

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS)’NA GÖRE
İNCELENMESİ VE VERGİ MEVZUATIYLA
KARŞILAŞTIRILMASI

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

Çağdaş KARABACAK

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA

İstanbul, Aralık 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS)'NA GÖRE
İNCELENMESİ VE VERGİ MEVZUATIYLA
KARŞILAŞTIRILMASI

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

Çağdaş KARABACAK

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA

İstanbul, Aralık 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI (TMS/TFRS)'NA GÖRE İNCELENMESİ
VE VERGİ MEVZUATIYLA KARŞILAŞTIRILMASI**

Çağdaş KARABACAK
(132008160)

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ahmet Tuğrul SAVAŞ

Yrd. Doç.Dr. Turgay MÜNYAS

İstanbul, Aralık 2016

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER	iv
ÖZET	xi
ABSTRACT	xii
KISALTMALAR	xiii
TABLO LİSTESİ	xiv
ŞEKİL LİSTESİ	xvi
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	3
2.1. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE’DEKİ DURUMUN İNCELENMESİ	3
2.1.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları	3
2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları	4
2.1.3. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum Çalışmalarına Yön Veren Başlıca Kuruluşlar	4
2.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	4
2.1.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)	6
2.1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Commite)	7
2.1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	8
2.1.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	9
2.1.3.6. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)	9
2.1.3.7. Avrupa Birliği (AB)	10
2.1.4. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	11
2.1.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	12

2.1.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	13
2.1.4.3. Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar	13
2.1.4.4. TMSK Tarafından Yapılan Çalışmalar	14
2.1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	15
2.1.4.6. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	16
2.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	17
2.2.1. Amaç	17
2.2.2. Kapsam	17
2.2.3. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanım ve Kavramlar	18
2.3. MALİYETİN TESPİT EDİLMESİ	19
2.3.1. Maliyete İlişkin Unsurlar	19
2.3.1.1. Doğrudan İlgili Varlığa Atfedilebilir Maliyetler	19
2.3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar	19
2.4. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	20
2.4.1. Başlangıç Maliyetleri	21
2.4.2. Sonraki Maliyetler	21
2.5. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME	22
2.5.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler	22
2.5.1.1. Maliyet Modeli	23
2.5.1.2. Yeniden Değerleme Modeli	23
2.5.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışları	25
2.5.3 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	26
2.5.4. Değer Düşüklüğünün Tespit Edilmesi	27
2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI	27
2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANLAR	28
2.7.1. Genel Tanımlar Ve Açıklamalar	28

2.7.2. Amortismanına Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi	30
2.7.3. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	32
2.7.3.1. Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi	33
2.7.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	34
2.7.3.3. Üretim Miktarı Yöntemi	34
2.7.3.4. Diğer Yöntemler	35
2.7.3.4.1. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi	35
2.7.3.4.2. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	36
2.7.4. TMS-16 Standardına Göre Satın Alındığı Halde İşletmeye Henüz Ulaşmayan Sabit Kıymetlerde Amortisman Mevzuu ve Muhasebe Uygulaması...	37
2.7.5. TMS-16 Kapsamında Kullanılmayan Aktife Kayıtlı Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılmayacağı	39
2.7.6. Binalarda Amortisman.....	40
2.7.7. Leasing İşlemlerinde Amortisman.....	40
2.7.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabının TFRS'ye Geçiş Uygulaması	40
2.8. GAYRİMENKULLERİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA SINIFLANDIRILMASI.....	42
BÖLÜM 3. VERGİ USÛL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN İNCELENMESİ.....	44
3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ TANIM VE KAVRAMLAR..	44
3.2. MADDİ DURAN VARLIKLARDA SINIFLANDIRMA.....	44
3.3. MADDİ DURAN VARLIK GRUBUNDAKİ HESAPLAR	45
3.3.1. Arazi Ve Arsalar Hesabı	45
3.3.2. Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı	45
3.3.3. Binalar Hesabı.....	45
3.3.4. Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	45
3.3.5. Taşıtlar	46
3.3.6. Demirbaşlar.....	46
3.3.7. Diğer Maddi Duran Varlık Varlıklar Hesabı	46
3.3.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı	47
3.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	47
3.3.10. Verilen Avanslar Hesabı.....	47

3.4. VERGİ USÛL KANUNUNA GÖRE MALİYET BEDELİNİN TANIMI VE	
UNSURLARI.....	47
3.4.1. Maliyet Bedelinin Tanımı	47
3.4.2. Maliyet Bedelinin Unsurları	48
3.4.2.1. Satın Alınan Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Giderler	48
3.4.2.2. İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Giderler.....	48
3.4.2.3. Değerin Artırılması İçin Yapılan Giderler	48
3.4.2.4. Demirbaş Eşyalarla İlgili Yapılan Giderler	48
3.4.2.5. Kur Farkları ve Faiz Giderleri	48
3.4.2.6. İthal Edilen Maddi Duran Varlıklarla İlgili Yapılan Giderler	49
3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	49
3.5.1. Değerlemenin Tanımı	49
3.5.2. Değerleme Esas Ve Ölçüleri	50
3.5.2.1. Maliyet Bedeli.....	50
3.5.2.2. Borsa Rayici.....	51
3.5.2.3. Tasarruf Değeri	51
3.5.2.4. Mukayyet Değer	52
3.5.2.5. İtibari Değer	52
3.5.2.6. Rayiç Bedel.....	53
3.5.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti	53
3.5.2.8. Vergi Değeri	54
3.5.2.9. Gayrimenkullerde Değerleme	54
3.5.2.10. Emtiada Değerleme.....	56
3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME.....	57
3.6.1. Arazi Ve Aresalarda Değerleme	57
3.6.1.1. İşletmenin Kendi Aresası Üzerine İnşaat Yapması Halinde Değerleme .	57
3.6.1.2. İşletmenin Başkasının Aresası Üzerine İnşaat Yapması Halinde	
Değerleme	57
3.6.1.3. Satın Alınan Arsa Üzerine İnşaat Yapılması	57
3.6.1.4. İşletmeye Dahil Olmayan Arsanın İşletmeye Dahil Edilerek Üzerine	
İnşaat Yapması.....	57
3.6.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	58

3.6.3. Binalarda Değerleme	58
3.6.3.1. Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin İnşa Edilmesi	58
3.6.3.2. Arsanın Tamamının Binaya Ayrılmamış Olması	58
3.6.3.3. Binaların Müktemmim Cüz (Bütünleyici Parçalar) Ve Teferruatı (Eklentileri) Niteliğindeki Harcamaları	58
3.6.3.4. İnşa Giderleri	59
3.6.3.5. Emlak Alımında Ödenen Tapu Harcının Maliyete Dahil Edilip Edilmemesi	59
3.6.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme	59
3.6.5. Taşıtlarda Değerleme	60
3.6.6. Demirbaşlarda Değerleme	62
3.6.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme	62
3.7. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	62
3.7.1. Genel Kavram ve Açıklamalar	62
3.7.2. Amortismanların Konusu.....	62
3.7.3. Amortisman Tabi Olmanın Koşulları	63
3.7.3.1. Ekonomik Değerin Aktifte Kayıtlı Olması.....	63
3.7.3.2. Ekonomik Değerin Bir Yıldan Çok Kullanım Ömrünün olması	64
3.7.3.3. Ekonomik Değerin Yıpranma, Aşınma ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması	64
3.7.3.4. Ekonomik Değere Ait Kıymetin Belirli Bir Tutarı Aşması	64
3.8. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER.....	64
3.9. AMORTİSMANA TABİ DEĞERİN TESPİTİ.....	65
3.10. AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI.....	65
3.10.1. Amortisman Süresi	66
3.10.2. Amortisman Nispetlerinin Belirlenmesi	66
3.10.3. Amortisman Yönteminin Seçimi ve Değiştirilmesi.....	66
3.10.4. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi	67
3.10.5. Amortisman Ayrılmasını Gerekli Kılan Sebepler	67
3.10.6. Amortisman Listelerinde Bulunması Gereken Asgari Bilgiler.....	68
3.11. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	69
3.11.1. Normal Amortisman Yöntemi	69

3.11.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	70
3.11.3. Fevkalade Amortisman	71
3.11.3.1. Amortismanına Bağlı İktisadi Kıymetlerde Doğal Afetler Nedeniyle Değer Kaybı Olması	72
3.11.3.2. Teknolojik Gelişmeler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması	72
3.11.3.3. Cebri Çalışma Sebebiyle Fevkalade Amortisman Uygulaması	72
3.11.4. Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması	73
3.11.4.1. Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması : Normal Amortisman Yönteminde.....	73
3.11.4.2. Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması: Azalan Bakiyeler Yönteminde.....	75
3.11.5. Akaryakıt Dağıtım Sektöründe Amortisman Uygulaması.....	75
3.11.6. Madenlerde Amortisman Uygulaması ve Muhasebe Kaydı	77
3.11.7. İş Verimi ile Orantılı Amortisman Yöntemi.....	79
3.11.8. Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman Ve Muhasebe Uygulaması	79
3.11.9. Finansal Kiralama Kapsamında Edinilen Amortismanına Tabi Kıymetlerde Amortisman	81
3.11.10. Özel Haller	81
3.11.10.1. Amortismanına Tabi Malların Satılması.....	81
3.11.10.2. Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı.....	82

BÖLÜM 4. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN

VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ..... 83

4.1. MALİYETLERİN KARŞILAŞTIRILMASI 83

4.1.1. Alış Giderleri 83

4.1.2. Borçlanma Maliyetleri 84

4.2. DEĞERLEMEDE KARŞILAŞTIRMA..... 84

4.2.1. Kavramsal Farklılıklar 84

4.2.2. Arsa ve Binaların Değerlerinin Ayrımı 85

4.2.3. Parça Amortisman Farkı 85

4.2.4. Yeniden Değerleme Model Farkı	86
4.3. AMORTİSMANLARDA KARŞILAŞTIRMA	86
4.3.1. Amortisman Ayırma Koşulları Açısından Farklılık ve Benzerlikler	86
4.3.2. Amortisman Tabi Tutarın Saptanmasındaki Farklar	87
4.3.3. Faydalı Ömür Bakımından Farklılıklar	87
4.4.4. Amortisman Yöntemleri ve Yöntem Seçimi Açısından Farklılıklar	88
4.4.5. Farklılıklarla İlgili Tablo	89
4.4.6. Amortisman Hesaplamalarıyla İlgili Farklılıklar ve Uygulamaları	93
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	102
KAYNAKÇA.....	105
EKLER	112
EK A INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS	
(IFRSs).....	112
EK B INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IASs).....	113
EK C INTERPRETATIONS (SIC AND IFRIC INTERPRETATIONS)	114
EK D SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAYINLANAN	
MUHASEBE STANDARTLARI.....	116
EK E BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK)	
TARAFINDAN YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI	118
EK F TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN TÜRKİYE MUHASEBE	
STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA	
STANDARTLARI (TFRS).....	120
EK G TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN TÜRKİYE MUHASEBE	
STANDARTLARI (TMS)	122
EK H TMS/TFRS YORUMLARI	123
ÖZGEÇMİŞ	125

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS)’NA GÖRE İNCELENMESİ VE VERGİ MEVZUATIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Dünyada ekonomik alanda gerçekleşen küreselleşme hareketi muhasebe ve finansman alanında da büyük etkilere yol açmıştır. Globalleşme denilen bu süreçte şirketler uluslararası alanlarda yatırımlar yapmaya başlamış ve bu gelişmelerin bir sonucu olarak muhasebe ve finansman alanında ortak bir sistem oluşturulması amaçlanmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Bunların ülkemizdeki mevzuata uyumlaştırılması amacıyla da Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

Bu çalışmanın amacı işletmeler için çok önemli bir unsur olan maddi duran varlıkların TMS/TFRS’ye göre incelenip Vergi Usul Kanunu (VUK) ile karşılaştırmasının yapılmasıdır. Çalışma beş kısımdan meydana gelmektedir. İlk bölümde konuyla ilgili genel açıklamalara yer verilmektedir. İkinci kısımda Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla ilgili bilgiler verilerek, bu standartlara yönelik olarak ülkemizde yapılan çalışmalara değinilmiştir. Ayrıca maddi duran varlıkların TMS/TFRS’ye göre incelemesi yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise Maddi Duran Varlıklar Vergi Usul Kanunu’na göre incelenmiştir. Dördüncü bölümde maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerin VUK ve TMS/TFRS’ye göre karşılaştırması yapılarak çeşitli uygulamalarla örneklendirilmiştir. Son bölümde ise konu ile ilgili genel değerlendirmeler ve görüşler bildirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Standartları, Vergi Usul Kanunu, Maddi Duran Varlıklar

ABSTRACT

REVIEW OF FIXED TANGIBLE ASSETS ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS / TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND COMPARISON WITH TAX LEGISLATION

Economic globalization in the world had huge impacts on the field of accounting and finance. Within this process named as globalization, companies have started to make investments in international areas and as a result of these developments, a common system of accounting and finance was aimed. As a result of these developments, International Accounting and Financial Reporting Standards were established. Turkish Accounting and Financial Reporting Standards were established in order to harmonize these standards with the legislation in Turkey.

The aim of this study is to review the fixed tangible assets, which is a very important aspect for our country, according to TMS TF RS and to compare with Tax Procedural Law (VUK). Study consists of five chapters. First chapter gives a general description about the subject Second chapter gives information about International Accounting and Financial Reporting Standards; and focused on the practices in turkey on these standards. Also, fixed tangible assets were examined in accordance with TMS TFRS In the third chapter. Fixed Tangible Assets were reviewed in accordance with lax Procedure Law Fourth chapter compares the provisions of VUK and TMS TFRS on fixed tangible assets, and they are exemplified by several implementations Final chapter is about general evaluation and opinions on the subject

Keywords: Accounting Standards, Financial Reporting Standards. Tax Procedure law, Fixed Tangible Assets.

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standard Board
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IAS	: International Accounting Standards
IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	: International Federation Of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDES	: Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2. 1. TMS-16'ya Göre Hesaplanan Normal Amortisman Tablosu.....	33
Tablo 2. 2. TMS-16'ya göre Hesaplanan Azalan Bakiyeler Amortisman Tablosu.....	34
Tablo 2. 3. Yıl Sayıları Toplamına Göre Amortisman Tablosu	36
Tablo 2. 4. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	37
Tablo 2. 5. Satın Alındığı Halde Henüz İşletmeye Ulaşmayan Sabit Kıymet Amortisman Tablosu.....	38
Tablo 2. 6. VUK'a Göre Birikmiş Amortismanların TFRS'ye Geçiş Tablosu	41
Tablo 2. 7. Birikmiş Amortismanların TFRS'ye Geçiş Tablosu	41
Tablo 3. 1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarları	70
Tablo 3. 2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarları	71
Tablo 3. 3. Kıst Amortisman Yöntemine Göre Normal Amortisman Tablosu.....	74
Tablo 3. 4. Kıst Amortisman Yöntemine Göre Azalan Bakiyeler Tablosu.....	75
Tablo 3. 5. 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği Eki Amortisman Listesi 3 No.lu Ana Başlık	76
Tablo 3. 6. 339 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği Eki Amortisman Listesi 3.No.lu Ana Başlık	76
Tablo 3. 7. 339 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ Eki Amortisman Listesi 53 No.lu Ana Başlık	76
Tablo 4. 1. 01.01.2014 tarihli Amortisman Tablosu.....	88
Tablo 4. 2. VUK ve TMS-16 Farklılıklara İlişkin Tablo.....	90
Tablo 4. 3. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar	91
Tablo 4. 4. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Oranı ve Süresindeki Farklılıklar	92
Tablo 4. 5. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar	92
Tablo 4. 6. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Yönteminde Farklılıklar	93
Tablo 4. 7. Fidan Anonim Şirketinin Satın Aldığı Makine Bilgileri	94

Tablo 4. 8. VUK’a Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	95
Tablo 4. 9. Tablo 22: TMS-16’ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	96
Tablo 4. 10. Uygulama Yapılan İşletmenin VUK ve TMS-16 Karşılaştırma Tablosu ..	97
Tablo 4. 11. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16) ..	99
Tablo 4. 12. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK).....	99
Tablo 4. 13. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu.....	100
Tablo 4. 14. Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)....	100
Tablo 4. 15. Azalan Bakiyeler ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu	101



ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 2. 1. Gayrimenkullerin Sınıflandırılması 43



BÖLÜM 1.

GİRİŞ ve AMAÇ

Maddi duran varlıklar işletmelerin ticari faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde edilmiş olan faydalanma süreleri bir yıldan daha fazla olmak kaydıyla fiziksel bir yapıya sahip olan varlıklardır. Maddi duran varlıklarda, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının öngörmüş olduğu esaslar muhasebe ve vergi açısından farklı değerlendirme ölçülerine tabi tutulmuştur. Diğer taraftan vergi kanunlarında amortisman yöntemleri sınırlandırılmış ve belli şartlara bağlanmıştır. TMS’de ise maddi duran varlıkları muhasebeleştirme, maliyetlerin tespit edilmesi, amortisman ve değer düşüklüğü gibi konular TMS-16 numaralı standartta belirlenmiştir.

İyi bir finansal raporlamanın bu alandaki rolü oldukça önemli bir yere sahip olmuştur. Şirketler; ortaklarıyla, yatırımcılarıyla ve diğer hukuki ve ticari ilişki içinde bulunduğu kişi ve kuruluşlarla açık ve etkin bir iletişim kurmadıkça gelişme ve büyümelerine istikrarlı bir eksene oturmayacaklardır. Bundan dolayıdır ki; İşletmeler ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde muhasebe ve finansal raporlama sistemini kurmak zorundadırlar.

İktisadi ve teknolojik gelişmelerin neticesinde dünyanın her yerinde görülen globalleşme eğilimi, ülkeler arasındaki hudutları yok ederek birçok değer uluslararası alanda paylaşımının artmasına yol açmıştır. Globalleşme sonucunda, özellikle muhasebe ve finansman alanında çokuluslu şirketlerin doğmasına, uluslararası para ve sermaye piyasalarında gelişime, ulusal ve uluslararası denetleme firmalarının kurulup muhasebe ve finansal raporlama standartlarının ortak bir sistem içerisinde yer almasını sağlamıştır. Türkiye’de bu şartlara uyum sağlamak amacıyla ilgili kurumlar tarafından faaliyetlerde bulunulmuştur. Son olarak kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurulu tarafından international accounting standards board (IASB) ile bir protokol imzalanarak standartlar Türkçe metinler resmi gazete’de yayınlanmıştır.

Değişik ülkelere ait şirketlerin, ekonomik verilerinin karşılaştırılabilmesi, konsolide edilebilmesi, uluslararası yatırımcı firmalara doğru ve güvenilir bilgilerin sunulması

sadece muhasebe ve finansman alanında uluslararası uyumlaştırmının entegre edilebilmesiyle sağlanabilecektir. Bu doğrultuda ülkemizde UFRS ve UMS ile uyumlu olmak üzere TFRS ve TMS oluşturulmuştur.

Bu çalışmanın amacı maddi duran varlık hesap grubunu muhasebe ve vergi uygulamaları diğer taraftan da Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları açısından ele alarak Türk vergi mevzuatı arasındaki farklılıklarını ortaya koymaktır. Çalışma giriş ve sonuç bölümleri dahil olmak üzere toplam beş bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümü giriş bölümüdür. İkinci bölümde ise; Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ve ülkemizdeki durumun incelenmesi; Maddi duran varlıkların, Türkiye muhasebe standartları üzerinde; Amortisman, değerlemesi ve gayrimenkullerin finansal raporlamadaki durumundan bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde; Maddi duran varlıklar türk vergi mevzuatınca irdelenmiştir. Dördüncü bölümde; Maddi duran varlıklar vergi mevzuatı ve Türkiye muhasebe standartları kapsamında incelenerek çeşitli uygulamalar karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmanın son kısmı olan sonuç bölümünde ise çalışmanın tamamına ilişkin değerlendirme yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

BÖLÜM 2.

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

2.1. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ DURUMUN İNCELENMESİ

2.1.1. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları

Ülkelerin hepsine ait ekonomik yapı, hukuki düzen, politik ortam çoğu husustaki gibi o ülkeye ait muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Bundan dolayı her ülkede değişen muhasebe sistemleri vardır. Fakat son zamanlarda uluslararası yatırımlar ve çok uluslu şirketlerdeki sayının artmasıyla beraber sermayeye ilişkin piyasaların küreselleşmesi, devletleri muhasebeye dair uygulamalardaki farklılıkları uyumlaştırmaya ve müşterek standartlarda birleştirmeye itmektedir.

Uluslararası ticaretin ve fon akımlarının serbest hale gelmesi sonucu, birçok şirket yerli olmayan borsalara kota olmakta ve menkul kıymet borsaları içerisinde yabancı yatırımcılara ait pay gittikçe çoğalmaktadır. Bu ise sermayeye ilişkin piyasaların uluslararası durumuna gelmesine sebep olmuş ve diğer devletlerden fon elde etmeyi arzulayan şirketlere ait mali tabloların bir düzeltme veya tekrar düzenlemeye gerek kalmaksızın uluslararası yatırımcılarca kullanılabilmesi yalnızca muhasebede uluslararası uyumlaştırma ile mümkün olacaktır. Uluslar arası muhasebe uyumlaştırmasıyla çok uluslu şirketlere ait mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesi ve ortak bilgi sistemlerinin uygulanması mümkün hale gelecektir (Parlakkaya, 2004).

Yukarıdaki açıklamamıza istinaden; uluslararası uyum olan bir sistemde ve bilgi ortamında, muhasebe ve finansman işlemlerinin anlaşılabilir olarak yorumlanması kolay hale

gelmekte, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından finansal tabloların anlaşılır ve güvenilir bir hale gelmesi sağlanmaktadır.

Muhasebede uluslararası uyumlaştırma adına faaliyet yürüten öncelikli kuruluşlar; BM, OECD, IOSCO, IASB ve AB'dir (SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2004: 122).

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları

Finans piyasalarındaki küreselleşme, çokuluslu şirketlerin doğması ve bazı ülkelerin oluşturduğu ekonomik birlikler, muhasebe dünyasında uluslararası standartları gerekli hale getirmiştir. Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla IASB, UFRS'yi geliştirerek yayınlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, ilkeli standartlar yayımlamak suretiyle halen uygulanmakta olan muhasebeye dair alternatifleri yok etmeye ve firmaya ait mali durumu ve performansı daha doğru yansıtacak muhasebe ölçülerini geliştirmek için çaba göstermiştir (Gençoğlu vd., 2013: 19).

Diğer taraftan bu standartların faydaları, hisse senetlerinin halka açık olduğu sermaye piyasalarında işlem yapan işletmeler ile sınırlı bulunmamaktadır. KOBİ'ler ülkeler arası karşılaştırılabilir finans tablolarına bazı sebeplerle gereksinim duymaktadırlar. UMS/UFRS uyumunun kolaylaştırılması için UMSK tarafından 2009 yılı Temmuz ayında tam set UMS/UFRS'den ayrı biçimde sadeleştirilen ve KOBİ'ler için daha kullanışlı duruma getirilen "KOBİ Muhasebe Standartlarını" hazır hale getirilmiştir (Gençoğlu vd., 2013: 20).

2.1.3. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyum Çalışmalarına Yön Veren Başlıca Kuruluşlar

2.1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASB'nin başlangıç aşaması, IASC'ın kuruluşuna kadar varmaktadır. IASC; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD gibi ülkeler başta olmak üzere 71 ülke içerisinde 97 muhasebe firmasının imzalamış oldukları bir anlaşma ile 1973'te kurulmuştur (Çiftçi ve Erserim, 2008: 8).

2000 yılının mayıs ayında başlatılan yeniden yapılandırmanın kapsamı dahilinde, IASC Tüzüğü değiştirilip, IASC, bir üst yapı şeklinde IASC Vakfı'na dönüştürülerek

uluslararası muhasebe standartlarının yayınlanması vazifesi yeni kurulmuş olan IASB'a devri gerçekleştirilmiştir.

1973-2000 yıllarının arasında IASC adı ile vazife yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımladığı standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS" biçiminde isimlendirilmiştir. 2001 yılı sonrasında IASB, o zamana dek yayımlanmış olan uluslararası muhasebe standartlarını aynı isimle kabul edip, bunlar ile uyumlaştırıp güncelleştirme faaliyetlerine başlamıştır. Bu tarih sonrasında IASB tarafından kabul edilmek suretiyle yürürlüğe girmiş olan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS" adıyla yeni kod verilip yayımlanmaktadır. Standartların hepsi (UMS ve UFRS'ler) da set halinde "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" şeklinde tanımlanmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 7).

IASB'a ait görevler şunlardır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,2010: 14);

- Kalite içeren, net ve anlaşılmaya müsait uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi,
- Ulusal muhasebe standartlarıyla uluslararası muhasebe standartlarının birbirine yaklaştırılması,
- Taslakların (Exposure Draft) çıkartılıp geliştirilmesi,
- Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC)'nin oluşturduğu yorumların onaylanması,
- Oluşturulan bir standarda ilişkin ulusal standartlarla uygulamaların gözden geçirilmesi,
- Büyük projeleri planlanmada görüş almak için uzmanlardan oluşan komitelerin kurulması,
- Büyük projeler, öncelikli işler ve gündemle ilgili SAC'a danışılması,
- Projelerden her biri için koşul bulunmamakla birlikte, standartların oluşumundan önce, standardın her yerde uygulanabilir ve işleyebilirliğinden emin olunması adına gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan pazarlarda alan analizinin (field test) yapılması.

IASB'nin Standart (IFRS/IAS) Oluşturma Süreci ise aşağıda detaylı şekilde açıklanmaktadır;

IASB, standartlardan birini gündemine almak üzere ilk olarak Standart Danışma Konseyine danışmaktadır. Projeler, IASB'a ait amaç, plan ve stratejiye uygunluk, muhasebe standartlarının birbirleri ile yakınlaştırılmasının sağlanması ve ele alınacak

konuya ilişkin birbirleri ile çakışan çok fazla standart bulunması ya da hiç standart bulunmaması açısından öncelikli hale getirilmektedir. Projenin, IASB'nin gündemine alınma kararı sonrasında, IASB projeye ilişkin fikir alınması için bir danışma ekibi kurabilmektedir. IASB büyük projelerde, kilit hususların ele alındığı, geniş bir özeti ve kurulun fikirlerini kapsayan ve içerisinde kamuoyu tarafından cevaplanması amacıyla soruların bulunduğu bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayarak yayımlayabilmektedir. Bu belgeyle ilgili görüş belirtme süresi çoğunlukla 90 gündür. IASB personeline ait araştırmalarla tavsiyeler, Standart Danışma Konseyi'ne ait görüşler, kamuoyu ve ulusal standart koyuculara ait görüşlerin incelenmesi sonrasında taslak metin (exposure draft) yayınlanmaktadır. Taslak, onay aşamasında ortaya çıkan zıt görüşleri de içermektedir. Taslakla ilgili görüş belirtme süresi çoğunlukla 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilmekte ya da uzatabilmektedir. IASB, Ana Tüzüğünde bulunmamakla beraber, tavsiye edilen standartlara ilişkin etkinliği ve uygulamada nasıl sonuçları vereceğini daha iyi görmek için, taslağa ilişkin standart, gerçek bir hadisede kullanılıp test edilebilmektedir. Son olarak, IASB, taslağa ilişkin görüşleri toplamasından sonra tartışılan konulara dair müşterek bir neticeye ulaşıldığına kanaat getirdiği zaman standardı onaylamaktadır. Onaylanması amacıyla 14 üyenin minimum 9 tanesinin oy vermesi gerekmektedir. Yayımlanan standart, IASB'nin standarda dair gelen fikirleri ne şekilde değerlendirdiği ve standardın onay aşamasında hangi zıt fikirlerin bulunduğu gibi hususları da kapsamak mecburiyetindedir. (basic for conclusion) (TMS, 2010: 15).

Yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları EK A'da sunulmuştur (TMS, 2010: 44). Bununla birlikte, yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IASs) EK B'de sunulmuştur (TMS, 2010: 44-45):

2.1.3.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)

6 Şubat 2001'de IASCF adı ile kurulan bu vakıf, kamunun yararı için hizmet sunan, bağımlı olmayan ve kar hedefini düşünmeyen özel sektör kuruluşudur. Vakıf, 1 Temmuz 2010'da tüzükte yaptığı değişiklik ile adını, IFRS'lerin geliştirilmesi olan temel amacını daha net biçimde belirtmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı yapmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, IASC Vakfına ait Standart belirleyicisidir.

IFRS Vakfına ait temel amaçlar:

a) Dünyada yer alan sermaye piyasalarının katılımcıları ve mali yönden karar veren başka finans tablosu kullanıcılarına yardım etmek için finans tablolarında ve başka finans raporlamalarında yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilen bilginin sağlanmasını gerektiren yüksek kalitede, anlaşılabilir, uygulanabilir sadece bir küresel muhasebe standartları setinin kamudaki yararının gözetilip geliştirilmesi;

b) Standartların kullanımı ve titiz biçimde uygulanmasının teşvik edilmesi;

c) (a) ve (b)'ye ilişkin amaçlar yerine getirilirken, uygun olduğu sürece küçük ve orta ölçekli işletmelerle gelişim gösteren ekonomilerin kendilerine has gereksinimlerinin göz önünde bulundurulması ve

Ulusal muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında yüksek kalitedeki çözümleri getirecek yakınsamanın sağlanmasıdır (TMS, 2010: 12-13).

