemenin yapılacağı aydaki satış miktarına bakılmalıdır. Örneğin, değerlemenin yapılacağı ay Eylül ayı ise öncelikle bu ayın satış miktarına bakılacak, eğer Eylül ayındaki satış miktarı yeterli değil ise bir önceki ay olan Ağustos ayı satış miktarına bakılacak, bu aydaki satış miktarı da yeterli değil ise bir daha evvelki ay olan Temmuz ayı satış miktarına bakılacak, bu da yeterli değil ise diğer ayların satış miktarına bakılmaksızın ikinci sıradaki usule başvurulacaktır. Bu durumda dikkat edilmesi gereken husus Eylül ve Ağustos aylarındaki satış miktarları ayı ayrı yeterli olmadığında bu iki ayın toplam satış miktarının dikkate alınmayacağıdır.”⁷⁸

Örnek:⁷⁹

Ankara’da inşaat malzemeleri alım satım faaliyeti ile iştigal eden ve birinci sınıf tüccar olan Bay (A), ticari işletmesine dahil 760 torba çimentoyu (50 kg’lık) şahsi kullanımı amacıyla inşa ettiği villada, 2016 takvim yılının Nisan ayı içinde kullanmıştır. Aynı nitelikte ve ağırlıktaki çimentoların maliyet bedeli 12,00 TL’dir.

⁷⁸ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 172.

⁷⁹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S. 172,173

Mükellefin 2016 takvim yılı içinde söz konusu çimentoya ait satış miktarları ve fiyatları aşağıdaki gibidir;

Satış Tarihi	Miktar (Torba)	Satış Fiyatı (KDV Hariç)
08.01.2016	120	14,00 TL
20.01.2016	130	14,00 TL
05.02.2016	80	14,25 TL
14.02.2016	120	14,75 TL
06.03.2016	170	14,75 TL
02.04.2016	75	15,50 TL
30.04.2016	105	16,00 TL

Bay (A) tarafından, işletmeden Nisan ayında çekilen çimentonun GVK 41/1'inci maddesine göre emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir. Emsal bedelin tespitine VUK'un 167'inci maddesi uyarınca birinci sıra olan ortalama fiyat esasları ile başlanacaktır.

Bu esasa göre kontrol edilmesi gereken ilk husus işletmenin yukarıdaki tabloda verilen satışların aynı cins ve neviden mallara ilişkin olup olmadığıdır. Örnekte bu husus sağlanmıştır.

760 torba çimentonun emsal bedelle değerlemesinde, Nisan ayında aynı cins ve nevideki çimentodan 180 torba satılmış olup bu miktar değerlendirilmesi yapılacak 760 torba çimentonun %25'inden $(760 \times 0,25 = 190)$ az olduğu için, emsal bedel olarak Nisan ayının ortalama satış fiyatı dikkate alınamayacaktır.

Bu durumda bir önceki ay olan Mart ayının satış miktarına bakılır. Mart ayındaki satış miktarı (170 torba), değerlendirilmesi yapılacak 760 torba çimentonun %25'inden az olduğu için, Mart ayı ortalama satış fiyatı da emsal bedel olarak dikkate alınamayacaktır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus Nisan ve

Mart aylarındaki toplam satış miktarı $(180+170=)350$ torba olduğu halde bu iki ayın ortalama satış fiyatlarının dikkate alınmayacağıdır.

Böyle bir durumda bir daha evvelki ay olan Şubat ayının satış miktarına bakılır. Şubat ayındaki satış miktarı (200 torba), değerlemesi yapılacak 760 torba çimentonun %25'inden fazla olduğu için Şubat ayının ortalama satış fiyatının emsal bedel olarak dikkate alınması gerekir. Emsal bedeli ise Şubat ayında yapılan satışların miktar ve tutarına göre (ağırlıklı ortalama satış fiyatı) belirleneceğinden işletmeden çekilen çimentonun toplam emsal bedeli $[(80 \times 14,25) + (120 \times 14,75) / 200] \times 760 = 11.058,00$ TL olacaktır. Bu tutarın işletme sahibi tarafından işletme hasılatı olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu tutar üzerinden malın tabi olduğu oranda Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplaması gerekir. (Şubat ayında değerlemesi yapılacak olan mal cinsinde ay boyunca fiyat değişikliği olmasaydı örneğin, birim satış fiyatı ay boyunca yapılan satışlarda 14,25 TL olsaydı 760 torba çimentonun emsal bedeli $(760 \times 14,25 =) 10.830,00$ TL olarak hesaplanacaktı.)

Son olarak, Şubat ayında da 190 torba çimentonun altında bir satış miktarı olması halinde, artık bir önceki ay olan Ocak ayının satış miktarına bakılmaksızın ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına geçileceği tabidir.

b- Maliyet Bedeli Esası (İkinci Sıra)

Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyorsa ya da maliyet bedelinin çıkarılması mümkün ise, bu durumda mükellefler; tespit ettikleri bu bedele, toptan yapılan satışlar için %5, perakende olarak yapılan satışlar için ise %10 ekleyerek emsal bedelini bizzat belli ederler.

Değerlemeye konu olan emtianın emsal bedeli birinci sıraya göre (ortalama fiyat esası) göre tespit edilemiyorsa ikinci sıra (maliyet bedeli) göre tespit edilir. Maliyet bedeli ile emsal bedelinin tespitinde değerlemeye konu malın maliyet bedelinin kesin olarak bilinmesi veya çıkarılması mümkün olmalıdır. Burada bahsi geçen maliyet bedeli VUK 262'inci maddede tanımlanan maliyet bedelidir.

Maliyet bedeli esasında iki kavram dikkat çekmektedir. Bu kavramlar; toptan satış ve perakende satış kavramlarıdır. Ancak maliyet bedeli esasının temelinde bulunan bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği Kanun'da

açıklanmamıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde, 2007/13033 sayılı Kararname'nin 1'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, perakende safhadaki teslimden maksadın; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılması olduğu; ürünleri, aynen ya da işledikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimlerin de perakende teslim sayılacağı belirtilmektedir. Tebliğ'de yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, toptan veya perakende ayırımı belirleyen temel unsur, teslim edilen malların sayısal fazlalığı veya azlığından ziyade ne amaçla satın alındığıdır. Yani teslimi yapılan ürünleri, aynen veya işlendikten sonra satmak veya işletmelerinde kullanmak (imalat, demirbaş eşya vb.) maksadıyla alanlara yapılan mal teslimi bir adet olsa dahi toptan teslim olarak kabul edilecektir.⁸⁰

c- Takdir Esası (Üçüncü Sıra)

Emsal bedelinin bu esasa göre tespit edilebilmesi için ilk iki sırada yer alan '*ortalama fiyat esası*' ve '*maliyet bedeli esası*' usullerinin uygulanması gerekmekte ve mükellefler tarafından emsal bedel tespiti için müracaatta bulunulmuş olması veyahut idarenin bu yönde talebinin olması gerekmektedir. Bu surumda takdir komisyonu, bahse konu malın bedelini takdir etmektedir.

Emsal bedelinin, takdir yolu ile tespitini; mükellef, inceleme elemanı veya vergi dairesi isteyebilir. Fakat takdir yetkisi takdir komisyonuna aittir. Ancak, yargı organlarınca bir bedelin tespit edilmesi durumunda, diğer esaslar uygulanmaksızın, Cr. Bu hususta Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesince verilen 01/11/2011 tarihli özelge özetle aşağıdaki gibidir:⁸¹

“Mükelleflerin değeri düşen malların emsal bedelini doğrudan kendilerinin belirlemesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emtiadaki kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Ayrıca mükelleflerin emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kurumlara tespit ettirmeleri de mümkün değildir.

⁸⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.173.

⁸¹ <http://www.gib.gov.tr/node/91382> (Erişim Tarihi:25.03.2019)

Ancak VUK'un 267 nci maddesindeki kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin emsal bedeli yerine geçeceğine ilişkin hüküm gereğince, emsal bedelin tespitinde kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kaza merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir. Bu hallerde ayrıca emsal bedeli tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur.

Örneğin; Türk Ticaret Kanununun 303 üncü maddesinde bir anonim şirkete aynı neviden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı hüküm altına alındığından bu hususlarda takdir komisyonuna müracaat edilmemesi ve mahkemelerce tayin olunan değerlerin emsal bedel olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durum VUK'un 278 inci maddesi gereğince değeri düşen malların değer tespitlerinin de mükelleflerin müracaatları üzerine kaza mercilerince yapılması gerektiği sonucunu doğurmamaktadır.”

VUK madde 267 ve 278 gereğince mükelleflerin emsal bedel tespit ettirmek amacıyla başvuracakları takdir komisyonları belirlenmiştir.

Yukarıdaki özelge doğrultusunda yargı organları tarafından tespit edilen bedellerin emsal bedeli yerine geçeceği hususu kuşkusuzdur.

8. Emsal Ücret

İmalat sürecinde ücretin doğru bir şekilde tespit edilmesi konusu için de emsal bedel uygulanması gerekmektedir. VUK'nda bu durum; *”Ücretle yapılan imalat, ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de ‘Emsal Bedel’ bölümünde anlatılan esaslara göre yapılacaktır.”⁸²* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

9. Vergi Değeri

VUK2'nun 268'inci maddesinde Vergi Değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeri olarak ifade edilmiştir.⁸³ Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde;

⁸² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 158.

⁸³ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 158.

“Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı VUK’un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.” şeklinde tanımlanmıştır.⁸⁴

Vergi değeri ölçüsü, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlemesinde kullanılır. “VUK’un 289’uncu maddesinde, değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlemesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeri ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.”⁸⁵

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir. Örneğin, işletme sahibinin şahsi mal varlığına dahil olup maliyet bedeli bilinmeyen ve bu nedenle maliyet bedeli ölçüsüyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan binasını ticari işletmesine

⁸⁴ www.mevzuat.gov.tr. (Erişim Tarihi:26.03.2019)

⁸⁵ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul, S. 160.

dahil etmek istemesi halinde, bina emlak vergisi beyanında bildirilen vergi değeri ile aktife alınması gerekir.⁸⁶

10. Özellikli Diğer Değerleme Ölçütleri

a. Alış Bedeli

Alış bedelini, iktisadi kıymetin elde edilmesi için ödenen veya borçlanılan bedel olarak tanımlamak mümkündür. Söz konusu iktisadi kıymetle ilgili daha sonradan ortaya çıkan kur farkı, faiz ve vade farkı gibi giderler alış bedeli içinde değerlendirilmez. Bu türden ödemeler tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilir. Değerleme ölçülerinin belirtildiği VUK'un 261'inci maddesinde alış bedeli sayılmamıştır. Ancak VUK'un 279'uncu maddesinde bazı menkul kıymetlerin alış bedeliyle değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre alış bedeli ile değerlendirilecek menkul kıymetler şu şekildedir;

- Hisse senetleri,
- Yatırım fonu katılma belgeleri, (Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşması şartıyla)
- Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler.

b. Alış Emsal Bedeli

VUK'un Geçici 4'üncü maddesi şu şekildedir;⁸⁷

“Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte veya sonraki yıllarda bilanço esasına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girecek olanlar açılış bilanço ve envanterini tanzim ederken işletmeye dahil iktisadi kıymetleri bu kanunun üçüncü kitabında yazılı hükümler dairesinde değerlendirirler. Maliyet bedeli ile değerlendirilmesi icap eden kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine mükelleflerin bizzat belli edecekleri alış emsal bedeli değerlemeye esas tutulur.”

⁸⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.176.

⁸⁷ www.mevzuat.gov.tr. (Erişim Tarihi:25.03.2019)

“Vergi incelemesi neticesinde alış emsal bedelinin fazla hesap edildiğinin anlaşılması halinde mükellef hakkında vergi ziyai (...) ⁽¹⁾ veya usulsüzlük cezaları uygulanmaz.”

VUK’un Geçici 5’inci maddesi şu şekildedir;⁸⁸

“Bu kanunun mer’iyete girdiği tarihte veya mütaakıp yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabınının (...) ⁽¹⁾ amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değeri. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.”

“Mükellefçe tahmin olunacak bedelin fazla hesaplandığının tesbiti halinde bundan dolayı adına ceza kesilmez.”

Mezkur madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Maliyet bedelleri ile değeri gereken kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine mükelleflerin bizzat belli edecekleri alış emsal bedeli değerlemeye esas tutulur.⁸⁹

c. Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesine göre; *“hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değeri.”*⁹⁰

d. Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri

“VUK’un Mükerrer 290’ıncı maddesinde değinilen kira ödemelerinin bugünkü değeri; Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamı şeklinde tanımlanmıştır. Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit

⁸⁸ www.mevzuat.gov.tr. (Erişim Tarihi:25.03.2019)

⁸⁹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.176.

⁹⁰ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 304.

*edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.*⁹¹ “

C. İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL İKTİSADİ KIYMETLERİ DEĞERLEME

1. Gayrimenkuller ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi

a. Gayrimenkuller

VUK’un 269’uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil olan bütün gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Anılan kanun maddesinin devamında aşağıda yazılı kıymetlerin de gayrimenkul gibi değerlendirileceği belirtilmiştir;⁹²

“- *Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,*

- *Tesisat ve makineler,*

- *Gemiler ve diğer taşıtlar,*

- *Gayrimaddi haklar.*”

Değerini ve niteliğini yitirmeksizin bir yerden başka bir yere götürülemeyen ve hukuk literatüründe taşınmaz mallar olarak adlandırılan gayrimenkullerin konusu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 704’üncü maddesine göre şunlardır;⁹³

- **Arazi:** Tapu Sicil Tüzüğü’nün 9’uncu maddesinde; “*Arazi, sınırları hukuki ve geometrik yöntemlerle belirlenmiş yeryüzü parçasıdır. Arazinin tapu siciline kaydı, özel kanun hükümlerine tabidir.*” hükmü yer almaktadır. Arazi tapu siciline kaydedilmemiş olsa bile gayrimenkul niteliği taşır.

- **Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar:** Tapu Sicil Tüzüğü’nün bağımsız ve süreli haklar başlıklı 10’uncu maddesinde; “*Süresiz veya en az otuz yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlanmayan ve izne tabi kılınmayan bağımsız ve sürekli irtifak hakları, hak*

⁹¹ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 170.

⁹² Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 159.

⁹³ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.177, 178.

sahibinin yazılı istemi üzerine tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edilir. Tapu kütüğünde taşınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli haklar, üçüncü kişilere devredilebilir, mirasçılara geçebilir ve üzerinde her türlü ayni ve kişisel hak kurulabilir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Taşınmaz Lehine İrtifak Hakkı,
- İntifa (Yararlanma) Hakkı,
- Oturma (Sükna) Hakkı,
- Üst (İnşaat) Hakkı,
- Kaynak Hakkı,
- Diğer İrtifak Hakları.

b. Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler

VUK’un 269. Maddesi İktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen maddede gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerin aşağıdaki gibi olduğu belirtilmiştir:

- 1- Gayrimenkullerin tamamlayıcı parçaları ve teferruatı,
- 2- Tesisat ve makineler,
- 3- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- 4- Gayrimaddi haklar.

c. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri ve Teferruatı

VUK’un 269’uncu maddesinde “*iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin mütemmim cüzi ve teferruatının gayrimenkul gibi değerlendirileceği*” belirtilmiştir.

Gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve eklentileri gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulacaktır.

“Mütemmim cüz, başka bir ifade ile bütünleyici parça, Medeni Kanun’un 684’üncü maddesi uyarınca, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan o

*şey yok edilmedikçe, zarara veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Mülkiyet hakkının dayanağını oluşturan bu kıymetler, gayrimenkulle bir bütün oluşturarak, asıl eşyadan zarar vermeden ayrılması mümkün olmayan ya da eşyadan ayrıldığı takdirde kullanım olanağı kalmayıp tek başına anlam ifade etmeyen parçalar haline gelmektedir. Müttemmim cüz, diğer bir ifadeyle tamamlayıcı unsurun, taşınır veya taşınmaz olmasında bir sakınca yoktur.*⁹⁴

d. Tesisat ve Makineler

Tesisat ve makineler, iktisadi işletmenin aktifinde bir yıldan uzun süre kalması özelliğiyle VUK'un 313'üncü maddesi gereği amortisman tabi olan ve işletmenin mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir⁹⁵

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bu kavramları içeren hesap ismi "Tesis, Makine ve Cihazlar"dır. Hesap tanımı ise aynı tebliğde şu şekilde yapılmıştır: "Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift vb.) izlendiği hesaptır." Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinde, "makine ve teçhizat, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir" denilmektedir.⁹⁶

e. Gemiler ve Taşıtlar

Her türlü hava, kara ve deniz ulaşım araçları ile gaz, petrol vb.ulaştırma boruları bu gruba girmektedir. 55 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde "amortisman oranı açısından nakil vasıtaları; kara, hava, deniz nakil vasıtaları" olarak sayılmıştır. Ayrıca iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin ve amortisman oranlarının belirlendiği 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan listede taşıt araçları yer almakta ve söz konusu sıranın detayında otomobiller, otobüs, kamyon, yük araçları ve çekiciler, bisikletler, deniz araçları, demiryolu araçları ve lokomotifler sayılmıştır.⁹⁷

⁹⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.164.