2.1.3.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Commite)

IFRS'lere ait yorumlar, resmi bir standardın belirlenme aşaması ve geniş uluslararası danışmanlık yöntemiyle geliştirilmektedir. IFRIC, kamunun gözetimindeki toplantılarda teknik hususları tartışmaktadır. Lüzumlu olmamakla beraber bütün konular resmi standartların belirlenmesi aşamasına göre aşağıda yer alan süreçleri kapsamaktadır (IASC Vakfı Tüzüğü hükümlerine göre gerekli kılınan süreçler yıldız işaretiyle gösterilmektedir*) (TMS, 2010: 16-17):

a) IFRS Yorumlama Komitesi, gündeminde bulunan konulara ek olarak katılımcılarca tavsiye edilen hususları dikkate almaktadır. IFRS Yorumlama Komitesi, bir hususu müzakere etmeyeceğinde bu kararın dayanmış olduğu sebebi açıklar. Geçici gündeme ilişkin karar ve sebepleri, sunulduğu IFRS Yorumlama Komitesi toplantısından sonra taslak olarak yayımlanmaktadır. Bu durum, tavsiyede bulunulmasından önce kamunun yorum yapmasına izin verilip, ilgili hususun müzakeresi hemen sonra toplanan IFRS Yorumlama Komitesinde dikkate alınmaktadır.

b) Gündeme alınmış olan konulara ilişkin olarak, IASB'deki personel konulara ait özeti hazırlamaktadır. Bu özetler, meseleyi ortaya koymakta ve IFRS Yorumlama Komitesindeki üyelerin konuyu anlayarak konuya ilişkin karara varabilmeleri için gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Konularla ilgili özetlerin hazırlanması, IASB'ye ait Kavramsal

Çerçeve, alternatif fikirlerin dikkate alınması gibi yetkili muhasebe literatürünün incelenmesini ve ulusal standartlara ait yorumların sorumlusu olan komiteleri de içermek üzere ulusal standart belirleyiciler ile yapılan görüşmeleri de kapsamaktadır

c) En son taslağa dair görüş birliğine, IFRS Yorumlama Komitesi üye sayısının dördünden fazlası tarafından öneriye ret verilmemesi halinde varılmaktadır. Nihai taslak, IASB’ye ait beş veya beşten fazla üye, nihai taslağın tamamlandığının bildirilmesi sonrasında bir hafta içerisinde yayımına karşı çıkmamaları durumunda kamuya ait yoruma sunulmaktadır.

d) Yorum döneminde alınmış olan yorumlar, bir yoruma son halin verilmesinden önce IFRS Yorumlama Komitesince dikkate alınmaktadır.

e) Yorumun üzerinde fikir birliğine IFRS Yorumlama Komitesi üyelerinin dörtten fazlasının önerinin karşısında oy kullanmaması halinde varılmaktadır. Yorum, IASB’nin onayına sunulmaktadır. IASB’nin onayı, IASB’ye ait en az dokuz üyenin Yorumun lehine oy kullanmasını gerektirmektedir. Onaylanan yorumların yayımı, IASB tarafından yapılmaktadır.

Yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ait yorumlar EK C’de verilmiştir (TMS, 2010: 44).

2.1.3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977’de Münih’te yapılmış olan 11.Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde 45 ülkeye ait 63 muhasebe kuruluşunun iştirakiyle kurulmuştur. Öncelikli amaç, “uyumlaştırılan standartlar ile dünyanın her yerinde eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve yükseltilmesi” şeklinde tespit edilmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 9).

TMUD, IFAC’a kurucu üye sıfatıyla iştirak etmiş, daha sonra TÜRMOB’un üyeliği 1994’te gerçekleşmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 9).

IFAC, muhasebe mesleğine ilişkin kalitenin yükseltilmesi ve standartların evrensel çapta benimsenmesi için denetimle ve ilgili hizmetlerle, eğitimle, etikle, finans ve yönetim muhasebesiyle, bilgi teknolojileriyle, kamu sektörü muhasebesiyle ilgili altı farklı hususta faaliyet yapmaktadır (Selvi, 2014:1).

Muhasebe mesleğine dair uluslararası örgüt olarak IFAC, bugüne dek yukarıda bahsedilen hususlarda muhasebe sahasında mühim katkılarda bulunmuştur. Bunların

arasında bilhassa meslek etiğine ilişkin kurallar ve uluslararası denetim standartlarının yayınlanması hususunda en büyük otorite konumundadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 9-10).

2.1.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Amerika’da, muhasebe standartlarının belirlenmesi yetkisi yasaya göre Menkul Kıymetler Borsası Komisyonunda olmasına rağmen, bu yetkinin genellikle muhasebe örgütlerine bırakıldığı görülmektedir. Muhasebe standartlarının oluşumu aşamasında çoğu kurumun katkı sağladığı Amerika’da, bu hususta en etkili kuruluş AICPA olmuştur. AICPA’nın bünyesinde 1939 yılında ARC’nin kurulması ile başlayan standart yayınlamayla ilgili çalışmalar, 1973 yılı itibariyle bağımsız bir kuruluş şeklinde yetki verilen FASB tarafından devam ettirilmektedir.

2.1.3.6. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)

EFRAG, 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tasdik edilmesi hususunda standartlara ilişkin teknik kaliteyle ilgili tavsiyelerde bulunmak suretiyle Avrupa Komisyonuna yardım etmek için kurulmuştur. EFRAG toplu biçimde kurucu irade ya da üye organ kuruluşları diye bilinmekte olan Avrupa sermaye piyasalarında öncü Avrupalı kuruluşlarca oluşturulan bir özel sektör kuruluşunun adıdır.

Borsada kaydı olan Avrupa şirketlerinin tümüne konsolide finans tablolarında 2005 itibariyle IFRS’lerin uygulanması koşulu getiren 1606/2002 sayılı IAS Tüzüğü içerisinde, standartlara onay vermeden evvel teknik komitenin önerisine müracaat eden Avrupa komisyonuna referans verilmiştir. EFRAG’ın rolü bu teknik komiteyi oynamaktır. Avrupa Komisyonu EFRAG’dan öneri almasının yanında EFRAG’ın da resmi gözlemci olarak iştirak ettiği Muhasebe Düzenleme Komitesi (ARC) yöntemiyle üye devletlerin de önerisine müracaat etmektedir.

EFRAG, vermiş olduğu kararları Denetleme Kurulu ve diğer bütün çıkarlardan bağımsız biçimde alan bir Teknik Uzman Grubu (TEG) aracılığı ile çalışmaktadır. TEG’de oy hakkı olan 11 üye, Avrupa’nın genelinden ve değişik özgeçmişleri olan kişilerin arasından seçilmektedir. Fransız, Alman ve İngiliz Standart Belirleyicilere ait başkanlar TEG’de oy kullanamayan üyeleri olup, Avrupa Komisyonu ve CESR temsilcileri TEG toplantılarına gözlemci olarak iştirak etmektedir.

EFRAG’a ait rol, proaktif ve reaktiftir. Bilhassa (TMS, 2010: 23-24):

- Yeni ya da değiştirilen IFRS'lerin ve IFRIC yorumlarını onaylama hususunda Avrupa Komisyonuna danışmanlık sağlamaktadır;
- Önerilen IFRS'lerle IFRIC yorumlarına, IASB tartışma makalelerine ve diğer istişari belgelere ilişkin yorumları sunmaktadır;
- Bazı IASB Çalışma Grubu toplantılarına gözlemci sıfatıyla katılmaktadır;
- Başkan ile yapılan toplantılar yolu ile IASB ile olan sürekli iletişimlerini korumaktadır. IASB Kurul üyeleri ve kıdemli personeli TEG toplantılarının hepsine katılmaktadır;
- Mühim hususlar üzerine görüşler geliştirmekte ve IASB'deki Avrupa girdisine ait kaliteyi artırmak için Avrupa'da muhasebe konuları ile ilgili tartışmaların teşviki amacıyla tasarlanan bazı faaliyetlerde NSS ile yakın biçimde çalışmaktadır;
- NSS ile fikir alışverişinde bulunmak için üç ayda bir toplanmaktadır;
- Avrupa Kullanıcı temsilcileri ile EFRAG Kullanıcı Panelinde üç ayda bir toplanmaktadır;
- Dünya Standart Belirleyiciler toplantılarına (IASB'ın düzenlediği) katılmaktadır;
- Proaktif özelliğe sahip teknik hususların tartışıldığı eski IASB irtibat standart belirleyicilerin toplantılarına katılmaktadır.

2.1.3.7. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği içerisinde muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi yönünde ilk faaliyetler 1970'li yıllarda başlamıştır. Bu amaç doğrultusunda “Şirketler Kanunu Yönergeleri” başlığı ile yayınlanmış olan Dört, Yedi ve Sekizinci Yönergelerde belirlenmiş olan ilkelerin, üye ülkelere ait hukuk sistemlerine eklenmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu yönergeler ile, AB çerçevesindeki muhasebe uygulamalarında karşılaştırılabilirlik ve uyum hedeflenerek mühim katkılar sağlanmıştır. Fakat, üye ülkelere çoğu hususta seçimlik hakların tanınması, ekonomi ve finans piyasalarındaki gelişmeler vb. sebepler ile sözü edilen yönergelerin yetersiz olduğu hissini uyandırmıştır (Bilginoğlu, 1993:83).

1990'da düzenlenen konferanslardan birinde AB'deki muhasebe uygulamalarına ilişkin uyum ele alınarak bu hususta faaliyetler yapmak için 22 üyeden meydana gelen “Muhasebe Danışma Kurulu” meydana getirilmiştir. Sözü edilen kurul ve AB yetkili organlarının yapmış olduğu değerlendirmelerin neticesinde, 14 Kasım 1995'te

“Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum” başlığı altında bir bildiri yayımlanmıştır. Sözü edilen bildiri aşağıda belirtilen tavsiyeleri öne çıkarmaktadır (Zaif, 2004:138-139):

- Uluslararası çalışma yapan Avrupa şirketlerinin muhasebe yönergelerinin haricinde tutulması ve bu şirketlerin muhasebe standartlarında serbest bırakılması,
- Var olan muhasebe yönergelerinin güncelleştirilmesi,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşmasının yapılması,
- IASB’a üye olunması.

Bu önerilerin uzun süre tartışıldığı ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum doğrultusunda karar verilip, AB mevzuatında bu amaç ile mevcut yönergelerde güncellemelerin ve yeni düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 11-12).

Haziran 2000 tarihinde Avrupa Komisyonunca, 2005’ten itibaren hisse senetlerinde, borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalar içerisinde işlem gören şirketlere ait (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarını UMS ile uyum içinde hazırlaması doğrultusunda karar alınmıştır. Mart 2002 tarihinde Avrupa Parlamentosu, sözü edilen düzenlemeyi onaylayarak eylül 2002 yılında düzenlemenin yayını gerçekleştirmiştir. Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin tabi olacağı yeni düzenlemeye göre, en geç 2005 yılına dek bu kapsamda bulunan şirketler konsolide mali tablolarının tanzim edilmesinde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasıyla yükümlü olup, üye ülkeler tarafından bu yükümlülüğün bütün şirketleri içerecek biçimde genişletilmesi de serbest hale getirilmiştir (İbiş ve Akarçay, 2004:49).

2.1.4. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) uygulanmasına dair ülkemizde yer alan düzenlemeler yönünden konu incelendiği zaman, TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile tamamen uyum halinde olduğu belirtilebilir. SPK’nın çıkardığı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki ortaklıkların uyma mecburiyetinde oldukları muhasebe standartlarıyla ilgili adı geçen Kurulca yapılan ilk düzenlemeler (1

ve 25 nolu Tebliğ) IAS/IFRS ile mühim oranda uyumluyken 09.04.2008’de yayımlanan 29 Numaralı Tebliğle finans tablolarının hazırlanmasında AB’nin kabul ettiğı hali ile IAS/IFRS’lerin uygulanma mecburiyeti getirilerek AB’nin kabul ettiğı IAS/IFRS’ler TMSK tarafından ilan edilinceye dek TMS/TFRS’lerin esas alınabileceğı ifade edilmiştir. Diğer taraftan, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile ilgili olarak Kasım 2006 içinde yayımlanmış olan düzenlemeler kapsamında, bankalara, finansal raporları TMSK’nın yayımladığı Standartlarla uyumlu biçimde hazırlama yükümlülüğü getirilmektedir (TMS, 2010: 43).

Bu durumda Uluslararası Finansal Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını UMS=TMS, UFRS=TFRS olarak açıklayabiliriz.

2.1.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK, kanun ile verilmiş olan yetkiye dayalı olarak, kendisine tabi şirketlerle aracı kurumlara ait hesapların tutulması, mali tabloların düzenlenmesi, muhasebe verilerinin kullanılması ve bunların denetlenmesinde uyulması gereken ilkeleri ve kuralları, yayımladığı tebliğler ile tanzim etmektedir. SPK, yaptığı düzenlemeler ile, her ne kadar kanunun çerçevesine giren işletmeler ile hudutlu kalsa bile, vergi mevzuatının esas alındığı ülkemizde yer alan muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır.

SPK, 2003’te 33 tane uluslararası muhasebe standardının esas alındığı, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamıştır. Seri:XI 25 No.lu Tebliğin kapsamına dahil olan işletmeler tarafından, 01.01.2005 tarihi sonrasında son bulan ilk ara mali tablolardan geçerli olacak şekilde zorunlu biçimde uygulanmaya başlanılmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 14).

Tebliğ içerisinde, UFRS’lerin her biri ayrı bir bölüm şeklinde incelenmiştir. UFRS 32 ve 39 11.kısımda, UFRS 27,28 ve 31 ise 13.kısımda beraber bulunmaktadır. Fiyat değişimlerinin etkileriyle ilgili UFRS 15, IASB tarafından da zorunlu tutulmadığından tebliğin dışında tutulmuştur (Gençoğlu vd., 2013: 134).

Diğer taraftan, sermaye piyasası kurulu (SPK) tarafından yayınlanan muhasebe standartları EK D’de sunulmuştur (Yalkın vd., 2006: 307).

2.1.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

1999’da yürürlüğe girmiş olan 4389 Sayılı Bankalar Kanunuyla bankaların çalışmalarına dair işlemlerin düzenlenmesi amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Kurum’a ait karar organı şeklinde belirlenmiş olan, BDDK, Kanun kapsamında kendisine verilmiş olan yetkiye dayalı olarak, bankacılık sahasında bazı düzenlemeleri yapmaktadır. Muhasebeyle ilgili düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartlarına ve AB düzenlemelerine uygunluğun göz önünde bulundurulduğu görülmektedir.

BDDK, Türkiye’de çalışan tüm bankalara ait muhasebe sistemine dair esasları ve ilkeleri belirlemek için, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”ni ve bununla bağlantılı biçimde uluslararası muhasebe standartlarının esas alındığı 19 tane muhasebe tebliğini 2002’de yayınlamıştır. 01.11.2006’da yayınlanmış olan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile, 2002’de yapılmış olan düzenlemeler yürürlükten kaldırılarak bazı konular hariç olmak üzere, bankalara ait muhasebe işlemlerinde TMSK’nın yayınladığı TMS’yi esas almaları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarih sonrasında tekdüzen hesap planına, finansal tablo formatlarına ve konsolide finansal tablolara ilişkin yeni tebliğleri yayınlamıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008:14-15).

BDDK tarafından yayınlanan muhasebe standartları EK E’de sunulmuştur (Yalkın vd., 2006: 306).

2.1.4.3. Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Çalışmalar

Son dönemlerde Hazine Müsteşarlığı, SDK ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin (TSRSB) gündeminde uluslararası muhasebe standartları ile uyum hususu öne çıkmaktadır. 31.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliğiyle, 1.1.2005 itibarıyla, sigortacılık muhasebe sistemi içerisinde de UFRS’ye uyum esası benimsenmiştir. Yönetmelik gereği, halka açık veya kapalı bütün sigorta şirketleri, Hazine Müsteşarlığı tarafından sigorta sektörüne dair standartlar yayınlanıncaya dek, SPK’nın Seri XI/25 numaralı Tebliği ile uyumlu finansal tabloların hazırlanmasıyla yükümlüdür. Yönetmelik kapsamında hazırlanmış olan ilk

tebliğ durumundaki Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ 30.12.2004 Tarih ve 25686 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.2005'te yürürlüğe girmiştir (Hazine Müsteşarlığı, 2016).

Hazine Müsteşarlığınca 14.7.2007 Tarih ve 26582 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile 1.1.2008 tarihi itibarıyla sigorta sektöründe TMSK'nın belirlediği TFRS'ye uyum esaslı kabul edilmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 15-16).

2.1.4.4. TMSK Tarafından Yapılan Çalışmalar

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun ile ilave edilen Ek-1. Maddeyle, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması hususunda yetkili olmak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulup ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yapmak suretiyle faaliyete geçmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 16).

Türk Ticaret Kanununa ait taslağın 88.maddesine göre TMSK, Türkiye'de muhasebeyle ilgili standartları tespit eden tek organ olarak yetkilendirilmiştir. TMSK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir) tarafından, 3 yıllık vazife için atanan, toplamda 9 üyeden meydana gelmektedir (Yalkın vd., 2006: 307).

Kurula ait başlıca görevler şunlardır:

- a. Muhasebe standartlarının oluşumunda esas alınması için, Kavramsal Çerçevenin tespit edilmesi ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerinin hazırlanarak kamuoyunun görüşlerine açılması,
- b. Gerçek, güvenli, karşılaştırılabilen, ihtiyaçlara uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilginin üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması,
- c. Muhasebe standartlarına ait gelişerek değişen ihtiyaçların cevaplanabilmesinin temini için standartlarda güncellik sağlanarak gereken faaliyetlerin yapılması,
- d. Finansal bilgilerdeki karşılaştırılabilirliği uluslararası sahada da sağlamak üzere, ulusal muhasebe standartlarına ait uluslararası kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri ve

muhasebe uygulamasına dair en iyi örneklerle uyumunun gerçekleştirilmesi amacıyla gereken çalışmaların yapılması,

e. Finansal tabloların ihtiyaçlarla uyumlu bilgileri sunması ve belirlenecek standartlara dair uygulamada karşılaşılabilecek sorunlarla ilgili önlem alınabilmesi için, standartların oluşumu aşamasında muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasının sağlanması ve bu süreçte düzenli biçimde kamuoyunun bilgilendirilmesi,

f. Gerekli zaman uygulamaya açıklık kazandırılması amacıyla muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddütlü hususlardaki yorumların yayımlanması,

g. Ulusal muhasebe standartlarının benimsenerek standartları uygulamaya ilişkin kamusal bilincin yerleştirilmesiyle ilgili olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve gerektiğinde birtakım yayınların hazırlanarak bastırılması (TSB, 2016).

TMSK'nın yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) EK F'de sunulmuştur.

2.1.4.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMUDESK, TÜRMOB tarafından, birlik yönetim kurulunun kabul ettiği bir yönergeye dayanarak 09.02.2014 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK, ülkemizde faaliyet yapan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesinde var olan ilkeleri belirlemek ve finansal tabloların düzenlenmesindeki ilkeleri saptamak ve finansal tablolardaki bağımsız denetimde esas alınması gereken denetime yönelik standartları saptamak için TMSK kurulana kadar çalışmalarını sürdürmüş ve bu süre içerisinde Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) geliştirmek için çalışmalar yapmıştır.

TMUDESK'in muhasebe standartlarına ilişkin amaçları, IASC'nin amaçları ile aynı durumdadır. IASC amaçlarının doğrultusunda, TMUDESK'e ait muhasebe standartlarının saptanmasına dair amaçlar şöyle ifade edilebilir:

1. Finans tablolarının düzenlenip sunulmasında temel alınacak muhasebe standartları geliştirip yayımlamak. Adı geçen standartların ülkenin genelinde kabulünün ve uygulanmasının sağlanması.

2. Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyum halinde olmasının sağlanması.

3. Türk ekonomisine ait yapı ve gereksinimleri göz önünde bulundurmak.
4. Finans tablolarının düzenlenerek sunulmasına dair mevzuatla muhasebe standartları ile yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin faaliyetler yapmak.
5. Ülkedeki muhasebeye ilişkin uygulamalarda genel kabul gören muhasebe kavramları ve terimlerinden, muhasebe standartlarının gelişiminde faydalanmak.

TMUDESK, bu amaçlar ve esaslara göre çalışmalarını sürdürmüş ve ilk olarak 14 Nisan 1996'da 11 standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" şeklinde kabul edip, 01.01.1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi için yayımlamıştır. Bu standartlar TMUDESK tarafından yayınlanan ilk standartlardır; kurul faaliyet süresince toplamda 19 standart yayınlanmıştır.

Tmudesk Tarafından Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (Tms) EK G'de sunulmuştur (Yalkın vd., 2006: 303).

2.1.4.6. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamu Gözetimi sahasında uluslararası gelişmeler gereğince yeni Türk Ticaret Kanununa göre öngörülmekte olan bağımsız denetleme alanının düzenlenmesi için 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011'de kurulmuştur. Başbakanlıkla bağlantılı, idari özerkliği olan bir Üst Kurul biçimindedir. KGK'ya ait asıl amaç, yatırımcılarla ilgili menfaatlerin ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız şekilde hazırlanmasına yönelik kamusal faydanın korunması ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunulmasının sağlanmasıdır. Buna göre belirlenmiş olan bazı büyük ölçekli şirketlere ait denetimlerin gözetilip izlenmesi amacıyla kurulmuştur (KGK, 2015).

KGK'nın görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (KGK, 2015);

- Bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek,
- Bağımsız denetim sahasında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimdeki uygulamaya dair birliği, gereken güven ve kaliteyi sağlamak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum halinde Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) oluşturulması ve yayımlanması,
- Uluslararası Denetim Standartları ile uyum halindeki Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) oluşturulması ve yayımlanması.

Şu anda yürürlükte bulunan 1 tane Kavramsal Çerçeve, 42 tane TMS/TFRS ile 23 tane TMS/TFRS yorumu yayınlanmıştır. Bu yorumlar EK H’de sunulmuştur.

2.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.2.1. Amaç

Finansal tablo kullanıcılarına ait işletmelerin maddi duran varlıklarda bulunan yatırımı ve bu yatırımda yer alan değişimlerin saptanabilmelerini sağlamakta olan maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin düzenlenmesidir. Maddi duran varlıklardaki muhasebeleştirmede bulunan temel hususlar; varlıkların muhasebeleştirilerek defter değerlerinin saptanması ve bunlara dair finansal tablolara yansıtılacak amortisman tutarlarıyla değer düşüklüğüne dair zararlardır (TMS-16 md:1).

2.2.2. Kapsam

Bu standart aşağıdaki varlıkları muhasebeleştirmede uygulanmamaktadır:

i. “TFRS Satış Amacıyla Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardına göre satış amacıyla elde tutulan varlık şeklinde sınıflandırılan maddi duran varlıklar

ii. Tarımla alakalı faaliyetlere ilişkin canlılar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)

iii. Madenlerle ilgili arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarını/varlıklarını muhasebeleştirme ve ölçme (Bkz. “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı) ya da;

iv. Petrol, doğalgaz ve benzeri nitelikteki yenilenemeyen tabii kaynaklar gibi madenler üzerinde bulunan haklar ve maden kaynakları (TMS-16 md.3).

Standartlardan diğerleri, bir maddi duran varlık kaleminin bu standart dahilinde yazılmış olan farklı bir yöntemle muhasebeleştirilmesini gerektirebilmektedir. Mesela, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” isimli standart, bir işletmeye ait kiralanmış olan maddi duran varlık kalemlerini muhasebeleştirilenin, risk ve kazanımlara ait transfer çerçevesinde değerlendirilmesini gerektirmektedir. Fakat böyle hallerde, bu varlıklarla ilgili, amortisman dahil, uygulanacak başka muhasebe işlemleri bu standartla tanzim edilmiştir (TMS-16 md.4).

2.2.3. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanım ve Kavramlar

Standarttaki terimlere ait anlamlar aşağıda olduğu gibidir(TMS-16 md.6):

- a. Defter Değeri: Bir varlığa ait biriken amortisman ve biriken değer düşüklüğüne dair zararların indirilmesi sonrasında finansal tablolara yansıtılan tutardır.
- b. Maliyet: Bir varlığın kazanılmasında ya da inşaatında ödenmiş olan nakit ya da nakde benzeyenleri veya verilmiş olan başka bedellerin gerçekte uyumlu değerini ya da bazı hallerde, (diğer TFRS'lerin özel hükümlerine göre) ilk muhasebeleştirme esnasında ilgili varlığa atfedilmiş olan bedeli ifade etmektedir.
- c. Amortismana Tabi Tutar: Bir varlığa ilişkin maliyetten ya da maliyetin yerine geçen başka tutarlardan kalıntı değer düşülmesi ile elde edilen tutarı ifade etmektedir.
- d. Amortisman: Bir varlığa ait amortisman tabi tutarın, faydalı ömür müddetince sistemli biçimde dağıtımını ifade etmektedir.
- e. İşletmeye Has Değer: Bir işletmenin, bir varlığa ait devamlı kullanımdan ve faydalı ömrünün bitiminde elden çıkarıldığında elde edilme beklentisi olan veya bir yükümlülüğü karşılamada meydana gelmesi beklenen nakit akışların güncel değerini ifade etmektedir.
- f. Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgi ve istek sahibi grupların arasındaki bir varlığa ilişkin el değiştirme ya da bir borcu ödeme halinde ortaya çıkacak tutardır.
- g. Maddi Duran Varlıklar: Malın ya da hizmetin imalatında veya arz edilmesinde kullanılmak, başkalarına kiralamak ya da idari amaçların kapsamında kullanılmak için elde tutulup bir dönemden daha çok kullanımı öngörülen fiziksel kalemlerdir.
- h. Geri Kazanılabilen Tutar: Bir varlığa ait net satış fiyatından ve kullanıma ilişkin değerden büyük olan tutardır.
- i. Bir Varlığa İlişkin Kalıntı Değer: Bir varlık, tahmini faydalı ömrünün bitimindeki duruma ve yaşına ulaştığı zaman elden çıkarılmasının sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmin edilen maliyetleri düşölüp ulaşılan tahmini tutardır.
- j. Yararlı Ömür: Bir varlığın işletmece kullanılabilmesi beklenmekte olan süreyi ya da işletmece ilgili varlıktan kazanılması beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimini ifade etmektedir.

2.3. MALİYETİN TESPİT EDİLMESİ

2.3.1. Maliyete İlişkin Unsurlar

Bir maddi duran varlık kalemine ait maliyet aşağıda bulunan unsurları içermektedir(TMS-16 md:16);

- i. İndirimlerin ve ticari iskontoların düşülmesi sonrasında, ithalat vergileri ve iadesi yapılmayan alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- ii. Varlığın yerleştirilmesi gereken yer ve yönetimin amaçladığı şartlarda çalışmasını sağlayacak hale getirilmesine dair her çeşit maliyet,
- iii. Maddi duran varlıktaki sökölme ve taşınmayla yerleştirildiği sahanın restorasyonuna dair tahmini maliyeti, işletmedeki ilgili kalemin elde edilmesi veya stok üretiminin haricinde bir amaç ile belli bir süre kullanılması neticesinde katlanmış olduğu yükümlölük.

2.3.1.1. Doğrudan İlgili Varlığa Atfedilebilir Maliyetler

Bu maliyetleri aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür(TMS-16 md:17);

- a. Direkt maddi duran varlığa ilişkin kalemin elde edilmesine veya inşaatına dair çalışanlar için sağlanan yararlardan kaynaklanmakta olan maliyetler;
- b. Yer hazırlığı ile ilgili maliyetler;
- c. İlk teslimatla ilgili maliyetler;
- d. Kurulumu ve montaja ilişkin çalışmalar;
- e. Varlığın çalışmasıyla ilgili yapılan test maliyetlerinden, varlığın hazır hale getirilmesi esnasında üretilmiş olan kalemlerin satışı sonucunda kazanılan net hasılat düşöldükten sonra kalan tutar (teçhizatı deneme esnasında imal edilen örnekler gibi);
- f. Meslekle ilgili ücretler.

2.3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar

Bir maddi duran varlık kalemine ait maliyet kapsamında olmayan maliyet unsuruna ait örneklere aşağıda yer verilmektedir(TMS-16 md:19):

- a. Yeni bir tesisin açılmasındaki maliyetler;
- b. Yeni bir ürünün ya da hizmetin tanıtılmasıyla ilgili maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

- c. Yeni bir bölgede ya da yeni bir müşteri kitlesi ile iş yapılması için katlanılan maliyetler (personelin eğitimle ilgili masrafları dahil);
- d. Yönetimle ilgili ve diğer giderler.

2.4. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir maddi duran varlığın ilk defa kayda alınabilmesi, yani varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için(Özerhan, Yanık, 2012: 218),

- i. Gelecekte ekonomik yarar sağlayacağı beklentisinin olması,
- ii. Maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir.

Diğer bir ifadeyle, varlığın gelecekte nakit akımı sağlama potansiyeline ve işletme tarafından elde edilebilme özelliğine sahip olması gerekmektedir. Sağlanan nakit girişlerinin nakit çıkışlarına göre daha çok olması beklenir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 329). Diğer taraftan işletme güvenlik ya da çevresel faktörler nedeniyle doğrudan nakit girişi sağlamayacak ancak, nakit girişi sağlayacak diğer bir varlığın faaliyetine devam edebilmesi için gerekli olabilecek varlıkları da edinmek durumunda kalabilir. Standarda göre, bu tür varlıkların da aktife alınması gerekmektedir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirme ilkeleri aşağıdaki gibidir (TMS-16 md:7);

a. Maddi duran varlıklardan bir kalemin maliyeti, yalnızca aşağıda yer alan şartların oluşumu halinde varlık şeklinde finansal tablolara yansıtılmaktadır;

- Bu kaleme ilişkin gelecekte oluşacak mali faydaların işletmeye aktarılma ihtimali,
- İlgili kaleme ait maliyetin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

b. Yedek parça ve bakım ile ilgili malzemeler genellikle stoklarda izlenerek kullanıldıkları zaman gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Fakat bir işletmenin bir dönemin üzerinde kullanmayı beklediği mühim yedek parçalarla bakım malzemeleri yalnızca tek maddi duran varlığa ilişkin kalemlerle ilintili biçimde kullanılabilir ise, maddi duran varlık şeklinde dikkate alınmaktadırlar (TMS-16 md:8).

c. Bu standarda göre muhasebeleştirme içerisinde, neyin maddi duran varlık kalemi olduğu gibi bir ölçü birimi öngörülmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerini bir işletmeye ait şartlara uygulamada muhakemenin yapılması gerekmektedir. Kalıp, araç ve gereç gibi yalnız başına önemli olmayan kalemlerin toplanıp, muhasebeleştirme ilkelerinin değer toplamına uygulanması uygun olabilmektedir (TMS-16 md:9).

d. Bir işletme, bu ilkenin kapsamında, maddi duran varlıklara ilişkin maliyetlerin tümünü oluştugu tarihteki değerlerle muhasebeleştirmektedir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde edilmesi ya da inşa edilmesi sürecinde oluşan ve sonradan ilave etme, kısmen yenileme ve bakım amacıyla katlanılan maliyetleri içermektedir (TMS-16 md:10).

2.4.1. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlığa ilişkin kalemler güvenlik ya da çevresel sebeplerle edinilebilmektedir. Bu maddi duran varlıklara ait kazanç, var olan maddi duran varlık kalemlerinin herhangi birinden kazanılması beklenen ekonomik faydaları direkt artırmasa da, bir işletmeye ait başka varlıklardan gelecekte mali yönden fayda elde etmesi amacıyla gerekebilmektedir. Bu maddi duran varlıklara ilişkin kalemlerin elde edilmeleri sonucunda, ilgili varlıkların ileride sağlayacak oldukları ekonomik faydanın bu kalemlerin kazanılmamış olması halinde ilgili varlıkların işletmeye sağlayacak oldukları ekonomik faydadan fazla olmasından dolayı bu kalemler maddi duran varlık şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Mesela; kimyasal bir maddenin üreticisi, çevredeki düzenlere uymak üzere tehlikeli kimyasal maddeleri üretme ve depolama amacıyla yeni kimyasal maddeleri kullanma aşamaları tesis edebilmektedir. İşletme, tesislere yönelik bu düzenlemeler olmadan kimyasal maddeler üretilip satamayacağı için, bunlar varlık şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Fakat, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre sözü edilen varlık ve ile ilgili varlıklara ait defter değeri, değer düşüklüğü yönünden gözden geçirilmektedir (TMS-16 md:11).

2.4.2. Sonraki Maliyetler

Paragraf 7’de belirtilmiş olan muhasebeleştirmeye dair ilkeler çerçevesinde, bir işletmeye ait maddi duran varlık kalemlerine dair gündelik bakımla ilgili maliyetlerini aktifleştirememektedir. Tersine, bu maliyetleri oluştugu tarihte gelir tablosuyla ilişkilendirmektedir. Günlük bakıma ilişkin maliyetler asıl olarak, işçiliği, sarf malzemelerini ve küçük parçaya ilişkin maliyetleri içermektedir. Bu harcamalardaki amaç, genel maddi duran varlık kalemine ait tamir ve bakım şeklinde tanımlanmaktadır (TMS-16 md:12).

Birtakım maddi duran varlık kalemlerine ait parçaların düzenli aralıklar ile yenilenmesi gerekebilmektedir. Mesela, bir fırının belli bir süre kullanımından sonra tekrar astarlanması gerekebilmekte ya da uçak iç döşemelerinin ve mutfağının uçağın faydalı ömrü süresi kadar birkaç kez değişimi söz konusu olabilmektedir. Bununla beraber maddi duran varlık kalemleri; bir binaya ait iç duvarların değişimi gibi çok sık olmayarak gerçekleşen yenilemeler ve bir kereye özel yenilemeler için elde edilebilmektedir. Paragraf 7’de belirtilmiş olan muhasebeleştirme ilkelerinin çerçevesinde bir işletme, muhasebeleştirme ölçütlerinin sağlanması halinde, yenileme kapsamında bulunan bir parçaya ait maliyeti, oluştuğunda ilgili maddi duran varlık kalemine ait defter değerine dahil etmek suretiyle muhasebeleştirmektedir. Yenilenen parçalara ait defter değeri, bu Standardın bilanço dışı bırakmaya dair hükümleri çerçevesinde bilanço dışı bırakılmaktadır (Bkz. 67-72 no’lu paragraflar) (TMS-16 md:13).

Bir maddi varlık kalemine ilişkin kullanımın devam etmesi için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenip yenilenmediğine bakılmadan, düzenli arıza kontrollerinin yapılması gerekebilmektedir. Muhasebeleştirilme ölçütlerinin sağlanması halinde, yapılmış olan büyük çaptaki kontrollerin tamamına ait maliyet, yenileme şeklinde maddi duran varlık kalemlerine ait defter değerine dahil edilip muhasebeleştirilmektedir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziksel parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyete ait defter değeri finans durumu tablosundan (bilançodan) çıkartılmaktadır. Bu, bir önceki kontrole ilişkin maliyetin, kalemin iktisap ya da inşa edilmiş işlemi esnasında var olup olmadığına bakılmadan gerçekleşmektedir. Gerektiğinde, gelecekte yapılacak kontrollerden aynısına ait tahmini maliyet, kaleme ait kazanç ya da inşa edildiği zaman mevcut olan kontrol unsuruna ilişkin bir gösterge olarak kullanılabilir (TMS-16 md:14).

2.5. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

2.5.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler

Maddi duran varlıklar öncelikle maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. Ekonomik varlığa sonradan ilave etme, kısmen yenilemeler ve mühim bakımlar için gerçekleştirilen harcamalar maliyetlere eklenir. İlk iktisap sonrasındaki değerlendirme

zamanlarında bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçmek suretiyle bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının hepsine uygulamaktadır (Demir, 2014: 110).

2.5.1.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kaleminin varlık biçiminde muhasebeleştirilmesi sonrasında, finans tablolarında maliyeti üzerinden biriken amortisman ve varsa biriken değer düşüklüğüne ilişkin zararlar indirildikten sonraki değeriyle gösterilmektedir (TMS-16 md:30).

2.5.1.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçek ve değeri güvenli biçimde ölçülmesi mümkün olan bir maddi duran varlık kaleminin, varlık biçiminde muhasebeleştirilmesinden sonra, tekrar değerlendirilen tutarından gösterilmektedir. Tekrar değerlendirilen tutar, yeniden değerlendirme tarihinde yer alan gerçeğe uygun değerinden, daha sonra birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama döneminin son (bilanço) tarihinden itibaren gerçeğe uygun değer kullanılıp bulunacak tutarın defter değerinden mühim oranda farklı olmasına yol açmayacak biçimde düzenli biçimde yapılmalıdır (TMS-16 md:31).

Arazilere ve binalara ait gerçeğe uygun değer genel olarak, piyasa şartlarındaki delillerin mesleki yeterliliği olan değerlendirme uzmanlarınca değerlendirilmesi neticesi saptanmaktadır. Maddi duran varlık kalemlerine ait gerçekçi değer genel olarak değerlendirme yöntemiyle belirlenen piyasa değerleridir (TMS-16 md:32).

Yeniden değerlemelerdeki süreklilik, yeniden değerlemeye konu olan maddi duran varlığa ilişkin kalemlerin gerçekle uyumlu değerlerinde var olan değişimlerle bağlantılıdır. Yeniden değerlendirilmekte olan varlığa ait gerçeğe uygun değer defter değeri ile mühim oranda farklı hale gelmesi halinde varlık, yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Maddi duran varlık kalemlerinden bazılarının gerçekle uyumlu değerleri mühim değişimler göstermesinden dolayı yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerçekle uyumlu değerlerinde mühim değişiklikler bulunmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasının gereği bulunmamaktadır. Bu kalemler için yalnızca üç ya da beş senede bir yeniden değerlendirme yapılması gerekebilmektedir. (TMS-16 md:34)

Maddi duran varlıklardan birine ait sınıfta bulunan kalemlerden bazılarının seçilip yeniden değerlendirilmesinin ve bu tutarların finans tablolarında farklı tarihlerle ilgili maliyet ve değerler şeklinde raporlama yapılmasının engellenmesi amacıyla eş zamanlı biçimde tekrar değerlemeye tabi tutulmaktadır. Fakat, bir varlık sınıfının, kısa bir süre içinde yeniden değerlemenin sonuçlanarak güncel halinin muhafaza edilmesi kaydı ile, dönüşümlü biçimde tekrar değerlemeye tabi tutulabilmektedir. (TMS-16 md:38)

Şayet bir varlığa ait defter değeri tekrar değerlemenin neticesinde artmış ise, bu artış farklı kapsamdaki gelirden muhasebeleştirilmeli ve direkt özkaynak hesap grubu içerisinde yeniden değerlendirme değeri artışı ismi ile bir araya getirilmelidir. Fakat, bir yeniden değerlendirme değeri artışı, aynı varlığa ait daha evvel kar veya zarar ile ilişkilendirilen yeniden değerlendirme değeri azalışını aksine çevirdiği oranda gelir şeklinde muhasebeleştirilir. (TMS-16 md:39)

Eğer bir varlığa ait defter değeri yeniden değerlemenin neticesinde azalmış ise, bu azalış gider şeklinde muhasebeleştirilir. Fakat bu azalma başka kapsamdaki gelir içerisinde bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme fazlasında bulunan her çeşit alacak bakiyesine ait kapsam oranında muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirin içerisinde muhasebeleştirilen sözü edilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda biriken tutarı azaltmaktadır. (TMS-16 md:40)

Maddi duran varlıklardan birine ait kalemlerle ilgili özkaynak hesap grubunda bulunan yeniden değerlemeye ilişkin değeri artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı zaman direkt geçmiş yıldaki kârlara aktarılabilir. Aynı durum, varlığı kullanımdan çekme ya da elden çıkarma halinde de geçerli olabilmektedir. Öte taraftan, değeri artışının bir bölümü, varlık işletme tarafından kullanıldığı sürece de aktarılabilir. Böyle durumda, aktarılmış olan değeri artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değerinin üzerinden hesaplanmış olan amortismanla orijinal maliyetinden hesaplanmış olan amortisman arasında görülen fark kadar olmaktadır. Yeniden değerlendirme değeri artışından geçmişteki yıllarda bulunan kârlara aktarım, kâr ya da zarar üzerinden yapılamamaktadır. (TMS-16 md:41)

Maddi duran varlıkları yeniden değerlemeden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerine ait etkiler, “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ile uyumlu olarak muhasebeleştirilmekte ve açıklanmaktadır. (TMS-16 md:42)

2.5.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışları

Bu modelde değer artışları öz kaynaklarda Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabı içinde izlenmektedir. Değer düşüklüğünün oluşumu durumunda daha önceden değer artışı fonu içerisinde var olan bir birikim varsa öncelikle bu birikimi sıfırlanıncaya dek eritmek, daha sonra ise kalan tutarı zarar olarak yazmak gerekmektedir. (Netek, 2012:66)

TMS 16 gereğince maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme değer artışları sermayeye eklenmeyip, her yıl amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Söz konusu farklar ticari kar ve vergi karı arasında geçici farklar olarak kabul edilmekte ve ertelenen vergi borcu/varlığı olarak raporlanmaktadır. Aşağıdaki hesaplama ve kayıtlarda ertelenen vergi ihmal edilmiştir.

Örneğin; 01.01.2016 tarihinde gerçeğe uygun değer 360.000 TL, net defter değer değeri ise aynı tarihte $[(500.000)-(100.000+100.000)]=300.000$ TL olduğundan $(360.000-300.000)=60.000$ TL değer artış kazancı olmuştur. Söz konusu değer artışının öz kaynaklarda maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesabında izlenmesi ve amortismanların yeni değer üzerinden ayrılması gerekir.

	01.01.2016		
	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	60.000	
	MADDİ DURAN		
	VARLIKLAR YENİDEN		
	DEĞERLEME ARTIŞLARI		60.000

2	31.12.2016		
	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000	
	BİRİKMİŞ		
	AMORTİSMANLAR		120.000

2.5.3 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS-16 standardı içerisinde de duran varlıklara ait geri kazanılabilen değer in dönemsel biçimde gözden geçirilmesi ve şayet geri kazanılabilen defter değerinden küçük ise gereken değer düzeltmesinin olağanüstü amortisman biçiminde yapılması gereği bir mecburiyet şeklinde belirtilmektedir. Maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin uygulama, Türkiye'deki muhasebe literatürüyle uygulama için yeni bir husustur. Çünkü, var olan mevzuatın hükümleri içerisinde maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğüyle bire bir örtüşmekte olan amortismanın haricinde hiçbir düzenleme yer almamaktadır (Öztürk, 2013: 88).

Bir varlığa ilişkin defter değeri, geri kazanılabilir tutarı aşarsa, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğradığı ortaya çıkmaktadır. (TMS 36 md:8).

Her raporlama döneminin sonundan itibaren, işletme bir varlıkla ilgili değer düşüklüğüne uğrayabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin varlığını değerlendirmektedir. Böyle bir belirtinin varlığı halinde; sözü edilen işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmektedir. (TMS 36 md:9).

Varlığa ait değer düşüklüğünü göstermekte olan işletme içi raporlara göre kanıtlar şunlardır:

- a. Varlığı edinmek üzere gereken nakit akışları veya varlığın bulundurulması ya da çalıştırılması için daha sonra gereken nakit, ilk başta bütçelenene göre mühim oranda yüksektir;
- b. Varlık kaynaklı net nakit akışları ya da faaliyet kâr veya zararı bütçelenenlere göre mühim oranda kötüdür;
- c. Bütçelenmiş olan net nakit akışlarında ya da faaliyet kârında mühim azalmalar, ya da bütçelenen zararda mühim artışlar vardır veya
- d. Cari dönemde gerçekleşmiş olan tutarlar, geleceğe dair bütçelenmiş tutarlar ile birlikte değerlendirildiği zaman, varlıkla ilgili faaliyet zararları ya da net nakit çıkışları olacağı görülmektedir. (TMS-36 md:14)

Bu durumda TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardındaki amaç şu şekilde açıklanmıştır;

Bir işletmeye ait varlıkların işletmece geri kazanılabilir tutarının üstünde bir değerden izlenmemesinin sağlanması için uygulanması gereken ilkelerin belirlenmesidir. Bir varlığa ait defter değerinin; kullanım veya satışıyla geri kazanılacak tutarının üzerinde

olması halinde, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarının üstündeki bir tutardan takip edilir. Şayet durum bu biçimdeyse, varlığın değer düşüklüğüne uğraması söz konusu olup standart, işletmeye ait değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Standart ayrıca bir işletmeye ait değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiğiyle kamuoyuna yapılacak olan açıklamaları da düzenlemektedir (TMS 36 md:1).

2.5.4. Değer Düşüklüğünün Tespit Edilmesi

TMS-36'ya göre, değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir işlemin yapılabilmesi için öncelikle varlıkta değer düşüklüğünün varlığının saptanması gerekmektedir. Bunu yapmak için işletmenin dışındaki ve içindeki bilgi kaynaklarının gösterge olarak kullanılması gerekmektedir (Akbulut, 2012: 575).

2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI

Maddi duran varlıkların elden çıkarılması ya da hiçbir fayda sağlanamaması durumunda bilançodan çıkarılması gerektiği Türkiye Muhasebe Standartları'nın ilgili maddeleri uyarınca belirtilmiştir. Bir işletme tarafından maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması, söz konusu ilgili standartlar çerçevesinde gerçekleşebilmektedir.

Maddi duran varlık kalemlerinden birinin defter değeri şu hallerde finansal durum tablosunun (bilançonun) dışında bırakılır:

- a. Elden çıkarıldığı zaman ya da
- b. Kullanımı veya elden çıkarılmasının gelecekte ekonomik fayda getirmeyeceği durumlarda. (TMS-16 md:67)

Maddi duran varlık kalemlerinden birinin finansal durum tablosunun (bilançonun) dışında bırakılması sonucu ortaya çıkan kazanç ya da kayıp, ilgili kalemin bilanço dışında bırakılmasıyla (TMS 17 farklı biçimde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmediği sürece) gelir tablosuyla ilişkilendirilmektedir. Kazançlar, hasılat şeklinde sınıflandırılmamaktadır.(TMS-16 md:68)

Maddi duran varlık kalemlerinden birinin finansal durum tablosunun (bilançonun) dışında bırakılması sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılması kaynaklı net tahsilatla varlığın defter değeri arasında bulunan fark şeklinde belirlenmektedir. (TMS-16 md:71)

Maddi duran varlık kalemlerinden birinin elden çıkarılmasından dolayı doğan alacaklar, başlangıçta gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmektedir. Şayet, ilgili kalem için yapılacak olan ödeme ertelenmiş ise alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeriyle muhasebeleştirilmektedir. Meydana gelen alacağın nominal değeriyle peşin fiyat eşdeğeri arasında bulunan fark, TMS 18'e uygun biçimde alacak üzerinde yer alan bileşik getiriye yansıtacak biçimde faiz geliri şeklinde finansal tablolara yansıtılmaktadır. (TMS-16 md:72)

2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMANLAR

2.7.1. Genel Tanımlar Ve Açıklamalar

Amortisman kavramı; bir varlığa ait amortismanla bağlı tutarın faydalı ömrü boyunca sistematik biçimde dağıtılmasını ifade etmektedir. Standartta bulunan ilgili düzenlemelere istinaden bir maddi duran varlık, amortisman konusu olabilmek için, işletmeye ait faaliyetlerde kullanılması ve kullanıma ait bu sürenin bir muhasebe döneminden fazla olması lüzumludur. Standartta amortismanla ilişkin tanımlar şu şekildedir(Sağlam ve Diğerleri, 2012:222);

- Amortisman: Bir varlığa ait amortismanla tabi tutarın, faydalı ömür süresi kadar sistematik biçimde dağıtılmasını ifade etmektedir.

- Yararlı Ömür: Bir varlığı işletmenin kullanabilmesi beklenen süre ya da işletmenin ilgili varlıktan elde etmeyi beklediği üretim sayısı ya da buna benzer imalat birimini ifade etmektedir.

- İşletmeye Ait Değer: Bir işletmede bir varlığın sürekli kullanılmasından ve faydalı ömrünün bitiminde elden çıkarıldığı zaman elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğü karşılamada meydana gelmesi beklenen nakde ilişkin akışların günümüzdeki kıymetini ifade etmektedir.

- Gerçekle Uyumlu Değer: Karşılıklı Pazarlara ait ortamda, bilgi ve istek sahibi grupların arasındaki bir malın el değiştirme veya bir borcun bitirilmesi halinde ortaya çıkması gerekli olan tutardır.

- Bir Varlığa Ait Kalıntı Değeri: Bir varlık, tahmini faydalı ömrünün sonunda görünen duruma ve yaşına ulaştığı zaman elden çıkarılması neticesinde kazanılması beklenmekte

olan tutardan, elden çıkarmanın tahmin edilen maliyetlerinin düşölüp ulaşılın tahmini tutarıdır.

TMS-16 no'lu standart, maddi duran varlıklara ait amortismanla ilişkin açıklamalar yapmaktadır. Bu açıklamalar şöyledir;

Bir maddi duran varlık kalemine ait, toplam maliyete nazaran mühim bir maliyete sahip olan her bir parça, ayrı biçimde amortismanla tabi tutulmaktadır. (TMS-16 Md:43)

İşletmeler, maddi duran varlık kalemine ait başlangıç itibariyle muhasebeleştirilen tutarı, mühim parçalara ayırarak tüm parçaları ayrı biçimde amortismanla tabi tutmaktadır. Mesela, bir uçağa ait gövde ve motor mülkiyetin veya finansal kiralamanın konusu olduğunda, her iki duruma da ayrı biçimde amortismanın ayrılması uygun olabilmektedir. Benzer biçimde bir işletme, kiralayan pozisyonunda olduğu faaliyet kiralamasına ilişkin olarak maddi duran varlık edinmiş ise, sözü edilen kalemin maliyetine yansıtılıp piyasa şartlarına elverişli veya elverişsiz olan kiralama sürelerine atfedilebilen tutarların ayrı biçimde amortismanla tabi tutulmasının uygunluğu olabilmektedir. (TMS-16 Md:44)

Maddi duran varlık kalemlerinden birinin mühim bir parçasına ait faydalı ömür ve amortisman yöntemiyle aynı kaleme ait başka bir mühim parçanın sahip olduğu faydalı ömür ve amortisman yöntemi farklı olmayabilir. Birbirine benzeyen bu tür parçalar amortisman giderini belirlemede gruplandırılabilir. (TMS-16 Md:45)

İşletme maddi duran varlık kalemine ait birtakım parçaları ayrı biçimde amortismanla tabi tutmuş olduğu çerçevede, kalemdeki kalan kısmı da amortismanla tabi tutmaktadır. Diğer kısım, kalemin yalnız başına ehemmiyetsiz parçalarından oluşmaktadır. İşletmede bu parçalarla ilgili değişen beklentiler olması halinde, kalan kısma dair amortismanla ait tüketim alışkanlıkları ve/veya faydalı ömrü doğru biçimde yansıtarak gerçekleştirilmesi adına tahmin teknikleri kullanılabilmektedir. (TMS-16 Md:46)

Bir işletme, bir kaleme ait maliyet ile ilgili kaleme ait toplam maliyete göre mühim olmayan parçaları ayrı biçimde amortismanla tabi tutabilmektedir (TMS-16 Md:47)

Her dönemle ilgili amortismanla ilişkin gider, başka bir varlığa ait defter değerine dahil edilmedikçe, gelir tablosuyla ilişkilendirilir. (TMS-16 Md:48)

Her döneme ait amortisman gideri, genellikle gelir tablosu üzerinde muhasebeleştirilmektedir. Fakat, bazı hallerde varlıkla ilgili gelecekte ortaya çıkacak ekonomik yararlar başka varlıkların imalatında kullanılmaktadır.

Böyle bir durumda amortisman gideri, diğer varlığa ait maliyetin bir parçasını oluşturmakta ve defterin değerine dahil edilmektedir. Mesela, imalat tesisi ve ekipmanlarına ait amortisman stoklara ait dönüştürme maliyetine dahil edilmektedir. (bkz. TMS 2). Benzer biçimde, geliştirme çalışmaları için kullanılmakta olan maddi duran varlıklara ait amortisman, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre muhasebeleştirilip bir maddi olmayan duran varlığa ait maliyete ilave edilir. (TMS-16 Md:49).

2.7.2. Amortisman Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi

Amortismanla bağlı tutar, bir varlığa ait maliyetten veya maliyetin yerine geçen başka tutarlar üzerinden kalıntı değer düşülmesi ile ortaya çıkan tutardır. Bir varlığı amortismanla tabi tutmak, varlığın kullanılabilir olmasıyla başlamaktadır. TFRS-5’e göre satış amacıyla elde bulundurulmuş varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilançonun dışında bırakıldığı tarihin erken zamanında durdurulur (Pamukçu, 2010: 72).

Standartla ilgili bazı açıklamalar şöyledir;

Bir varlığa ait amortismanla tabi tutar yararlı ömrünce sistematik biçimde dağıtılmaktadır. Bir varlığa ait kalıntı değer ve faydalı ömür, en azından bütün hesap dönemlerinin nihayetinde gözden geçirilip, beklentilerin önceki tahminlere göre farklılığı halinde, değişimler “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” Standardına göre muhasebe tahminindeki değişiklik şeklinde muhasebeleştirilmektedir. (TMS-16 Md:50-51)

Amortisman, varlığa ait kalıntı değeri defter değerini aşmadıkça, gerçek değerinin defter değerini aşmış olduğu hallerde bile finans tablolarına yansıtılmaktadır. Bir varlığa ait bakım ve onarım, amortismanı ayırma gereksinimini kaldırmamaktadır. (TMS-16 Md:52)

Bir varlığa ilişkin amortismanla bağlı tutar, kalıntı değerinin düşürülmesiyle belirlenmektedir. Uygulamada, bir varlığa ilişkin kalıntı değer, genel olarak değersiz olduğundan amortismanla bağlı tutarın hesaplanmasında ehemmiyetsizdir. (TMS-16 Md:53)

Bir varlığa ait kalıntı değer, varlığa ait defter kıymetine eşit veya daha çok bir tutara yükselebilmektedir. Böyle bir halde, varlığa ait amortismanın gideri, kalıntı değeri daha

sonra varlığa ait defter değerinin altındaki bir değere düşünceye dek sıfıra eşit olmaktadır. (TMS-16 Md:54)

Bir varlıkla ilgili gelecekte ortaya çıkacak ekonomik faydalar, işletmece asıl olarak kullanım süresi kadar tüketilmektedir. Fakat, teknik veya ticari değerın yitirilmesi ve bir varlığın boşta kaldığı hallerdeki aşınması ve yıpranması genellikle varlıktan kazanılacak ekonomik faydaların azalmasına sebep olur. Sonuçta, bir varlığa ait faydalı ömrün belirlenmesinde aşağıdaki faktörlerin tümü dikkate alınmaktadır (TMS-16 Md:56):

- a. Varlığa ait beklenilen kullanım. Kullanım, varlığın beklenilen kapasitesi veya fiziki üretimine bağlı biçimde değerlendirilmektedir.
- b. Beklenilen fiziksel aşınmayla yıpranma. Beklenilen fiziksel aşınım ile yıpranma, varlığın kullanılmış olduğu vardiyanın sayısı, bakım onarıma ilişkin program ve varlığın atıl kaldığı zamanlarda yapılan tamir ve bakım gibi operasyon etkenlerine bağlı bulunmaktadır.
- c. Üretimde yapılan değişiklikler ya da gelişmeler ya da varlığın üretmiş olduğu ürünün ya da hizmetin pazar talebinde olan değişikliklerden dolayı teknik veya ticari değerin yitirilmesi.
- d. Bu duruma ilişkin kiralama işlemlerinin geçerli olmayacağı tarihler gibi, varlığın kullanımında bulunan yasal veya benzer kısıtlamalar.

Varlığa ait faydalı ömür işletmenin varlıktan beklemiş olduğu yarara göre belirlenmektedir. İşletmeye ait varlık yönetimi politikası, varlıkların belli bir süre veya gelecekte doğacak ekonomik faydaların belli ölçüde tüketilmesi sonrasında elden çıkarılmasını gerektirebilmektedir. Bundan dolayı, varlığın faydalı ömrü, ekonomik hizmet süresinin altında olabilmektedir. Bir varlığa ait faydalı ömrün tahmini, işletmeye ait benzer varlıklarla ilgili deneyimlerine dayalı bir takdir konusudur. (TMS-16 Md:57)

Arsalarla binalar beraber alındıkları zaman bile ayrılabilir maddi duran varlıklar olup ayrı biçimde muhasebeleştirilmektedirler. Taş ocakları ile toprak doldurmada kullanılan sahalar gibi birtakım istisnaların haricinde, arsaların sınırsız faydalı ömrü olduğundan amortismanı tabi tutulmazlar. Binalar sınırlı faydalı ömre sahip olduğundan amortismanı tabidirler. Bir binanın üzerinde yer aldığı sahanın değerinde olan artış, binanın amortismanı tabi tutarına etki etmemektedir. (TMS-16 Md:58)

Arsaya ait maliyetin, alanın sökülmesi, kaldırılması ve restorasyonu ile ilgili maliyeti içermesi halinde, arsanın sözü edilen maliyetlerle ilgili kısmı, bu maliyetlere

katlanılmasından kazanılan yararlardan faydalanma süresince amortismanına tabi tutulmaktadır. Birtakım hallerde, arsaya ait kısıtlı bir faydalı ömür olabileceğinden arsanın kullanılmasından sağlanacak yararları yansıtacak biçimde amortisman ayrılmaktadır. (TMS-16 Md:59)

2.7.3. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

TMS-16'na ait 62.madde doğrultusunda amortisman hesaplama şekilleri; doğrusal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi şeklinde belirtilmiştir.

İşletmeler, duran varlığa ait gelecekte doğacak ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklini en fazla yansıtan yöntemi seçip kullanırlar. Gelecekte doğacak ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde bir değişiklik olmadıkça seçilmiş olan amortisman yöntemi değiştirilmeyerek tutarlı biçimde uygulanmalıdır. Belirtildiği gibi, amortisman yönteminin seçilmesi ve faydalı ömrünün tahmini standartta işletmenin yargısına bırakılmıştır. Bu nedenle, uygulanmakta olan amortisman metodu ve tahmini faydalı ömür ya da amortisman oranlarının açıklanmasına, mali tablo kullanıcılarına yönetimin seçtiği politikaların incelenmesine ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapmaya olanak sağlayan bilgileri sağlamaktadır (Pamukçu, 2010: 75).

TMS-16 Standardı maddi duran varlıklarda kıst amortisman uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bilindiği üzere KIST amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için geçerliydi. Ancak yeni standartlara göre KIST amortisman maddi duran varlıkların tümü için uygulanacaktır. Yeni standartlarla beraber amortismanın konusu olan kıymet varlığa ait maliyet bedelden KALINTI DEĞER'in düşülmesinden sonraki değer olacaktır (Ateş, 2015).

Bir duran varlığı amortismanına tabi tutulabilmek için kullanılabilir olması şartı aranmaktadır. Buna bağlı biçimde ise amortismanın hesaplanmasında kullanma süresi esas alınmaktadır. Standartta yer alan düzenleme gereğince kullanım süresini belirlemede tam ay esası bulunmaktadır (Pamukçu, 2010: 76).

2.7.3.1. Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi

Bu yöntemle göre duran varlığa ait kalıntı değer aynı kaldığında, amortisman gideri faydalı ömür boyunca eşit tutarlı haldedir. Senelik amortismanına dair tutar aşağıdaki gibi hesap edilmektedir.

Amortismanına Yönelik Yıllık Tutar=(Maliyet bedeli-Kalıntı Değer) / Tahmini yararlı ömür

Kalıntı değer, bir varlığa ait tahmini faydalı ömrün sonundaki duruma ve yaşa ulaştığı zaman elden çıkarılmasından dolayı kazanılması beklenen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetlerinin düşürülmesiyle ulaşılan tahmini tutardır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 370).