⁹⁵ "A.g.e" 2017, S.164.

⁹⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.165.

⁹⁷ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.165.

f. Gayri Maddi Haklar

VUK'un 269'uncu maddesinde gayri maddi hakların türü ne olursa olsun gayrimenkul gibi değeriyeceğı yani maliyet bedeliyle değeriyeceğı hüküm altına alınmıştır.

Gayri maddi hak kavramının, vergi kanunları dahil olmak üzere hukuk literatüründe mevcut bir tanımı bulunmamakla birlikte 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'in 'Gayri Maddi Haklar' başlıklı bölümünde; *"Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, aristik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır."*⁹⁸

g. Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Tespiti

VUK'un 270. maddesine göre gayrimenkullerin maliyet bedeline, satın alma bedeli ve ayrıca aşağıda sayılan giderler zorunlu olarak dahil edilirler;

- Makine ve tesisatın gümrük vergileri, montaj ve nakliye giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

*"İthal edilen makine ve tesisatta ithalatla ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dahil edilmelidir. Makine ve tesisatın taşınması için yapılan nakliye giderleri ile kurulup kullanıma hazır hale gelebilmesi için yapılan montaj giderleri de maliyete eklenmesi gereken giderlerdendir."*⁹⁹

Ancak indirim konusu yapılabilecek olan katma değer vergisinin maliyetle ilişkilendirilmemesi gerekir. İşletmeye dahil bir gayrimenkulün yıkılarak yenisinin yapılması halinde yıkım giderleri ile arsanın düzenlenmesi için yapılan giderlerin maliyete intikali zorunludur.

⁹⁸ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.165.

⁹⁹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, Ankara, S.180.

Yine VUK'un 270. maddesine göre gayrimenkullerin maliyet bedeline dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi hususunda mükelleflere seçimlik hak tanınan giderler aşağıda sıralanmıştır:

- “Noter giderleri,
- Mahkeme giderleri,
- Kıymet taktirine ilişkin giderler,
- Komisyon giderleri
- Tellaliye giderleri
- Emlak alım vergisi (Tapu harcı) ve
- Özel tüketim vergileri.”

i. Gayrimenkul Alımında Kullanılan Kredilerin Kur Farklarının Değerlemesi

VUK Genel Tebliği (163 sıra no.lu)'nde gayrimenkullerin elde edilmesi sırasında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarından gayrimenkulün aktife kaydedildiği hesap dönemi sonuna kadar olan kısımlarının gayrimenkulün maliyetine eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Aktife kaydedildikten sonraki dönemlere ilişkin olan faiz ve kur farkları ise ilgili yıllarda doğrudan gider yazılabilir veyahut gayrimenkulün maliyetine eklenebilir. Bu hususta mükellefler seçimlik hakka sahiptir. Aynı şekilde lehe oluşan kur farkları da aktife kaydedilen dönemde gerçekleşmiş ise maliyetten düşülür, aktife kaydedilen dönemden sonraki kur farkları ise maliyetle ilişkilendirilebilir veya gelir kaydedilebilir.

ii. İnşa Ve İmal Edilen Gayrimenkuller

VUKn 271. Maddesine göre; “İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.”¹⁰⁰

İnşa edilen binanın maliyet bedeli arsa bedeline ek olarak inşası için yapılan harcamalar olacaktır.

¹⁰⁰ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 151.

iii. Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

Gayrimenkullerin maliyeti daha sonradan çeşitli suretlerle artabilmektedir. Aşağıda yer verilen kanun metninden de açıkça görüleceği üzere; gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetlerin ömrünü uzatan, değerini arttıran vb. harcamalar maliyet bedeline dahil edilmek durumundadır. Bu harcamalar, bakım, tamir gibi giderlerin amacını aşmakta ve bu noktada, bakım giderlerinden ayrılmaktadır.

VUK'un 272. Maddesi aşağıdaki şekildedir:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.”

“(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)”

“Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”

“Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

Madde metninden anlaşıldığı üzere gayrimenkulün iktisadi kıymetini sürekli bir şekilde arttırmak için yapılan harcamalar, gayrimenkulün maliyetine dahil edilir. Normal bakım, temizleme, tamir vb. giderler, iktisadi kıymetin

değerini arttıracak giderler olmayıp bu tür giderlerin maliyete dahil edilmesi caiz değildir. Bu tür giderler doğrudan gider yazılır.

İktisadi kıymetin edinimi esnasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya edinim esnasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi amacıyla yapılan giderler iktisadi kıymetin değerini artırıcı giderler sayılmaktadır. Bunların amortisman-itfa süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir. Gayrimenkullerin ömrünü uzatacak giderler de bu cinstendir.

h. Özel Maliyet Bedeli - Kiralanan Gayrimenkulün Maliyet Bedelinin Artması

VUK'un 272. Maddesinin 3. Fıkrası: *“Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”*¹⁰¹

Aynı kanunun 327. Maddesi: *“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Madde metninde görüleceği üzere özel maliyet bedelleri kira süresi boyunca ve eşit yüzdeler şeklinde uygulanabilecektir. İlgili kanun hükmünün mefhum-u muhalifinden anlaşılabacağı üzere, özel maliyet bedellerinin itfası Azalan Bakiyeler Yoluyla amortisman ayrılması uygulamasına konu edilemez. Özel maliyet bedellerinin itfasında Normal amortisman Yönteminin uygulanması zorunludur. Gayri menkulun süresinden evvel boşaltılması halinde itfa edilmemiş bakiye değer, gayrimenkulün boşaltıldığı dönem tek seferde itfa edilecektir.

¹⁰¹ Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019. Ankara, S. 151-152.

“Özel maliyetler kira sözleşmesinde yazılı sürede itfa edilmelidir. Bu sürenin belli olmaması durumunda itfa süresi 5 yıldır.¹⁰²” Kiracının kiralanan gayrimenkulde kiralama esnasında bulunmayan bir düzeneği gayrimenkule eklemesi ve kira müddeti bittiği zaman bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde özel maliyetten söz etmek mümkün değildir. Bu kıymetlerin kira süresinden bağımsız bir şekilde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

2. Demirbaş Eşyanın Değerlemesi

VUK’un 273’üncü maddesinde; Alet, edevat mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Demirbaş eşyanın maliyet bedeline giren giderlerin ise satın alma bedeli, komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerden oluştuğu da yine kanun maddesinde belirtilmiştir.

Aynı kanun maddesinin ikinci fıkrasında; “İmal edilen alat, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.” hükmü yer almaktadır.¹⁰³

D. AMORTİSMANLAR

“Amortisman kelimesi, yıpranma payı, aşınma payı veya tükenme karşılığında kullanılmaktadır. Maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanlar ‘itfa payı’ kavramı ile maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanlar da ‘tükenme payı’ kavramı ile ifade edilebilmektedir.¹⁰⁴”

Amortisman konusu VUK’un “Değerleme Kitabı”nın üçüncü kısmında düzenlenmiştir. Bahsi geçen kanunun 313. Maddesi şu şekildedir; “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

“(Ek: 22/7/1998-4369/8 md.) İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi

¹⁰² VUK 333 sıra no’lu Genel Tebliğ

¹⁰³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 273.

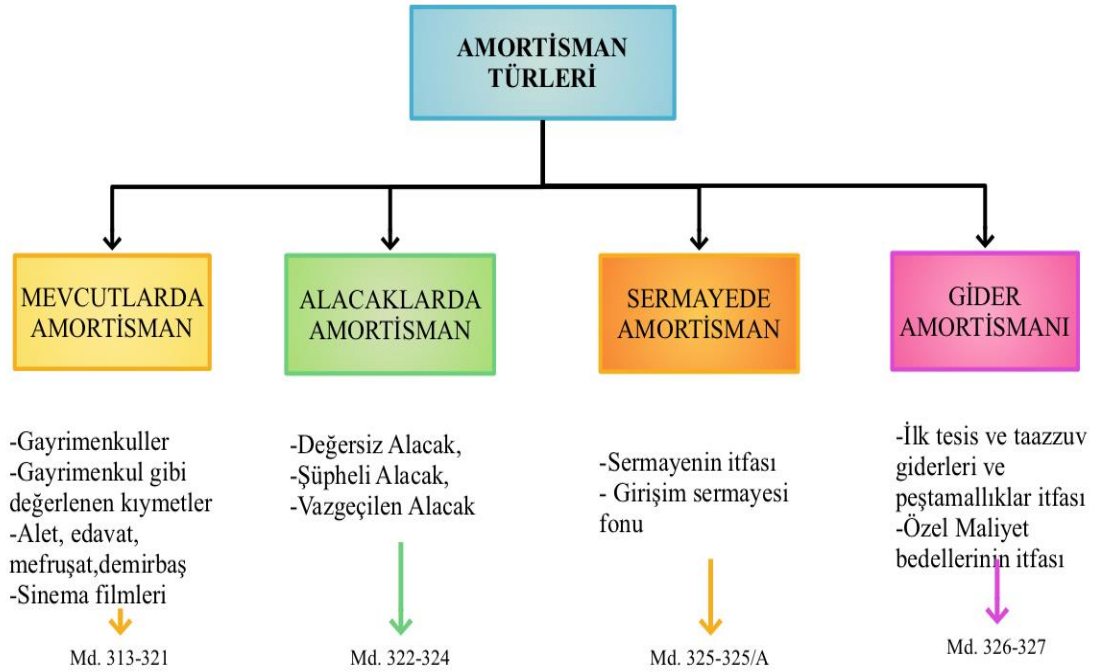
¹⁰⁴ Erkan GÜRBOĞA, ve Diğerleri, a.g.e, S.203.

kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.”

“(Ek: 30/12/1980-2365/54 md.) Değeri 50.000.000 (1.200 TL) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (1.200 TL) lirayı aşmayan alet,edavat,mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”¹⁰⁵

İşletmede bir yıldan uzun süre kullanılabilecek nitelikteki ekonomik kıymetlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için fiilen kullanılıp kullanılmadığının bir önemi yoktur. İşletmenin envanterine kayıtlı olan ve kullanıma hazır bulunan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilir.¹⁰⁶

Amortisman türleri 4 grup altında toplanabilir ve aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir.¹⁰⁷



¹⁰⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 313.

¹⁰⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.248.

¹⁰⁷ Vergi Denetim Kurulu, Eğitim Grup Başkanlığı. Vergi Usul Kanunu, Çalışma Slaytları.

1. Mevcutlarda Amortisman

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler şu şekilde sıralanabilir;¹⁰⁸

- “- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşya,
- Sinema filmleri.”

Amortisman Ayırma Şartları:

- İktisadi kıymet işletmenin envanterine dahil edilmeli, işletmede kullanılmalı veyahut fiilen kullanılabilir özellikte olmalıdır,
- Kullanım süresinin 1 yılı aşması gerekir,
- Ekonomik kıymet, yıpranma, aşınma, değerden düşmeye tabi olmalıdır. (Örneğin; Tarihi eser bir tablo, işletmenin envanterine dahil olsa bile bu kıymet için amortisman ayrılması söz konusu değildir, zira zaman geçtikte değeri artmaktadır.)

- İktisadi kıymetin belirli bir tutarı aşması gerekir. Bu tutar 2019 yılı için 1.200,00 TL olarak belirlenmiştir.

Arsa ve Arazide Amortisman:

VUK’un 314.maddesinde; “Boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi olmadığı

Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;

¹⁰⁸ Erkan GÜRBOĞA, ve Diğerleri, a.g.e, S.203.

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harkların amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir.¹⁰⁹”

Boş arazi, arsa vb’nin amortismanına tabi tutulması söz konusu olmayıp; bu değerler yıpranma ve aşınmaya tabi değildirler.

i. Amortisman Ayırma Yöntemleri

- Normal Amortisman Usulü

VUK’un 315. Maddesinde; *“Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”*¹¹⁰ ifadesi yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmünde de görüleceği üzere amortismanına tabi olan ekonomik değerlerin amortismanına tabi tutulması sırasında Maliye Bakanlığınca belirlenecek oranların dikkate alınacağı belirtilmiştir.

*“Bu hükme istinaden belirlenen oranlar, Maliye Bakanlığı tarafından iktisadî kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla 333 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ekinde ilan edilmiş daha sonra 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleriyle yapılan değişiklikler ile bu Tebliğe işlenmiştir. Listedeki herhangi bir sınıflandırmada yer almayan amortismanına tabi iktisadî kıymetlere uygulanacak amortisman oranları mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabilir.”*¹¹¹

Kanun metninden de anlaşılabileceği üzere, normal amortisman uygulamasında mükellefler, amortismanına tabi iktisadî kıymetlerini, belli süre içinde, Maliye Bakanlığı’nın faydalı ömürleri esas alarak tespit ve ilan ettiği oranları kullanarak eşit tutarda itfa ederler.¹¹²

¹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu 314. Madde.

¹¹⁰ Vergi Usul Kanunu 315. Madde.

¹¹¹ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.315.

¹¹² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.316.

- Azalan Bakiyeler Yöntemi

VUK'un Mükerrer 315. Maddesi şu şekildedir: *“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanı tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.”*

Bu doğrultuda Azalan Bakiyeler yöntemi, mükelleflere tanınmış seçimlik bir haktır.

“Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanı tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. (Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”¹¹³

Azalan bakiyeler yönteminin temel amacı, ekonomik gelişme için mevcut ekonomik değerlerin yenilenmesini teşvik etmek ve verimliliğin artırılmasına katkıda bulunmaktır. Her ne kadar normal amortisman yöntemi uygulama açısından azalan bakiyeler yönteminden daha kolay olsa da; ilk dönemlerde daha yüksek tutarda amortisman ayrılmasına bağlı olarak işletmeye vergi erteleme imkanı sağlayan azalan bakiyeler yöntemi, ilk seneler için daha avantajlıdır.¹¹⁴

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulaması, sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından yapılabilir. Kanun maddesinde

¹¹³ Vergi Usul Kanunu Mükerrer 315. Madde.

¹¹⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.316.

de görüleceği üzere bu yöntemde amortisman oranı %50'yi geçemez ve normal amortisman oranının iki katıdır. Son yıla devreden bakiye değer amortisman ayırma süresinin son yılında itfa edilecektir.

- Madenlerde Amortisman

VUK'un 316. Maddesi: “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.” şeklindedir.¹¹⁵

213 sayılı VUK'un Madenlerde Amortisman başlıklı 316. Maddesi doğrultusunda madenlerde uygulanacak amortisman oranının şu şekilde hesaplanması gerekmektedir:

$$\text{Madenlerde Uygulanacak Amortisman Nispeti} = \frac{\text{İmtiyaz veya Maliyet Bedeli}}{\text{Görünür veya Muhtemel Rezerv}} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Formülden anlaşıldığı üzere amortisman oranı hesaplanırken, madenin görünür ve muhtemel rezervleri nazara alınmaktadır. Her dönem için uygulanacak amortisman tutarı; yukarıdaki hesaplamanın bir gereği olarak üretimin, maden alanının görünür ve muhtemel rezervleri toplamı içindeki nispetine göre değişecektir.¹¹⁶

- Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

Olağanüstü amortisman mefhumu, ticari ve olağan hayatın bir gerçeği olarak mükelleflerin karşılaştıkları bazı ayırıksı durumlara mavzuat açısından işlerlik kazandırmak ve mükelleflerin bu durumlardan kaynaklanan zararlarının vergisel açıdan kısmen de olsa telafisini sağlayan bir mekanizmadır.

Olağanüstü amortisman hususu, VUK'un 317. Maddesinde düzenlenmiş olup şu şekildedir: “Amortismana tabi olup:

¹¹⁵ Vergi Usul Kanunu Mükerrer 316. Madde.

¹¹⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, S. 254.

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.”¹¹⁷

Üretim sürecince dönemsel olarak bazı ekipman daha fazla kullanılmak durumunda kalmakta ve normal oranının üzerinde aşınmaya maruz kalmaktadır. Ayrıca hızla gelişen teknolojik yenilikler sebebiyle de bir kısım ekipman, üretim araçları işlevini kaybedebilmektedir.

“Olağanüstü amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler üretimde kullanılıyor ise, olağanüstü amortisman olmasaydı ayrılması gereken amortisman tutarının afetin meydana geldiği tarihten önceki günler için kıst yapılarak ilgili kısım üretim maliyetiyle ilişkilendirilir. Kalan kısım doğrudan gider hesaplarıyla ilişkilendirilir. Diğer yıllarda iktisadi kıymetin üretimde kullanılması halinde ayrılacak olan amortisman tutarlarının tamamı üretim maliyetine dahil edilecektir. Öte yandan, cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan iktisadi kıymetler üretimde kullanılıyor iseler bu iktisadi kıymetler için ayrılacak olağanüstü amortisman tutarlarını tamamının üretim maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Çünkü olağanüstü amortisman ayırma nedeni iktisadi kıymetlerin fazla çalışması sonucu ortaya çıkan aşınmalar ve yıpranmalardan kaynaklanmaktadır.”¹¹⁸

¹¹⁷ Vergi Usul Kanunu Mükerrer 317. Madde.

¹¹⁸ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, S. 258.

- Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'un 320. Maddesi: *“Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.”*

“(Ek: 24/6/1994-4008/12 md.; Değişik: 25/5/1995-4108/6 md.)
Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

“Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”
Şeklindedir.¹¹⁹

VUK, esas olarak kıymetlerin amortismanına tabi tutulurken 1 rakamının uygulanacak nispete bölünmesi suretiyle amortisman oranının belirleneceğini hüküm altına almıştır. Bahsi geçen kanunun 320/2 maddesinde işletmelere ait binek otomobillerin amortismanının ayrılmasında kıst amortisman usulü benimsenmiştir. Fakat işletmelerin kıst amortisman usulünü uygulayabilmesi için, tamamen veya kısmen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti ile iştigal etmemeleri gerekir.

Kıst amortisman uygulamasında binek otomobilin aktife girdiği ay kesri tam ay sayılır ve o yılın kalan ayları toplamı bir yıllık amortisman tutarına oranlanmak suretiyle kıst amortisman tutarı bulunur. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kısım ise son yılın amortisman tutarına eklenecektir.

- Yenileme Fonu Uygulaması

Mükelleflere sağlanmış önemli teşviklerden biri olan yenileme fonu uygulaması; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya 329'uncu maddede sayılan afetler nedeniyle zarar görmesi halinde, alınan sigorta tazminatı

¹¹⁹ Vergi Usul Kanunu 320. Madde.

sonrasında oluşan karın aynı yıl vergilendirilmesi yerine, VUK’nda şartları ve sınırları belirlenmiş olan yenileme fonuna alınarak söz konusu verginin izleyen yıllara ertelenmesi müessesesidir.¹²⁰

VUK’un 328/3’üncü maddesi şu şekildedir: “...*Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.*

(Ek: 19/2/1963-205/21 md.) *Yukarıki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”* Şeklindedir.¹²¹

Yenileme fonu uygulamasından yararlanılabilmesinin bazı şartları bulunmaktadır;

- Bilanço esasına öre defter tutulmalı ve pasifte geçici bir hesap açılmalıdır.
- Yeni ekonomik kıymetin alınması işin mahiyetine göre zorunlu bulunmalı ve yöneticiler tarafından bu yönde karar verilmiş olmalı ve girişimde bulunulmuş olmalıdır.
- Yeni alınacak iktisadi kıymet eskisiyle aynı neviden olmalıdır.
- Yenileme fonu, yeni alınacak ekonomik kıymetin amortismanları ile mahsup edilerek kullanılmalıdır.
- Yenileme fonu pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl süre ile tutulabilir. Hiçbir surette bu süre uzamaz ve bu süre içerisinde kullanılmayan karlar üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilmelidir.

¹²⁰ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.331.

¹²¹ Vergi Usul Kanunu 328. Madde.

Örnek¹²²: Yenilenmek amacıyla satılmış kamyonun yerine yeni alınan kamyon ve söz konusu yeni kamyonu ilişkin ayrılan amortismanlar için yenileme fonunun kullanılmasına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Yeni Kamyon alışı;

.....12/10/2015.....

254-Taşıtlar	120.000	
102-Bankalar		120.000

2015 Yılı amortismanının yenileme fonu ile mahsubu;

.....31/12/2015.....

549-Özel Fonlar	24.000	
257-Birikmiş Amortismanlar		24.000

2016 yılı amortismanının yenileme fonu ile mahsubu;

.....31/12/2016.....

549-Özel Fonlar	6.000	
760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	18.000	
257-Birikmiş Amortismanlar		24.000

Yenilemenin yapılabileceği süreye ilişkinde farklı görüşler mevcuttur¹²³;

“- Maliye Bakanlığının görüşü: İktisadi kıymetin satıldığı yıldan başlayarak (bu yılda dahil) 3 yıl içinde yenileme gerçekleşmiş olmalıdır.

- Danıştayın görüşü: İktisadi kıymetin satıldığı yılı takip eden yıldan başlayarak 3 yıl içinde yenileme gerçekleşmiş olmalıdır.

¹²² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2017, S.334.

¹²³ Vergi Denetim Kurulu, Eğitim Grup Başkanlığı. Vergi Usul Kanunu, Çalışma Slaytları.

- Diğer görüş: Kamunda yıl ifadesi yer aldığı için bir yıl 365 gün olarak dikkate alınarak, iktisadi kıymetin satıldığı günü takip eden 3 yıl içinde yenileme gerçekleştirilmelidir.”

Örnekte yer alan Kamyonun 2017/Ocak döneminde 100.000,00 TL bedelle satılması halinde yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

.....XX/01/2017.....

102-Bankalar 100.000,00

257-Birikmiş Amortismanlar 48.000,00

254-Taşıtlar 120.000,00

679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 28.000,00

.....

III. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME-ÖLÇÜM KAVRAMININ ANALİZİ

UFRS'lere uyumlu olarak Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TFRS/TMS'ler birbirinden farklı değerleme ölçülerini içermektedirler. KGK'nın yayınladığı kavramsal çerçevenin 4.54'üncü paragrafında da ölçüm olarak ifade edilen değerleme kavramı, *“finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi”* ifade etmektedir. Bu işlem değerlemede uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tüm kullanıcıların bilgi ihtiyacını doğru bir biçimde karşılaması gerekmektedir. Finansal tablolarda gösterilen bilgilerin, başka bir deyişle varlık, borç ve özkaynak unsurlarının güvenilirliği ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması, kullanılan değerleme ölçülerinin bütün bilanço unsurları için, muhasebeleştirilmesi ve müteakip dönemlerde doğru bir biçimde kullanılmasına bağlıdır.¹²⁴

Finansal tabloların tüm kullanıcılar açısından anlaşılabilirliği ve anlam ifade etmesi, diğer bir deyişle uluslararası bir mecrada ortak bir dili ifade etmesi işlerliği bakımından önem arz etmektedir.

“Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sözü edilen finansal tablolar ülkeden ülkeye büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Diğer taraftan, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle de bazı farklılıklar taşımaktadır.”

“Söz konusu farklılıklar, finansal tablo unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu farklılıklar, finansal

¹²⁴ Furkan FIRAT, ‘‘Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması’’ Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 315, Aralık, 2014. S, 37.

tablolarda yer alan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı kriterlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı ölçüm esaslarının benimsenmesine de yol açmıştır. Finansal tabloların kapsamı ve bu tablolarda yer verilen açıklamalar da bu farklılıklardan etkilenmiştir.”

“Kurul, söz konusu farklılıkları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuralları, muhasebe standartlarını ve uygulama usullerini uyumlaştırmak suretiyle azaltmayı amaçlamaktadır. Kurul, ekonomik kararların alınmasına yardımcı olacak bilgileri içermek üzere hazırlanan finansal tablolar esas alınmak suretiyle, bu uyumlaştırmının daha da ilerletilebileceğine inanmaktadır.¹²⁵”

A. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Muhasebe Standartlarına göre ölçüm; finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda parasal olarak gösterilecekleri tutarların belirlenmesidir. “Muhasebe Standartları; birincisi ilk kayıta, ikincisi sonraki dönemlerde, varlığın ve işlemin türüne göre değerlemeyi esas alan iki aşamalı bir kayıt sistemi öngörmektedir. Muhasebe Standartlarının geneline yayılmış çok sayıda ölçüm yöntemi bulunmaktadır. Hangi ölçüm yönteminin ne zaman kullanılacağı ile ilgili net olmayan ifadelerin yer aldığı standartlar bu yönüyle eleştiri almaktadır.”¹²⁶ ABD’de kullanılan değerleme metotlarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumu konusunda yapılan çalışmalarda, standartta yer alan değerleme yöntemlerinin çok karmaşık ve her türlü yoruma açık olduğu ileri sürülmektedir. Muhasebe Standartlarına göre bilanço kalemlerinin birden çok değerleme yöntemine tabi tutulması ve farklı para cinsiyle ifade edilmelerinin, değerlemeyi karmaşık bir hale getirdiği ifade edilmektedir.

“1981 yılında İngiltere’de kurulan Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi (International Valuation Standards Council - IVSC), değerleme alanında uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasındaki işbirliğini arttırmak amacıyla standartlar yayımlamaktadır. Birleşmiş Milletlere bağlı

¹²⁵ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, S.1.

¹²⁶ Fatih ÖZKAN, “Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Yöntemlerinin İncelenmesi: Kullanım Değeri Üzerine Bir Uygulama”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Diyarbakır, 2016, S.44.

olarak çalışan komitenin yayımladığı standartlarla, uluslararası düzeyde uygulama birliği sağlanmaya çalışılmaktadır. TMS’nda, bazı durumlarda değerlendirme ölçülerinin birbirlerinin yerine alternatif yöntem olarak kullanılmasına izin verildiği görülmektedir. Varlık türüne göre, ilgili muhasebe standardı ve alternatif değerlendirme yöntemleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.¹²⁷”

Alternatif Değerleme Yöntemleri:

Alternatif Değerleme Yöntemleri Varlık Türü	TMS/TFRS	Alternatif 1	Alternatif 2
Stoklar	TMS 2: 9	Maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir	TMS 41’den dolayı tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer
	TMS 2: 25	Gerçek parti maliyet yöntemi, İlk giren ilk çıkar yöntemi	Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
Maddi Duran Varlıklar	TMS 16: 15,29,30,31	İlk muhasebeleştirme tarihinde: Elde etme veya inşa maliyeti	İlk muhasebeleştirme tarihinden sonra maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemi
Kiralama İşlemleri	TMS 17: 20, 36	Gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile	-----
		Net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler	-----
Devlet Yardımları	TMS 20: 23	Parasal olmayan devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınır	Alternatif yöntem olarak nominal değeri de kullanılabilir
Maddi Olmayan	TMS 38: 24, 74, 75	İlk muhasebeleştirme tarihinde maliyet bedeli ile daha sonraki dönemlerde, maliyet yöntemi	Yeniden değerlendirme yöntemiyle

¹²⁷ Fatih ÖZKAN, ”a.g.e”, S.44, 45.

Duran Varlıklar	TFRS 6: 8, 12	Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür	İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi uygulanır
Finansal Araç	TMS 39: 43	İlk muhasebeleştirme tarihinde gerçeğe uygun değerle,	-----
Kullandırılan Kredi ve Alacaklar	TMS 39: 46/a	İtfa edilmiş maliyetle (sabit bir vade var ise) veya Maliyet yöntemiyle	-----
Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar	TMS 39: 46/b	İtfa edilmiş maliyetle (sabit bir vade var ise) veya maliyet yöntemiyle	-----
Satılmaya Hazır Varlıklar	TMS 39: 46/c	Gerçeğe uygun değerle	Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlıklar maliyetiyle
Alım Satım Amaçlı Varlıklar	TMS 39: 46/c	Gerçeğe uygun değerle	Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlıklar maliyetiyle
Yatırım Amaçlı G.Menkuller	TMS 40: 20, 30,33,56	İlk muhasebeleştirme maliyet değeri daha sonra, gerçeğe uygun değerle	Maliyet Yöntemiyle
Canlı Varlıklar	TMS 41: 12, 30	Net gerçeğe uygun değerle	Net gerçeğe uygun değer in güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda maliyet yöntemiyle

1. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Yer Alan Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları

a. Tarihi Maliyet Yöntemi (Maliyet Bedeli)

“Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.”¹²⁸

TMS ve KOBİ TFRS’de tarihi maliyet: *“Varlıklar elde edildikleri tarihte edinimleri için ödenen nakit ve nakit benzerlerinin tutarlarıyla veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenir. Bu noktada tarihi maliyet, genelde gerçeğe uygun değeri temsil eder. Borçlar, borç karşılığında elde edilen tutarıyla veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.”¹²⁹*

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere Tarihi Maliyet, varlıkların elde edildiği tarihte muhasebe kayıtlarına intikal ettirildikleri parasal değerlerini ifade etmektedir.

“Maliyet kısaca satın alınan mal ve hizmetler için elden çıkarılacak kaynakların para cinsinden ifadesidir. Bir varlığın tarihi maliyeti varlığın elde edildiği tarihteki ve bir borcun tarihi maliyet ise borcun ortaya çıktığı işlem sırasındaki değişim fiyatıdır. Büyük işletmeler tarafından tarihi maliyet değerlendirme esasının harici finansal raporlamada kullanımı önemi büyük ölçüde kaybetmiştir. Bununla birlikte, tarihi maliyet çok iyi bilinen bir değerlendirme esasıdır.”¹³⁰

¹²⁸ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Erişim)

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html 31.05.2013TMS 38,TMS 40, (Aktaran: Mahmut Kemal SAĞIR, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar” İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, S.24.

¹²⁹ Aktaran: Erkan UZUN, “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2012, S.28.

¹³⁰ İpek YAYLALI, “Türkiye finansal Raporlama Standartları ve Vergi usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, S.27.

TMS/TFRS'ye göre tarihi maliyet ile değeriyecek ekonomik kıymetler aşığıdaki gibidir:¹³¹

- “- Maddi duran varlıklar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Şerefiye,
- İştirakler,
- Stoklar.”

Kavramsal Çerçeve Tarihi Maliyet, standartlarda yer ala tanıma benzer bir şekilde tanımlanmıştır. Yukarıda da açıklandığı üzere büyük çaptaki işletmelerin finansallarının raporlanması açısından kullanımı azalmış bulunmaktadır.

b. Cari Maliyet Yöntemi

Cari Maliyet yöntemi, ekonomik kıymetin hali hazırda satın alınması halinde ödenmesi gereken tutar üzerinden ilgili varlığı değeriye sürecini ve işlemini ifade etmektedir. Bu açıdan VUK'ta yer alan emsal bedel ölçüsüne benzediği söylenebilir.

Başka bir deyişle; “Varlıklar, aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit ya da benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarlarıyla gösterilir.”¹³² Bu ölçünün temel dayanağı cari satın alma fiyatıdır. Başka bir deyişle aynı veya benzer varlığın satın alınması durumunda katlanılacak tutar, aynı veya benzer bir yükümlülüğünün elde edilmesi durumunda ödenecek tutardır.¹³³”

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, burada, var olan varlığın daha önce hesaplanmış değeriinin önemi yoktur. Yerine alınabilecek aynı (veya benzeri)

¹³¹ Feden KOÇ, “TMS/TFRS ile Vergi Mevzuatındaki Değeriye Farklılıklarının Finansal Durum Tablosu Üzerine Etkisi: Bist'teki İşletmelerin Uygulamaları Üzerine Bir Analiz”, Süleyman demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta, 2018, S.10.