Örnek: Güler Gıda A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 lira maliyet bedel karşılığında bir makineyi satın almıştır. Makineye ait yararlı ömür 5 senedir. Kalıntı değeri 2.000 lira şeklinde tahmin edilmektedir.

Maliyet Değeri : 26.000

Kalıntı Değer (-) : 2.000

Amortismanına Tabi Tutar : 24.000

Yararlı Ömür : 5 yıl

Yıllık amortisman Tutarı=24.000 TL / 5 yıl=4.800 TL

Makineye ait faydalı ömür ve kalıntı değerinde bir değişim olmadığında yıllara oranla amortisman tutarları şu şekilde olacaktır (Pamukçu, 2010:76):

Tablo 2. 1. TMS-16'ya Göre Hesaplanan Normal Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	24.000	%20	2.000*	2.000
2010	24.000	%20	4.800	6.800
2011	24.000	%20	4.800	11.600
2012	24.000	%20	4.800	16.400
2013	24.000	%20	4.800	21.200
2014	24.000	%20	2.800**	24.000

* 2009 yılının amortismanı= 2.000 (4.800 TL/12ay x 5 ay)

**2014 yılının amortismanı= 2.800 (4.800/12 ay x 7 ay)

2.7.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yönteme göre amortisman giderine ilişkin tutar, duran varlığa ait faydalı ömür boyunca azalan tutarlar ile hesaplanmaktadır.

Yıllık Amortisman Tutarı=Dönemin başındaki defter değeri x (Normal amortismanın oranıx2)

Örnek: Güler Gıda San. A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makineye ait yararlı ömür 5 senedir. Kalıntı değeri 2.000 lira olarak tahmin edilmektedir.

Maliyet değeri :26.000

Kalıntı değer (-) :2.000

Amortisman tabi tutar : 24.000

Yararlı ömür :5 yıl

Makineye ait faydalı ömürde ve kalıntı değerinde bir değişikliğin olmaması durumunda yıllara oranla amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır (Pamukçu, 2010:74):

Tablo 2. 2. TMS-16'ya göre Hesaplanan Azalan Bakiyeler Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Hesaplamaları			
2009	24.000 x % 40=9.600	9.600 / 12 ay x 5 ay=4.000	4.000	4.000
2010	14.400 x % 40=5.760	9.600 / 12 ay x 7 ay= 5.600 5.760 / 12 ay x 5 ay= 2.400	8.000	12.000
2011	8.640 x % 40=3.456	5.760 / 12 ay x 7 ay= 3.360 3.456 / 12 ay x 5 ay= 1.440	4.800	16.800
2012	5.184 x % 40=2.074	3.456 / 12 ay x 7 ay= 2.016 2.074 / 12 ay x 5 ay= 864	2.880	19.680
2013	3.110 x % 40=1.244	2.074 / 12 ay x 7 ay= 1.210 1.244 / 12 ay x 5 ay= 518	1.728	21.408
2014	1.866	1.244 / 12 ay x 7 ay= 726 =1.866	2.592	24.000

2.7.3.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemdeki amortismanla ilişkin gider, duran varlığın beklenen kullanımı veya üretim miktarı üzerinden hesaplanmaktadır (Pamukçu, 2010:77).

Amortisman Oranı= (Maliyet değeri-Kalıntı değeri) / Varlığa ait tahmin edilen yararlı ömür boyunca üreteceği tahmini üretimin miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı= Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Örnek: Tuna Eğitim ve Danışmanlık A.Ş. 14.08.2007’de 12.000 lira maliyet bedeli karşılığında bir fotokopi makinesi satın almıştır. Fotokopi makinesine ait yararlı ömür 5 yıl olup kalıntı değeri 2.000 lira olarak öngörülmektedir. Makine yararlı ömrü boyunca 2.500.000 tane baskı yapacaktır. 2007’de 300.000 tane, 2008’de 400.000 tane, 2009’da ise 450.000 tane baskı yapmıştır.

Amortisman Oranı = (12.000 – 2.000) / 2.500.000 = 0,004

Kullanım açısından amortismanla ilişkin tutarlar şöyle olacaktır:

2007 yılına ait amortisman = 300.000 x 0,004 = 1.200

2008 yılına ait amortisman = 400.000 x 0,004 = 1.600

2009 yılına ait amortisman = 450.000 x 0,004 = 1.800

2.7.3.4. Diğer Yöntemler

UMS’yle uyum halindeki SPK ve TMS-TFRS’ye ait düzenlemelerde amortismanla ilişkin yöntemler “normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarının baz alındığı yöntemler” şeklinde ifade edilse bile bu yöntemlere ait işleyiş mantığına yakın başka yöntemleri uygulamanın da imkanı olabilecektir. Kavramsal çerçeveye TMS-TFRS, ilkesel düzenlemeleri getirdiğinden sebebi açıklanarak standartlardaki yöntemler ile çelişmeyen öncelikle ABD olmak üzere birtakım ülkelerde uygulanan yöntemler de işletmelerce kullanılabilir. Bu yöntemlerden iki tanesi aşağıda incelenmektedir.

2.7.3.4.1. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemiyle neticelerin verildiği, aynı üstünlükler ve sakıncaların bünyede taşındığı bir amortisman yöntemidir.

Bu yöntem, azalan tutarlı bir amortisman usulü şeklinde bu yöntem içerisinde yer almaktadır. Ayrıca bu yöntem, artan tutarlı amortisman hesaplamasının içerisinde de kullanılabilir. Hesaplanmış olan katsayılar senelere küçükten başlayıp uygulandığında ilk yıllarda yüksek, son yıllarda düşük amortisman hesaplanmış olmaktadır. Artan tutarlı yöntemi TMS, açık olarak ifade etmese bile, işletmeler gerekçelerini açık biçimde dipnotlarda yazmış oldukları durumda bu yöntemi de kullanabilmektedirler.

Örnek (Öztürk, 2013: 85-86): 01.01.2010 tarihinde 2.000,00 TL karşılığında alınmış olan bir makineye ait yararlı ömrün 4 sene olduğu ve kalıntıya ilişkin değerin 400,00 TL olduğu varsayılırsa buna göre tablo şöyle olmaktadır.

Tablo 2. 3. Yıl Sayıları Toplamına Göre Amortisman Tablosu

YIL	KATSAYI	AKTİF DEĞERİ	AMORTİSMANA TABİ TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	
1	4/10	2.000,00	640,00	640,00	1.360,00
2	3/10	2.000,00	480,00	1.120,00	880,00
3	2/10	2.000,00	320,00	1.440,00	560,00
4	1/10	2.000,00	160,00	1.600,00	400,00

2.7.3.4.2. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi

Formüllü azalan bakiyeler yönteminde amortisman payı hesaplandığı zaman senelik sabit amortisman oranının maddi duran varlığın bütün senenin başında bulunan net defter değerine tatbik edildiği görülmektedir. Böylelikle, senelik amortismana ilişkin oran sabit olmakla birlikte; sürekli duran varlığın azalan bakiyesine tatbik edildiği için tutarları da yıllara göre azalıp birbirlerini takip etmektedir. Amortismanın ayrılmasına duran varlığa ait hizmet ömrünce devam edilmektedir. (Çam, 2014:15)

Bu yöntem içerisinde amortismanın nispeti aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilmektedir.

$r = \text{Amortismana dair oran}$

$n = \text{yıl sayısı}$

$s = \text{kalıntı değer}$

$c = \text{Varlığa ait değeri}$

Bu formülle hesaplanmış olan oran, duran varlığa ilişkin aktifte yer alan değeriyle çarpılarak o yıla ait amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Sonraki yıl bu oran, bu defa duran varlığa ait aktif değerden ayrılan amortismanların düşülmesinden sonra (Net değere) kalan tutara uygulanarak amortisman tutarı o sene için hesaplanmış olmaktadır. Son yılda ise kalan tutar amortisman gideri şeklinde değerlendirilmektedir.

Örnek (Öztürk, 2013: 87): 1 Ocak 2010'da 2.000,00 liraya alınmış bir makinenin yararlı ömrü 4 sene ve kalıntı değeri 400,00 TL olduğu varsayıldığında buna göre;

$$r=1-0,669$$

$$r=0,331 \text{ veya } \%33,1$$

Tablo 2. 4. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

YILLAR	AMORTİSMANA TABİ TUTARI	AMORTİSMAN TUTARI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	NET DEFTER DEĞERİ
2010	2.000	662,00	662,00	1.338,00
2011	1.338,00	442,88	1.104,88	895,12
2012	895,12	296,28	1.401,16	598,84
2013	598,84	198,84	1.600,00	400,00

2.7.4. TMS-16 Standardına Göre Satın Alındığı Halde İşletmeye Henüz Ulaşmayan Sabit Kıymetlerde Amortisman Mevzuu ve Muhasebe Uygulaması

Hesap dönemine ait son günlerde satın alınan fakat henüz satıcının deposundan çıkarılmayarak alıcıya ait işyerine nakledilmeyen iktisadi kıymet üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmayacağı hususunda tereddütler vardır. Herhangi bir ekonomik kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için fiili duruma değil hukuki duruma bakılması gerekmektedir.

Malın mülkiyeti 31 Aralıktan itibaren kime ait ise o makine veya taşıt üzerinden “Kullanılmaya hazır olması kouluyla” amortisman ayrılabilir.

Örnek: İşletme 28.05.2015 tarihinde 10.000 TL değerinde demirbaş almıştır. Demirbaşla ilişkin ekonomik ömür 5 yıldır. Ancak aldığı demirbaşın faturası şirkete ulaştığı halde demirbaşın kendisi fatura tarihinden 4 ay sonra işletmeye ulaşmıştır (Ateş, 2015: 216-217).

28.05.2015	
255 DEMİRBAŞLAR	10.000
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800
102 BANKALAR	11.800
Demirbaş alım kaydı	

Amortisman tutarı: Tutar / Ekonomik Ömür

10.000 / 5=2.000 TL yıllık amortisman tutarı

K1st Amortisman: (2000/12) x)= 1.333,33

K1st Farkı: 2.000 – 1.333,33 = 666,67

Tablo 2. 5. Satın Alındığı Halde Henüz İşletmeye Ulaşmayan Sabit Kıymet Amortisman Tablosu

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2015	1.333,33	1.333,33	8.000
2016	2.000	3.333,33	6.000
2017	2.000	5.333,33	4.000
2018	2.000	7.333,33	2.000
2019	2.000+666,67	10.000,00	-

İkinci geçici vergi döneminde amortisman fiilen ulaşmadığı halde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

Yıllık 1.333,33 TL amortisman ise her bir geçici vergi döneminde 333,34 TL olmak üzere 2. Geçici vergi döneminde 1.geçici vergi döneminde ayırmadığımız tutarı da dahil ederek 666,67 TL ayırırız. Daha sonra 3. Geçici vergi döneminde 333,33 TL ve 4.geçici vergi döneminde de 333,33 TL olmak üzere yıllık 1.333,33 TL amortisman ayırmış olacağız.

Bu duruma ait muhasebe kaydı ise aşağıdadır;

	31.12.2015	
770 GEN. YÖN. GİD.	1.333,33	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.333,33
Demirbaşın amortisman kaydı		

2.7.5. TMS-16 Kapsamında Kullanılmayan Aktife Kayıtlı Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılmayacağı

Mevcut uygulama ile TMS 16 Standardında kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanına tabi tutulup tutulmayacağına herhangi bir farklılık yoktur. Her iki durumda da amortismanına tabi tutulması için sabit kıymetin kullanıma hazır halde bulunması yeterlidir. Bir ekonomik kıymetin amortismanına tabisi için o kıymetin aktife dahil olması gerekmektedir. Aktife dahil olan amortismanına tabi ekonomik değerin işletme içinde kullanılmaya başlamasını gerektirmemektedir. Bu husustaki Maliye Bakanlığı tarafından da onaylanmış olan Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında şu görüşlere yer verilmektedir;

“Amortismanına bağlı ekonomik değerin aktif hale gelmesi, o değerin kazanılarak kayıtlara geçirilmesi, değerlendirme günü geldiğinde envantere girmesi ve kullanıma hazır durumda olması” şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kullanıma hazır durumda olma “kavramıysa, alınmış olduğu şekli ile kullanılacak ekonomik değerlerde sözleşme koşullarının yerine getirilerek değerin teslim alınmasını ya da gümrükten çekilerek işletmeye girmesini, kullanım amacıyla montajı gereken değerlerin montajının tamamlanmasını, inşa ya da üretilen değerlerde ise inşa ve imal işleminin tamamlanıp inşaat ya da üretim hesabından sabit değer hesabına alınmasını ifade etmektedir.” (Ateş, 2015: 220-221).

Yukarıda belirtildiği üzere, aktife girme konusu iktisadi kıymetin işletmede fiili olarak kullanılmaya başladığını ifade etmemektedir. Amortisman ayrabilmek için ekonomik değerin kullanıma hazır durumda olması gerekmektedir. İnşaat ya da montajı tamamlanmayan ekonomik değerler ise kullanılmaya hazır olmadığı gerekçesi ile

amortismanına tabi tutulamamaktadır. (Danıştay 4.Daire , 08.02.2011 tarihli Esas No:2010/3723 Karar No:2011/574)

2.7.6. Binalarda Amortisman

Arsalar ve binalar beraber alındıkları zaman bile ayrılabilir maddi duran varlıklar kabul edilmekte ve ayrı biçimde muhasebeleştirilmektedirler. Taş ocaklarıyla ve toprakla doldurmak amacıyla kullanılan sahalara gibi birtakım istisnaların dışında, bu alanların sınırsız faydalı ömürleri bulunmakta olup bundan dolayı amortismanına tabi tutulamamaktadırlar. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduğundan amortismanına tabi varlıklardır. Bir binanın üzerinde yer aldığı arsaya ait değerdeki artış, binanın amortismanına tabi tutarına etki etmemektedir (Hızarcı, 2015: 35).

2.7.7. Leasing İşlemlerinde Amortisman

Finansla ilgili kiralamaya ilişkin işlemde, amortismanına bağlı varlıklara ait amortismanına bağlı tutulması söz konusudur. Kiracı, amortismanına tabi varlığa ilişkin amortismanı, işletmenin mülkiyetindeki amortismanına tabi varlıklar ile uyumlu biçimde, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların standartlarıyla uyumlu biçimde hesaplanmalıdır. Amortismanına bağlı varlığın ne kadar vakitte itfa edileceğine dair belirleyici unsur, varlıktaki kira süresinin bitiminde kiracıya devrinin yapılıp yapılmama olasılığıdır. Varlığa ait kiralama süresinin nihayetinde mülkiyetin kiracıya devredilmesinin kesin gibi olduğu hallerde, varlığa ait tahmini kullanım süresiyle mülkiyetin kiracıya devredilmesinin kesin olmaması durumundaysa varlık, kiralama süresiyle faydalı ömürden kısa olanı ile itfa edilir (Öztürk, 2013: 93).

2.7.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabının TFRS'ye Geçiş Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nda Maliye Bakanlığı tarafından verilen oranlar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Oysa TFRS uygulamasında durum biraz daha farklıdır. Burada maddi duran varlıkların faydalı ömürleri yeniden hesaplanıp KIST amortisman yöntemine göre birikmiş amortismanlar hesaplanmalıdır. Dolayısıyla yılsonunda firmaları önemli bir çalışma beklemektedir. Bütün firmalar aktiflerindeki maddi duran varlıklar için KIST amortisman hesabını esas alarak tekrar amortisman tablosu oluşturmaları gerekmektedir.(WEB_3)

Uygulama: XYZ A.Ş.'nin demirbaşlar için normal amortisman yöntemine göre oluşturduğu amortisman tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. 6. VUK'a Göre Birikmiş Amortismanların TFRS'ye Geçiş Tablosu

Malın Cinsi	Tarih	Tutarı	Faydalı Ömür	Oran	Cari yıl.amort.	Bir. Amort.
Televizyon	03.06.2009	1500	5	0,2	300	900
Bilgisayar	11.09.2010	1600	5	0,2	320	640
Dolap	23.11.2011	3500	4	0,25	875	875
Toplam					1495	2415

Tablo 2. 7. Birikmiş Amortismanların TFRS'ye Geçiş Tablosu

Malın cinsi	Tarih	Tutarı	Faydalı ömür	Oran	Cari yıl.amort.	Bir. Amort.
Televizyon	03.06.2009	1500	5	0,2	300	750
Bilgisayar	11.09.2010	1600	5	0,2	320	400
Dolap	23.11.2011	3500	4	0,25	72,92	72,92
Toplam					692,92	1.222,92

Görüldüğü üzere şirket yıl sonunda amortisman tablosunu KIST amortisman yöntemine göre tekrar revize etmiştir. Şirketin bu durum karşısında aşağıdaki kaydı yapması gerekmektedir ($2.415 - 1.222,92 = 1.192,08$).

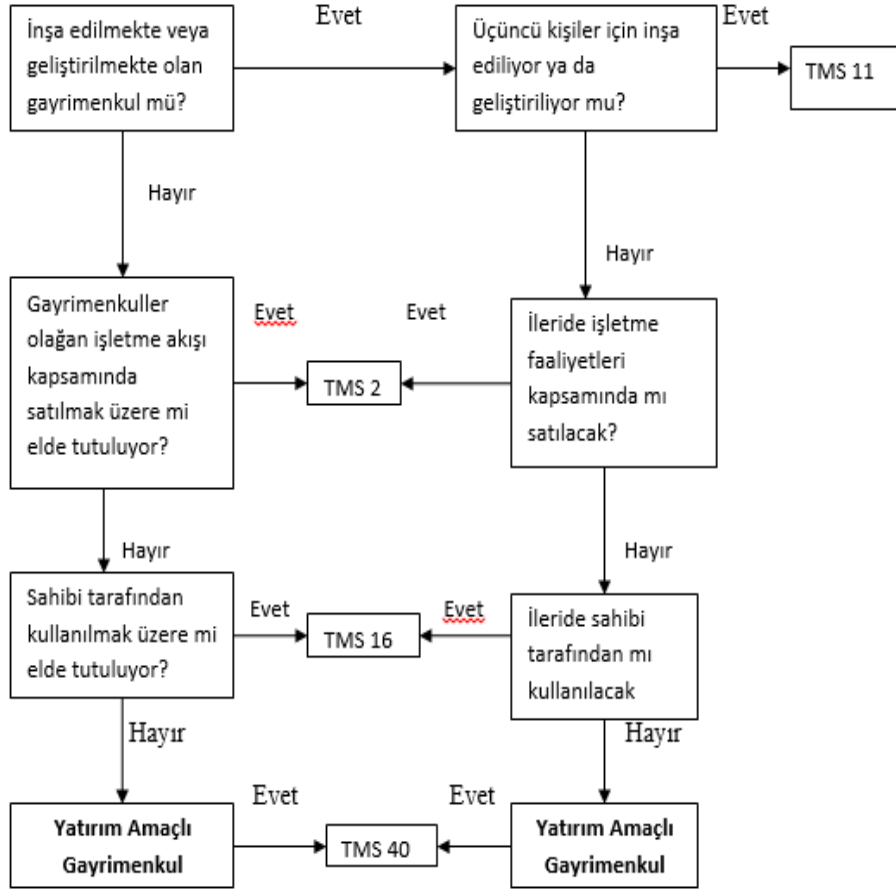
XXX TFRS İLK GEÇİŞ ZARARLARI	1.192,08
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.192,08

2.8. GAYRİMENKULLERİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA SINIFLANDIRILMASI

Gayrimenkullere ilişkin hangi Finansal Raporlama Standardının kapsamında değerlendirme gayrimenkullere ait kullanım gayesine göre değişim göstermektedir. TFRS bakımından gayrimenkuller;

- İşletmedeki olağan faaliyetler kapsamında satılan gayrimenkuller
- Sahibinin (işletmenin) kullandığı gayrimenkuller
- İnşa edilip geliştirilmekte olan gayrimenkuller
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller biçiminde sınıflandırılabilir.

İnşa edilmekte ya da geliştirilmekte olan gayrimenkullerin raporlanmasında esas alınacak standart ilgili gayrimenkullerin gelecekteki kullanım gayesine göre değişmektedir. Gayrimenkul; işletme faaliyetlerinde kullanılması için inşa ediliyor veya geliştiriliyorsa TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında değerlendirilmektedir (Yalkın vd. 2006).



Şekil 2. 1. Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

BÖLÜM 3.

VERGİ USÛL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN İNCELENMESİ

3.1. MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ TANIM VE KAVRAMLAR

Maddi duran varlıklar, işletmedeki faaliyetlerde bir seneden fazla kullanılabilen, normal şartlarda hemen paraya çevrilmesi veya satılıp elden çıkarılması düşünülmeyen, mal ve hizmetlerin üretiminde faydalandıkları süre için amortisman işlemine tabi tutulan fiziksel yapıya sahip varlıklardır (Yılancı vd., 2010: 277).

Bir varlığın maddi duran varlıklar grubunda yer alması için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir;

- Bir yıldan fazla süre ile kullanılmasının planlanması
- İşletmenin mal veya hizmet üretiminde kullanılması veya kiraya verilmesi için elde edilmiş olması
- Normal şartlarda satışının veya elden çıkarılmasının düşünülmemesi
- Maddi bir yapısının olması

3.2. MADDİ DURAN VARLIKLARDA SINIFLANDIRMA

İşletmelere ait faaliyetlerde kullanılmakta olan maddi duran varlıklar, ilgili varlığa ait duruma istinaden; taşınır ve taşınmaz olarak ikiye ayrılmaktadır.

Taşınır maddi duran varlıklar işletmeye ait faaliyetlerde kullanılmak için satın alınan ve üretilen, taşınabilir olma özelliğine sahip sabit kıymetler taşınır maddi duran varlıklar grubunda yer alır.

Taşınmaz maddi duran varlıklar ise Türk Medeni Kanunu'nun 704. Maddesinde;

1. Arazi
2. Tapu kütüğü içerisinde başka sayfaya kaydı yapılan müstakil ve devamlı haklar,
3. Kat mülkiyetine ilişkin kütüğe kaydı olan bağımsız kısımlar olarak sıralanmıştır.

3.3. MADDİ DURAN VARLIK GRUBUNDAKİ HESAPLAR

3.3.1. Arazi Ve Arsalar Hesabı

Bu hesap, işletmeye ait tüzel kişiliğe ilişkin her çeşit arazinin ve arsanın elde edilme maliyeti üzerinden izlenilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Yani bu hesapta parselleme ve tarıma uygun geniş toprak parçaları şeklinde tanımlanmakta olan arazilerle şehirlerin, köylerin sınırlarındaki inşaatı uygun olan parsellenen toprak parçaları şeklinde tanımlanan arsa cinsindeki varlıklar sınıflandırılmaktadır (Özulucan, 1997: 332).

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsalar tek düzen hesap planında 250 numaralı hesapta izlenmektedir. Arsa ve araziler hesabında boş arsa ve araziler izlenmektedir. Üzerine bina yapılan arazi ve arsalar daha sonra 252 numaralı hesapta takip edilir.

3.3.2. Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesinin sağlanması ya da kolaylaştırılması için yer altı ve üstünde boşluk, su, toprak ve kayalar ile ayrılan alanların birbirine bağlanması amacı ile yapılan; yatay, düşey bölmeler, bağlantılar ve örtülerle düzeltme, kazı ve delme yöntemiyle oluşturulan kütle, hacim ve alanlar yer altı ve yer üstü düzenlemelerini oluşturmaktadır (Sevilengül, 2013: 433).

3.3.3. Binalar Hesabı

Bina tabiri, arsanın ve arazinin üzerine yapılan, yer altı ve yer üstü düzenlerin dışında kalan, genellikle temelle ve duvarlarla çevrili üstü kapalı yapıları tanımlamaktadır (Anasız, 2007: 108).

İşletmeye ait her türlü binalar ve bunların ayrılmaz parçaları 252 nolu bu hesapta izlenmektedir. Fabrikalar, idare binaları, sosyal tesisler ve benzeri ile bunların ayrılmaz parçaları bu hesaba alınır (Başagaç vd., 1993: 88).

3.3.4. Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı

Üretim için kullanılmakta olan her çeşit makinelere tesislere benzer cihazlar ile bunlara ait ilaveler ve bu amaç ile kullanılmakta olan taşıma gereçlerinin (konveyör vb.) izlenmesinde kullanılan hesaptır. (Türmob, 1996:91)

Satın alınan ya da işletmenin ürettiği ya da üretim yaptırılan tesislere, makinelere ve cihazlara ait bedeller bu hesapta borç, herhangi bir sebeple aktiften çıkarıldığı zaman alacak olarak kaydedilmektedir. Bu hesabı kullanmanın amaçları ve makineye ait çeşitlere göre bölümlenmek mümkündür (Ataman, 2005: 220).

Tesislerin satın alma ya da işletmece inşa edildiği durumlarda inşa edilme maliyetlerine göre muhasebeleştirildiği görülmektedir. Tesislerin yapımının uzun sürdüğü durumlarda sözü edilen maliyet, ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabı içerisinde gösterilmektedir. İnşaatin bitip tesisin hizmete girmesi durumunda ise ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabı bu hesapla kapatılmaktadır (Erdamar ve Basık, 2005: 231).

3.3.5. Taşıtlar

İşletmeye ait faaliyetlerde kullanılmakta olan taşıtların tümünün izlenmiş olduğu hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmeti üretme amacı ile kullanılmakta olan bütün taşıt araçları bu hesap dahilinde izlenmektedir. Fakat ulaştırma sektörü içinde ana imalatla kullanılmakta olan taşıt araçlarına ait toplam tutar bilanço dipnotlarında gösterilmektedir (Feyiz, 2005: 263).

Taşıtlar maliyet bedelinden muhasebeleştirilmektedir. Bir taşıta ait maliyet alışına ait bedel, gümrük vergisine ilişkin taşımaya dair gider, taşıma esnasında sigortayla ilgili giderler, taşıt alım vergisi ve alım ile ilgili başka giderlerden oluşmaktadır (Cemalcılar vd., 2004: 101).

3.3.6. Demirbaşlar

255 nolu bu hesap, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılmakta olan her çeşit büro, makine ve cihazlarla döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlenmiş olduğu hesaptır (Haftacı, 2007: 124).

3.3.7. Diğer Maddi Duran Varlık Varlıklar Hesabı

Yukarıda açıklamış olduğumuz maddi duran varlık hesapları haricindeki her çeşit maddi duran varlıkları izleyen hesaptır. Varlık aktiflere alındığı takdirde hesaba ait borç kısmına, elden çıkarılması veya satılması halinde ise alacak kısmında muhasebeleştirilerek takip edilir. (Üstünel, 1993:213).

3.3.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Bu hesap, maddi duran varlıklara ait bedellerin, kullanılabilecekleri sürede hesap açısından yok edilmesini sağlamak için kullanılır (Türmob, 2007: 158).

3.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

İşletme ve üçüncü şahıslarca yapımı devam eden ve tamamlandığı zaman maddi duran varlık hesaplarından ilgili olanına aktarılan her çeşit madde ve malzemeye işçilikle ve genel giderler ile harcamaların izlenmiş olduğu hesaptır. İşletme içerisinde yetiştirilip bir yıldan fazla süre işletme içerisinde kullanılacak olan canlı varlıklar da imalatla kullanılıncaya dek bu hesapta izlenmektedir (Öztürk, 2013: 10).

3.3.10. Verilen Avanslar Hesabı

Yurtiçi ya da yurtdışından satın alınmak için siparişi verilen maddi duran varlıklara ilişkin olarak yapılmakta olan avans ödemelerinin izlenmiş olduğu hesaptır. Sipariş avansları ile ilgili giderleri de kapsamaktadır. Ödemenin yapıldığı zaman hesaba borç, sipariş edilen duran varlık teslim alındığı zaman ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilmektedir (Örten, 2003: 152).

3.4. VERGİ USÛL KANUNUNA GÖRE MALİYET BEDELİNİN TANIMI VE UNSURLARI

3.4.1. Maliyet Bedelinin Tanımı

VUK'a ait 262. Maddede maliyet bedeli;”...İktisadi bir kıymetin iktisabı ya da değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderleri ifade eder.” biçiminde tanımlanmaktadır. 262. Maddenin değindiği ekonomik değer kıymetinin artırılması, işletme aktifindeki ekonomik değerlerin kullanım ömrünün uzatılması ya da kullanım fonksiyonunun artırılması ya da her ikisinin birden yapılmasını ifade etmektedir. İşletme aktifindeki ekonomik değerlerin bu şekilde değerinin artırılmasına yönelik doğrudan ve dolaylı giderlerin ve harcamaların toplamı da sözü edilen kıymete ait maliyet bedeline dahil edilecektir (Yaklaşım Dergisi, 2016).

3.4.2. Maliyet Bedelinin Unsurları

3.4.2.1. Satın Alınan Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Giderler

Vergi Usul Kanunu'na ait 270'inci maddede; satın alma yolu ile edinilen bir varlığın maliyet bedeli ile satın alma bedeline ilaveten; makine ve montajın giderleriyle var olan bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsanın tesviyesinden dolayı oluşan giderlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi söz konusudur. İşletmeler sözü edilen bu giderleri, maliyet bedeli içerisine dahil edebilmekte veya direkt gider olarak kaydedebilmektedirler.(WEB_4)

3.4.2.2. İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Giderler

Kanun'un 271'inci maddesinde üretim ve inşa hususu ele alınıp; inşa edilmekte olan binalar ve gemilerdeki inşa giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. İlgili kanuna istinaden; inşası yaptırılan binalarda, bina inşaat vergileriyle emlak vergileri gibi harcamalarda binanın maliyetine dahil edilebilir ve doğrudan gider olarak kaydedilebilmektedir.(WEB_5)

3.4.2.3. Değerin Artırılması İçin Yapılan Giderler

VUK'nun 272'inci maddesinde; gayrimenkullere ait iktisabın sonrasında gayrimenkullere ilişkin yapılan giderlerden; bakım, tamir ve temizleme giderlerinden farklı olmak üzere, gayrimenkulü genişletmek amacı ile yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmektedir.