¹³² Eren PEKTAŞ, “MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS'nin Ölçme/Değeriye ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi”, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2018. S.30

¹³³ İpek YAYLALI, “a.g.e” S.29.

varlığın, piyasadan, değerleme tarihindeki, cari satın alma fiyatı önemlidir. Bu nedenle, bu değerleme ölçüsüne “Yerine koyma Maliyeti” de denmektedir.¹³⁴

Değerlemede cari maliyet ölçüsünün kullanılması halinde, ilgili varlığın daha önce hesaplanmış ve kaydedilmiş değeri hükümsüz kalmaktadır. Değerlemeye tabi varlığın yerine alınacak benzer kıymetin değerleme tarihindeki satın alma fiyatı, değerlemeye tabi varlığın cari değeri olarak kabul edilmektedir. “*Varlıkların değeri konusunda daha geçerli bilgi veren cari değer yöntemi, tespit şeklinin net olmaması yönüyle eleştirilmektedir.*”¹³⁵

c. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)

TMS ve KOBİ TFRS’de; “*Gerçekleşebilir Değer; TMSK Kavramsal Çerçevesi paragraf 100’de varlığın gerçekleşebilir değerinin işletmenin normal faaliyet koşullarında bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ve borcun gerçekleşebilir değerinin ise işletmenin normal faaliyet koşullarında kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları olduğu belirtilmiştir.*”¹³⁶

Normal faaliyetine devam eden bir işletmenin, ayrıksı durumlar hariç olmak üzere, olağan şartlar altında varlığını elden çıkarması durumunda elde edeceği nakit ve nakit gibi kabul edilen varlıkların tutarı, Gerçekleşebilir değeri ifade etmektedir. Diğer bir tabirle; “*Değerlemeye tabi varlığın, değerleme tarihinde elden çıkarıldığı zaman ele geçecek tutar, değerlemeye tabi varlığın gerçekleşebilir değeri olarak kabul edilmektedir. Cari maliyet ile gerçekleşebilir değer karşılaştırıldığında, cari maliyetin satın alma, gerçekleşebilir değerin ise satma varsayımına dayandığı söylenebilir.*”¹³⁷

Gerçekleşebilir değerin uygulanmasını gerekli kılan genel bazı hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹³⁸

“• Pazar fiyatlarındaki sürekli düşüş,

¹³⁴ İpek YAYLALI, ‘a.g.e’ S.29.

¹³⁵ Aktaran: Fatih ÖZKAN, ‘a.g.e’ S. 51.

¹³⁶ Erkan UZUN, ‘a.g.e’ S. 31.

¹³⁷ Fatih ÖZKAN, ‘a.g.e’ S. 51.

¹³⁸ Erkan UZUN, ‘a.g.e’ S. 31.

• *Yüksek fiyatlı veya yüksek hacimli stokların likidite pozisyonu açısından aşağı çekilmesi arzusu,*

• *Fiziksel kötüleşme,*

• *Modası geçme,*

• *Yönetimin daha düşük fiyattan satma arzusu.”*

d. Bugünkü Değer

Bugünkü değer yöntemini tanımlamada kullanılabilecek en önemli husus alacak veya borcun iskonto edilmek suretiyle değerleme zamanındaki değerinin tespit edilmesidir. Şu şekilde tanımlanabilir: *“Bugünkü değer; işletmenin normal faaliyet şartlarında bir varlığın gelecekte yaratacağı net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerlerini veya bir borcun ifa edilmesi için gelecekte ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleridir.”*¹³⁹

Bugünkü değer kavramının kullanımı alacak ve borçlarla sınırlı değildir. *“Varlıklar, faaliyetlerin normal gidişinde, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto değerleri ile taşınır. Borçlar ise faaliyetlerin normal gidişinde yükümlülüğü yerine getirmek için gelecekteki net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto değeri ile taşınır.”*¹⁴⁰

*“Literatürde net bugünkü değer, kullanım değeri veya cari ekonomik değer olarak da adlandırılan bugünkü değer ölçüsü, giriş değeri (yerine koyma maliyeti) ve çıkış değeri (gerçekleşebilir değer) olmayan varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır.”*¹⁴¹

¹³⁹ İbrahim GÜLER, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık, Kasım 2012, s. 42-43. (Aktaran: Raşit UÇAN, ‘‘a.g.e’’, S. 38.)

¹⁴⁰ Baki DÜNDAR, ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması’’, Doktora Tezi Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Eskişehir, 2013, S.85.

¹⁴¹ Tokay, Deran 2008: 27. (Aktaran: Özge BOZKULAK, ‘‘ Maddi Duran Varlıkların Vuk Ve Tms 16 Açısından Değerlemesi Ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular’’ Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2018, Sivas, S, 54.)

2. Tam Set Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

a. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe Uygun Değer yöntemini; “*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.*¹⁴²” şeklinde tanımlayabiliriz. Bu bağlamda bu yöntemin piyasa mekanizmasına uygun bir uygulama olduğunu söyleyebiliriz.

“*Gerçeğe uygun değer yöntemi, işletmeye has bir değer değildir. Gerçeğe uygun değer piyasa esaslı bir ölçüm yöntemidir. Muhasebe Standartlarında en çok yer verilen ölçüm yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemidir. Gerçeğe uygun değer ölçümüne dair düzenlemeleri ihtiva eden IFRS 13, IASB tarafından yayınlanmış, KGK tarafından “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” başlığıyla Türkçeye çevrilmiştir.*¹⁴³”

UFRS (TFRS) gerçeğe uygun değeri “*tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar*” olarak tanımlamaktadır.

“*UFRS (TFRS)’de gerçeğe uygun değer hesaplaması gerektiren ve gerektirmeyen ya da başka standartlara referans vererek gerçeğe uygun değer hesaplamasını gerektiren standartlar aşağıda sunulmuştur:*¹⁴⁴”

Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması Gerektiren Standartlar	Başka Standartlara Referans Vererek Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamasını Gerektiren Standartlar	Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamasını Gerektirmeyen Standartlar
---	---	--

¹⁴² Ersan Karaca, “Yeni TTK’ndaki Değerleme Hükümlerinin Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012, S. 20.

¹⁴³ Fatih ÖZKAN, “a.g.e”, S.46.

¹⁴⁴ <http://www.UMSplus.com/agenda/fairvalue.htm>, 07.01.2007), Aktaran; Mahmut kemal SAĞIR, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar”, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, S. 28.

UMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri	UMS 2 - Stoklar	UMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu
UMS 16 - Maddi Duran Varlıklar	UMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri	UMS 7 - Nakit Akış Tabloları
UMS 17 - Kiralama İşlemleri	UMS 27 - Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	UMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 31 - İş Ortaklıklarındaki Paylar	UMS 12 - Gelir Vergileri
UMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	UMS 32 - Finansal Araçlar: Sunum	UMS 14 - Bölümlere Göre Raporlama
UMS 26 - Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	UFRS 4 - Sigorta Sözleşmeleri	UMS 23 - Borçlanma Maliyetleri
UMS 33 - Hisse Başına Kazanç	UFRS 7 – Finansal Araçlar: Açıklamalar	UMS 24 - İlişkili Taraflar
UMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü		UMS 29 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar		UMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama
UMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme		UMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

UMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		UFRS 6 - Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UMS 41 - Tarımsal Faaliyetler		
IFRS 1 - Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması		
UFRS 2 - Hisse Bazlı Ödemeler		
UFRS 3 - İşletme Birleşmeleri		
UFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler		

b. Geri Kazanılabilir Tutar

“Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Geri kazanılabilir değerin gerçeğe uygun değer olması, (gerçeğe uygun değerin kullanım değerinden büyük olması) durumunda, bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme ölçüsünden gerçekleştirilebilir değer ölçüsüne karşılık gelmektedir. Geri kazanılabilir değerin kullanım değeri olması (kullanım değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması) durumunda ise bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.”¹⁴⁵

¹⁴⁵ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran “ Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm, Sayı:90,2008 s.21, (Aktaran: Alaattin AKAN, ‘a.g.e’, S. 44.)

c. Yerine Koyma Maliyeti

Yerine koyma maliyeti tam set muhasebe standartlarında olmamasına rağmen, yoksun olma değerinin bulunmasında kullanılan ve standartlarda yer verilen değerlendirme ölçülerinden geri kazanılabilir tutar ile ilişkili bir ölçüdür.¹⁴⁶

“Elde bulunan bir varlığa eşdeğer özellikte olan ve piyasada bulunabilen başka bir varlığı elde edebilmek için ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir. Bu kavram çoğu zaman cari maliyet ile eş anlamlı olarak kullanılmasına karşın, bu iki değer her zaman eşit olmayabilir. Nitekim cari maliyet, Varlıkla aynı varlığın veya bu varlıklarla eşdeğer olan bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını ifade ederken¹⁴⁷, yerine koyma maliyeti ise sahip olunan bir varlığın, eşdeğeri özellikte olan ve piyasada bulunabilen bir varlığın maliyetidir.¹⁴⁸” Maddi duran varlıklar Cari Maliyet ile değerlendirilebilir.

d. Yoksun Olma Maliyeti

Yoksun olma değeri, yerine koyma maliyeti ile geri kazanılabilir değer kıyaslanması neticesinde bu değerlerden küçük olanına eşittir. Yerine koyma maliyetinin geri kazanılabilir değerden büyük olduğu durumlarda ise yoksun olma değeri; *“Net gerçekleşebilir değer (Net nakit değeri) veya Net bugünkü değer (Kullanım değeri)’den büyük olanıdır.¹⁴⁹”*

e. Kullanım Değeri

Ekonomik kıymetin sürekli olarak kullanımından ve faydalı ömrü neticesinde elden çıkarılması neticesinde beklenen nakit kazanımının tahmin edilen bugünkü değeridir. *“Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.¹⁵⁰”*

Kullanım değeri, varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını tespit etmek amacıyla kullanılan bir hesaplama yöntemidir. Maddi/Maddi olmayan duran

¹⁴⁶ Erkan UZUN ‘‘a.g.e’’ S. 34.

¹⁴⁷ Mahmut Kemal, SAĞIR ‘‘Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar’’ İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

¹⁴⁸ Tokay, S. H. - Deran, A., (2008), ‘‘Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, S. 90, ss. 26-27. (Aktaran: Feden KOÇ, ‘‘a.g.e’’ S.10, 11.)

¹⁴⁹ Erkan UZUN, ‘‘a.g.e’’ S, 37.

¹⁵⁰ T.F.R.S. 5-A, T.M.S. 36,6 Paragraf. (Aktaran: Ersan KARACA, ‘‘a.g.e’’ S, 27.)

varlıklar ve maliyet modeline göre değ erlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm yöntemidir.

f. Net Gerçekleşebilir Değer

İşletmelerin ekonomik ömürleri teorik olarak sınırsız kabul edilmektedir; Net Gerçekleşebilir Değer ile hesaplama yapılması için işletmenin ömrünün sınırlı olduğu kabul edilmelidir. Ancak bu şekilde yapılan bir hesaplama bizi doğru ölçüm yapmaya götürecektir. *“Net gerçekleşebilir değer bir işletmenin sınırlı bir ömre sahip olması amaçlandığında ihtiyaca uygun bir değerlendirme esası olacaktır. Çünkü elde tutulan varlıkların satılması veya kullanımına devam edilmesine ilişkin kararların verilmesi varlıkların net gerçekleşebilir değeri ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle, finansal raporları kullanacak kişilere bildirilmesi gereken tutar budur. Böylece, işletme ilgilileri işletmenin sahip olduğu üretim araçlarının gelecekte yeniden dağılımını, üretim yapabilme kapasitelerini saptayabilir ve varlıkların diğer amaçlar için kullanılabilme olanaklarını dikkate almış olurlar. Ayrıca, net gerçekleşebilir değer değerlendirme esası belirli bir zaman noktasındaki değerlemeye dayanmaktadır. Bilançonun işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtmaması ancak net gerçekleşebilir değere göre hazırlanmasına bağlıdır. Ancak, işletme işletmenin sürekliliği varsayımı altında faaliyet gösterdiği ve dolayısıyla genellikle varlıklarını satmadığında net gerçekleşebilir değer ihtiyaca uygun bir değerlendirme esası olmayacaktır. Çünkü bu değerlendirme esasına göre ölçülen kâr yalnızca bugünkü koşullarda üretim sürecine devam edilmeli mi yoksa mevcut varlıklar elden çıkartılarak yerlerine daha fazla gelir sağlayacak varlıklar mı alınmalı sorularına cevap olabilmektedir. Uzun dönemde üretim süreci ile ilişkili üretken varlıkların yenilenmesinde söz konusu kâr kalemi yönetime bir ışık tutmamaktadır.”*¹⁵¹

g. Vergiye Esas Değer

Tam Set Muhasebe Standartları ve KOBİ TFRS’de vergiye esas değer; *“Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.”*¹⁵² Bu esas ile ölçüm yapılması için bahse konu varlığın vergisel açıdan bir değere sahip olması

¹⁵¹ Aktaran: Mahmut Kemal SAĞIR, ‘a.g.e’ S. 26.

¹⁵² (TMS 12: 3), (Aktaran: Erkan UZUN, ‘a.g.e’, S, 38.)

gerekir. Ekonomik kıymet vergiye tabi değilse, ilgili kıymetin vergiye esas değeri defter değeri ile eşit olacaktır.

h. İşletmeye Özgü Değer

“Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.”¹⁵³

1. Defter Değeri

“Bir varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararı ve birikmiş amortisman tutarı düşürüldükten sonra, kalan değer finansal tablolara aktarılan tutarıdır.”¹⁵⁴

i. İçsel Değer

Tam Set Muhasebe Standartları ve KOBİ TFRS’de içsel değer; “Karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu hisse senetleri ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır.”¹⁵⁵

j. Tahmini Maliyet

Tahmini maliyet karşımıza TFRS 1 (Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması), TMS 16 (Maddi Duran Varlıklar), TMS 19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar), TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller) bölümlerinde çıkmaktadır.¹⁵⁶

“Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet yerine, kullanılan tutardır. Sözü edilen tutar üzerinden gerçekleştirilecek olan amortisman veya ifa işlemlerinde, ilgili varlık veya borcun ilk olarak söz konusu tarihte finansal tablolara yansıtıldığı ve maliyetinin, tespit edilen tahmini

¹⁵³ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Erişim)
http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html 31.05.2013TMS 16 (Aktaran: Mahmut Kemal SAĞIR, “a.g.e”, S. 31.)

¹⁵⁴ Gönül AYDIN, “Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması”, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, S. 6.

¹⁵⁵ Erkan UZUNS “a.g.e”, 42.

¹⁵⁶ Erkan UZUNS “a.g.e”, 42.)

*maliyete eşit olduğu varsayılır.*¹⁵⁷” Bu esas, kavramsal çerçevede değinilen ve temel değerlendirme esaslarından olan “tarihi maliyet” esasına karşılık gelmektedir.

k. Dönüştürme Maliyetleri

TMS 2 de dönüştürme maliyetleri su şekilde açıklanmıştır; *“Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.*¹⁵⁸” Bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.¹⁵⁹ *“Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayırımı yapar. Bu ayırım, üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına göre yapılır.*¹⁶⁰”

*“Sabit genel giderlerin dağıtımıyla ilgili olarak, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanıldığı ve gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda bunun normal kapasite olarak kabul edilebileceği belirtilmiştir. Buna göre, düşük kapasite veya atıl kapasite ile çalışılması durumunda, sabit genel giderlerin tamamı stok maliyetine dağıtılmayacak, dağıtılmayan giderler ise ilgili olduğu dönemde doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır.*¹⁶¹”

l. Kalıntı Değer

Ekonomik kıymetin muhammen faydalı ömrünün sonuna ulaşması halinde elden çıkarılması halinde elde edilmesi beklenen bedelden elden çıkarma ile ilgili tahmin edilen giderlerin düşülmesi suretiyle ulaşılan tahmini bir bedeli ifade etmektedir.

¹⁵⁷ Fatih ÖZKAN, “a.g.e” S, 54.

¹⁵⁸ Alaattin ATAN, “a.g.e”, S. 42.

¹⁵⁹ Alaattin ATAN, “a.g.e”, S. 42.

¹⁶⁰ Ali Haydar Güngörmüş Ender Boyar “ TMS -2 Stoklar Standardına Gore Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, **Mali Çözüm**, Sayı:102,2010 s.112 (Alaattin ATAN, “a.g.e”, S. 42.)