3.4.2.4. Demirbaş Eşyalarla İlgili Yapılan Giderler

Demirbaş eşyaların değerlemesi ise VUK'nun 273. Maddesinde düzenlenmiştir. Aletler, edevat ve demirbaş eşyalar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedelindeki giderler ise satın alma bedeline girmeyen komisyonla nakliye gibi özel giderlerden oluşmaktadır.

3.4.2.5. Kur Farkları ve Faiz Giderleri

Duran varlıklarla ilgili faiz giderleri ve kur farklarıyla ilgili hususlar 163 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliği'nce açıklanmıştır. İlgili tebliğe istinaden;

1. Yatırımlara ait finansmanda kullanılan kredilere ilişkin faizlerden kuruluşa zamanına ait olanların sabit kıymet ile beraber amortisman yolu ile itfa edilmek için yatırım maliyetine ilave edilmesi gerekmekte; işletme dönemindekilerin ise, ilgili bulundukları senelerde direkt gider yazılması veya maliyete taşınmak yoluyla amortismanına tabi tutulması,

2. Döviz kredisinin kullanılması yoluyla yurt dışından sabit kıymetin ithal edilmesi esnasında ya da daha sonra bu kıymetlerle ilgili borç taksitlerinin değerlemesinden dolayı doğan kur farklarından, sabit değerin kazanıldığı dönemin sonuna dek olanların, kıymete ait maliyete ilave edilmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetler ile ilgili sözü edilen dönemden sonra doğan kur farklarınsa, ait oldukları senelerde direkt gider yazılması veya maliyete taşınarak amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.4.2.6. İthal Edilen Maddi Duran Varlıklarla İlgili Yapılan Giderler

Bir maddi duran varlığın bedeli peşin ödenerek ithal ediliyorsa, maliyet bedeli; sabit kıymetin fatura bedeli, gümrük vergisi, banka masrafları, gümrük komisyoncusu giderleri ve ithalat ile ilgili diğer giderlerden oluşmaktadır. Eğer maddi duran varlık yurt dışından döviz kredisini kullanılarak ithal ediliyorsa, ortaya çıkan kur farklarının yatırım dönemine ait kısmı maliyet bedeline ilave edilmektedir. WEB_6

3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

3.5.1. Değerlemenin Tanımı

Değerleme, vergi için hesaplanan matrahlar ile alakalı ekonomik değerlerin takdir ve tespittir (VUK Madde 258).

VUK'un 259'uncu maddesinde yapılan bu tanımdan anlaşılacağı gibi değerlendirme; ekonomik değerlerin vergi değerinin saptanması, belli edilmesi anlamına gelmektedir. Değerlem işlemi uygulanması gereken etmenler VUK'un 258'inci maddesinde iktisadi kıymetler şeklinde ifade edilmektedir. Ekonomik kıymetlerin kapsama alanı VUK'un 186'ncı maddesi son fıkrasında hükme bağlanmıştır. Buna göre; mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletme içindeki ekonomik değerleri ifade etmektedir (Demir, 2014: 206-207).

Değerlemedeki amaç, işletmenin belli bir zamandaki ekonomik ve finansal açıdan fiili gerçek duruma göre pozisyonunu ve hesapların yer aldığı dönem neticesini (kar veya zararı) tespit etmektir. Bu hedefle, işletmedeki bütün mallar sayılarak, sayıları belirlenip

borçların saptanmasına mütekip ayrı ayrı para birimleri ile çarpılması sonucu değerleri hesaplanmaktadır. Bu açıdan bir fiyatlandırma işlemi olarak da adlandırılabilir. Değerleme, yararlanılan değerleme ölçütlerine göre, işletmedeki ekonomik ve finansal durumun bilanço üzerinde bulunan görünümüne ve çalışmaların sonucuna etki edecektir (Erdoğan, 2010).

3.5.2. Değerleme Esas Ve Ölçüleri

Değerlemede, ekonomik değerler tek tek dikkate alınmaktadır. Uygulama birliği esasına göre aynı türden ürünleri ve değeri düşük dağınık malları bir arada değerlemek uygun görülmüştür. (VUK Madde 260).

Asgari amortisman haddi gereğince bir defada gider yazılabilen gider yazılabilme imkanı bulunan iktisadi kıymetler için topluca değerlendirme gereği varsa bunların değerinin topluca dikkate alınması gerekir. Örneğin; bir restoran işletmesinde masa, sandalye tek tek değil toplam değer üzerinden amortismanına tabi tutulur (Demir, 2014: 207).

Değerleme, ekonomik değer çeşidi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçütlerden biriyle yapılmaktadır (VUK Madde 261):

- Maliyet Bedeli;
- Borsa Rayıci
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti.

3.5.2.1. Maliyet Bedeli

Ekonomik değer alınması ya da değerinde artış sağlayan ödemeler ile bu amaçla yapılan bütün giderlerin toplamı maliyet bedeli olarak ifade edilir (VUK Madde 262).

VUK 262'inci maddede görülen tanımda maliyet bedelinin aşağıda yer alan formül ile belirlenebilmektedir.

Maliyet Bedeli=İktisap Bedeli+Değer Artırıcı Ödemeler+Bağılantılı Diğer Giderler

Bir ödemeyi maliyet bedeli içerisinde dahil edebilmek için ekonomik değerin iktisabı ya da değer artışı esnasında yapılması gerekmektedir. Buna göre ekonomik değerin maliyet bedeli içerisinde aşağıda bulunan üç unsur dahil olmaktadır.

1. Bir ekonomik değerin iktisabından dolayı yapılan ödemeler.
2. Ekonomik değerin iktisabından sonra değerinin artırılmasından dolayı yapılan harcamalar.
3. Ekonomik değerin iktisabı ve değer artırımıyla bağlantılı biçimde yapılan harcamalar (Demir, 2014: 208).

3.5.2.2. Borsa Rayici

Taşınabilen kıymetlerle kambiyo ve ticaret borsalarında kaydı bulunan ekonomik değerlerin değerlendirme öncesindeki son iş gününde borsadaki işlemlerin değerlerinin ortalaması borsa rayici olarak ifade edilir. Borsada görülen olağan dalgalanmalar haricinde belirgin fiyat farkları göze çarptığı durumlarda, son borsa işgünü yerine bir ay içindeki ortama rayici kullandırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. (VUK Madde 263).

VUK'un 280'nci maddesi uyarınca döviz cinsi paralar borsadaki rayiciyle değerlendirilir. Bu madde hükmü döviz cinsi parayla yapılan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hususunda da geçerlidir. VUK'un 279'uncu maddesi uyarınca hisse senetleriyle fon portföyünün minimum %51'i ülkemizde kurulan şirketlere ait hisse senetlerinin oluşturduğu yatırım fonu katılma belgelerinin haricinde kalan her çeşit menkul değer borsa rayiciyle değerlemeye tabi tutulmaktadır (Demir, 2014: 209).

3.5.2.3. Tasarruf Değeri

Ekonomik bir değere ait değerlendirme yapılan zaman diliminde sahibi açısından arz etmiş olduğu reel değere tasarruf değeri denir(VUK Madde 264).

Tasarruf değeri Vergi Usul Kanunu'nda sadece alacakların ve borçların değerlendirme aşamasında görülmektedir. Alacak ve borçlarda malın maliyeti söz konusu olmayacağından bu durumlarda tasarruf değeri deyişi kullanılmaktadır. Burada amaç değerlendirmenin yapıldığı zaman diliminde alacağın ya da borcun alacak veya borça malik olunan gerçek bedeldir (VUK Gereğesi) (Demir, 2014: 210).

3.5.2.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, ekonomik bir değerın muhasebeye ilişkin kayıtlardaki hesaplarda yer alan değeridir (VUK Madde 265).

VUK’da mukayyet değer ölçüsü ile değerlemesi mümkün olan ekonomik değerler aşağıdaki gibidir;

- Aktifleştirilen İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri İle Peştemallikler: Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri kayıtlı değerleriyle değerlendirilmektedir. VUK’a göre ilk tesise ve taazzuva ait giderler “kurumun tesisleşmesi ya da şubelere bir yenisinin eklenmesi ya da sürekli genişletilmek amacıyla gerçekleştirilen ve ekonomik bir katkı sağlamayan giderler” şeklinde açıklanmaktadır. Gerçek ya da tüzel kişiliklerde peştemallıklar da mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir (VUK Madde 282).

- Aktif Geçici Hesap Kıymetleri: İleriki bir hesap döneminde ilgili peşinen ödemesi yapılan giderlerle cari dönemde gerçekleşen fakat henüz tahsil edilmeyen hasılat, mukayyet değerlerinden aktifleştirilerek değerlendirilir. Tarımsal işletmeler içinde henüz hasat edilmemiş olan mahsuller açısından yapılmakta olan gider kalemleri (hazırlık aşaması giderleri vb.) de bu madde hükmünce aktifleştirilip değerlendirilmektedir (VUK Madde 283).

- Pasif Geçici Hesap Kıymetleri: İleriki hesap dönemleriyle ilgili biçimde peşinen alınan hasılatla cari dönemde yapılan ödemesi yapılmayan giderler mukayyet değerlerine göre pasifleştirilerek değerlendirilmektedir (VUK Madde 287).

- Borçlar: Borçlar mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir. Mevduata ya da kredi sözleşmelerine istinat edilen borçlar, değerlendirme gününe dek hesaplanacak faizleri ile beraber dikkate alınmaktadır (VUK Madde 285).

- Alacaklar: Alacaklar, mukayyet değerleriyle değerlendirilmektedir. Mevduata ya da kredi sözleşmelerine istinat edilen alacaklar, değerlendirme gününe dek hesaplanacak faizleri ile beraber dikkate alınmaktadır (VUK Madde 281).

- Karşılıklar ve Amortismanlar: Ayrılan karşılıklar ve amortismanlar da mukayyet değeri ile izlenir (VUK Madde 288).

3.5.2.5. İtibari Değer

İtibari değer, bütün senetler ile eshamların ve tahvillerde yazan değerlerdir (VUK Madde 266).

İktisadi kıymetlerde yazılı bulunan onun itibari değeridir. Ancak yazılı değeri üzerinde olan her ekonomik değer itibari değerler kullanılarak değerlendirilmez. Örneğin hisse senetleri, tahviller üzerinde itibari değerleri olan iktisadi kıymetlerdir; ancak itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulmazlar.

İtibari değerle değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetler;

Kasada bulunan ulusal paralar (yabancı paralar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 284 ve 280'nci maddeleri gereğince borsa rayici uygulanır).

- Damga pullarıyla diğer kasa varlıkları.

- Anonim şirketler tarafından ihraç edilen hisse senetleriyle tahviller (Bunlar bilançonun pasif tarafında bulunan yükümlülüklerdir; aktif tarafta bulunan hisse senetleri ve tahviller Vergi Usul Kanunu'na ait 279'uncu maddeye göre değerlemeye tabi tutulur).

Ekonomik kamu müesseselerinin ihraç ettiği tahviller (Bu müesseselerin bilançolarında pasifte yükümlülük olarak itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulur) (Demir, 2014: 210).

3.5.2.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, ekonomik değerın değerlendirilme gününde olan alım satım kıymetidir (VUK Madde 266).

Buna göre rayiç bedelin tespit edilmesinde piyasada bulunan aynı niteliğe sahip mallara ait alım satım bedellerini dikkate almak gerekmektedir. Rayiç bedel, arza ve talep edilmesine göre meydana gelen piyasa oluşun fiyatı ifade eder. Rayiç bedele ait geçerli olan düzenleme VUK 290'da yer alan düzenlemedir (Demir, 2014: 210).

3.5.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Reel bedeli bulunmayan ya da bilinilmeyen ya da doğru biçimde tespiti yapılamayan malların, değerlemenin yapıldığı günde satılması durumunda benzerlerine kıyasla elde edilen değerdir. Bu bedel sırasıyla aşağıda bulunan usuller uyarınca tayin olunmaktadır (VUK Madde 267):

Birinci sıra: (Ortalama Fiyat Esası) Aynı cinsten ve çeşitteki malların içerisinde sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda ya da daha önceki aylarda satış yapılmış ise, emsal bedel bu satışlara ait miktara ve tutara göre mükellefin çıkaracağı ortalama satış fiyatıyla hesaplanmaktadır. Bu esas uygulanmak için, aylık satışa dair miktarın, emsal bedelinin tayin olunacağı her bir mala ait miktara göre %25'in altında olmaması gerekmektedir.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal değer ile değeri bulunacak malın, maliyeti bilinir ya da ulaşılması mümkünse, bu aşamada mükellef bilinen maliyet değerine toptan yapılan satışlarda %5, perakende yapılan satışlarda %10 eklenerek emsal bedeli tespit eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıdaki yazılı esaslar gereğince belirlenemeyen emsal bedelleri ilgili şahısların müracaat etmesiyle takdir komisyonunca takdir yöntemiyle belirlenmelidir. Takdirler, maliyet bedeli ile piyasa değerlerinin araştırılması ve kullanılmış olan eşya için ayrıyeten yıpranma derecelerinin dikkate alınması şeklinde yapılmalıdır. Takdir edilmiş olan bedeller için mükelleflere ait vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Fakat, dava açılması vergiye ait tahakkuku ve tahsili durduramaz (Demir, 2014: 211).

3.5.2.8. Vergi Değeri

Bu değer, taşınmazların Emlak Vergisi Kanunu madde 29 uyarınca saptanan değeridir (VUK Madde 268).

Bu değer, emlakta uygulanan vergi açısından ehemmiyet taşımaktadır. Ekonomik işletmelerde kıymetlerin değerlendirilmesinde “vergi değeri” yalnızca VUK madde 289 uyarınca ilgili taşınmazın maliyeti için harcanan miktarın bilinemediği durumlarda değerlemede ölçüt olabilir (Demir, 2014: 211-212).

3.5.2.9. Gayrimenkullerde Değerleme

Ekonomik işletmelerin içindeki bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. Aşağıdaki yer alan taşınmazlar gayrimenkul gibi değerlendirilmektedir (VUK Madde 269):

1. Gayrimenkullere ait mütemmim cüzler ve teferruat;
2. Tesisatlar ve makineler;
3. Gemilerle diğer taşıtlar;
4. Maddi olmayan haklar.

Gayrimenkullerde, maliyete, alım bedeli dışında, aşağıda yer alan giderler girer (VUK Madde 270):

1. Makine ve tesisatlar için gümrükte ödenen vergiler, malın nakledilmesi ve montajının yapılması esnasında oluşan giderler;

2. Hali hazırda bulunan bir binanın alınarak yıkılması sırasında oluşan ve sonrası meydana gelen giderler.

Notere, mahkemeye, kıymet takdirine, komisyona ve tellaliyeye ilişkin giderler ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline dahil etmek ya da genel giderler arasında göstermek hususunda mükellefler serbesttirler (VUK Madde 270).

İnşası işletmece yapılan binalar ve gemilerde, makine ve tesisatta, inşaat ve üretim aşamasında yapılan giderler, alım tutarı olarak görülür (VUK Madde 271).

Normal bakımın, tamirin ve temizlik giderlerinin haricinde, gayrimenkul ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının genişletilmesi ya da ekonomik değerinin sürekli artırılması için yapılmış olan giderler, gayrimenkule ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ait maliyet bedeline ilave edilir (VUK Madde 272).

Bir gemiye ait iktisap tarihi içerisindeki süratinin fazlalaştırılması, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatının genişletilmesi ya da değiştirilmesi yoluyla ekonomik değerini sürekli artıran giderler ile bir motorlu araca ait kasanın ya da motorun yenisiyle değiştirilmesi ya da alım esnasında var olmayan yeni bir düzeneğin ilave edilmesi amacıyla yapılmış olan giderler maliyet bedeline ilave edilmesi gerekli olan giderlerdendir (VUK Madde 272).

Gayrimenkuller kiralanmışsa ya da elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmişse, kiracı ya da işletme hakkına sahip tüzel kişinin yaptığı birinci ve ikinci fıkralar içerisindeki giderler bunların özel maliyet bedeli şeklinde ayrıca değerlendirilmektedir. Kiracının ya da işletme hakkına sahip tüzel kişiye ait faaliyeti icra için vücuda getirmiş olduğu tesisatın giderleri de bu hükümdedir (VUK Madde 272).

Gayrimenkuller ya da elektrik üretimi ve dağıtımına ilişkin varlıklar için yapılmış olan giderler tamire ve değer artırmaya yönelik giderlerden terekküp ederse, mükellef bu giderlerin içerisinde maliyet bedeline ilave edilecek bölümü ayrı göstermek zorundadır (VUK Madde 272).

Aletler, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyalar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Bunların maliyet bedelindeki giderler, satın alma bedelinin dışında komisyon ve nakliye giderleri gibi hususi giderlerdir. Üretilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda üretime ilişkin giderler satın alma bedelinin yerine geçmektedir (VUK Madde 273).

3.5.2.10. Emtiada Değerleme

Emtia, bir malın maliyeti bilinerek değerlendirilebilir. Emtianın maliyeti yerine değerlendirile yapıldığı zaman dilimde piyasa satış tutarları üzerine %10 ve daha çok düştüğü durumlarda mükellef, malın maliyeti yerine 267'nci madde ikinci fıkrasında görülen usul hariç tutularak, emsal olarak değerlendirilen ölçü uygulanabilir. İlgili hüküm 275'inci maddede yer alan ürünlere de uygulanabilmektedir (Demir, 2014: 212-213).

Üretilen malın (Tam ve yarım imal edilmiş mallar) maliyeti aşağıda yer alan unsurlardan oluşmaktadır (VUK Madde 275):

1. Malın üretiminde sarf edilen iptidai ve hammaddelerin tutarı;
2. Üretim başına düşen işçi giderleri;
3. Genel üretimden mamu başına düşen pay;
4. Genel idare harcmalarının mamül başına düşen payı; (Bu payın maliyet hesabında kullanılmayı tercihendir.);
5. Piyasada ambalajlı olarak satışı yapılması zorunlu mallarda ambalaj giderleri.

Mükellefler, ürettikleri malın maliyetini yukarı sıralanan etkenleri ihtiva edecek şekilde istedikleri şekilde belirleyebilirler. (VUK Madde 275).

Tarımsal ürünlerin değeri maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. Maliyet, tarımsal mahsullerin özelliklerine göre 275'inci maddede yer alan kalemleri simetrik bir şekilde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usullere göre ayarlanmaktadır. (VUK Madde 276).

Tarımsal teşekküller bünyesinde yer alan hayvanların değeri maliyetleriyle hesaplanır. Maliyet tutarı tespit edilemeyen durumlarda yerine emsal bedeli esas alınmaktadır. İlgili hükmü uygulamada emsal bedeli, işletmenin yer aldığı yerde belirlenen (Gezici hayvan bakımında kışlak) tarımsal kazanç komisyonların tarafından belirlenen ortalama maliyettir. (VUK Madde 277).

Yangın, deprem ve su basması gibi afetlerden dolayı ya da bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi hallerin neticesinde ekonomik değerlerinde mühim bir azalma vaki olan emtiayla maliyetlerinin hesap edilmesi mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeliyle değerlendirilmektedir (VUK Madde 278).

3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

3.6.1. Arazi Ve Arsalarda Değerleme

3.6.1.1. İşletmenin Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapması Halinde Değerleme

İşletme, kendine ait arsanın üzerine inşaat yaptığında arsa, maliyet bedeliyle değerlendirilip inşaat maliyetine dahil edilmektedir. Değerleme gününde inşaatın henüz satılmayan kısımları, metrekare itibariyle kullanım sahalarının, inşaatın müşterek kullanma sahaları dışında kalan toplam kullanım sahasına oranlamak suretiyle bulunan birim maliyet üzerinde değerlendirilir (Hızarcı, 2015: 56).

3.6.1.2. İşletmenin Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapması Halinde Değerleme

Kat karşılığında başkasının arsasına inşaat yapanların toplam inşaat maliyeti, kendilerine ait dairelerle arsa sahibine verdikleri dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamaların tutarıdır. Toplam inşaat maliyetinin arsanın sahibine verilen dairelere isabet eden bölümü, inşaatı yapanın kendine ait dairelerin arsasının maliyetini ifade eder (Hızarcı, 2015: 56).

3.6.1.3. Satın Alınan Arsa Üzerine İnşaat Yapılması

Satın alınan arsanın değerlemesi genel esaslara göre VUK'un 269'uncu maddesi çerçevesinde yapılır. Bu şekilde maliyet bedeli ile değerlendirilecek arsanın maliyet bedeli, bina inşaat hesabına masraf olarak intikal ettirilir. İnşaat sonunda arsa bedelini de ihtiva eden toplam inşaat maliyeti, toplam üretilen bina metrekaresine bölünür. Bu suretle bulunacak birim metrekare fiyatından hareketle her bir bağımsız bölümün değerlemeye esas maliyeti bulunur (Erdoğan, 2010: 30).

3.6.1.4. İşletmeye Dahil Olmayan Arsanın İşletmeye Dahil Edilerek Üzerine İnşaat Yapması

İşletmenin sahibi olmadığı ve yere karşı daire verilmesi şeklinde yapılan binada, inşaatın maliyet hesaplamasına arsa bedeli ilave edilirken, arsa maliyeti yer karşılığı verilen daire ya da dairelerin maliyeti şeklinde hasaba alınır. (Erdoğan, 2010: 32).

3.6.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Yer altı ve yerüstü düzenleri edinildikleri zaman elde etme maliyeti ile, yeniden değerlemeye tabi tutuldukları zaman ise yenileme maliyetiyle değerlendirilmektedir.

3.6.3. Binalarda Değerleme

Binalar, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Binaların değerlemesinde, bazı hallerde ve bir kısım gider unsurlarının maliyete dahil edilip edilmemesi yönünden özellik arz etmektedir. Bu haller aşağıda sırasıyla açıklanmaktadır:

3.6.3.1. Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin İnşa Edilmesi

Bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsanın tesviyesi sebebiyle ortaya çıkan giderlerin, gayrimenkule ilişkin değerlemede maliyet bedelinin dahil edilmesi, VUK.'nun 270. Maddesinde belirtilmektedir. Gayrimenkulün inşası amacıyla var olan bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsanın düzenlenmesi halinde ise bu çeşit harcamalar maliyet bedeline eklenmektedir. İşletmeye ait bir gayrimenkulün yıkılıp yenisinin yapımı durumunda henüz itfa edilmeyen bölümün yeniden inşa edilen binanın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir (Hızarcı, 2015: 57).

3.6.3.2. Arsanın Tamamının Binaya Ayrılmamış Olması

Bina bazı zamanlarda arsanın tamamını kaplayacak şekilde inşaa edilirken, bazı durumlarda ise arsanın bir kısmı bina için ayrılıp kalan kısmı farklı amaçlarla kullanılmak üzere boş bekletilmektedir. Bu tip durumlarda binanın kullanımı dışında kalan boş alanların bedeli maliyet hesaplamasında mutlaka yer almalıdır. (Hızarcı, 2015: 57).

3.6.3.3. Binaların Mütemmim Cüz (Bütünleyici Parçalar) Ve Teferruatı (Eklentileri) Niteliğindeki Harcamaları

Bir binanın kaloriferi, havagazı, su tesisleri, bir duvarın tuğlaları, çatısı mütemmim cüz niteliğindedir. Yerleşmiş olduğu binadan tahrip edilmediği sürece ayrılamayan, ayrılması halinde yapımındaki çabalar boşa giden makineler de binanın mütemmim cüz'isidir. Binalara sonradan eklenen asansör ve kalorifer tesisatı gibi tesisatları bina maliyetinin unsurudur. Bu nedenle sonradan binaya ilave edilmesi dolayısıyla yapılan

harcamalar binanın ömrünü içindeki yararını artırmak bakımından maliyet artırıcı gider olarak kabul etmek gerekir (Erdoğan, 2010: 34).

3.6.3.4. İnşa Giderleri

Bina için yapılan normal bakım, onarım, temizleme gibi giderlerin maliyete dahil edilmemesi gerekir. Örneğin, bir binanın kullanımı esnasında kırılan, çatlayan, kirlenen ve normal görüntüsü bozulan yerlerin eski duruma getirmesi için yapılan masraflar gider yazılır. Binanın iç ve dış yüzeyinin, kapı, pencere ve sair bölümlerin boyanması, bozulan ahşap, plastik veya madeni aksamın değiştirilmesi, kırılan kiremit, küvet, lavabo vb. bölümlerin yenilenmesi için yapılan giderlerin doğrudan masraf yazılması gerekir (Erdoğan, 2010: 34).

3.6.3.5. Emlak Alımında Ödenen Tapu Harcının Maliyete Dahil Edilip Edilmemesi

Emlak alımında ödenen tapu harcı VUK'un 270'inci maddesinin son fıkrası hükmünce binanın maliyetine dahil edilmesi ya da direkt olarak gider yazılması hususunda mükelleflere serbestlik getirmiştir (Erdoğan, 2010: 35).

3.6.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme

Her türlü tesis makine ve cihazlar; maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. üretilen makine ve tesislerde imal bedelleri satın alma bedeli sayılmaktadır. Bunların değerinin artırılması için yapılan giderler maliyete katılır (Hızarcı, 2015: 58).

Tesisler: Makineler tarafından oluşturulan enerjinin iletimi ve dağıtımını sağlayan ya da makine ve cihazlar vasıtasıyla yapılan işleri uzak yerlere ve alanlara iletmek amacıyla bunlara bağlı bulunan aletler arasında bulunan düzeni sağlayan detayların tümüne denir (Tesmer, 2000).

Örneğin; bina yapılırken projede yer almayan, sonradan binaya monte edilen ve binanın yıkılması sonucu herhangi bir zarara uğramadan sökülebilecek olan klimalar, kalorifer kazanları, petekleri bu tip tesisatlardandır. Bu tesisatların bina değerinden ayrı bir şekilde aktifleştirilerek tesislerin maliyetin hesabına eklenerek takip edilmesi gerekmektedir.

VUK 270.maddesinde yalnız makine ve tesisat olarak değerlendiriliyor olsada gayrimenkul gibi değerlendirilen bütün ekonomik değerlere ilişkin gümrük ve montaj harcamalarının maliyete yansıtılması gerekmektedir.

VUK madde 271 uyarınca; inşası gerçekleşen ve üretilen tesisatta ve makinede bunların inşasına ve üretimine ilişkin giderler, alım bedeli olarak geçmektedir. İşletme bünyesinde imal edilen makinelerin ve tesisatların maliyeti, ilk madde ve yapım esnasında oluşan giderler, işçilikte oluşan giderler, toplam imal için oluşan harcamalardan duran varlık başına düşen pay, maliyet unsuruna pay eklenmesi gerekiyorsa idari işler için yapılan toplam harcamalardan kıymet başına düşen pay, maliyet için harcanan bedele eklenmesi işlemi uygun görülüyorsa ilgili tutar, noterlik ve kıymet tespit edimi komisyonu giderlerinden oluşmaktadır (Erdoğan, 2010: 35).

Makineler: Hammadeleri şekillendiren ya da yer üstüne ulaştıran, enerjiye hareket kabiliyeti sağlayan ya da enerjiyi alıcısından çalışan parçaya ileten aygıtlardır (Tesmer, 2000: 192).

Makineleri üç grup halinde aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz;

1. Muharrik kuvvet sağlayan, saklayan ve değiştiren makineler: Buhar makineleri, elektrik motorları, türbinler, jeneratör vb.
2. Hammadde ve ilk maddeleri kullanan ve imal eden makineler: Boya kazanları, torna cnc ve freze tezgahları vb.
3. Taşımada kullanılan gezici makineler: Vinç, traktör ve forklift vb.

3.6.5. Taşıtlarda Değerleme

VUK'a ait 269'uncu maddede gayrimenkullere ait değerleme ölçütü maliyet bedeli olarak belirlendikten sonra gayrimenkul kategorisine giren ekonomik kıymetlerde aynı maddede sayılmıştır. Bu bentte yapılan sınıflandırma "Gemiler ve Diğer Taşıtlar" biçimindedir. Ulaştırma sektöründe kullanılan tüm taşıtlarla işletmede hizmet üretimi amacıyla kullanılan taşıtlar, gemiler ve diğer taşıtlar olarak değerlendirilir. Diğer taşıtlar için aşağıda yer alan örnekler verilebilir:

Deniz Taşıtları: Motorlu, buharlı ve yelkenli gemiler, kayık, sandal, mavna, salapurya, yat, kotra, duba, sal, şat, yüzücü vinç, yüzücü dok, elevatör ve tarak vapurları vb.

Kara Taşıtları: Lokomotif ve vagonlar, her türlü kamyon, kamyonet, otomobil, otobüs, binek ve yük arabaları, tramvay, tünel arabaları vb.

Hava Taşıtları: Uçak, planör, balon, helikopter vb.

Deniz ticaretine tahsis edilmiş olup olmadığına bakılmaksızın tüm deniz taşıtları ile tüm kara ve hava taşıtları maliyet bedeli ile değerlendirir.

Taşıtların değerlemesine ilişkin özellik arz eden durumlar aşağıda belirtilmiştir.

• **Binek Otomobillerin İktisabında Ödenen Katma Değer Vergisinin Maliyete İlave Edilip Edilmemesi:**

Binek otomobiller, taşıt adı altında maliyetleriyle değerlendirirler. Diğer maliyet tutarlarıyla değerlendirilen ekonomik değerlerde olduğu gibi, taşıtların, VUK'un 272. Maddesi uyarınca; gayrimenkulde görülen genişleme ve büyüme veya gayrimenkulün devamlı değerlendirilmesi, kullanımının daha uzun süre devam etmesi için yapılan harcamalar ile aracın temininde karşılaşılan kurdan kaynaklı farklar ve kredi faiz giderleri, ekonomik değer aktife kaydedildiği zamana ve bu dönemin son aşamasına varıncaya kadar oluşan giderlerin maliyet kalemine eklenmesi gerekmektedir. Sonraki aşamalarda ise maliyete dâhil edilmesi ya da doğrudan gider hanesine kayıt edilmesi isteğe bağlıdır.