¹⁶¹ Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (Tms 2) göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:183, Mart 2008 (Alaattin ATAN, “a.g.e”, S. 42.)

m. Cari Maliyet

“Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Cari maliyet, ilk madde ve malzeme fiyatlarındaki düşüş, net gerçekleşebilir değerin mamullerin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenir.”¹⁶²

B. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi Duran Varlıklar; mal/hizmet üretimi, kiraya verilmesi ve yönetim amaçları dahilinde kullanılması maksadıyla bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha uzun bir süre kullanılması planlanan maddi bir varlığa sahip kıymetleri ifade etmektedir. Bu minvalde bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait bulunması,
- İşletmenin mal/hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak yahut da kiralanmak maksadıyla elde edilmiş olması ve normal şartlar altında satılmasının plan dahilinde olmaması,
- Ekonomik ömrünün bir yıldan uzun olması gerekmektedir.

Tek Düzen Hesap Planında Maddi duran Varlıklar şu şekilde sıralanmıştır.¹⁶³

“25 Maddi Duran Varlıklar

250. Arazi ve Arsalar

251. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

252. Binalar

253. Tesis, Makine ve Cihazlar

¹⁶² Furkan FIRAT ‘‘a.g.m’’ s, 38-39.

¹⁶³ <https://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 06.08.2019)

254. Taşıtlar

255. Demirbaşlar

256. Diğer Maddi Duran Varlıklar

257. Birikmiş Amortismanlar (-)

258. Yapılmakta Olan Yatırımlar

259. Verilen Avanslar.”

1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı

Bu Standardın amacı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında; *“Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.”* Şeklinde belirtilmiştir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular ilgili standartta şu şekilde belirtilmiştir: varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlara ilişkin olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararlarıdır.¹⁶⁴

2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Kapsamı

Maddi Duran Varlıklar Standardında, diğer standartlarda farklı muhasebeleştirme işlemleri belirtilmediği veya izin verilmediği takdirde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart (TMS 16) hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu standardın aşağıda belirtilmiş olan varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı vurgulanmıştır.¹⁶⁵

“(a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

¹⁶⁴ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

¹⁶⁵ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

(b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:¹⁶⁶

Defter değeri: “Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.”

Maliyet: “Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)”

Amortisman tabi tutar: “Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.”

Amortisman: “Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.”

İşletmeye özgü değer: “Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.”

Gerçeğe uygun değer: “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”

Değer düşüklüğü zararı: “Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.”

¹⁶⁶ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

Maddi duran varlıklar: “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.”

Geri kazanılabilir tutar: “Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.”

Bir varlığın kalıntı değeri: “Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.”

Yararlı ömür: “Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.”

3. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirme İşlemleri

Bir maddi duran varlık unsurunun maliyeti, “sadece bu kalemlle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi koşullarının oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.”¹⁶⁷

Varlık olarak muhasebeleştirilme şartlarını sağlayan bir maddi duran varlık unsuru, maliyet bedeli ile ölçülür.¹⁶⁸

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir¹⁶⁹:

“(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

¹⁶⁷ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 7.

¹⁶⁸ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 15.

¹⁶⁹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 16.

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.”

Doğrudan ilgili kıymete atfedilebilmesi mümkün olan maliyetler ise aşağıda belirtilmiştir¹⁷⁰:

“(a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar’da belirtildiği şekilde)

(b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(c) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(d) Kurulum ve montaj maliyetleri;

(e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

(f) Mesleki ücretler.”

Maddi Duran Varlığın muhasebeleştirilmesi sürecinde belirli bir aşamaya kadar defter değerine kadar ölçüm yapılmak suretiyle kayıtlar bu doğrultuda yapılır, TMS 16 MDV standardında bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: *“Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez¹⁷¹.”*

¹⁷⁰ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 17.

¹⁷¹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 20.

“(a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;

(b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve

(c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.”

TMS-16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında muhasebeleştirme ilkelerine ilişkin özellikli bazı hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁷²:

“a- Bir maddi duran varlık kalemi ile ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi kriterleri; kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplam değerine uygulanır.

b- Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler ile sadece bir maddi duran varlığa bağlı olarak kullanılabilen yedek parça ve malzemeler maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

c- Güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu tür yatırımlara, yasa gereği fabrika bacasına filtre taktırılması örnek olarak verilebilir. Zira işletme ancak filtre taktırması halinde üretim yapabileceğinden, takılan filtre duran varlık olarak kaydedilmelidir.

d- Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler.”

¹⁷² Kaya, Uğur; “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007, s.70. (Aktaran: Fatma Pamukçu ve diğerleri, ‘a.g.e’ S. 43)

Bu Standart muhasebeleştirmede, hangi kıymetlerin maddi duran varlık olduğunu öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin uygulamasında muhakeme yapılmasını gerektirmektedir.

Maliyet ölçümü yapılması açısından Başlangıç Maliyetleri ve Sonraki Maliyetler olarak sınıflandırma yapılmaktadır. TMS 16 11. Paragrafta başlangıç maliyetlerine ilişkin olarak; *“Maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.”*¹⁷³ hususu belirtilmiştir. Bahsi geçen standardın 12. Paragrafında; *“7’nci paragrafta belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır.”*¹⁷⁴ şeklinde belirtilerek VUK’takine benzer bir ölçüm esası belirlendiği, yapılan harcamanın mahiyetinin, iktisadi kıymetin faydasını, sürekliliğini arttırması veya sadece bakım, tamir nevinden bir harcama olup olmaması hususu burada belirleyici olmaktadır.

“Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa ediliş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin

¹⁷³ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 11.

¹⁷⁴ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 12.

iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.¹⁷⁵”

4. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Maddi Duran Varlığın önemli unsurları ayrı ayrı olarak amortisman tabi tutulması Standartlar açısından mümkün bulunmaktadır. TMS 16 14. Paragrafta; *“Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırarak her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutabilir. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı ise bu parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. İşletmeler bir kalemin (maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre) önemli olmayan parçalarını ayrı bir grup olarak amortisman tabi tutabilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.”*¹⁷⁶ şeklinde belirtilerek maddi duran varlık unsurunun ayrı ayrı ve gruplar halinde amorti edilmesine cevaz vermektedir. Örneğin; *“bir uçağın gövde ve motor kısımlarına ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.”*¹⁷⁷

5. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

TMS 16 50. Paragrafta, *“Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılacağı”*¹⁷⁸ belirtilmiştir. Takip eden paragrafta ise; *“Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.”*¹⁷⁹ denilerek ölçümün doğru olarak

¹⁷⁵ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 14.

¹⁷⁶ Muzaffer Küçük, “Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırması)” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 373, Eylül 2012, S.61.

¹⁷⁷ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 44.

¹⁷⁸ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 50.

¹⁷⁹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 51.

yapılabilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. “Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.”¹⁸⁰

Amortisman tabi ekonomik kıymet, kullanmaya hazır olduğu zamandan itibaren amortisman tabi tutulabilir. Finansal tablo dışına çıkarılana kadar ilgili ekonomik kıymete amortisman uygulanmaya devam eder.

Bir varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki faktörler dikkate alınır¹⁸¹:

“(a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

(b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

(c) Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.

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

Burada eklemek gerekir ki, işletmenin amortisman tabi maddi duran varlıktan beklediği fayda ilgili kıymetin faydalı ömrünün tespitinde en önemli unsurlardandır. Yine belirtmek gerekir ki, amortisman ayrılacak kıymetin yıpranma aşınmaya tabi bulunması gerekmektedir. TMS 16 çerçevesinde bu hususta VUK’a benzerlik gösterdiği belirtilmelidir.

¹⁸⁰ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 52.

¹⁸¹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 56.

6. Amortisman Yöntemi

TMS 16 çerçevesinde amortisman yöntemleri; Doğrudan amortisman yöntemi, Azalan Bakiyeler yoluyla amortisman yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak belirlenmiştir. Paragraf 60'ta; *"Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır."*¹⁸² şeklinde belirtilmiş ve takip eden paragrafta, ekonomik kıymete, duran varlığa uygulanan amortisman yönteminin hesap dönemi sonunda gözden geçirilmek suretiyle tekrar değerlendirilmesi belirtilmiştir. Bu şekilde önemli değişikliklere adaptasyonun sağlanması amaçlanmıştır.

Önceki paragrafta da belirtildiği üzere TMS 16 çerçevesinde amortisman uygulanması için üç yöntem söz konusudur; *"Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır."*¹⁸³

TMS-16'da amortisman hesaplama yöntemleri şöyle açıklanmıştır¹⁸⁴:

a. Doğrusal Amortisman Yöntemi: Varlığın kalıntı değeri ile maliyet bedeli arasındaki pozitif fark, varlığın tahmin edilen faydalı ömrüne bölünmek suretiyle amortisman oranı hesap edilir. Bu yöntemde, maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği takdirde, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca sabit olacaktır.

¹⁸² TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 60.

¹⁸³ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 62.

¹⁸⁴ Alpman, Dağhan; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği", s.19. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> 31.10.2010). (Aktaran: Fatma Pamukçu ve diğerleri, 'a.g.e' S. 47)

Örnek:¹⁸⁵ İşletme 13.07.2013 tarihinde yeni bir kamyon satın almıştır. Kamyonun maliyeti 400.000 TL olup, faydalı ömrü 5 yıldır. Kamyonun kalıntı değerinin net bugünkü değeri 100.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Kamyonun kullanıma başlama tarihi ise 13.08.2013 dür.

TMS 16'ya göre amortisman hesabı:

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

Yıllık Amortisman Tutarı = (400.000 - 100.000) / 5 = 60.000 TL

Standarda göre, maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulanması öngörülmektedir. Buna göre 2013 amortisman hesaplaması şu şekilde olacaktır.

Yıllık Amortisman = 60.000

Aylık Amortisman = 60.000 / 12=5.000 TL

Kamyonun kullanıma başlama tarihi 13.08.2013'tür. Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır. Bu sebeple 8. Ay dahil, 9. ay, 10. ay, 11.ay ve 12. ay olmak üzere 2013 yılı için 5 ay kıst amortisman hesaplanması gerekir.

2013 yılı amortisman tutarı = 5.000 x 5 = 25.000 TL

Kamyonun yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan amortisman ise 60.000 - 25.000 = 35.000 TL olacaktır. Aşağıdaki tabloda ise yıllar itibariyle amortismanla ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Yıllık Amortisman Tutarı

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kıst Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman
2013	300.000	5	0,20	-	25.000	25.000
2014	300.000	5	0,20	60.000		85.000

¹⁸⁵ Sedat ALAR ‘‘TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı’na Göre Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Vergi Mevzuatına Uyum’’ Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 290, Kasın, 2012, S, 135, 136.

2015	300.000	5	0,20	60.000		145.000
2016	300.000	5	0,20	60.000		205.000
2017	300.000	5	0,20	60.000		265.000
2018	300.000	5	0,20	-	35.000	300.000

Tablodan da anlaşılacağı üzere, 2013 yılından kalan 7 aylık amortisman tutarı olan 35.000 TL son yılda gider olarak dikkate alınabilmektedir.

b. Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde, amortisman gideri tutarı yararlı ömür boyunca azalır.

Örnek 2:¹⁸⁶ İşletme fabrikasında kullanmak üzere 09.11.2013 tarihinde bir adet makine satın almıştır. Makinenin maliyeti 100.000 TL dir. Makinenin faydalı ömrü işletme tarafından 3 yıl olarak belirlenmiştir. Makinen kalıntı değerinin net bugünkü değeri ise 10.000 TL dir. TMS 16'ya göre amortisman hesabı: Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) x (Normal Amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1/3 yıl = 0,33

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,33 x 2 = 0,66

Yıllık Amortisman = (100.000 - 10.000) x 0,66 = 59.400 TL

Aylık Amortisman = 59.400/12 = 4.950 TL

Makinenin Kullanılmaya Başladığı Tarih = 09.11.2013

11. ay ve 12. ay olmak üzere, 2013 yılında toplam 2 ay kullanılmıştır.

2013 Kıst Amortisman Tutarı = 4.950 x 2 = 9.900 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan tutar = 4.950 x 10 = 49.500

Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu

¹⁸⁶ Sedat ALAR ‘a.g.m’ S, 136, 137.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Kıst Dönem	Kıst Dönem Amortismanı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2013	90.000	3	0,66	2 ay	9.900	9.900	9.900
2014	90.000-59.400 = 30.600	3	0,66			20.196	30.096
2015	90.000-59.400- 20.196 = 10.404	3	Tamamı			10.404	40.500
2016	90.000	3	0,66	10 ay	49.500 (59.400-9.900)	49.500	90.000

c. Üretim Miktarı Yöntemi: Bu amortisman usulünde, beklenen kullanma veyahut üretim miktarı üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.

Örnek:¹⁸⁷ “SM Anonim Şirketi makine satın almıştır. Şirket makineyi 15.05.2013 tarihinde 280.000 TL bedelle satın almış, ayrıca makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin montajı 17.05.2013 tarihinde tamamlanarak makine kullanılmaya başlanmıştır. Makineden toplam 600.000 birim çıktı alınması hedeflenmektedir. Bunun 300.000 biriminin ilk yıl gerçekleşeceği var sayılmaktadır. İkinci ve üçüncü yıllarda ise 150.000'er birim üretilecektir. Makinenin 3 yıl sonraki hurda değerinin net bugünkü değeri ise 30.000 TL olarak tahmin edilmiştir.”

Birime İsalet Eden Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Birime İsalet Eden Amortisman Tutarı = (300.000 – 30.000) / 600.000 Br = 0,45 TL/Br

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı olacaktır.

Buna göre yıllar itibariyle oluşan tablo ise aşağıdaki gibi olacaktır.

¹⁸⁷ Sedat ALAR ‘a.g.m’ S, 138.

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı (A)	Birime İsalet Eden Amortisman Tutarı (B)	Yıllık Amortisman Tutarı (A x B)	Birikmiş Amortisman
2013	300.000	0,45	135.000	135.000
2014	150.000	0,45	67.500	202.500
2015	150.000	0,45	67.500	300.000

b. Maliyetin ölçümü

Maddi duran varlık unsurunun maliyeti, ilgili varlığın muhasebe kayıtlarının yapıldığı tarihteki peşin fiyatına eş bir tutardır. TMS 16 paragraf 23'te; *“Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.”*¹⁸⁸ şeklinde belirtilmiştir.

7. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak 30. paragraftaki maliyet modelini yahut 31..paragrafta yer alan yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamı için uygular.¹⁸⁹

a. Maliyet Modeli

TMS 16, 29. Paragrafta; *“Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.”*¹⁹⁰ şeklinde belirtilerek maliyet modelinin esasını tanımlamıştır.

¹⁸⁸ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 23.

¹⁸⁹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 29.

¹⁹⁰ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 30.

b. Yeniden Değerleme Modeli

TMS 16 paragraf 31’de; *“Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilebileceği, yeniden değerlendirilmiş tutarın ise yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer”*¹⁹¹ olduğu belirtilmiştir.

Maddi duran varlığın, gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler neticesinde yeniden değerlendirilecektir. TMS 16 paragraf 34’te; *“Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.”*¹⁹² denilmek suretiyle yeniden değerlemenin çerçevesi çizilmiştir.

*“Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.”*¹⁹³

Tam tersi durumda, yani; *“Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu*

¹⁹¹ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 31.

¹⁹² TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 34.

¹⁹³ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 39.

azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.¹⁹⁴”

c. Değer Düşüklüğü

TMS 36 bu husustaki esasları belirlemiştir. *“Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.¹⁹⁵”*

d. Değer Düşüklüğü Tazminatı

“Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.¹⁹⁶”

e. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Maddi duran varlıkların finansal tablolar dışına çıkarılmasına neden olan durumlar TMS 16 çerçevesinde şu şekilde sıralanabilir.¹⁹⁷

“(a) Elden çıkarıldığında veya

(b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.”

Maddi duran varlığın bu şekilde finansal tabloların dışına çıkarılması neticesinde elde edilen kazanç, kar veya zarar olarak değerlendirilir ve bu şekilde finansal tablolara geçirilir. *“Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.¹⁹⁸”*

¹⁹⁴ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 40.

¹⁹⁵ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 63.

¹⁹⁶ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 65.

¹⁹⁷ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 67.

¹⁹⁸ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf: 71.