Binek otomobillerin alımı esnasında ödenen, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon giderleri, özel tüketim vergisi ve faaliyete konu olan bunların işletilmesiyle ilgisi olmayan binek otomobilin KDV'sinin maliyet bedeline ilave edilmesi ya da doğrudan gider yazılmasına ilişkin serbestlik bulunmaktadır.

Binek otomobilleri için ödenen KDV ve ÖTV'nin gider hanesine kaydedilmesi ya da maliyet hesaplamada bunlara yer verilmesi durumunda farklılıklar gözlenmektedir. Çalışmaları kısmen ya da tamamıyla binek otoların kiralanması ya da farklı biçimlerde işletilmesi olmayan mükellefler, binek otomobilleriyle ilgili KDV'yi, KDVK'nun 30. Maddesi hükmüne göre indirim konusu yapamamaktadırlar.

VUK 270'inci maddesine göre taşıtın alımında ödenen vergiler taşıtların maliyetlerine yansıtılabileceği gibi, genel gider olarak da kaydedilebilir. Bu hususta önemli olan taşıtın alımı sırasında ödenen vergi ile motorlu taşıtlar vergisi karıştırılmamalıdır.

MTV'nin 14'üncü maddesine göre, bu kanuna bağlı I,III,IV sayılı tarifelerdeki taşıtlardan (Ticaret amacıyla kullanılan uçak, helikopter ve taşıt kiralama faaliyetiyle uğraşan işletmelerin bu gayeyle kiraya vermiş oldukları taşıtlar hariç) alınan vergiler gelirlere ve kurumlar vergilerine ilişkin matrahın tespitinde gider olarak kabul edilememektedir (Erdoğan, 2010: 38).

- **Sonradan Yapılan Harcamalar:**

Normal tamir, bakım giderleri dışında doğan ve iktisadi kıymetin normal şekilde kullanımında meydana gelebilecek aksaklıklardan sayılamayacak aksaklıkların giderilmesi için yapılan tamir giderlerinin maliyete dahil edilmesi gerekir (Erdoğan, 2010: 39).

3.6.6. Demirbaşlarda Değerleme

Demirbaşlar alım bedeliyle değerlendirilmektedir. Demirbaş eşya tanımı konusunda kanunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyalar demirbaş olarak geçmektedir.

VUK madde 273’de demirbaşlar başlığında araç, edevat ve mefruşatlar toplanmaktadır. Bu sayılanların üretiminde karşılaşılan bedel alım bedeli dışında komisyonlara ayrılan bedel ve ulaşım gibi giderlerden oluşmaktadır.

Demirbaş mal ve malzemeler, üretimde harcanan bedelle aktif kısma kaydedilir ve bu bedel ile aktif kısımdan kaydı silinir. Demirbaş nakil ve geliştirme ya da ekonomik değerini sürekli biçimde arttırmak için uygulanan giderler maliyete dahil edilir. Demirbaş ithalinde, karşılanan gümrük vergisi, gümrükçüye ödenen komisyon ve tüm ithal için yapılan masraflar demirbaşın üretim bedeli olarak yansımaktadır (Hızarcı, 2015: 61).

3.6.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Arsalar ile mülkler, binalar, tesiste kullanımda bulunan makineler ve cihazlar, araçlar ve demirbaşlar haricinde kalan tüm maddi duran varlıklar bu hesapta izlenmektedir. Diğer maddi duran varlıklarda maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir.

3.7. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

3.7.1. Genel Kavram ve Açıklamalar

3.7.2. Amortismanların Konusu

İşletmede bir seneden çok kullanılıp yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz kalan gayrimenkuller ile 269’uncu maddeye göre menkul dışı mallara yapılan değerlendirme yapılan ekonomik kıymetlerin alet, edevat, demirbaşın bu kanun hükümleri uyarınca ortadan kaldırılması amortismanla konu olmaktadır. (Başer ve Öksüzömer, 2015:13)

Mevzuat hükmü uyarınca akit zamanı sonrası bedelsiz şekilde devlet tarafından ve Devlet tarafından kabul edilen bir işletme ya da belediyeye bağlanması düşünülen amortismanla bağlı ekonomik değerlerden (sözleşme zamanında yenilenmesi gerekenler hariç), anamalin ya da özel üretim tutarlarının itfası hükümlerince amortisman uygulananlara ayrıca amortisman uygulanmaz. Ederi fatura düzenleme haddini aşmayan peştamallıklarla işletmece kullanım işlemi uygulanan ve ederi fatura düzenleme haddi sınırını geçmeyen aletler, edevatlar, mefruşatlar ve demirbaşlar amortisman tabi olmayarak direkt gider yazılabilmektedir. Mali ve yöntem açısından tümlük gözükenlerde bu sınır toplu olarak hesaba katılmaktadır (Demir, 2014).

Boş arazilerle amortismanla tabi değildir. Ancak (Mercan, Dünder, 2007:86):

1. Tarımsal işletmelerde yapılan meyve, dut, fındık, zeytin, gül bahçeleri gibi tarımsal tesisler;
2. İşletmenin inşa ettiği her çeşit yol ve harklar; amortismanla tabi tutulmaktadır.

3.7.3. Amortismanla Tabi Olmanın Koşulları

VUK kapsamında amortismanın uygulanacağı bir varlığın duran varlık statüsünde bulunması o varlığa amortisman ayrılabilmesi açısından yeterli olmamaktadır. Ekonomik değere amortisman ayırabilmenin koşulu duran varlık olmasının yanı sıra diğer şartları da sağlaması gerekmektedir. Bu şartları sıralayacak olursak (Öcal ve Işıklılar,2013:175);

- Ekonomik değer aktifte kayıtlı olması
- Ekonomik değer bir yıldan çok kullanım ömrünün olması
- Ekonomik değer yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalması
- Ekonomik değer kıymetinin belirli bir tutarı aşması gerekmektedir.

Sözü edilen tutar her sene Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirme oranı esas alınıp belirlenmektedir. 2016 yılı için demirbaş ve amortisman düzenleme sınırı 900,00 TL'dir.

3.7.3.1. Ekonomik Değerin Aktifte Kayıtlı Olması

VUK'un 320. Maddesi gereğince amortismanla dair uygulama varlığın aktif hale girdiği yılda başlamaktadır. İşletmeler, herhangi bir duran varlıkta amortisman uygulamasına başlayabilmek için varlık, işletmenin aktifine girmelidir. Sözü edilen duran varlığın işletmeye ait envantere kaydedilmesi gerekmektedir. Varlığın envantere girmesi,

bilanço esaslı gereğince defter tutan mükellef bilgilerinin aktifte izlenmesi, işletme hesabı uyarınca defter tutan mükelleflerin demirbaşların ve yıpranma paylarının yer aldığı listede bulunulması manasına gelmektedir.

3.7.3.2. Ekonomik Değerin Bir Yıldan Çok Kullanım Ömrünün olması

VUK'un 313. Maddesi gereğince, amortismanına tabi olacak varlığın işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Diğer bir husus; işletmeler içerisinde teknik açıdan ve fiilen bir seneden fazla kullanım imkanı olmayan varlıklar, kıymetlerine bakılmadan ilgili yıl içinde direkt gider yazılabilmektedir.

3.7.3.3. Ekonomik Değerin Yıpranma, Aşınma ve Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması

VUK 313. Maddesi gereğince amortismanına ilişkin uygulamanın bir başka şartı da duran varlığın yıpranmaya, aşınmaya ve değer düşüklüğüne uğraması gerekmektedir. Yıpranma, aşınma ve değer düşmeye uğramayan varlıklar amortisman konusu olmazlar. VUK 314. Maddeye göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.

3.7.3.4. Ekonomik Değere Ait Kıymetin Belirli Bir Tutarı Aşması

VUK'un 313. Maddesindeki ve her sene tekrar değerlendirme oranına göre artırılmakta olan sınır nihai olarak 2016 yılı için VUK Genel Tebliği Sıra No:460'da 900,00 TL olarak belirlenmiştir (GİB, 2016).

3.8. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER

VUK'un 313. Maddesine göre işletme içerisinde bir seneden çok kullanılıp yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalan ekonomik değerlerdir. Amortismanına tabi ekonomik değerler aşağıda sıralanmıştır.

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkule benzer biçimde değer kazanan ekonomik değerler
- Alet, edevat, mefruşat
- Demirbaş ve sinema filmleri

Gayrimenkul gibi değerlendirilen ekonomik değerler ise VUK'un 269. maddesi gereğince aşağıda belirtilmiştir.

- Gayrimenkullere ait müttemmim cüzler ve teferruat
- Tesisatlar ve makineler
- Gemiler ile diğer taşıtlar
- Maddi olmayan haklar

3.9. AMORTİSMANA TABİ DEĞERİN TESPİTİ

VUK gereğince amortismanına tabi değer maliyet bedeli olarak açıklanmaktadır. VUK'un 262.maddesine göre maliyet bedeli; iktisadi bir değer kazanılması veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin bilumum giderlere ait toplam şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu kanunun amortismanına tabi tutmuş olduğu, gayrimenkullerle gayrimenkuller gibi değerlendirilmekte olan, sabit kıymetler, üretilerek ya da inşa edilerek kazanıldıkları için maliyet bedelindeki temel unsur üretim ya da inşaya ilişkin bedeldir.

Duran varlıkların satın alınmasının ya da üretiminin banka kredisıyla gerçekleşmesinde kredi masrafları ve diğer finans harcamalarının maliyet ile bağı 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde açıkça belirtilmiştir. İlgili tebliğ uyarınca; yatırımların finanse edilmesi için kullanılan kredi faizleri ya da varlıkların döviz karşılığı kredi çekilerek edinilmesi durumunda meydana gelen kurdaki farkların yatırımların aktif hale getirildiği dönemin sonuna kadar maliyet hesabına dahil edilerek, yıpranma payı uygulanmalıdır. Takip eden senelere yansıyacak faiz ve kur farklarıysa direk olarak sonuçlara yansıtılabilir.

Şayet ekonomik varlıkların maliyetine harcanan tutar bilinmiyorsa ve ya maliyet bedelleri vasıtasıyla değerlendirilmesi mümkün değilse, VUK'un 280'e göre; ekonomik varlıklardan binalar ve arsalar vergi bedelleriyle, bu grubun dışındakiler şayet borsa emsalleri yoksa kayıtlarda yer alan değerleri şayet o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirilmesi yapılarak amortisman uygulanacaktır.

3.10. AMORTİSMAN UYGULAMA ESASLARI

VUK'a göre amortismanlarda uygulama esasları üç kısma ayrılmaktadır.

Birinci Bölüm: Mevcutlarda amortisman (Madde 313-321)

İkinci Bölüm: Alacaklar ve sermayede amortisman (Madde 322-327)

Üçüncü Bölüm: Özel Haller (Madde 328-330)

İleriki bölümlerde ilgili maddeler ayrıntısı ile açıklacaktır.

3.10.1. Amortisman Süresi

VUK'un 320. Maddesi gereğince amortismanların süresi değerlerin aktif hale girmiş olduğu yıldan itibaren başlamaktadır. Bu sürenin sene biçiminde hesap edilmesi için (1) rakamı mükellef tarafından uygulanmakta olan nispete bölünmektedir. (Bıyık ve Kıratlı, 2000:609)

Mükellef tarafından uygulanmakta olan nispetin belirlenmesiyle ilgili olarak VUK'un 315'inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak 333 ve 339 sıra numarasına sahip VUK Genel Tebliği ile amortismanla ilişkin oranların ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini de belirtmektedir. 365, 389, 399,406 ve 418 sıra numarasına sahip Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de ekonomik değerlerin yararlı ömürleriyle normal amortisman oranları belirtilmektedir.

3.10.2. Amortisman Nispetlerinin Belirlenmesi

Maliye Bakanlığı tarafından tespiti ve ilanı yapılan amortisman oranları, ilanların yapılmış olduğu, tek tek tespiti yapılan oranların ilgililerce müracaat edilen hesap döneminde geçerlidir. Maliye Bakanlığı belirlenerek ilanı yapılan amortisman oranlarında gereken durumlarda değişiklik yapmaya ve amortismanlar ile alakalı diğer konuları tespit etmeye yetkilidir. (VUK Madde 318).

Çalışmaları kısmi olarak ya da tamamıyla binek otomobillerinin kiralanması ya da çalıştırılması amacıyla kullanılanlar hariç tutularak, işletmelere ait binek otomobillerin aktif kısmına kayıt edildiği hesap dönemi için ay kesri tama yuvarlanarak ay sonuna kalan süre kadar amortisman uygulanmaktadır. Amortismanla tabi tutulmayan süreye denk gelen kalan tutar kadar, itfa süresinin son senesinde tamamıyla yok edilmektedir. Her senenin amortismanı sadece o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmasından ya da ilk uygulanan nispetten düşük bir sınırla yapılması dolayısıyla amortisman süresi uzatılamaz (VUK Madde 320).

3.10.3. Amortisman Yönteminin Seçimi ve Değiştirilmesi

Mali ve teknik yönden bir bütünlük teşkil eden kıymetler için normal ya da azalan bakiyeler usulüyle amortisman usullerinden yalnızca biri uygulanabilmektedir. Bir mali

kıymet üzerinden normal amortisman usulünce amortisman ayrılmasına başlanması sonrasında bu usulden dönülememektedir.(ÇATIKKAŞ Ve Diğerleri, 2015:359)

Bir ekonomik değerden dolayı azalan bakiyeler usulünce amortisman ayrılmaya başlanması sonrasında normal amortisman usulüne geçilebilmektedir. Bu şekilde usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde ya da eski bilançolarda belirtmek zorundadırlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapılmış olduğu beyannamenin taalluk ettiği dönem itibariyle dikkate alınmaktadır. Bu durumda henüz yok edilmeyen değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölerek eşit miktarlar ile yok edilmektedir (VUK Mükerrer Madde 320).

3.10.4. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi

Hesaplanmış olan amortismana ilişkin tutarların finansal tablolara yansıtılması işleminde doğrudan yöntem ve endirekt yöntem olmak üzere iki seçenek vardır.

- **Direkt Yöntem:** Bu yöntemle hesaplanmış olan amortismana ilişkin tutarlar direkt ilgili varlığa ait değerden düşülerek, varlık net değeriyle bilançoda gösterilmektedir, faydalı ömür boyunca birikmiş olan amortismana ilişkin tutarlar bilançoda bulunmayacaktır. Amortisman şeklinde ayrılmış tutar, bir yandan ilgili hesaplara borç yazılır iken diğer yandan ilgili duran varlığa alacak yazılıp kaydedilmektedir. WEB_7

- **Dolaylı Yöntem:** Bu yöntemdeyse birikmiş amortismana ait tutarlar ayrı bir hesap içinde izlenerek varlıklar, brüt değerleriyle aktif halde yer bulunmaktadır. Dolaylı yöntem içerisinde ilgili gider hesabı borçlandırılıyorken karşılık olarak 257 Birikmiş Amortismanlara ait hesap alacaklandırılıp ilgili duran varlığa ait gerçek edinim değerinin sürekli görülmesi olanağı sağlanmaktadır. 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planı'na bakıldığında zaman biriken amortismanlar hesabının varlığı görülmektedir.

3.10.5. Amortisman Ayrılmasını Gerekli Kılan Sebepler

Amortisman ayrılmasını gerekli kılan sebepler; Fiziki sebepler ve teknolojik sebepler olmak üzere sınıflandırabiliriz.

Amortismanın ayrılması durumunu gerekli kılan fiziksel nedenler; ekonomik değerlerde oluşan yıpranma, aşınma, olağanüstü durumlar (deprem, yangın, sel vb)

ekonomik değerlerin kısmi olarak ya da tamamıyla kullanılamaz hale gelmesi, ekonomik değerın mahiyetine ve niteliğine bağılı çürümeye, bozulmaya, eskimeye, ekonomik kıymete ait bakım onarım işleminin gereğince yapılmaması gibi unsurlardır.

3.10.6. Amortisman Listelerinde Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

Amortisman uygulanan ekonomik değerlerin (ATİK) ve amortismanların sağılıklı biçimde takip ve kontrol edilmesi amacıyla asgari olarak aşağıda yer alan hususların amortisman uygulanan listelerdeyer alması gerekmektedir.

- a) ATİK'in yer aldığı departman ya da yerin (üretim, pazarlama, yönetim, muhasebe, insan kaynakları, depo, bahçe,) kodu.
- b) ATİK'in kendisi ile ilgili kodu. (Her bir ATİK için kod verilmelidir.)
- c) ATİK'in türü, cinsi, taşıt ise modeli ve plakası, adı v.b. bilgiler.
- d) ATİK'in maliyet bedeli.
- e) ATİK için uygulanmakta olan amortisman yöntemi. (Azalan bakiyeler / Hızlandırılmış veya normal amortisman yöntemi)
- f) ATİK'in amortisman oranı
- g) ATİK'e ait amortisman hesaplamada uygulanan orana göre yararlı ömür (Bilhassa amortisman uygulmasının ne zaman biteceğinin bilinmesi, azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanda kalan bakiyenin üzerinden devamlı amortisman ayrılmasıyla ilgili hataya düşölmesine engel olacaktır. Mesela %20 oranı, normal amortisman oranı mı yoksa normal amortisman oranı %10 da bu iki katımı gibi)
- h) Cari yıl amortisman tutarı
- i) Birikmiş amortisman
- j) Özel maliyete ilişkin bedellerde, harcamanın hangi kiralık yer için yapıldığının ifade edildiğı bir kod.
- k) Maddi özelliğı bulunmayan öteki duran varlıklar ve bu varlıkların ait olduğı ekonomik kıymet ile bağlantı sağılayan kod. (Örneğın; programın kullanıldığı bilgisayar hangisidir Ya da elde edilen bazı gayri maddi haklar hangi iş, proje, makine v.b.)

Özellikle (a) ve (b) maddelerinde meydana gelen kodlardan bir barkod etiketi oluşturularak ekonomik değerin üzerine yapıştırılmalıdır. Bu bilhassa sabit kıymet sayımlarında çok yararlı olacaktır (Ateş, 2015: 202).

3.11. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

3.11.1. Normal Amortisman Yöntemi

Örnek: Ayrılacak amortisman miktarı, duran varlığa ait üretim giderinin, ilgili duran varlık için öngörülen azami kullanım süresine bölünmesiyle bulunur (Küçüksavaş. 2014: 405-406). Bu durumu 20.000 TL maliyet değerli 5 yıl kullanma süresine sahip bir duran varlık için aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Amortismana Tabi Tutar 20.000	÷	Duran Varlığın Kullanım Süresi 5	=	Yıllık Amortisman Tutarı 4.000
---	---	--	---	--

Şayet, duran varlık için azami kullanım ömrü neticesindeki hurda değeri öngörülebiliyorsa, yukarıdaki formül aşağıdaki şekli alır. Örneğimizdeki duran varlığın ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin 5.000 TL olduğunu farz edelim.

Duran Varlığın Maliyeti 20.000	-	Ekonomik Ömür Sonundaki Hurda Değer 5.000	=	Amortismana Tabi Tutar 15.000
--	---	---	---	---

Amortismana Tabi Tutar 15.000	÷	Duran Varlığın Kullanım Süresi (Yıl) 5	=	Yıllık Amortisman Tutarı 3.000
---	---	--	---	--

Yıllık amortisman oranı ise 1 rakamının kullanım süresine bölünmek suretiyle bulunur.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Kullanım Süresi (Yıl)} = 1 / 5 = 0,20$$

Bu yöntemde her yıl eşit miktarlarda amortisman ayrıldığı için, her yıl ayrılacak amortisman tutarları amortisman tabi tutarların amortisman oranıyla çarpılması suretiyle de hesaplanabilir. Mükellefler amortismanla bağlı ekonomik değerlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranların üzerinden itfa ederler. İlanı yapılacak oranların tespit edilmesinde ekonomik değerlerin yararlı ömürleri dikkate alınmaktadır (VUK M.315).

Örnek: A A.Ş. 2013 yılında 10.000 TL karşılığında almış olduğu makineye %20'lik oranda amortisman tutarı ayrılmasını kararlaştırmıştır. Amortisman uygulamasında normal yöntem tercih edilmiştir. İktisadi dayanma süresi 5 yıldır.

Tablo 3. 1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarları

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2013	10.000	%20	2.000	8.000
2014	10.000	%20	2.000	6.000
2015	10.000	%20	2.000	4.000
2016	10.000	%20	2.000	2.000
2017	10.000	%20	2.000	-

3.11.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntem vergi kanunlarımızın da kabul ettiği bir yöntemdir. Vergi Usul Kanunu'na göre bu yöntemin tatbikinde,

1. Her sene üzerinden amortismanın hesaplanacağı değer daha önce ayrılan amortismanlar toplamının çıkarılması suretiyle bulunur. Enflasyon hesaba katılarak yapılan düzenlemede, amortismana uygun görülecek bedel, amortisman uygulamasına tabi tutulacak ekonomik değer düzeltme sonucu oluşan değerden daha önce ayrılan amortismanlar toplamının taşınmış kıymetleri indirilerek tespit edilmektedir.

2. Amortisman hesabında kullanılacak oran %50'yi aşmamak kaydıyla normal amortismana uygulanan oranının iki mislidir.

3. Bu usulde amortisman için dikkate alınan süre normal amortisman uygulanıldığı gibi hesaplanır.

4. İlgili sürenin en son senesine devir olan kalan tutar, son sene bütünüyle ortadan kaldırılır. (VUK m.315).

Bu yöntemde amortismanların hesaplanışını aşağıdaki gibi formüle edebiliriz:

Duran Varlığın Dönem Başındaki Net Defter Değeri	X	Hesaplanan Amortisman Oranı	=	Yıllık Amortisman Tutarı
---	---	--	---	-------------------------------------

Örnek: Maliyet değeri 20.000 TL olan bir duran varlığın normal amortisman nispeti %20. Söz konusu duran varlığın yıl olarak hizmet süresi 1 rakamının normal amortisman oranına bölünmesi sureti ile $(1/0,20) = 5$ yıl olarak hesaplanır (Küçüksavaş. 2014: 407).

Yukarıda yer alan usulde amortismanlarda kullanılacak oran, normal oranının iki katı olduğundan, uygulanacak amortisman oranını bulabilmek için normal amortisman oranının iki katını almamız gerekmektedir.

Amortisman a ait oran= 0, 20 x 2 = 0,40 (%40)

Bulunan bu oran %50'yi geçmediği için amortisman oranı olarak %40 oranını baz alırız. Bu duruma göre her yıl ayrılması gereken amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 3. 2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarları

Yıllar	Amortisman a Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
1. Yıl	20.000	%40	8.000	8.000
2. Yıl	12.000	%40	4.800	12.800
3. Yıl	7.200	%40	2.880	15.680
4. Yıl	4.320	%40	1.728	17.408
5. Yıl	2.592		2.592	20.000

3.11.3. Fevkalade Amortisman

Duran varlıklar normal dışı nedenlerle fazla değer kaybına uğrayabilirler. Böyle vakalarda, VUK madde 371 uyarınca ilgilinin müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı tarafından her işletmeye ait mahiyete göre ayrı olarak belirlenen “fevkalade mali ve teknik amortisman nispetleri” uygulanmaktadır.

VUK uyarınca, fevkalade amortisman 3 ana başlık altında toplanmıştır.

1. Afetler nedeniyle sabit varlığın değerini yitirmesi,

2. Yoğun çalıştırılması nedeniyle normalin üstünde aşınma ve yıpranmayla karşılaşması,

3. Yenilerinin üretilmesi nedeniyle verimi ve kıymeti azalarak kullanılamaz bir hale gelmesi.

3.11.3.1. Amortismanına Bağlı İktisadi Kıymetlerde Doğal Afetler Nedeniyle Değer Kaybı Olması

Afet olayının oluşarak tespit edilmesi sonucu mükellef fevkalade amortisman oranı hesaplaması talebinde bulunabilir. Yangınlar ile zelzele durumunda belediyeler tarafından, su baskını, şiddetli rüzgar ve hastalık salgınları durumunda imar ve tarım müdürlükleri tarafından, trafikten kaynaklanan durumlarda da trafik amirliğince ya da mahkemelerce afet hali saptanır. Yerine yenisi üretilen mallar ve iş yapma mecburiyeti nedeniyle fevkalade amortisman uygulanmasında tespit işlemi gerekli değildir.

Tespit talebi sonucu hasar düzeyini göz önünde tutarak fevkalade amortismanı belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Fevkalade amortisman nispetleri normal amortisman nispetleri göz önüne alınıp saptandığından fevkalade amortismanın uygulanmış olduğu dönem içinde ayrıca normal amortisman nispeti uygulanmaz. Ancak, fevkalade amortisman uygulaması sonucu mallar tamamıyla ekonomik ömrünü yitirmemişse geriye kalan tutara normal amortisman uygulamaya devam edilir (Ateş, 2015: 230).

3.11.3.2. Teknolojik Gelişmeler Nedeniyle Fevkalade Amortisman Uygulanması

Yeni icatlar ve teknolojik gelişmelerden dolayı sadece üretim aşamasına doğrudan etki eden ekonomik değerler fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulur. Üretimde kullanılmayan kıymet ve demirbaşlar için teknik verim ve kıymetlerini kaybedenler bile fevkalade amortismanına tabi olmayacaklardır. (www.muhassebehaber.com)

3.11.3.3. Cebri Çalışma Sebebiyle Fevkalade Amortisman Uygulanması

Cebri çalışmadan sebebiyle fevkalade amortisman yönteminin uygulanabilmesi için işletmenin faaliyete geçmiş olması ve iktisadi kıymetlerini normalden fazla çalışmaya maruz bırakmış olması şartı aranmaktadır. (Uysal, Eroğlu, 2009:703)

Cebri çalışma nedeniyle fevkalade amortismanın uygulanması için her sene ayrıca talepte bulunmak gerekmemektedir. İlk müracaat üzerine amortisman oranı tespit edilir.

Takip eden yıllarda da bu tespiti göre iktisadi kıymetin kullanıldığı süre göz önünde bulundurularak fevkalade amortisman ayrılır. Ancak kurumların devrinde veya ticari işletmenin veraset suretiyle intikalinde yeni sahiplerin ayrıca müracaat etmeleri gerekir (Akyol ve Küçük, 2013: 721).

3.11.4. Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması

VUK'un amortisman uygulama süresini düzenleyen 320. Maddesinde, “amortisman için süre, değerlerin aktif olarak kayıt edildiği yıl itibariyle başlamaktadır. Bu zamanın sene şeklinde hesaplanabilmesi için (1) rakamı mükellef tarafından uygulanacak orana bölünmektedir.

Çalışmaları kısmi olarak ya da tamamıyla binek otomobillerinin kiralanması ya da bazı biçimlerde işletilmesi için faydalandıkları binek araçlar hariç, işletmelerde yer alan binek otomobillerin aktif kısma kayıt edildiği dönem için ay kesri tama tamamlanarak ay sonu kadar kalan kısma amortisman uygulanır. (GİB Özelgesi, 2012)

Amortisman uygulanmayan zamana denk gelen bakiye, itfanın sonunda ortadan kaldırılır.” denilmektedir. Madde hükmünde açıkça ifade edildiği üzere binek otomobillerin dışında kalan iktisadi kıymetler için amortisman uygulaması kıymetin aktife girdiği yılda başlar ve o yılda o yılın tamamı için amortisman hesaplanır. Binek otomobillerin amortismanında ise ilk yılda yıllık sürenin aylara bölünmesi sureti ile bir hesaplama yapılması söz konusudur. Öte yandan mükellef, binek otomobilleri kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyet ile kısmen veya tamamen iştigal ediyorsa, binek otomobillerin aktife girdiği yılda yılın geneline şamil olmak üzere amortisman ayıracaktır.

Bilindiği üzere VUK Madde 315 ve mükerrer 315. Maddelerinde sırasıyla normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi düzenlenmiştir. Kıst amortisman uygulamasının yöntemler itibari ile uygulanabilirliği konusu aşağıda ele alınmaktadır (Ateş, 2015: 224).

3.11.4.1. Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması : Normal Amortisman Yönteminde

VUK'da kıst amortisman uygulaması hususunda amortisman yöntemleri itibariyle herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir. Her iki yöntemde de binek otomobiller için kıst

amortisman uygulaması söz konusu olabilir. Hususi taşıtlarda amortisman uygulama süresinin VUK 333 no.lu Genel Tebliği'nde 5 yıl olduğu bildirilmiştir. Bu nedenle normal amortisman uygulama nispeti 1/5 şeklinde değerlendirilecektir.

Kıst amortisman hesaplamasındaki meydana gelen fark birinci sene ve son senede gözlenmektedir. Birinci sene düşülecek amortisman miktarı hususi taşıtların aktif kısma kayıt edildiği ay itibari ile başlar (ilgili ay hesaplanır) bir ay sonuna kadar olan süre göz önünde tutularak hesaplanır. Böylece senelik amortisman bedeli 12 eşit parçaya ayrılır ve sene sonuna kadar olan ay sayısı ile çarpılarak uygulanacak tutara bulunur. İleriki senelerde fark oluşmamaktadır. Sonraki senelerde hususi taşıtların alım tutarlarının 1/5'i itfa edilir. Birinci yılda hesaplanan amortisman bedelinin üzerine çıkan senelik amortisman bedeliyse beşinci yılın amortismanına eklenerek itfa edilir.

Uygulama: XYZ A.Ş. 2015 yılının eylül ayında 120.000 TL bedelle bir binek otomobil iktisap ederek aktifine dahil edilmiştir. Söz konusu binek otomobil için yıllar itibariyle ayrılan amortisman tutarları tabloda gösterildiği şekilde olacaktır.

Tablo 3. 3. Kıst Amortisman Yöntemine Göre Normal Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Hesaplama
2015	120.000	%20	8.000	$120.000 \times 0,20 \times 4/12$
2016	120.000	%20	24.000	$120.000 \times 0,20$
2017	120.000	%20	24.000	$120.000 \times 0,20$
2018	120.000	%20	24.000	$120.000 \times 0,20$
2019	120.000	%20	40.000	$120.000 \times 0,20 + 16.000$

Tablodan görüleceği üzere Kanun hükmünün vaaz ettiği hesaplama uygun olarak, ilk yıl 4 aylık süre için hesaplanan 8.000 TL amortisman tutarının yıllık amortisman tutarı olan 24.000 TL'den mahsup edilmesiyle bakiye 16.000 TL son yıl amortisman tutarına dahil edilmiştir.

3.11.4.2. Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması: Azalan Bakiyeler Yönteminde

Uygulama: Üstteki uygulamadaki taşıtın maliyetini bu defa azalan bakiyeler usulü ile itfa edelim.

Tablo 3. 4. Kıst Amortisman Yöntemine Göre Azalan Bakiyeler Tablosu

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Hesaplama
2015	120.000	%40	16.000	120.000x0,40/12
2016	72.000	%40	28.800	72.000x0,40
2017	43.200	%40	17.280	43.200x0,40
2018	25.920	%40	10.368	18.720x0,40
2019	15.552	%40	47.552	15.552+32.000

Tablodan görüldüğü üzere, ilk yıl azalan bakiyeler usulü ile hesaplanan 48.000 TL tutarındaki amortisman tutarının kıst amortisman tutarı olan 16.000 TL’yi aşan kısmı, son yıldaki amortisman tutarına dahil edilerek giderleştirilmiştir (Ateş, 2015: 225).

3.11.5. Akaryakıt Dağıtım Sektöründe Amortisman Uygulaması

Akaryakıt gönderimi yapan şirketlerce alınarak bayilere kullanım amacıyla verilen ekonomik varlıkların, Tek Düzen Hesap Planının 25-Maddi Duran Varlıklar kısmının altında izlenen uygun olan alt hesaplarda muhasebe kaydı yapılması ve Maliye Bakanlığı’nın yayımladığı 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 numaralı VUK Genel Tebliğlerinde bulunan emirler gereğince amortisman uygulanması zorunluluğu bulunmaktadır (Ateş, 2015: 226).

İlgili tebliğlere istinaden kullanılması gereken sınıflandırmalar aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 3. 5. 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği Eki Amortisman Listesi 3 No.lu Ana Başlık

Tebliğ No	Sıra No	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amort. Oranı
333	3.14.1	Jeneratörler	10	%10

Tablo 3. 6. 339 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği Eki Amortisman Listesi 3.No.lu Ana Başlık

Tebliğ No	Sıra No	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amort. Oranı
339	3.41	Kompresörler	6	%16,66

Tablo 3. 7. 339 sıra No.lu VUK Genel Tebliği Eki Amortisman Listesi 53 No.lu Ana Başlık

Tebliğ No	Sıra No	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amort. Oranı
339	53.1	Dolumun yapıldığı hatta kullanılan iktisadi varlıklar	10	%10
339	53.2	Boru hatları	12	%8,33
339	53.3	Laboratuar ölçüm ve test cihazları	8	%12,50
339	53.4	Artım faaliyetlerinde yararlanılan tesis, araç gereç ve bu faaliyetlerde kullanılan diğer ekonomik varlıklar	10	%10
339	53.5	Dolum alanlarında yararlanılan ekonomik varlıklar	12	%8,33
339	53.6	Hizmet için kullanılan Binalar, Tesis ve Arazi Düzenlemeleri		

3.11.6. Madenlerde Amortisman Uygulaması ve Muhasebe Kaydı

Maden ve taş ocaklarında amortisman uygulaması farklı esasta düzenlenmiş olup VUK’a ait 316. Maddede “İşletmeden dolayı içindeki cevherin azalması sebebiyle maddi olarak değer kaybına uğrayan madenlerle taş ocaklarının ayrıcalık ya da maliyetleri, ilgili kişi ve kuruluşların müracaatı üzerine bunların büyüklükleri ve durumları dikkate alınmak ve maden ve taş ocağı için tek tek olacak şekilde Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından belirlenecek nispetler üzerinden yok edilmektedir” hükmü getirilmiştir (ÖRNEK, Nurten, 2014:379).

Maden ve taş ocakları iki biçimde kazanılabilir;

1. Belirli bir alanda, Maden Kanununca yetkili mercilerden alınmış olan izinle gerekli aramalar ve sondajlar yapılmaktadır. Maden cevheri tespit edildiğinde arama izninin sahibi adına, madenin işletilmesi olanağını veren imtiyaz izni verilmektedir. Bu durumda itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz alınmasıyla işletme açısından gereken işlemler ve giderlere başlanması arasında geçen zamanda oluşan tüm giderler imtiyaza dahildir.

2. Maden ve taş ocaklarının bir diğer iktisap şekli de, maden veya taş ocağı alanı imtiyaz ruhsatının sahibi olan önceki sahibinden satın alınmasıdır. Bu takdirde itfa edilecek bedel maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, maden veya taş ocağının imtiyaz hakkının sahibinden devralınması karşılığında imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna müteferri giderleri ifade eder (Akyol ve Küçük, 2013: 719).

Maden işletmelerinde kullanılan taşınabilir sabit kıymetler madenin iktisap şeklinin ne olduğuna bakılmaksızın genel esaslara göre itfa edilirler ve sabit kıymetler için madenlerle ilgili amortisman uygulanmaz.

Uygulama: (A) Madencilik işletmesi, belirli bir maden ocağının imtiyaz tutarı olarak 250.000 TL harcamamış bunun yanında “işletmek için gereken izni” de almıştır. Araştırmalar sonucu tespit edilen rezerv tespiti Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na yaptırılmış ve rezevin tonajı 750 bin ton olarak saptanmıştır. Madenden 2014 yılında 10.000 ton, 2015 yılında ise 9.000 ton maden cevheri çıkarılmıştır. Yapılan hesaplama ve muhasebeye ait kayıtlar aşağıdaki görüldüğü şekilde yapılacaktır:

	/	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	250.000	
102 BANKALAR		250.000
İmtiyaz bedeline istinaden		
	/	
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	250.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		250.000
Üretime geçilmesi nedeniyle		
2014 yılı için ayrılacak amortisman tutarı = 250.000/750.000x10.000=3.333 TL		
	/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.333	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		3.333
2014 yılına ilişkin ayrılan amortisman		

2015 yılı için ayrılacak amortisman tutarı= 250.000/750.000x9.000=3.000 TL

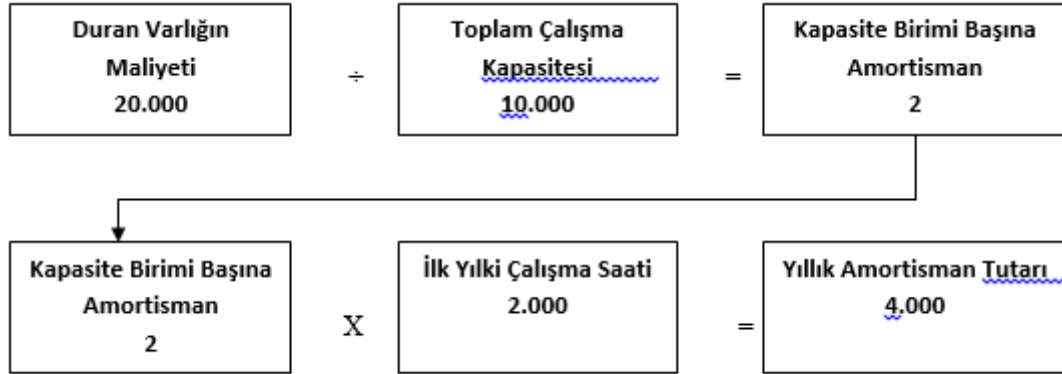
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 3.000

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 3.000

2015 yılına ilişkin ayrılan amortisman

3.11.7. İş Verimi ile Orantılı Amortisman Yöntemi

Bu yöntem üretim miktarında meydana gelen değişmelere, ayrılacak amortisman tutarının uyumunu sağlar (Küçüksavaş, 2014: 409). İlgili usulde yıllık amortisman bedeli, duran varlığa ödenen üretim bedelinin o varlığın toplam çalışma kapasitesine (S) bölünmesi ve bulunan rakamın yıllık çalışma saati (s) ile çarpılması sonucu bulunur. Maliyeti 20.000 TL ve toplam çalışma kapasitesi 10.000 saat olan ve ilk yılki çalışma saati 2.000 saat olan makine örneği ile durumu aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür:



3.11.8. Üzerine Bina İnşa Edilen Arsalarda Amortisman Ve Muhasebe Uygulaması

Bu konuyu daha detaylı anlatabilmek adına boş arsanın satın alınmasından başlayarak, daha sonra üzerine bina inşa edilmesi, binanın tamamlanmasından sonra arsa maliyetinin bina maliyetine ilave edilmesi akabinde dönem sonlarında amortisman ayırma işlemlerini kapsayan bütün bir örnek ele oluşturulup tüm aşamalar bu örnek dahilinde açıklanacaktır. (Ateş, 2010:391)

Uygulama: A A.Ş. işletmesi 01.01.2015’te, ilerleyen dönemlerde üzerine bina yapılması amacıyla yakınındaki boş bir arsayı satın alıyor. Arsa için 100.000 TL nakit ödeniyor. (vergiler ihmal edilmiştir.)

Bu durumda ilk kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır;

01/01/2015	
250 ARAZİ VE ARSALAR	100.000
102 BANKALAR	100.000
Arsa bedelinin bankadan ödenmesi	

Arsa bedelinin bankadan ödenmesi

Bu durumda aktife alınan arsa boş kaldığı sürece amortismanına tabi tutulmayacaktır ve maliyet bedeli gidere dönüştürülemeyecektir. Arsa üzerine inşa edilecek bina tamamlandığında 252 no.lu BİNALAR hesabına alınacağından, inşaat devam ettiği sürece yapılan harcamalar 258 no.lu Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecektir.

Nitekim 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde bu konuyla alakalı 258 kodlu hesabın niteliğinde, “işletmede yapım aşaması devam eden ve tamamlandığı zaman ilintili maddi duran varlık hesabına devredilecek, her çeşit mal ve malzemeyle yapılan işçilik ve genel giderler ile alakalı giderlerin takip edildiği hesaptır” hükmü yer almaktadır (Ateş, 2015: 214).

Söz konusu işletmenin binanın yapımıyla ilgili 80.000 TL harcamış olduğunu varsayarsak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

/	
258 YAPILMAKTA.OLAN.YAT. HS.	80.000
102 BANKALAR HS.	80.000
Bina için harcanan tutarların bankadan ödemesi	

Yukarıdaki açıklamamızda bina inşaatının tamamlanmasından sonra, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında oluşan maliyetin 252 Binalar hesabına aktararak aktifleştireceğimizden bahsetmiştik. Örneğimize devam edecek olursak yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır;

		/		
252 BİNALAR	80.000			
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	80.000			

Bu aşamadan sonra arsanın maliyetinin 252 Binalar hesabına eklenmesi gerekmektedir. Arsa için ödenen bedel bina yapımında ödenecek bedele eklendikten sonra aşağıda yer alan şekilde yevmiye defterine kayıt yapılacaktır.

		/		
252 BİNALAR	100.000			
250 ARAZI VE ARSALAR	100.000			
Arsa maliyetinin bina maliyetine eklenmesi				

3.11.9. Finansal Kiralama Kapsamında Edinilen Amortisman Tabi Kıymetlerde Amortisman

VUK mükerrer 290. Maddesinin 2.fıkrasına göre, kiracının aktifleştirdiği ekonomik kiralama konusu olan ekonomik değer kullanımı, VUK mükerrer madde 298 ve üçüncü kitabın üçüncü kısmına ait birinci bölümde yer alan kiralama işlemine ait konularda ekonmik değer için belirlenen kurallar içinde amortisman uygulanır(Ateş, 2015: 212).

Bu maddede belirtilmek istenen; kiralama sonucu edinilen ekonomik varlığın, 26 numaralı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda aktif hale getirilen mülkiyet hakkının ne kadar bir sürede ve ne oranda amorti edileceği kiralanan ekonomik varlığın çeşidine göre saptanacaktır. Bu kapsamda VUK'nun 313 ila 321. Maddeler arası belirtilen hükümler geçerli olacaktır (Ateş, 2015: 220).

3.11.10. Özel Haller

3.11.10.1. Amortisman Tabi Malların Satılması

Amortisman Tabi ekonomik değerlerin satılma durumunda alınan bedelle ekonomik varlıkların envanter defterinde yer alan bedelleri arasında bulunan farklar kar - zarar hesabına işlenmektedir. İşletmeye ait hesabın esasında defter tutmakta zorunlu olan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutmakta zorunlu olan mükellefler tarafından bu fark defterlerinde hasılat ya da gider olarak kaydedilir. Amortisman, ayrılmış olanların

kıymeti ayrılan amortismanların düşülmesi sonrasında kalan meblağdır.(VUK Madde 328)

3.11.10.2. Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı

Doğal afetlerden dolayı tamamıyla ya da kısmi olarak zarara uğrayan amortismanına bağlı ekonomik değerler için alınmakta olan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılan amortismanın çıkması sonrasındaki değerden) fazla ya da eksik olduğunda farkı kar ya da zarar hesabına geçirilmektedir. (VUK Madde 329)

Şu kadar ki, alınmış olan sigorta tazminatıyla zarara uğramış olan varlıkların yenilenme işlemi, iş türüne göre zorunludur ya da bu konuda işletmeyi idare edenler tarafından karar verilerek teşebbüse geçilmişse bu durumda tazminat fazlası, yenileme giderlerinin karşılanması için, pasifte geçici bir hesapta en fazla üç sene süreyle tutulabilmektedir. Bu süre zarfında kullanılmayan tazminat farkları kara eklenmektedir.

BÖLÜM 4.

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNUNDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ

Çalışmanın bu kısmında Vergi Usul Kanunun'da ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerin karşılaştırılması üzerinde durulmaktadır.

4.1. MALİYETLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maliyet bedeli, gerek Vergi Usul Kanunu gerekse TFRS'de yer alan ve yaygın olarak kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Vergi Usul Kanunu maliyet bedeli, ekonomik bir değer satın alınması ya da değerinde artışa gidilmesi nedeniyle yapılan harcamalar ile bunlarla ilintili toplam giderleri ifade etmektedir. TFRS'de maliyet ise; bir varlığın kazanılmasında ya da inşaatında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerini veya verilmiş olan başka bedellerin gerçeğe uygun değeri olarak varlığa iktisap tarihinde atfedilen bedeli ifade etmektedir (Demir, 2014: 64).

4.1.1. Alış Giderleri

Vergi Usul Kanunu ve TFRS'de maliyet bedeliyle ilgili bir farklılık VUK madde 270'in son fıkrasındaki "mükellefler noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini dışarıdan getirmekte yada tüm harcamalar içinde göstermekte serbesttirler" hükmünden dolayı kaynaklanan bir farklılıktır. TFRS'ye göre maliyete yüklenmesi gereken bu tür giderlerin Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeline ilave edilip edilmemesi işletmelerin yükümlülüğüne bırakılmıştır.

4.1.2. Borçlanma Maliyetleri

Vergi Usul Kanunu ve TFRS’de maliyet bedelinin bileşenleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. TFRS’de borçlanma maliyetleri sadece özellikli varlıklar için maliyete dahil edilirken, Vergi Usul Kanunu’nda iktisap yılında maliyete intikal zorunluluğu bulunmamakta, sonrasında ise mükelleflere giderleştirme veya maliyete ilave etme seçeneği bırakılmaktadır.

Bir maddi duran varlığın edinimi durumunda yapılmış olan borçlanmaya ilişkin maliyetin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği TMS-23 Borçlanma Standardında açıklanmaktadır.

İşletmeler tarafından, spesifik bir değerin elde edilmesi ya da üretim süreciyle doğrudan bağlantılı borçlanmada kullanılan maliyetler, bu varlığın maliyetine ilave edilerek aktifleştirilir. Şirketler bunun dışında yer alan borçlanma maliyetlerini oluşturdukları dönemin gider hanesinde göstererek muhasebeleştirilirler (TMS-23 Md.8).

Aktifleştirmenin başlaması ise aşağıdaki koşullar sağlandığında gerçekleşmektedir;

İşletme borçlanma maliyetlerinin bir özelliğe sahip varlığın maliyetine dair parça şeklinde aktifleştirilmesine, aktifleştirme şartlarının sağlandığı tarihte başlanmaktadır. Aktifleştirme işleminin başladığı tarih, işletmenin aşağıda yer alan şartların tamamını karşıladığı tarihtir:

- a) İşletme edindiği değer adına harcama yaptığı zaman
- b) Borçlanma sonucu maliyet oluştuğu zaman
- c) İşletme, ilgili varlığın hedeflenen kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi amacıyla gerekli işlemlere başladığı zaman (TMS-23 Md.17).

Vergi mevzuatında ise bu durum VUK’a ait 163 Numaralı Genel Tebliğiyle açıklanmıştır. Bu tebliğ gereğince; maddi duran varlıkların aktif hale getirildiği dönemin sonuna dek olan borçlanmaya dair maliyetler mecburen maliyete eklenip, sonraki dönemle ilgili giderlerse ihtiyari olarak gider veya maliyet olarak gösterilebilecektir.

4.2. DEĞERLEMEDE KARŞILAŞTIRMA

4.2.1. Kavramsal Farklılıklar

TMS’ye göre maddi duran varlıkların başlangıçta maliyet modeline göre değerlendirilmektedir. Dönem sonunda yapılan değerlemeler ise maliyet modeli veya yeniden

değerleme modeline göre yapılabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesine göre gayrimenkuller, 273. Madde uyarınca demirbaş eşya, maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulur.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda tanımlanan defter değeri, bir varlıkla ilgili biriken amortisman ve biriken kıymet düşüklüğü zararlarının indirilmesi sonrasında finans tablolarına yansıtıldığı tutarı belirtmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre birikmiş değer düşüklüğü zararları tanınmamaktadır. Bunun sonucu olarak VUK ve TMS'de defter değeri kavramları farklıdır.

4.2.2. Arsa ve Binaların Değerlerinin Ayrımı

Vergi mevzuatına göre arsa bedeli binanın maliyet unsuru olarak değerlemede esas alınmakta olup, toplam tutar üzerinden binalar hesabında izlenmektedir. Bunun sonucu olarak binalar üzerinde bulundukları arsa değerleri dahil olmak üzere toplam değer üzerinde aktifleştirilirler. TMS-16 Madde 58. Maddede ise arsalarla binalar beraber alındıkları zaman bile ayrılabilir maddi duran varlıklar olup ayrı biçimde muhasebeleştirilmektedirler. Taş ocaklarını ve toprağı doldurmak amacıyla kullanılmakta olan alanlar hariç olarak arsaların ömrü sınırsızdır ve bundan dolayı amortismanına tabi tutulmazlar.

4.2.3. Parça Amortisman Farkı

TMS'de maddi duran varlık kalemlerinin bazı parçalarının değiştirilmesi ve yenilenmesi durumunda parça maliyeti ortaya çıktığında alakalı maddi duran varlığın defter tutarına eklenerek muhasebeleştirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda buna paralel olarak bir gemiye ait iktisap tarihindeki hızının fazlaştırılması, yolculuk yapanları ve eşyaların yüklenmesi ve barındırma tertibatının genişletilmesi ya da değiştirilmesi sureti ile mali değerini sürekli artıran giderler ile motoru olan nakliye vasıtasının kasasının ya da motor yenilemesi yapılması ya da alım esnasında üzerinde bulunmayan yeni bir özelliğin ilave edilmesi maksadıyla oluşan giderlere maliyet bedeli ilave edilmesi gerekmektedir(Demir, 2014: 271).

4.2.4. Yeniden Değerleme Model Farkı

Yeniden değerlendirme modelinde şayet bir malın deftere yer alan değeri yeniden değerlendirilerek artışa uğramışsa, ilgili artış öteki kapsam içeren gelir kaleminde muhasebeleştirilerek ve direk olarak özkaynak grubunda yeniden değerlendirme artışı olarak toplanır. Bir varlığa ait defter değeri yeniden değerlemenin neticesinde azalmış ise, bu azalma gider şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Fakat, bu azalma diğer kapsamlı gelirden bu varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fazlasında bulunan her çeşit alacak bakiyesinin içeriği oranında muhasebeleştirilmelidir (Demir, 2014: 172).

4.3. AMORTİSMANLARDA KARŞILAŞTIRMA

4.3.1. Amortisman Ayırma Koşulları Açısından Farklılık ve Benzerlikler

Amortismanların uygulanmasında aktife kayıtlı olma koşulu Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'nda birtakım benzerlikler göstermektedir. Fakat kıst amortismanının uygulaması açısından bazı farklılıklar söz konusudur. Envanterde yer alan fakat değerlendirme gününden önce satılan varlıklar için kıst amortisman uygulaması Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanmamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması açısından ele aldığımızda kıst amortisman her koşulda kabul edilmektedir.

Fiilen kullanıma koşulu ise TMS ve Vergi Usul Kanunu açısından zorunluluk arz etmemektedir. Fakat faydalı ömür esası gereğince envantere dahil olması her iki mevzuat için bir zorunluluktur. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları'nda satışa hazır duran varlıklar için amortisman ayrılması söz konusu olmamakla beraber vergi mevzuatında böyle bir koşul yer almamaktadır.

Yararlı ömür süresinden bahsedecek olursak; TMS ve vergi mevzuatı açısından bir yıldan fazla olması gibi bir süre ortak koşul olarak belirlenmiştir. Muhasebe standartlarında yararlı ömür süreye bağlıdır. Vergi mevzuatında ise amortisman listeleri süre bazlı olarak yayınlanmaktadır.

TMS ve Vergi Usul Kanunu açısından ortak bir hüküm ise; amortismanların ilgili yılda ve belirlenen oranda ayrılması gerektiğidir. Herhangi bir yıla ait amortismanın ait olduğu yılda ayrılmaması veya noksan ayrılması durumunda, gelecek yıllarda bu tutarların amortisman gideri olarak kaydedilmeyeceği belirtilmiştir. Yine ortak bir hükümden bahsedecek olursak; sınırlı faydalı ömre sahip koşulu her iki mevzuat içinde geçerli

kılınmıştır. Daha önce de bahsettiğimiz gibi boş arsa ve arazilere amortisman uygulanmamaktadır. TMS ve vergi mevzuatı açısından ortaya çıkan farklılık ise, bina bedeline dahil arsa değerleri üzerinden vergi mevzuatında amortisman ayrılırken TMS’de böyle bir durum söz konusu değildir.

Amortisman hadleri konusundaki farka gelecek olursak, vergi mevzuatında fatura haddinin belli bir tutarı aşması durumunda amortisman uygulanması zorunludur. TMS’de amortisman haddi belirtilmemiştir.

4.3.2. Amortisman Tabi Tutarın Saptanmasındaki Farklar

Her iki mevzuata göre amortisman tabi kıymet maliyet bedeli üzerinden itfa edilmektedir. Fakat TMS’de kalıntı değer uygulaması sebebiyle bu değer maliyet bedelinden düşülmesi ve kalan tutar üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. TMS’de vergi mevzuatından farklı olmak üzere maliyet bedeli tek değerlendirme seçeneği değildir. Maliyet ve yeniden değerlendirme seçeneği olmak üzere iki seçenek bulunmaktadır.

Amortisman tabi tutar TMS açısından her hesap döneminde değer düşüklüğü testi uygulanmak suretiyle olası değer düşüklükleri dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu değer düşüklüğü sonucunda amortisman tabi tutar değer düşüklüğü tutarı kadar azalacaktır. VUK açısından sistematik olarak bir değer düşüklüğü testi yapılmamakla birlikte fevkalade amortisman uygulaması söz konusudur (Demir, 2014: 222).

Diğer bir ortak nokta nokta ise; iktisap edilen bir iktisadi kıymet için iktisaptan sonraki süreçte yapılan ve söz konusu iktisadi kıymete devamlı surette değer artırıcı özellik katan harcamalar VUK’da olduğu gibi TMS açısından da maliyet bedeline ilave edilmesi gereken harcamalardır (Demir, 2014: 222).

4.3.3. Faydalı Ömür Bakımından Farklılıklar

Her iki mevzuatta amortisman uygulamasında faydalı ömür esasını benimsemiştir. Fakat aralarında bazı farklılıklar vardır. Vergi mevzuatı açısından faydalı ömür Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan genel tebliğlerde belirlenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarında ise yararları ömür sürelerine serbestlik tanınmıştır. Vergi Usul Kanunu’na göre genel tebliğlerle tespit edilen yararlı ömür süreleri için sonradan bir değişiklik yapılması söz konusu değildir. TMS’de ise işletmeler yararlı ömür tarihinde değişiklik

yapabilirler. Aynı zamanda muhasebe standartlarında yararlı ömür gözden geçirilebilir ve değiştirilebilir.

Vergi mevzuatı bu konuda sabit faydalı ömür düzenlemesi yoluna gitmiştir ve bu süre üzerinde değişiklik yapılması söz konusu olmamaktadır.

4.4.4. Amortisman Yöntemleri ve Yöntem Seçimi Açısından Farklılıklar

Vergi mevzuatında bulunan amortisman usulleri normal, azalan bakiye ve fevkalade amortisman yöntemleridir. Muhasebe standartlarında ise fevkalade amortisman yerine değer in düşüklüğü standardı uyarınca zarar olarak kaydetme yapılmaktadır.

Normal amortisman yöntemi muhasebe standartları ve vergi mevzuatında benzer şekilde uygulanmaktadır. Yararlı ömür süreleri her iki mevzuat bakımından eşit olarak belirlenmiştir. Azalan bakiyeler yöntemi vergi mevzuatında normal amortismanın iki katı ve %50 oranı aşmamak koşuluyla belirlenmiştir. Muhasebe standardında ise böyle bir şart bulunmamaktadır. Her iki mevzuat açısından ortak nokta ise amortisman giderinin yıllar itibari ile azalmasıdır.

Uygulama (Demir, 2014: 222): 01.01.2014 tarihinde iktisap edilen maliyet bedeli 30.000 TL, hurda değeri sıfır ve faydalı ömrü 5 yıl bir varlık için TMS bakımından azalan amortisman gideri aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$[n(n+1)] / 2 = [5(5+1)] / 2 = 15$$

Tablo 4. 1. 01.01.2014 tarihli Amortisman Tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Oran	Azalan Gider
2014	30.000	5/15	10.000
2015	30.000	4/15	8.000
2016	30.000	3/15	6.000
2017	30.000	2/15	4.000
2018	30.000	1/15	2.000

Vergi Usul Kanunu'na göre azalan bakiyeler yönteminden vazgeçilerek normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Fakat Türkiye Muhasebe Standartları'nda böyle bir uygulama söz konusu değildir. Türkiye Muhasebe Standartları'nda yöntem

değişikliği yapılabilmesinin koşulu varlığın gelecek dönemde iktisadi faydalarının beklenen tüketim modelinde mühim bir değişiklik olmaması gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda amortisman usulleri; normal(doğrusal) amortisman usulü, azalan bakiyeler usulü ve üretim miktarı usulü olarak belirtilmiştir. TMS'de azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri VUK'da olduğu gibi her yıl bir önceki yıla göre azalış göstermektedir. Muhasebe standartlarında azalan bakiyeler yönteminin uygulama biçimine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

TMS'de yer alan üretim miktarına dayalı amortisman yöntemi kapsamında üretim miktarına esas alınarak amortisman ayrılmaktadır. Bu yönteme göre, faydalı ömür bitinceye dek her sene varlığa ait ölçülebilen üretim miktarının bir öngörüsü yapılmaktadır. Vergi mevzuatında bu ad altında bir amortisman yöntemi bulunmamaktadır.

4.4.5. Farklılıklarla İlgili Tablo

TMS-16 ile VUK Amortisman Uygulamaları Arasındaki Farklılıklarla İlgili Tablo aşağıdadır.

Tablo 4. 2. VUK ve TMS-16 Farklılıklara İlişkin Tablo

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a. İşletme bünyesinde bir seneden fazla hizmette kalma.	a. İşletme bünyesinde bir seneden ya da bir faaliyet döneminden daha fazla zamanda kullanılma.
b. Eskime, aşınmaya uğrama ya da değer kaybına uğrama	b. Eskime, aşınmaya uğrama ya da değer kaybına uğrama
c. Aktif kısmında kaydı bulunmalı (Envantere kayıtlı bulunma; ekonomik varlığın envanter ayıtlarında yer alması hem işletme emrinde yer alması hem de envanter kayıtlarında yer alması anlamına gelir.) ve kullanıma hazır durumda olmalı.	c. Aktif kısmında kaydı bulunmalı ve kullanıma hazır durumda olmalı
d. Ekonomik varlığın bedelinin eşik değerinde yüksek olması (2016 yılında eşik değer 900 TL)	d. Bir malın maddi duran varlık sınıfına girebilmesi için rakamsal bir eşik değer bulunmamaktadır.
e. Satış hedefi olan maddi duran varlıklar ile ileriki zamanda finansal fayda beklenilmeyen duran varlıklarda amortisman uygulanabilir.	e. Satış hedefi olan maddi duran varlıklar ile ileriki zamanda finansal fayda beklenilmeyen duran varlıklarda amortisman uygulanamaz.
f. Parçalayarak ve ya gruplara ayırarak amortismanla alakalı düzenleme yer almamaktadır. Ancak değerlendirmesi birlikte yapılabilir.	f. Parçalayarak ve ya gruplara ayırarak amortismanla alakalı düzenleme mümkündür.
g. Amortisman uygulamak isteğe bağlıdır. Mükellefler istedikleri şekilde amortisman ayırmazlar, ancak ayırmadıkları amortismanı ileriki zamanlarda ayıramazlar.	g. Amortisman ayrılmaması mevzu bahis olamaz.Çünkü standartların hedefi işletmeler açısından reel vaziyeti bütün açılardan ortaya çıkarmaktır.