C. TMS-40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

TMS 40, Paragraf 1’de Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardının amacının; *“Kira veya değer artış kazancı elde etmek ya da her ikisini de birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesini ve kamuya açıklamasına ilişkin esasların belirlenmesi.”*¹⁹⁹ olduğu belirtilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkul; kira geliri ve/veya sermaye kazancı elde etmek maksadıyla edinilen gayrimenkulleri tanımlamaktadır. İşletmenin aktifine kayıtlı bulunan ve işletme faaliyetleri çerçevesinde kullanılan gayrimenkuller ise *“Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller”* olarak tanımlanmaktadır.

*“Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya gayrimenkulün idari amaçlar için kullanılması) ise sadece gayrimenkulle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan ve sahip olunan gayrimenkullere TMS 16, sahibi tarafından kullanılan ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan gayrimenkullere ise TFRS 16 uygulanır.”*²⁰⁰

Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul sadece *“Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi”* şartlarının sağlanması halinde bir varlık olarak finansal tablolara alınır.²⁰¹

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk olarak maliyet bedelleri ile ölçülürler. Bu esnada satın alma bedeli ve satın alma ile ilişkili giderler maliyet bedelini teşkil eder.

¹⁹⁹ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Paragraf: 1.

²⁰⁰ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Paragraf: 7.

²⁰¹ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Paragraf: 16.

1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Gerçeğe uygun değer yöntemi TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı Paragraf 9’da; *“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak.”*²⁰² Tanımlanmıştır.

*“Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm değil ve fakat piyasa esaslı bir ölçüm yöntemidir. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir (diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır).”*²⁰³ Gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçüm yapan işletmelerin, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu yöntemle göre değerlemesi/ölçmesi gerekmektedir. İşletmenin bu usule göre ölçme işini takip eden dönemlerde de yapması gerekir.

*“Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer değişiminden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.”*²⁰⁴

2. Maliyet Yöntemi

TMS 40, Paragraf 56 doğrultusunda; *“İlk kez finansal tablolara alma sonrasında maliyet yöntemini seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini; TMS 16’da yer alan maliyet yöntemi hükümleri uyarınca”*²⁰⁵ ölçüleceği belirtilmiştir.

²⁰² Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, Paragraf: 9.

²⁰³ Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, Paragraf: 2.

²⁰⁴ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Paragraf: 35.

²⁰⁵ TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, Paragraf: 56.

IV. VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNE GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK ANALİZİ

A. GENEL HUSUSLAR

Maddi duran varlıklar; “işletmelerin normal faaliyetlerini yürütmek ve uzun süre kullanılmak amacıyla edinilmiş varlıklar²⁰⁶” olarak tanımlanabilir. Maddi Duran Varlıkların değerlemesinde/ölçülmesinde VUK ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları farklı yöntemler ihtiva etmektedir. Bu farklılıkların tezahüründe, Kanun ve standartların amaçları ve bu doğrultuda değerlemeye bakış açıları etkindir ve farklılıkları temelde etkileyen nedenlerdir.

Maddi Duran varlıkların temel özellikleri arasında; maddi yapıya sahip olması, bir işletme döneminden fazla bir süre başka bir deyişle bir yıldan uzun bir süre işletme faaliyetlerinde kullanılmasının planlanması gerekmektedir. “İşletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun süre kullanılmak amacıyla elde edilen fiziki bir yapıya sahip varlık kalemleri ve bunlara ilişkin birikmiş amortisman tutarları 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda izlenir.”²⁰⁷

Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda bulunan hesaplar aşağıdaki gibidir:

“250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar

²⁰⁶ Hülya CENGİZ ve Ferhan Emir TUNCAY “ Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 290, 2012 kışım, S, 142.

²⁰⁷ <http://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 04.05.2017. (Aktaran: Ali DERAN ve Adalet ACAR, “Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 449, 2019, Ocak, S, 7.)

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

259 Verilen Avanslar”

TMS 16 standardı çerçevesinde, bir maddi duran varlığa ait maliyetin mali tablolara yansıtılması açısından; ekonomik kıymetinin işletmeye fayda sağlaması ve bu kıymetinin maliyetinin güvenilir ve doğru bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Maddi duran Varlıklar sınıflar şeklinde gruplandırılabilir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde şu şekilde sınıflandırma yapılabilir:²⁰⁸

“(a) Arazi

(b) Arazi ve binalar

(c) Makinalar

(d) Gemiler

(e) Uçaklar

(f) Motorlu taşıtlar

(g) Mobilya ve demirbaşlar

(h) Ofis gereçleri.”

Maddi Duran Varlıklar Standardı, muhasebeleştirme aşamasında hangi kalemlerin maddi duran varlığı teşkil ettiği hususunda bir ölçü getirmemiştir. Muhasebeleştirme kurallarının bir işletmeye mahsus şartlara tatbik edilmesi hususunda muhakeme yapılması gerekmektedir. Tek başına önemsiz sayılabilecek unsurların toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere tatbik edilmesi uygun olabilir.

Maddi duran varlıklarla doğrudan ve dolaylı olarak ilgili olan standartlar şunlardır.²⁰⁹

²⁰⁸ Türkiye Muhasebe Standardı 16 (Maddi Duran Varlıklar) paragraf 37. (Aktaran: Mahmut Kemal SAĞIR ‘‘a.g.e’’ S, 98-99.)

²⁰⁹ Haşmet YILDIRIM, ‘‘Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar Karşılaştırması’’ Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 370, 2012, Haziran, 209.

“- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar: Bu standart maddi duran varlıklarla ilgili temel standarttır.

- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri: Bu standart doğrudan maddi duran varlıklarla ilgili değildir. Ancak maddi duran varlıkların vadeli ya da kredi kullanarak alınması durumunda ortaya çıkabilecek vade farkları ve faizlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenip eklenmeyeceği bu standardda göre belirlenecektir.

- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı bu standarda göre belirlenecektir. İşletmedeki varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceği, geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceği, değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceği bu standarda göre belirlenecektir.

- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri: Bu standartta maddi duran varlıklarla doğrudan ilgili değildir. Ancak yabancı para ile alınan maddi duran varlığın tutarının geçerli para birimine çevrilmesinde bu standart kullanılacaktır.”

VUK’da kullanılan değerleme ölçüleri ile TMS’de kullanılan değerleme ölçüleri farklılık göstermektedir. VUK’da yer alan değerleme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer (kayıtlı değer), itibari değer (nominal değer), vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ve alış bedelidir. “TMS’nde ise, değerleme ölçüsü olarak; tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer yer almaktadır.”²¹⁰ Görüldüğü üzere, VUK ve TMS’nde düzenlenmiş bulunan değerleme/ölçüm esasları farklı kavramlarla ifade edilmiştir. Bahsi geçen esasların detaylarına bakıldığında zaman görülmektedir ki; bazı noktalarda VUK ve TMS arasındaki ölçüm farklılığı ve yöntemi büyük farklılıklar içermektedir. “Bir anlamda; VUK ve TMS’ye göre maliyet bedeli ile tarihi maliyet, tasarruf değeri ile bugünkü değer, rayiç bedel ile net gerçekleşebilir değer şeklinde bazı değerleme ölçülerinin içerik olarak birbirine benzediği söylenebilir. Ancak, özellikle, standartlarda giderek önem kazanan “makul değer-gerçeğe uygun değer” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Ayrıca, bu değerleme

²¹⁰ İpek YAYLALI ‘‘a.g.e’’ S, 124.

ölçüsünün, mantığı ve içeriği gereği, VUK'da uygulaması da oldukça zor görünmektedir.”

VUK’nda duran varlıkların maliyet bedeli ile değerileneceği belirtilmiş ve maliyet bedeline dahil olan unsurlar VUK’nda sayılmıştır. Maliyet bedeli tespit edilirken bazı giderlerin zorunlu olarak maliyete eklenmesi gerektiği belirtilmiş bazı giderlerin ise, maliyete eklenmesi veya gider yazılması hususunda mükelleflere tercih hakkı tanınmıştır. *“Buna göre maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterlerse, satın alma bedeline alışla ilgili noter, mahkeme masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilirler. Muhasebe standartlarında bunlar, maliyetin zorunlu unsuru olduğu halde vergi mevzuatımızda sayılan unsurların maliyete ilavesinde ihtiyariliğin bulunması açısından farklılık arz etmektedir. Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, VUK’na göre söz konusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir.”²¹¹*

TMS’nda maddi duran varlığın değeriemesinde o varlığın mahiyetine uygun olan standart hükümleri uygulanır. Varlığın hangi standarda göre ölçüleceği, o varlığın kullanım amacı etkili olacaktır. Yatırım amaçlı elde tutulan bir gayrimenkul ile işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda kullanılan bir gayrimenkulün ölçümü-değeriemesi sırasıyla TMS 40 ve TMS 16 hükümleri esas alınarak yapılacaktır. *“TMS’de ve Türk vergi sisteminde ilk muhasebeleştirirmede maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. Ancak, maddi duran varlıkların TMS ve Türk vergi sistemine göre ilk muhasebeleştirirmede maliyet değerieleri farklı olacaktır.”²¹²*

TMS 16 çerçevesinde maddi duran varlıkların standart gereğince ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile değerileneceği belirtilmiştir. Maddi duran varlıkların maliyeti aşağıdaki unsurları içerir;²¹³

²¹¹ Uğur Kaya, Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, (Erişim Tarihi:15.06.2010), s.6. (Aktaran: İpek YAYLALI ‘a.g.e’ S, 107.)

²¹² Baki DÜNDAR ‘ Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerieme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması’ Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir, 2013, S, 146.

²¹³ Alaattin ATAN ‘a.g.e’ S, 52-53.

“- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.

- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Yine standartta doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler şunlardır;

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)

- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler

- İlk teslimata ilişkin maliyetler

- Kurulum ve montaj maliyetleri

- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi)

- Mesleki ücretler.”

1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi hususunda VUK ve Muhasebe standartları arasında benzerlik bulunmaktadır, bu aşamada önemli farklılığın olmadığı söylenebilir. Standart ve Kanun maliyeti benzer şekilde tanımlamıştır. *“Fakat borçlanma maliyetlerinin (varlığın edinimi ile ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb) muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlendirme hususlarındaki VUK ile TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır.”²¹⁴*

²¹⁴ İpek YAYLALI, “a.g.e” S, 125.

2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri

VUK ve VUK Genel Tebliği doğrultusunda maddi duran varlığın elde edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalara ilişkin ödenen faiz kur farkı gibi giderlerin gider yahut maliyet olarak kaydedilmesi durumunu; işletme dönemine ait olan ve yatırım dönemine ait olan şeklinde ayırmıştır. Şöyle ki; maddi duran varlığın aktife kayıt edildiği dönemde katlanılan faiz ve kur farkları maliyete eklenmek zorunda olup, takip eden dönemlere ilişkin olanlar ise gider yazılabilir veya maliyete eklenebilir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı çerçevesinde; “*maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Temel yöntem olarak adlandırılan bu yöntemin tek istisnası maddi duran varlığın “özellikli varlık” niteliği taşıması durumudur. Maddi duran varlık “özellikli varlık” niteliği taşıyorsa bu durumda, yatırım döneminde bu giderler maliyet bedeline ilave edilmektedir. Özellikle varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi getiren varlıklardır.*”²¹⁵

3. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı

VUK belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlığın doğrudan gider yazılabileceğini belirtmekle birlikte Muhasebe standartlarında bu hususta bir kural bulunmamaktadır. “*Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir.*”²¹⁶

4. Maddi Duran Varlıkların Satışı

Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması²¹⁷

²¹⁵ TMS 23, md.11 (İpek YAYLALI, ‘a.g.e’ S, 125.)

²¹⁶ Uğur Kaya, ‘a.g.e’, (Erişim Tarihi:15.06.2010), s.7-8. (Aktaran: İpek YAYLALI, ‘a.g.e’ S, 126.)

²¹⁷ Ramazan NERGİZ, ‘a.g.e’ s, 94.

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16'ya Göre
Satılarak Bilanço Dışı Bırakma	Elde edilen değer ile varlığın defter değeri kıyaslanarak satış kar/zararı hesaplanır.	Elde edilen değer ile varlığın defter değeri kıyaslanarak satış kar/zararı hesaplanır.
Satış Karı	Hasılataya değil, doğrudan kar veya zarar olarak gelir tablosuna alınır.	Hasılataya değil, doğrudan kar veya zarar olarak gelir tablosuna alınır.
Satıştan Doğan Karın Özel Bir Fon Hesabına aktarılması	Olabilir.	Böyle bir düzenleme mevcut değildir.
Bilanço Dışı Bırakma Hallerinin Düzenlenmesi	Sadece satış hali var. Diğer haller uygulamada, muhasebenin temel kavramlarına göre yürütülmektedir.	Satış dışındaki haller de düzenlenmiştir.
Satış Dışı Elden Çıkarma Hali	Yararlı ömür dolmuş ise, bazı hallerde serbestçe kayıtlardan düşerek olabilir. Bazı hallerde, kanunun özel izin ve saptaması gerekebilir.	Tamamen işletme tarafından karar verilir.
Satış Dışı Elden Çıkarmalarda Gelir Elde Edilmesi ve Gider Yapılması	Doğrudan gelir veya gider olarak gelir tablosuna alınır.	Doğrudan gelir ve gider olarak gelir tablosuna alınır.
Kiralama ile Elden Çıkarmalar	Satıştan ayrı olarak VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.	Konu ayrı bir Standart olarak, TMS 17'de düzenlenmiştir.

B. MADDİ DURAN VARLIKLAR HESAP GRUBUNUN VUK-TMS/TFRS AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

1. Arazi ve Arsalar Hesabı

İşletmenin aktifine kayıtlı her çeşit arsa ve arazi bu hesapta muhasebeleştirilmektedir. “Boş arazi ve arsalar ile herhangi düzenlemeye veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.”²¹⁸

Tek Düzen Hesap Planına göre, arazi ve arsalar satın alındığında “250-Arazi ve Arsalar Hesabı”na borç kaydedilir, satılmaları halinde bahsi geçen hesabın alacak kısmına kaydedilir.

VUK madde 269 hükmüne göre, “iktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkullerle birlikte gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi haklar maliyet bedeli değerlendirir.”²¹⁹

TMS çerçevesinde bu varlık kalemleri, maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlendirilmektedir.

Arazi ve Arsalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²²⁰

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Arazi ve Arsalar	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümünün Maddi Duran Varlıklar Kısımında

²¹⁸ Ümit Gençoğlu Gücenme, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s.155. (Aktaran: İpek YAYLALI “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama” Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, S, 107.)

²¹⁹ Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, Mustafa ve Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu Envanteri İşlemleri, İSMMO-Seminer-1999, s.52. (Aktaran: İpek YAYLALI “a.g.e” S, 107.)

²²⁰ Eren PEKTAŞ “MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS’nin Ölçme/Değerleme Ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi” Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2018, S, 119.

2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek ya da kolaylaştırmak için yeraltı veya üstünde inşa edilen yol, köprü, vb. yapıların takip edildiği hesaptır.²²¹

Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²²²

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümün Maddi Duran Varlıklar Kısımında

3. Binalar Hesabı

Binalar hesabı, işletmenin binalarının ve bu binaların ayrılmaz parçalarının takip edildiği hesaptır.²²³

Binalar elde edildiğinde 252-Binalar hesabına borç kaydedilir, satıldıkları veya elden çıkarıldıkları zaman ise bu hesaba alacak olarak kaydedilmektedir.²²⁴

Binaların değerlemesinde VUK maliyet bedeli esasını kabul etmiştir. Bu varlık unsuru için Muhasebe Standartları, binanın kullanım/elde etme amacına göre maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değer yönteminden birinin kullanılacağını belirtmektedir.

²²¹ Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’S, 119.

²²² Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’S, 121.

²²³ Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’S, 121.

²²⁴ Suat SARIGÜL, ‘‘a.g.e’’ S, 394.

Binalar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²²⁵

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Binalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Binalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Binalar	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümünün Maddi Duran Varlıklar Kısımında

Binaların değerlendirilmesi aşamasında binaya ait arsanın durumu önem arz etmektedir. VUK arsayı binanın maliyetine dahil etmektedir. Yani VUK’a göre arsa bina için bir maliyet kalemidir. Muhasebe Standartlarında ise arsa binadan ayrı bir değerlemeye tabi tutulmaktadır. Zira arsanın binadan farklı olarak ömrünün belirli bir süreye tabi olmadığı kabul edilir ve arsanın ayrı bir unsur olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir.

4. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

“Tesis, makine ve cihazlar hesabı, üretim sürecinde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazat ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.”²²⁶

Tesis, makine ve cihazlar iktisap edildiği takdirde 253- Tesis, Makine ve Cihazlar hesabının borç kısmına kaydedilir ve satılmaları veya başka bir sebeple elden çıkarılmaları durumunda alacak olarak kaydedilir.

Tesis, Makine ve Cihazlar VUK hükümleri çerçevesinde maliyet bedeli ile değerlendirilir. Muhasebe Standartlarına göre ise Maliyet bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer yöntemi ile değerlendirilir.

²²⁵ Eren PEKTAŞ ‘a.g.e.’S, 122.

²²⁶ Eren PEKTAŞ ‘a.g.e.’S, 122.

Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²²⁷

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Tesis, Makine ve Cihazlar	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümün Maddi Duran Varlıklar Kısımında

5. Taşıtlar Hesabı

Taşıtlar hesabı; işletmenin faaliyetlerini yürütürken kullandığı taşıtların izlendiği hesaptır.²²⁸ “Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.”²²⁹

Taşıtlar elde edildiğinde 254- Taşıtlar hesabının borç kısmına kaydedilir ve satış veya herhangi bir sebeple elden çıkarılmaları durumunda 254 numaralı hesabın alacak kısmına kaydedilir.

Taşıtların değerlemesi için VUK maliyet bedeli esasını benimsemiştir. Muhasebe standartları ise Maliyet bedeli usulü veya Gerçeğe uygun değer yöntemlerini benimsemiştir.

Taşıtlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²³⁰

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Taşıtlar	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısımında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümün Maddi Duran Varlıklar Kısımında

6. Demirbaşlar Hesabı

“Demirbaşlar hesabı, işletmede aktif olarak kullanılan ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyaların kaydedildiği hesaptır. Demirbaş; masa, sandalye, televizyon, işyeri mutfağında kullanılan aletler, daktilo, temizlik

²²⁷ Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’S, 122.

²²⁸ Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’ S, 124.

²²⁹ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

²³⁰ Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’ S, 122.

*aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir.*²³¹ ”

Demirbaşlar elde edildiğinde 255-Demirbaşlar hesabının borç kısmına kaydedilir ve satılmaları veya herhangi bir sebeple elden çıkarılmaları durumunda 255 numaralı hesabın alacak kısmına kaydedilir.

Demirbaşların değerlemesi açısından VUK maliyet bedeli esasını benimsemiştir. Muhasebe Standartları ise maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden ilgili iktisadi kıymetin mahiyetine/kullanım amacına uygun olanının kullanılmasını benimsemiştir.

Demirbaşlar Hesabının Ölçüm, Değerleme ve Raporlanması²³²

	Hesap	MSUGT/VUK	TMS/TFRS
Ölçüm	Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Değerleme	Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Tutar Yöntemi(GUD)
Raporlama	Demirbaşlar	Bilançonun Maddi Duran Varlıklar Kısmında	Finansal Durum Tablosu Duran Varlıklar Bölümün Maddi Duran Varlıklar Kısmında

7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde yer alan gruptan birine dahil olmayan duran varlıkların takip edildiği hesaptır. Bu kapsama giren duran varlıkların muhasebeleştirilmesi diğerleriyle aynı usule tabidir. İşletme tarafından herhangi bir şekilde alındıkları zaman bu hesabın alacağına işletmeden satış vb. şekilde çıkarılmaları halinde ise bu hesabın alacağına kaydedilmek suretiyle hesaplardan çıkarılırlar.

8. Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı

Maddi duran varlıklardan aşınmaya tabi olanlar zamanla amortisman ayrılmak suretiyle itfa yani yok edilirler. Bu suretle hesaplardan çıkarılmış olurlar. Birikmiş amortismanlar hesabı; “*Maddi duran varlık bedellerinin,*

²³¹ Kökbulut, 2015:30. (Aktaran: Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’S, 125)

²³² Eren PEKTAŞ ‘‘a.g.e.’’ S, 122.

kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.”

VUK madde 313'te; *“işletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılan ve yıpranma, kıymetten düşme ve aşınmaya tabi olan;*

- Gayrimenkullerin,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının,
- Tesisat ve makinelerin,
- Gemiler ve diğer taşıtların,
- Gayrimaddi hakların,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin,

*kanunda yer alan değerlendirme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesi olarak belirtilmiştir.*²³³”

Kanun maddesinde belirtilen kıymetlerin amortismanına tabi tutulması sırasında, hesaplanan amortisman tutarları bu hesabın alacak kısmına kaydedilir. Şayet amortisman ayrılan bu iktisadi kıymetin herhangi bir şekilde işletmeden çıkarılması durumunda ise ayrılmış bulunan ve bu hesapta biriken amortisman tutarları bu hesabın borç kısmına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı; *“İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır. Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç: tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.*²³⁴” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bu hesap yatırımın yapılması aşamasında kullanılmakta, yatırım tamamlandıktan sonra bakiye ilgili hesabın borcuna bu hesabın ise alacağına kaydedilmek suretiyle bu hesap kapatılmaktadır.

²³³ Suat SARIGÜL, ‘‘a.g.e’’ S, 408.

²³⁴ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

10. Verilen Avanslar Hesabı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde; “Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar. Ödeme yapıldığında hesaba borç: sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.”²³⁵” denilerek Verilen Avanslar hesabının tanımı ve kapsamı belirlenmiştir.

C. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN FARKLILIKLAR

1. Amortisman Yöntemi

VUK ve Muhasebe Standartları kıyaslandığında amortisman ayırma hususunda çeşitli farklılıklar olduğu gözlenmektedir. VUK’ta yer alan amortisman ayırma usullerini; Normal amortisman, Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman, Madenlerde amortisman ve Fevkalade amortisman olarak sıralayabiliriz. Muhasebe standartlarında ise amortisman ayırma yöntemleri şu şekilde sayılabilir: Doğrusal amortisman, Azalan bakiyeler yoluyla amortisman ve üretim miktarı şeklindedir. “Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. VUK’a göre sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine seçilmesi imkan tanınmıştır. TMS’ye göre seçilecek amortisman yöntemi konusunda ise, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir.”²³⁶”

VUK ve Muhasebe Standartlarının her ikisinde de bir maddi duran varlığa amortisman ayırabilmek için o varlığın işletmede belirli bir süre kullanılması gerekliliği belirtilmiştir. Bu süre VUK açısından en az 1 yıl olarak belirtilmişken TMS bu süreyi bir yıl veya bir faaliyet döneminden daha fazla bir süre olarak ifade etmiş ve belirlemiştir. Dolayısıyla bir yıldan daha uzun bir süre

²³⁵ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

²³⁶ İpek YAYLALI, “a.g.e” S, 125.

kullanılma şartı amortisman ayırma koşullarının başında gelmekle beraber VUK ve TMS'nin ortak şartlarından biridir.

VUK ve TMS açısından ortak bir diğer hüküm ise aktife alınan maddi duran varlığın yıpranma ve aşınmaya maruz kalması amortisman ayırma şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Zamanla değeri artan bir varlığa amortisman ayrılması bu durumda mümkün değildir.

VUK ve TMS açısından bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için varlık işletmenin aktifine-envanterine kayıtlı olmalıdır. Bu hususta VUK ve TMS arasındaki benzerliklerdendir. VUK aktife alınma açısından maddi duran varlığın belirli bir tutarı aşmaması halinde (bu tutar her yıl güncellenmektedir) doğrudan gider yazılabileceğine de cevaz vermektedir.

Muhasebe Standartları, maddi duran varlıkları kısımlara ayırarak veya grup halinde amortisman ayırmayı mümkün kılmaktadır. Fakat VUK'ta yer alan değerlendirme esaslarına göre böyle bir durum mümkün değildir. Örneğin; TMS açısından bir uçak ve uçağın motorunun ayrı ayrı olarak amortismanına tabi tutulmasında bir sakınca yok iken, VUK açısından uçak motoruyla birlikte bir bütündür, amortisman uçağın tamamına ayrılmalıdır.

VUK sistematigi ve kanun koyucunun kamu menfaatini ön planda tutması sebebiyle toplanacak vergiyi maksimum seviyede tutmak düşüncesiyle amortisman ayırmayı seçimlik kılmıştır, zira mükellefin amortisman ayırmaması durumunda, ödeyeceği vergi tutarı artacağından bu durum kamunun menfaatinde azalmaya değil aksine artışa sebep olacaktır. Muhasebe Standartlarında ise amortisman ayrılmaması muhasebe kayıt sürecini etkileyip, muhasebenin temel amaçlarından olan raporlama işlemini sağlıklı bir şekilde yürütmeyi mümkün kılmamaktadır. Bu durumda TMS gereğince amortisman ayrılmaması durumu söz konusu değildir.

2. Amortismanına Tabi Tutarda Farklılıklar

VUK çerçevesinde maddi duran varlıkların amortisman uygulanması sırasında, amortisman uygulamasında baz alınacak tutar maliyet bedelidir. Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan ve seçimlik olan unsurlar daha önceki bölümlerde açıklandığı için burada ayrıca değinilmeyecektir. Muhasebe

Standartları açısından ise amortisman uygulamasında baz alınacak tutar; maliyet bedelinden ilgili varlığın kalıntı değeri düşüldükten sonra elde edilecek tutardır.

VUK bakımından maddi duran varlığın aktife alındığı yatırım dönemi içerisinde duran varlık tutarı üzerinden lehe veyahut aleyhe oluşan faiz ve kur farkları varlığın maliyet bedeline dahil edildiğinden amortisman uygulanırken bu tutarlar üzerinden de amortisman ayrılmış olmaktadır; fakat Muhasebe Standartlarında bahsi geçen giderler ekonomik kıymetin maliyetine dahil edilmediğinden bu tutarlar üzerinden amortisman ayrılması söz konusu olmamaktadır. Başka bir deyişle amortisman ayrılan tutar vade farkı veya kur farkı gibi giderleri kapsamamaktadır.

3. Amortisman Oranı, Yöntemi ve Süresinde Farklılıklar

VUK ve Muhasebe Standartları arasında maddi duran varlığın amortisman süresinin hesaplanmasında gerekli olan süreye dair farklılık söz konusudur. VUK hükümlerine göre amortisman süresi bir Tebliğ vasıtasıyla belirlenmiş olup ilgili ekonomik kıymetler bu tebliğde belirtilen süre ve oranlar baz alınmak suretiyle amortismana tabi tutulmaktadır. Bunun dışında bir uygulama söz konusu değildir. Yani mükellefin bu süreyi uzatıp kısaltması söz konusu olamaz. Olağan üstü durumların bu durumun haricinde olduğu tabiidir. Muhasebe Standartlarında ise iktisadi kıymetin ne kadar sürede itfa edileceği işletme yönetimi tarafından belirlenmekte diğer bir ifadeyle işletme yönetimi iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü tahmin etmek suretiyle amortisman ayırmaktadır. Ayrıca üretim miktarına göre ve maddi duran varlığın faydalı ömrü baz alınarak amortisman süresi ve oranı işletme tarafından tayin edilmektedir. Görüldüğü üzere VUK amortisman süresi ve oranı bakımından kesin hükümler ihtiva etmekte TMS ise bunu aksine daha esnek bir modeli benimsemekte ve işletmeye bu konuda yetki vermektedir. Şüphesiz ki, bu durumun en önemli sebeplerinden birisi, mükelleflerin amortisman süresini olması gerekenden daha az uygulaması ve vergi matrahının aşındırılması hususlarının önüne geçilmesi bakımından kanun koyucu tarafından alınan bir tedbir olduğu açıktır.

VUK ekonomik kıymetin faydalı ömrünü belirlerken belirli bir süreyi öngörmektedir. Bu süre genellikle yıl olarak ifade etmektedir. Muhasebe Standartları ise sadece süre bazında değil aynı zamanda üretim miktarına göre de amortisman ayrılmasını mümkün kılmaktadır. Ayrıca Standart maddi duran varlığın faydalı ömrünü ve kalıntı değerini her yıl revize edebilir, bunlarda değişim olduğu takdirde bu tutarları tekrar düzenleyip finansal tablolara yansıtabilir, VUK'ta ise bu durum fevkalade amortisman uygulanmasını gerektiren haller dışında neredeyse imkansızdır.

Standart ve Kanun'un her ikisinde de Azalan Bakiyeler Yoluyla Amortisman uygulaması düzenlenmiş ve bu usulle uygulanacak amortisman oranının normal amortisman oranının iki katı olduğu belirtilmiştir. Standart normal amortisman oranının iki katını hesaplarken herhangi bir azami oran belirlememiş olmasına rağmen VUK bu oranın hiçbir zaman maddi duran varlığın toplam tutarının %50'sini geçemeyeceğini belirtmiştir. VUK azalan bakiyeler yöntemini sadece kayıtlarını bilanço esasına göre tutan mükelleflerin uygulayabileceğini hüküm altına almıştır. Standartlarda ise bu konuda herhangi bir ayırım yapılmamıştır standartların dileyen tüm işletmeler tarafından uygulanabilecektir.

VUK ve TMS'nin her ikisinde de uygulanan amortisman usulünün takip eden dönemlerde de uygulanmaya devam edilmesi önem arz etmektedir. VUK azalan bakiyeler yoluyla amortisman uygulamasından normal amortisman yöntemine geçişe izin vermekte fakat bunu tersine izin vermemektedir. Standart ise bu konu da daha esnek bir usul belirlemiştir. İtfa biçiminin değişmesi halinde amortisman usulünün de değiştirilmesini mümkün kılmaktadır.

4. Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

VUK hükümlerine göre amortisman ayrılabilmesi için ekonomik kıymetin (2020 yılı için) 1.400,00 TL'yi aşması gerekmektedir. Standartta ise böyle bir tutar belirlenmemiş olup maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde herhangi bir tutarı aşması gerektiği şeklinde bir şart bulunmamaktadır. *“VUK'da parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortismanı ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamasına rağmen TMS'de parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür. Ancak TMS'ye göre amortisman ayırmama durumu söz konusu olmayıp buradaki temel amaç*

*işletmenin gerçek ekonomik durumunun ortaya konulmasıdır. Oysa VUK'a göre amortisman ayırmak isteğe bağlı bir hak olarak değerlendirilmekte bu hakkın kullanım koşulları kanunda sayılmaktadır.*²³⁷”

5. Kıst Amortisman Uygulamasının Standartlar ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Kıst amortisman uygulaması VUK çerçevesinde sadece binek otomobiller için mümkündür. Bunun dışında başka bir maddi duran varlık unsuru için bu durum söz konusu değildir. Ayrıca kıst amortisman uygulanmasında binek otomobilin işletmenin aktifine kaydedildiği, ay kesri tam ay sayılmakta ve gün hesabı yapılmamaktadır. Standartta ise kıst amortisman uygulamasına yer verilmemiştir. VUK ve TMS'nin “kıst amortisman” uygulamasına bakışı farklılık içermektedir. Burada bir tanımlamadan kaynaklanan farklılığın bulunduğu hususu atlanmamalıdır. VUK'ta sadece binek otomobiller için uygulanabilen ve daha çok binek otomobilin aktife girdiği yıl için aylık bazda amortisman ayrılabilmesini ve artan bakiye değerin ise binek otomobilin amortisman süresinin en sonuncu yılına eklenmesini ifade etmek amacıyla “kıst amortisman” kavramı kullanılmaktadır. Standartlarda ise aylık bazda hesaplanan amortisman oranı genel bir durumu tanımlar ve standartlar bu durumu “kıst amortisman uygulaması” diye tanımlamamaktadır. *“Ayrıca her iki uygulama arasında anlayış farklılıkları da yer almaktadır. VUK da uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak esas alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam olarak uygulanmaktadır.*²³⁸”

VUK çerçevesinde binek otomobil için kıst amortisman uygulanırken ilk yıla kıst amortisman uygulaması neticesinde geriye kalan bakiye değer, amortisman süresinin son yılına eklenir ve o yıl itfa edilir. Standartta ise, bahse konu bakiye değer geriye kalan tüm dönemlere dağıtılmak suretiyle itfa edilir.

²³⁷ İpek YAYLALI, “a.g.e” S, 127.

²³⁸ İpek YAYLALI, “a.g.e” S, 127.

V. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

VUK açısından doğru yapılmış bir değerlendirme ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. TMS/TFRS açısından ise ölçümlemenin doğru yapılması; şirket ortakları, finansman sağlayıcıları ve şirketin tahvilini/hisse senedini alan veya almayı düşünenler açısından oldukça önemlidir. Doğru değerlendirme/ölçümleme finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından temel etmenlerdendir.

1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de yerleşik bulunan işletmelerin 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yasal kayıtlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca tutmaları ve yıllık finansal tablolarını bu standartlara uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir. Hisseleri sermaye piyasalarında işlem gören şirketler ise 1 Ocak 2008’den başlayan hesap dönemlerinden itibaren kamuya açıkladıkları finansal tablo ve dipnotlarını Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI, No:29 “*Sermaye Piyasalarında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar*” tebliğine göre hazırlamaktadırlar. Bu tebliğde yer alan esaslar Avrupa birliği tarafından onaylanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır.

Şirketlerin yevmiye kayıtları VUK hükümleri ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde tutulmaktadır. Bilanço, Gelir Tablosu gibi finansal tabloların düzenlenmesi ve mali karın hesaplanması, hesaplanan kar üzerinden ödenecek vergi tutarının bulunması açısından VUK hükümleri geçerli olmaktadır. VUK hükümleri ile UFRS’lere uyumlu TFRS’ler ile kıyaslandığında daha katı kuralların yer aldığı, mükelleflere sunulan seçimlik hakların sınırlı olduğu görülmektedir.

VUK ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu TMS açısından bakıldığında, finansal tabloların doğru ve güvenilir olarak hazırlanmasında değerlendirme olgusunun önemi ortaya çıkmaktadır.

Finansal durum tablosunun aktif ve pasif kısmında yer alan hesap grupları tek tek ele alındığında, hesap gruplarında yer alan hesapların muhasebeleştirilme süreçlerinde, hangi bedellerle kayda alınacağını, dönem

içinde ve dönem sonlarında yapılacak değerleme ve düzeltme işlemlerinin ölçümlenmesi gerekmektedir. Yapılacak bu ölçümleme işleminde VUK ve TFRS’lerde çeşitli esaslar yer almakla birlikte VUK ve TFRS arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde maddi duran varlıkların değerlemesinde VUK ve TFRS arasındaki farklılıklar detaylıca irdelenmiştir.

Maddi duran varlıkların finansal tablolara aktarılması için; varlık kaleminin gelecekte işletmeye ekonomik açıdan fayda sağlamanın beklenmesi ve ilgili kalemin maliyetinin ölçülmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıklarla ilgili olarak temel standart “*TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*”dır. Ayrıca “*TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*”, “*TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” ve “*TMS 21 Kar Değişiminin Etkileri*” standartları da maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin diğer standartlardır.

VUK ve TMS’de kullanılan değerleme ölçüleri farklılık göstermektedir. VUK’ta yer alan değerleme ölçüleri: “*maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ve alış bedelidir.*” TMS’de ise değerleme ölçüsü olarak; “*tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer yer almaktadır.*” VUK ve Muhasebe Standartlarında bazı değerleme ölçülerinin birbirine benzediği söylenebilir. Örneğin: VUK’ta yer alan maliyet bedelinin Standartta yer alan tarihi maliyete; VUK’ta yer alan tasarruf değerinin Standartta yer alan bugünkü değer esasına ve son olarak da VUK’ta yer alan rayiç bedel esasının Muhasebe standartlarında yer alan net gerçekleşebilir esasa benzediğini söyleyebilmemiz mümkündür.

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde VUK’ta ve TMS’de aynı şekilde maliyet bedeliyle kayıtlara alınır. Fakat muhasebeleştirilecek tutar da farklılık söz konusudur. VUK’ta noter, mahkeme, komisyon giderleri, emlak alım vergisi, özel tüketim vergisi gibi maddi duran varlıkla ilgili giderler maliyete eklenebilir veyahut gider yazılabilir. Muhasebe standartları çerçevesinde ise varlık alımına istinaden yapılan giderler maliyete dahil edilir. VUK bu hususta mükelleflere seçimlik hak tanımıştır.

VUK ile standartlar arasındaki farklardan biri de varlık ediniminde oluşan borçlara ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. VUK’a göre doğrudan maddi duran varlığın alımıyla ilgili bir kredi faizinin, yatırım dönemine isabet eden kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zaruridir. Varlık aktife girdikten sonra yapılan faiz ödemeleri diğer bir deyişle işletme dönemine ait olan faiz ödemeleri ise VUK çerçevesinde maliyet bedeline eklenebilir veya gider olarak dikkate alınabilir. Muhasebe standartlarına göre ise genel olarak, maddi duran varlığın edinimiyle alakalı faiz, komisyon, kur farkı gibi giderlerin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Burada değinilmesi gereken önemli bir konu ise TMS 23’te düzenlenen ve özellikli varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmesidir. TMS 23’te özellikli varlık; *“Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar”* şeklinde tanımlanmıştır.

VUK’ta duran varlığın aktifleştirilmesi açısından belirli bir had belirlenmiş olup, 2020 yılı için değeri 1.400,00 TL’yi aşmayan duran varlığın iktisap edilmesi halinde bu tutar tek seferde gider olarak dikkate alınabilir veya aktifleştirilip amortisman ayırmak suretiyle itfa olunabilir. Muhasebe standartlarında ise bu hususta herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Vergi mevzuatımızda maddi duran varlığın yenilenmek amacıyla satılması durumunda, işletme yöneticilerinin bu hususta karar alması ve harekete geçilmiş olması şartıyla maddi duran varlığın satışından elde edilen kar özel bir fon hesabına alınabilir. Yenilenen duran varlığın dönemlik amortisman tutarları bu fondan karşılanabilir. Muhasebe standartlarında ise bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Maddi duran varlığın satışından elde edilen satış karı, gelir tablosunda dikkate alınır. VUK’a göre yapılan özel fon düzenlemesi işletmeler için seçimlik bir haktır, zorunluluk arz etmemektedir.

Duran varlığın vadeli olarak satılması durumunda, VUK’a göre satıştan kaynaklanan gelir vade farkı ayrıştırılmaksızın kayıtlara alınır. Muhasebe standartlarında ise satış tutarı içerisinde yer alan vade farkı ve faiz ayrıştırılarak, gerçekleşme durumuna göre faiz geliri kaydedilir.

TMS ve VUK'ta amortisman ayırma koşulları ile ilgili düzenlemeler yapılmış, varlığın bir yıldan veyahut bir faaliyet döneminden uzun bir süre kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Varlığa amortisman ayırmak için duran varlığın, yıpranma ve aşınmaya tabi tutulması gerektiği de ortak düzenlemelerdendir. TMS 16'ya göre varlığın aktife kayıtlı olması ve kullanıma hazır olması yeterli iken VUK buna ilaveten varlığın fiilen kullanılması şartını da aramaktadır. VUK'ta amortisman uygulaması ihtiyari bir hak olarak düzenlenmiştir. Muhasebe standartlarında ise amortisman ayrılmaması finansal tabloların doğru ve güvenilirliğini eksik kılacağından böyle bir durum söz konusu değildir. Vergi mükellefiyeti açısından amortisman ayrılmaması ödenmesi gereken vergi miktarını artırdığından, mali açıdan bir problem teşkil etmemektedir. Bu yüzden amortisman uygulamayan mükellefler açısından herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiştir. VUK'ta amortisman uygulanacak tutar varlığın maliyet bedelidir; TMS 16'da ise amortisman konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır. VUK amortisman uygulamasında varlığın yararlı ömrünü yıl bazında belirlemiş ve amortisman nispetleri Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle belirlenmiştir. TMS 16'da ise varlığın yararlı ömrü yıl veya üretim birimi bazında belirlenebilmekte ve maddi duran varlığın faydalı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmektedir.

VUK'ta tanzim edilen amortisman ayırma usulleri; *“normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi ve fevkalade amortisman”* yöntemidir. TMS 16'da ise; *“normal (doğrusal) amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı”* yöntemidir.

Maddi Duran Varlıklar Standardında varlığın faydalı ömrünün değişen şartlara göre belirlendiği görülmektedir. VUK'ta ise maddi duran varlığın faydalı ömrü yayınlanan tebliğe göre belirleneceği hüküm altına alınmış ve mükelleflerin bu oranlara göre hareket etmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu açıdan TMS, VUK'a nispeten daha esnek bir yapıya sahiptir.

VUK ile TMS/IFRS arasında “Özel Maliyetler”in muhasebeleştirilmesinde VUK; Özel Maliyetleri, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” sınıfında muhasebeleştirirken, IFRS 16: Kiralamalar Standardı

çerçevesinde Özel Maliyet kalemleri “Maddi Duran Varlıklar” sınıfı içinde muhasebeleştirilebilecektir.

VUK’ta binek otomobillerin amortismanında kıst amortisman usulü öngörülmüştür. Muhasebe standartlarında kıst amortisman uygulamasına ilişkin herhangi bir esas belirtilmemiştir. Amortisman hesaplaması genel olarak aylık dönemler halinde yapılmaktadır.

Görüleceği üzere maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde ve değerlemesinde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile VUK arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı muhasebe standartları ile vergi kanunları arasındaki amaç farklılıklarından ortaya çıkmaktadır. Vergi toplama gücü devlet tekelindedir. VUK sistematğine bakıldığında kamu menfaatinin ön plana çıktığı görülmektedir. Muhasebe standartlarında ise finansal tabloların (Gelir Tablosu, Finansal Durum Tablosu ve Dipnotlar), doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması amacı ön plana çıkmaktadır.

Kamu erki vergi yasalarını tanzim ederken vergi gelirlerini maksimum seviyeye çıkarmak amacını gütmektedir. Bu açıdan muhasebe standartları ile vergi kanunları arasında çeşitli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Tezimizin genelinde de detaylarıyla anlatıldığı üzere finansal tabloların raporlanması açısından TMS esaslarının VUK hükümlerine ikame edilmesi sanıldığıının aksine vergi gelirlerinde aşınmaya sebep olmamaktadır. Özellikle amortisman usulleri açısından TMS esaslarının uygulanması vergi matrahında aşınmaya sebep olmayacak bilakis beyan edilen vergi matrahı ve dolayısıyla ödenecek vergi tutarı daha da artacaktır. Kamu organları amortisman süresini belirlemek amacıyla tebliğler yayınlamaktadır. Bu tebliğlerde öngörülen süreler çoğu zaman iktisadi kıymetin gerçek ekonomik ömrü ile örtüşmemektedir. İktisadi kıymetin ekonomik ömrünün belirlenmesi daha doğrusu faydalı ömrünün tespiti açısından işletme yöneticileri daha fazla bilgiye sahiptir. Bu sürenin tayini açısından vergi mükellefine salahiyet verilmesi ve bu durumun denetime tabi bir şekilde planlanması hem işletmelerin finansal tablolarının gerçeği yansıtmasına yardımcı olacak hem de sanıldığıının aksine vergi matrahında eksilmeye sebep olmayacaktır.

Genel olarak ifade etmek gerekirse, değerleme olgusu ve değerlemenin doğru şekilde yapılması finansal tabloların geręeęi yansıtmaları bakımından finansal bilgi kullanıcıları için büyük önem arz etmektedir. Değerleme, vergi matrahlarının doğru şekilde hesaplanması, karar alıcılar açısından finansal bilgilerin doğru şekilde yorumlanması için temel teşkil etmektedir.



KAYNAKÇA

AKBULUT, Akın, Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012.

ALAR, Sedat “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı’na Göre Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Vergi Mevzuatına Uyum” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 290, Kasım, 2012.

ARABACI, Özlem & Sönmez Feriştah “ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler İle Örnek Muhasebe Uygulaması” Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, 2014,

ATAN Alaattin “Ufrs Ve V.U.K. Perspektifinden Değerleme Ölçütlerinin Karşılaştırılması Ve Bir Uygulama” Yüksek Lisans Tezi İstanbul, 2012

AYDIN, Gönül, “Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması”, Işık Üniversitesi, Sosyal bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, 2015, İstanbul,

Beyanname Düzenleme Rehberi, 3. Kitap, Vergi Müfettişleri Derneği, 2017, Ankara.

CENGİZ, Hülya ve TUNCAY, Ferhan Emir “ Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde KOBİ Finansal Raporlama Standardı ile VUK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulama” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 290, 2012 Kasım.

DAĞDEMİR, Serdal, “VUK ve TMSna (Tms 2) göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi” Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008.

DERAN, Ali ve Adalet ACAR, “Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile VUK Kapsamında İncelenmesi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 449, 2019, Ocak

DÜNDAR, Baki, “TMS İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması”, Doktora Tezi Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Eskişehir, 2013.

ERCAN, Bayazıtlı, (2012), Muhasebede Değerleme, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın no: 2488, Açık Öğretim Fakültesi Yayın no:1459.

FIRAT, Furkan, “Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması” Vergi Sorunları Dergisi, syı: 315, Aralık, 2014.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

GÜCENME, Ümit Gençoğlu, TMS ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s.155. (Aktaran: İpek YAYLALI “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve VUK Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama” Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016.

GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar, BOYAR, Ender “ TMS -2 Stoklar Standardına Gore Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, Mali Çözüm, Sayı:102,2010.

GÜRBOĞA, Erkan, T. Atabey, İ. Vural, “Vergi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2014.

KARACA, Ersan, “Yeni TTK’ndaki Değerleme Hükümlerinin Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.

KAYA, Uğur,; “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007.

KOÇ, Feden, “TMS/TFRS ile Vergi Mevzuatındaki Değerleme Farklılıklarının Finansal Durum Tablosu Üzerine Etkisi: Bist’teki İşletmelerin Uygulamaları Üzerine Bir Analiz”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta, 2018.

KÜÇÜK, Muzaffer, “*Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırması)*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı; 373, Eylül 2012.

NERGİZ, Ramazan “Maddi Duran Varlık Standardının Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Haziran 2012

ÖZKAN, Fatih, “Türk Vergi Mevzuatı ve TMS Açısından Değerleme Yöntemlerinin İncelenmesi: Kullanım Değeri Üzerine Bir Uygulama”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Diyarbakır, 2016.

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle VUK uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2014.

PAMUKÇU ,Fatma, PAMUKÇU, Ayşe ve PAMUKÇU, Nevzat, “*Tms/Tfrs Kapsamında Finansal Tablolarda Düzeltme İşlemleri*” Yaylın Yayıncılık, İstanbul, 2011.

PEKTAŞ, Eren, “MSUGT, BOBİ FRS VE TMS/TFRS’nin Ölçme/Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi”, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2018.

SAĞIR, Mahmut Kemal, “VUKndaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar” İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

SARIGÜL, Suat, “Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe”Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara, 2017..

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

TOKAY, Semih, Deran, Hüseyin Ali, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri” Mali Çözüm Dergisi Sayı 90-2008

TUĞLU, Ali, Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, Vergi Dünyası, Aralık 2011.

Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, 2019.

UÇAN, Raşit, “Türk Vergi Sistemi Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Menkul Kıymetlerin Değerlemesi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014

UZUN, Erkan, “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme

Ölçülerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2012.

YALÇIN, Hasan, Şirket Değerlemesi, 1. Baskı, İstanbul: Sak Ofset Yayıncılık, 2014.

YAYLALI, İpek, “Türkiye finansal Raporlama Standartları ve VUK Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016.

YILDIRIM, Haşmet, “Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar Karşılaştırması” S, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 370, 2012, Haziran

Kanun ve Tebliğler:

VUK 333 sıra no’lu Genel Tebliğ

11 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

VUK.

Vergi Denetim Kurulu, Eğitim Grup Başkanlığı, Çalışma Slaytları

Muhasebe Standartları:

319 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

TMS 17: Kiralama İşlemleri Standardı.

TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardı.

TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

TMS 37: Karşılıklar, koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı.

TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü.

İnternet Kaynakları:

<https://www.borsaistanbul.com>

<http://www.gib.gov.tr>

www.kgk.gov.tr

<http://www.sozluk.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<http://www.mevzuat.gov.tr>