Kaynak: Öztürk, 2013:108-111.

Tablo 4. 3. VUK ve TMs-16 Açısından Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
Amortisman konusu olan bedel varlığın üretim değeridir.	Amortisman konusu olan bedel varlığın üretim değerinden kalıntı değer çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.
Varlığı ortaya çıkarken vadede oluşan farklar, malın üretim değerine ilave edildiği için vadede görülen farkı içeren tutardan amortisman ayrılmaktadır.	Varlığı ortaya çıkarken vadede oluşan farklar, malın üretim değerine ilave edilmediği için vade farksız miktardan amortisman ayrılmaktadır.
Maddi duran varlığa sahip olunan döneme (ileriki dönemlerde isteğe bağlı) ait ekonomik harcamaların maliyet hesabına ilave edilmesi için amortisman konusu olan bedel her şartta finansmana ayrılan gideri içermektedir.	Maddi duran varlığa sahip olunmasıyla alakalı ekonomik giderlerin maliyet hesabında yer almaması gerektiğinden (spesifik varlıklar hariç) finansman giderleri hesaba katılmayan maliyet tutarından amortisman ayrılmaktadır.

Kaynak: Öztürk, 2013:108-111.

Tablo 4. 4. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Oranı ve Süresindeki Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
VUK'daki değişiklikler sonucu "kullanım ömrü" amortisman uygulanan süre olmasına karşılık, yayınlanmış olan listede yer alan kullanım ömürlerine göre hareket edilmelidir.	Amortisman süresi kullanım ömrü ya da üretilen sayıya göre saptanır. Ekonomik değer kullanım ömrü yönetimce öngörülür. Amortisman için uygulanacak oranların tercihi varlığın kullanılması sonucu ortaya çıkacak yararı gösterecek biçimde saptanmalıdır. Varlığın kullanımında değişiklik gözlemlendiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman için uygulanan oranlar da değiştirilmelidir.
Kullanım ömrü yalnızca "yıl" olarak saptanmaktadır.	Kullanım ömrü "yıl" ya da "üretim birimi" olarak saptanır.
Kullanım ömrü olağanüstü haller haricinde sabittir.	Kullanım ömrü ve kalıntı değeri tahmini olarak her sene yenilenerek, yapılan değişimler yansıtılmak zorunludur.
Azalan Bakiyeler Usulünde amortisman uygulanan oran Normal Amortisman usulünde uygulanan oranın iki (2) mislidir. Fakat ilgili oran asla %50'den fazla olamaz.	Azalan Bakiyeler Usulünde amortisman uygulanan oran Normal Amortisman usulünde uygulanan oranın iki (2) mislidir. Oranın uygulamasında sınırlama bulunmamaktadır.

Kaynak: Öztürk, 2013:108-111.

Tablo 4. 5. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
a) Kıst amortisman sadece binek taşıtlar açısından uygulanır.	a) Bütün maddi duran varlıklarda kıst amortisman uygulanır.
b) Amortisman uygulanmaya binek taşıtın satın alındığı ay itibariyle başlanılır ve ay kesri tama tamamlanır.	b) Amortisman uygulanmaya maddi duran varlık kullanım aşamasına gelince başlanılır ve ay kesri tama tamamlanır.
c) Alınan ilk dönemde uygulanmayan amortisman miktarı son yıldaki amortisman miktarına eklenir.	c) Alınan ilk dönemde uygulanmayan amortisman miktarı varlığın hurdaya ayrıldığı dönemi takip eden aylarda yansıtılır.

Kaynak: Öztürk, 2013:108-111.

Tablo 4. 6. VUK ve TMS-16 Açısından Amortisman Yönteminde Farklılıklar

VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi, (Hızlandırılmış ve istisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.	Kullanılabilecek yöntemler Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir.
Maddi duran varlıklarda Normal Amortisman Usulü uyarınca amortisman uygulanmaya başladıktan sonra Azalan Bakiyeler Usulü'ne geçilemez. Fakat Azalan Bakiyeler Usulünde Normal Amortisman Usulü'ne geçiş yapılabilir. dönülebilir.	Gelecekte beklenen finansal faydaların tüketiminde herhangi bir değişim söz konusu olmadıkça uygulanması düşünülen amortisman usulü değiştirilmemeli ve tutarlı bir şekilde davranılmalıdır. Tüketim şeklinde değişim meydana gelirse amortisman için kullanıla usulde değiştirilebilir.
Azalan Bakiyeler Yöntemi yalnızca Bilanço Usulü uyarınca defter tutan mükellefler tarafından uygulanabilir..	Bütün firmalar defterlerini TMS/TFRS uyarınca tutup, ekonomik göstergelerini TMS/TFRS uyarınca oluşturmaya başladıklarında standartlar açısından öngörülen şartları yerine getireceklerdir.

4.4.6. Amortisman Hesaplamalarıyla İlgili Farklılıklar ve Uygulamaları

Alınmış olan bir maddi duran varlığa ait değişik amortisman yöntemlerine göre hesaplama ve karşılaştırma aşağıdaki uygulamalarda gösterilecektir.

Uygulama (Abdioğlu vd., 2014: 377): Fidan Anonim Şirketine ait yetkililer 25.08.2014'te ziyaret etmiş oldukları bir fuarda unlu mamullerin üretiminde kullanmış oldukları börek yapım makinesine ait yeni versiyonun satış için sunulduğunu görerek bir tane sipariş etmişlerdir. Bu makine 28.08.2010'da teslim alınıp aynı gün içinde sigorta ve montaj işlemleri yapılarak ödemelerin tamamı banka yoluyla gerçekleştirilmiştir. Satın alınan makineyle ilgili bilgiler aşağıda tabloda verilmiştir.

Tablo 4. 7. Fidan Anonim Şirketinin Satın Aldığı Makine Bilgileri

Satın Alma Bilgileri		Amortisman İlişkin Bilgiler	
Sipariş Tarihi	25.08.2010	Amortisman Süresi (VUK)	5 yıl
Teslim Tarihi	25.08.2010	Amortisman Oranı (VUK)	%20
Alış Bedeli	130.000 TL	Kullanıldığı Birim	Üretim Bölümü
Nakliye Bedeli	5.000 TL	Amortisman Süresi	5 yıl
Nakliye ve Sigorta Bedeli	5.000 TL	Amortisman Oranı	%20
Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri	20.000 TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.000 TL

İstenenler:

- a) Satın alınan makineye ait yevmiye defter kaydını yapınız?
- b) VUK ve TMS-16'ya göre Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız?

Çözümler:

28/08/2010	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	160.000,-
253.01 Börek Makinesi	130.000,-
253.01.01 Nakliye Bedeli	5.000,-
253.01.02 Nakliye Sigorta Bedeli	5.000,-
253.01.03 Makinenin Kuruluş ve Mon.Gid.	20.000,-
102 BANKALAR HESABI	160.000,-
102.01 B Bankası	
2010 yılı Börek makinesi alış kaydı	

b) VUK ve TMS-16'ya ve normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarlarının hesaplanması aşağıda yapılmıştır.

VUK'a göre;

Yıllık Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli / Faydalı ömür süresi

Maliyet Bedeli= Alış Bedeli+Nakliye Bedeli+Nakliye Sigorta Bedeli+Kuruluş ve Montaj Bedeli'dir. O halde maliyet bedeli:130.000+5.000+20.000=160.000,- TL

Yıllık Amortisman Tutarı=160.000/5=32.000,- TL

Aşağıdaki tabloda sabit varlığın VUK'a göre normal amortismanla hesaplama tablosu bulunmaktadır.

Tablo 4. 8. VUK'a Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2010	160.000	5	%20	32.000	32.000
2011	160.000	5	%20	32.000	64.000
2012	160.000	5	%20	32.000	96.000
2013	160.000	5	%20	32.000	128.000
2014	160.000	5	%20	32.000	160.000

VUK'a göre normal amortisman yöntemi ile 31.12.2010 tarihli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olup bu kayıt varlığın faydalı ömrü süresince her yıl gerçekleştirilecektir.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	32.000,-
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	32.000,-
257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2010 yılı makine amortisman gider kaydı	

TMS'ye göre;

Yıllık Amortisman Tutarı= (Maliyet Bedeli-Kalıntı Değer)/Tahmini yararlı ömür

Maliyet Bedeli=Alış Bedeli+Nakliye Bedeli+Nakliye Sigorta Bedeli Kuruluş ve Montaj Bedeli

O halde maliyet bedeli:130.000+5.000+5.000+20.000=160.000

Yıllık Amortisman Tutarı=(160.000-10.000)/5=30.000,- TL

Standart maddi duran varlıkların tamamı için kıst amortisman uygulaması öngörülmektedir. Buna göre 2010 yılı amortisman hesaplaması şöyledir:

Yıllık amortisman= 30.000,- TL ise Aylık Amortisman =30.000/12=2.500,- TL'dir.

Makinenin Kullanımına Başlanma Tarihi:07.09.2010 (Kullanıma başlanan ay kesri tam ay sayılıp ay hesaplaması yapılır. Buna göre 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'nci aylarda makine kullanılmış kabul edilir). Makinenin 2010'da kullanılmış olduğu süre 4 aydır.

Aşağıdaki tabloda sabit varlığın TMS'ye göre normal amortisman yöntemiyle amortisman hesaplama tablosu bulunmaktadır.

Tablo 4. 9. Tablo 22: TMS-16'ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amort. Tutarı
2010	150.000	5	%20	10.000*	10.000
2011	150.000	5	%20	30.000	40.000
2012	150.000	5	%20	30.000	70.000
2013	150.000	5	%20	30.000	100.000
2014	150.000	5	%20	30.000+20.000 =50.000**	150.000

*2010 yılı amortisman tutarı= Kıst dönem 4 ay olduğu için, 2.500 x 4 ay=10.000,- TL'dir.

**2014 yılı amortisman tutarı= Makinenin yararlı ömrünün bittiği yıl ayrılacak amortisman tutarı; 2.500 x 8 ay= 20.000,-TL ve 2014 yılı amortisman tutarı 30.000,- TL'dir. Dolayısıyla 2014 yılı toplam amortisman tutarı, 20.000+30.000=50.000,- TL'dir.

TMS 16'ya göre normal amortisman tutarının yıllar itibariyle yevmiye defter kaydı faydalı ömür süresince her yıl üstteki tabloda bulunan amortisman tutarı kadar yapılacaktır.

31/12/2010	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	10.000,-
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	10.000,-
257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2010 yılı makine amortisman gider kaydı	

Aşağıdaki tabloda normal amortisman yöntemine göre VUK ve TMS karşılaştırması bulunmaktadır.

Tablo 4. 10. Uygulama Yapılan İşletmenin VUK ve TMS-16 Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	32.000	10.000	22.000
2011	32.000	30.000	2.000
2012	32.000	30.000	2.000
2013	32.000	30.000	2.000
2014	32.000	50.000	(18.000)
Toplam	160.000	150.000	10.000

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 16 amortisman hükümlerinin aynı örnekle ilgili normal amortisman yöntemiyle yapılmış olan hesaplamaların neticesinde; toplam fark 10.000,- TL şeklinde gerçekleşmiştir. Bunun sebebi standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'un ise kalıntı değeri hiçbir biçimde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bu durum VUK ve TMS-16 arasında bulunan temel fark olarak nitelendirilebilir. Bunun haricinde 2010'da gerçekleşen 22.000,-TL'lik fark ve 2014'te oluşan 18.000,-TL'lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı ay itibariyle başlatması (kıst amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortismanı ait tutarı makinenin faydalı ömrünün bitmiş olduğu yılda dikkate almış olmasıdır. Bu farkların içinde de kalıntı değer kaynaklı fark tutarları yer

almaktadır. Normal amortisman yönteminde yıllar itibari ile amortisman tutarları eşit biçimde dağılmaktadır. VUK yönünden bu eşitlik, bütün senelerde devam etmektedir. Standart ise tabloda da görüldüğü gibi kısıt dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırmaktadır.

Uygulama (Şen, 2011: 147-152): SOA Anonim Şirketi yeni tasarlamış olduğu ürünü üretmek amacıyla yalnızca bu ürünün üretimi için kullanılabilen bir makineyi 28.03.2011 tarihinde 280.000 TL bedel ile satın almış, ayrıca makinenin işletmeye taşınması ve montajı için 20.000 TL gidere katlanmıştır. Makineye ait montaj 13.04.2011 tarihinde tamamlanıp makine kullanılmaya başlanmıştır.

İşletme tasarlamış olduğu mamulün piyasada 3 sene boyunca satılabileceğini öngörmektedir, 3 sene sonra ürüne ait üretim sona erecektir. Bundan dolayı işletme yönünden makinenin faydalı ömrü 3 sene olarak belirlenmiştir. Bu süre içinde makineden toplamda 400.000 birim çıktı almayı amaçlamaktadır. Bunun 200.000 biriminin ilk yıl gerçekleşeceği varsayılmaktadır. İkinci ve üçüncü yıllardaysa 100.000'er birim imal edilecektir.

Makinenin 3 sene sonraki hurda değeri 30.000 TL şeklinde tahmin edilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu Amortisman Cetvelindeyse makineye ait yararlı ömür 3 sene, yıllık amortisman oranı ise %33,33 şeklinde belirtilmektedir.

Çözüm: Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

Yıllık amortisman Tutarı=Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı= 1/ Yararlı Ömür Süresi

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

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

Yıllık Amortisman=((300.000-30.000) x %66,66) = 180.000 TL

Aylık Amortisman= 180.000/12=15.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi:13.04.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre:9 ay

2011 Yılı Amortisman Tutarı= 15.000 x 9 = 135.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak olan
= 15.000 x 3= 45.000 TL

Tablo 4. 11. Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)

YILLAR	Amort. Tabi Değer- Birikmiş Amort.	Oran	Yıllık Amort.	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	270.000	%66,66	180.000	15.000	9 Ay	135.000	135.000
2012	270.000- 180.000 =90.0000	%66,66	60.000	-	-	60.000	195.000
2013	270.000- 240.000=30.000	%66,66	Tamamı	-	-	30.000	225.000
2014				15.000	3 Ay	45.000	270.000
Toplam						270.000	

Çözüm: Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal Amortisman Oranı x $2 \leq 0,50$)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 3 yıl = %33,333

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı= %33,333 x 2 = %66,66*

Sonuç: Azalan Bakiyeler Yönteminde üst limit olan %50'yi geçtiğinden dolayı hesaplamalarda %66,666 oranı değil %50 oranı kullanılacaktır.

Tablo 4. 12. Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu (VUK)

YILLAR	Amortismana Tabi Değer - Birikmiş Amortisman	Oran	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2011	300.000 x 0,50	%50	150.000	150.000
2012	(300.000- 150.000) x 0,50	%50	75.000	225.000
2013	(300.000- 150.000- 75.000)	Kalan Tamamı	75.000	300.000

Tablo 4. 13. Türkiye Muhasebe Standardı 16 ve VUK Karşılaştırma Tablosu

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

Çözüm: Üretim Miktarları Yöntemi TMS-16'ya göre çözüm

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

Amortisman Oranı=((300.000-30.000) / 400.000 Br) = 0,675 /Br

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Tablo 4. 14. Üretim Miktarı Yöntemi Amortisman Hesaplama Tablosu (TMS-16)

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Amort. Oranı	Yıllık Amort. Tutarı	Aylık Amort.	Kıst Dönem	Ayrılan Amort. Tutarı	Birikmiş Amort.
2011	200.000	0,675	135.000	11.250	9 Ay	101.250*	101.250
2012	100.000	0,675	67.500			67.500	168.750
2013	100.000	0,675	67.500			67.500	236.250
2014				11.250	3 Ay	33.750**	270.000
Toplam						270.000	

*2011 yılı amortisman tutarı= Kıst dönem 9 ay (11.250x 9 ay = 101.250 TL)

**2014 yılı amortisman tutarı = 2011 kalan dönem 3 ay (11.250x3 ay =33.750 TL)

Açıklama: VUK'da Üretim Miktarları Yöntemine göre amortisman hesaplaması öngörülmediği için VUK ile Standardın karşılaştırması yapılamamaktadır.

Tablo 4. 15. Azalan Bakiyeler ile Üretim Miktarı Yönteminin Karşılaştırma Tablosu

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

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizin ekonomik alanda yapmış olduğu uluslararası yatırımlar ve teknolojinin de gelişmesiyle birlikte ülkemizde organize olmuş piyasalar meydana gelmiştir. Bu durum diğer ülkelerdeki uluslararası mecrada yatırım yapan kuruluşların dikkatini çekmiştir. Bu bağlamda, son yıllarda ülkemizdeki şirketlerin ve yatırım kuruluşlarının, diğer ülkelerdeki şirketler ve yatırım kuruluşları ile işbirliği yaptıkları gözlemlenmiştir. Bu durum ise ülkelerin vergi mevzuatlarının birbiriyle uyumlu olmasını gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte işletmeler muhasebe ve finansman alanındaki işlemlerini muhasebe ve finansal raporlama standartları esasına göre yürütmeye başlamışlardır.

Bu tez çalışmamızda, mevcut vergi kanunları ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını maddi duran varlıklar üzerinden ayrıntılı inceleyerek, çeşitli uygulamalarla karşılaştırmasının yapılmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda asıl amaç vergi matrahının belirlenen oranlar üzerinden tespitini ortaya koymaktır. TMS'de ise bu durum işletmenin ticari durumunun en doğru ve şeffaf bir biçimde ortaya çıkarılmasıdır. Başka bir deyişle vergilerin düzenlendiği yasaların muhasebe işlemlerinde düzenleme hususu vergi işlemlerine yönelik iken bu durum olması gerektiği şekilden işletmeye ait durumun doğru ve tarafsız olarak kullanıcılara arz edilmesidir.

İşletmelerin toplam varlıkları içinde önemli bir yer tutan maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar Türk Vergi Sistemi ve Uluslararası Muhasebe Standartları açısından farklılık göstermektedir. VUK ve TMS-16'nın maddi duran varlıklarla ilgili hükümlerine ilişkin farklılıklarına kısaca göz atarsak, maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi açısından VUK ve TMS arasında bir ayrım söz konusu olmamaktadır. Ancak borçlanma nedeniyle oluşan maliyetin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve takip eden zaman diliminde değerlendirme konusunda farklılık arz ettiği tespit edilmiştir.

Amortisman konusunda ise; TMS-16 Standardın'da faydalı ömür esası baz alınmıştır. Vergi kanunlarına baktığımızda Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen oranlar üzerinden amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Amortisman konusunda bir farklılıkta kıst

amortisman uygulamasında karşımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarında kıst amortisman sadece binek araçlara uygulanırken, TMS-16 standardında tüm maddi duran varlıklara uygulanmaktadır. Değerleme kısmında ise, TMS/TFRS’lerde üretimde harcanan gider ölçütünden reel değer ölçütüne doğru yönelme söz konusu olmaktadır. Yine TMS’de kullanılan “Yeniden Değerleme” modeli ise vergi kanunlarında mevcut değildir. Birikmiş Amortismanlar hesabının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına geçiş uygulamasında ise farklı bir durum vardır. Şöyle ki; Vergi Usul Kanunu’nda Maliye Bakanlığı’nca belirlenen oranlar üzerinden hesaplama yapılırken TFRS uygulamalarında maddi duran varlıkların ömürleri yeniden hesaplanıp kıst amortisman yöntemine göre birikmiş amortisman hesabı yapılmaktadır. Varlığın amortismanına tabi olabilmesi için vergi kanunlarımıza göre, varlığın belli bir tutarı aşması gerekirken, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması, kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olarak yer alması gerekmektedir.

Maddi Duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü incelendiğinde TMS-16’da bu durum TMS-36’da yer alan hükümlere göre belirlenmiştir. TMS-36 hükümlerine göre varlığın herhangi bir değer kaybına uğrayıp uğramadığının tespiti yapıldıktan sonra, eğer değer kaybı var ise; varlığın değerinden uğradığı değer kaybı kadar düşülür. Vergi Usul Kanunu’na göre ise yalnızca belirli durumlarda değerini kısmen veya tamamen amortismanına tabi kıymetler için fevkalade amortisman ayrılmaktadır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ise finansal durum tablosunda diğer duran varlıklardan ayrı olarak sunulmaktadır. İlk muhasebeleştirme işleminde maliyet bedeli yöntemi ile ölçülen gayrimenkuller, muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemine göre ölçülür. Gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde kullanılacak kurallar gayrimenkulün hangi amaçla kullanıldığına göre belirlenmektedir.

Sonuç olarak TMS/TFRS’lerin temel hedef ve amacı değişime uğrayan finansal ve teknolojik şartlara uyan ve güvenilir, gerçekçi mali tabloları oluşturmaktır. Türkiye’de UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının geçerli hale gelmesi, muhasebe mesleğinin gelişmesini, finansal bilgileri kullanacak grupların yatırımlarını doğru ve sağlıklı bir ortamda yapabilmelerini ve ülkemiz işletme ve yatırım kuruluşlarının uluslararası para ve

sermaye piyasalarından daha fazla paya sahip olmalarını, ÷lkemizdeki mali sistemin AB ve küresel boyutta uluslararası sistemle bir bütün olmasını sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- [1] Abdioğlu, H., Yumuşak, S., Uyar, E., (2014), “*Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalar*”, Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi”, Sayı:23, S.370-377.
- [2] Akyol, M.E., Küçük, M., (2013), *Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, S.719-721.
- [3] Anasız, İ., (2007), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Dönemiçi Muhasebe Uygulamaları*, S.108
- [4] Ataman, Ü., (2005), *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Cilt: 1, S.220.
Ateş, K., 2015, *Muhasebecinin Başucu Rehberi*, İstanbul, Ss.202-230
- [5] Başağaç, H. Vd., (1993), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Ankara Kitabevi, Ankara, S.88.
- [6] Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y., Sürmeli, F., (2004), *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, S.101.
- [7] Demir, Ş., (2014), *Kurumlar Vergisi Rehberi*, İstanbul, S.207-213
- [8] Demir, Ş., (2014), *Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, Ss.64-224.
- [9] Erdamar, C., Basık, O.F., (2005), *Finansal Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Dönence Basım Ve Yayım, İstanbul, S.231.
- [10] Erdoğan, B., (2010), “*Vergi Kanunları Ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması*”, Marmara Üniversitesi, S.30-39
- [11] FEYİZ, M.A., (2005), *Genel Muhasebe*, Aktüel Yayınları, s.263.
- [12] İSMMMO, (2000), *Tesmer Temel Eğitim*, s.192.
- [13] KGK Tanıtım Kitapçığı, (2015).
- [14] Küçüksavaş, N., (2014), *Finansal Muhasebe*, Beta Yayınları, İstanbul, s.405-409
- [15] Örtten, R., (2003), *Genel Muhasebe*, Ankara GÜİİBF Yayınları, Ankara, s.152.

- [16] Özulucan, A., Özdemir, S.F., Arslan, S., (1997), *Çözümlü&Açıklamalı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.332.
- [17] Sevilengül, O., (2013), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.433.
- [18] Türmob, (2007), *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı*, Türmob Yayınları, s.158.
- [19] Yalkın, Y. K., Demir, V., Ve Demir, D. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi*. Dünya Muhasebe Kongresi, Kasım.
- [20] YILANCI, F.M. Ve Diğerleri, (2010), *Genel Muhasebe*, Gülen Ofset Matbaacılık, Eskişehir, s.277.
- [21] Akbulut, A., (2012), “*Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, s.575.
- [22] Çatıkkaş, Özgür., Bahadır Oğuzhan., Çanakçıoğlu Mustafa., Pamukçu Nevat., Bursalı Halim,(2015), *İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İSMMO Yayınları, S.359
- [23] Özerhan, Yıldız., Yanık Serap, (2012), *Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, S.218
- [24] Üstünel, Bülent, (1993), *Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ Açıklaması*, Denet Yayıncılık, S.213
- [25] Başer, Metin, Öksüzömer, Gülsüm Yılmaz, (2015), *İSMMO Mali Rehber*, İSMMO Yayınları, S.13
- [26] Bıyık, Recep. Kıratlı, Aydın, (2000), *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, S.609
- [27] Öcal, Fikret., Işıklılar, Sadi, (2013), *Mali Müşavirler ve Muhasebeciler İçin Uygulamalı İleri Muhasebe*, Hilal Yayıncılık, İstanbul, S.175
- [28] Örnek, Nurten, (2014), *Muhasebecinin El Kitabı*, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık, Bursa, S.379

- [29] Ateş, Koray, (2015), *Muhasebecinin Başucu Rehberi*, Muhasebe Kitapları Yayıncılık, Bursa
- [30] Ateş, Koray, (2010), *500 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, S.391, Ankara
- [31] Sağlam, Necdet, Yolcu, Mehmet, Eflatun, Ali Osman, (2012), *UFRS-UMS-TFRS-TMS Uygulama Rehberi*, Tekben Eğitim Yayınları, S.222, Bursa
- [32] Netek, Okan, (2012), *Gayrimenkul Varlıklarının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi*, Türmob Yayınları.
- [33] Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, (1996), *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, Türmob Yayınları, S.91, Ankara
- [34] Mercan, Eray, Dündar, Mustafa, (2007), *Temel Vergi Hukuku*, ASMMO Yayınları, S.86, Ankara
- [35] Uysal, Ali, Eroğlu, Nurettin, (2009), *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Yayınları, S.703, İstanbul

SÜRELİ YAYINLAR

- [1] Bilginoğlu, F., 1993, *Uluslararası Muhasebe*. İşletme Fakültesi Dergisi, 22(1), 79-88.
- [2] Gençoğlu, Ü.G., Özerhan, Y., Ve Karabınar, S., 2013, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: SAÜSEM yayınları.
- [3] Haftacı, V., 2007, *Temel Muhasebe*, Kocaeli SMMO Eğitim Yayınları Dizisi, Kocaeli, s.124.
- [4] İbiş, C., Ve Akarçay, A. (2004). *IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci*. VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması. İSMMMO Yayınları, İstanbul, 49, 252.

[5] Pamukçu, F., (2010), “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2010, s.72-76

[6] Parlakkaya, R. (2004). *Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye’de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları*. Selçuk Üniversitesi İİ BF Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi, s.119-139.

[7] Şen, Ç., (2011), “*Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması*”, Mali Çözüm Dergisi, s.147-152

[8] Çam, M, (2014), “*TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi*”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.15

KANUNLAR

[1] VUK 258

[2] VUK 270-271-272-273-275-276

[3] VUK 260-261-262-263-264-266-267

[4] VUK 279-281-282-283--287-288-290

[5] VUK 313

[6] VUK 315

[7] VUK 318-320

[8] Türk Medeni Kanunu Madde 704

ELEKTRONİK YAYINLAR / İNTERNET

[1] Web_1 (2016) GİB, www.gib.gov.tr, (25.03.2016).

[2] Web_2 (2016) TSB, www.tsb.org.tr, (21.04.2016)

[3] Web_3(2016) http://www.verginet.net/dtt/1/TFRS1_6874.aspx (27.05.2016)

- [4] Web_4 (2016) http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/Dönem%20 (27.05.2016)
- [5] Web_5 (2016) <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> (30.05.2016)
- [6] Web_6 (2016) <https://sevketkaradas.wordpress.com/2012/04/17/> (21.02.2016)
- [7] Web_7 (2016) <http://www.muhasibesitesi.com/257-birikmis-amortismanlar-hesabi> (17.01.2016)

STANDARTLAR

- [1] TMS-16
- [2] TMS-36
- [3] TMS-41
- [4] TFRS-6
- [5] TMS-17
- [6] TMS-38
- [7] TMS-8
- [8] TMS-23

YÖNETMELİKLER

- [1] Hazine Müsteşarlığı, 2016, "Sigorta Şirketleri ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik" <http://www.tsb.org.tr/>
- [2] 31.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği
- [3] 14.07.2007 Tarih ve 25682 Sayılı Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkındaki Yönetmelik

DANIŞTAY KARARLARI

- [1] Danıştay 4.Daire , 08.02.2011 tarihli Esas No:2010/3723 Karar No:2011/574

TEBLİĞLER

- [1] 163 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliği
- [2] VUK Genel Tebliğ Sıra No:460
- [3] 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ
- [4] VUK 333 Sıra No'lu Genel Tebliğ
- [5] VUK 339 Sıra No'lu Genel Tebliğ

TOPLANTI NOTLARI

- [1] Selvi, Y. (2014). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar.

SEMPOZYUMLAR

- [1] Çiftçi, Y., Erserim, A., 2008, Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27. ss.7-16

KONGRELER

- [1] ZAFİF Figen, 2004. Avrupa Birliğinde Muhasebe Standartlarında Yaşanan Son Gelişmeler, I. Uluslararası Muhasebe Kongresi İstanbul

TEZLER

- [1] Hızarcı, U.E., 2015, *Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, Okan Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.35-61.
- [2] Öztürk, Belgin, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının Vuk Ve Tms Uygulamaları Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi*, Okan Üniversitesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.10-93.

KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER

[1] 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

ÖZELGELER

[1] Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-714 Sayılı ve 23/02/2012 Tarihli Özelge



EKLER

EK A INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRSs)

- IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
 - IFRS 2 Share-based Payment
 - IFRS 3 Business Combination
 - IFRS 4 Insurance Contracts
 - IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
 - IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
 - IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
 - IFRS 8 Operating Segments
 - IFRS 9 Financial Instruments
- 

EK B INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IASs)

- IAS 1 Presentation of Financial Statements
- IAS 2 Inventories
- IAS 7 Statement of Cash Flows
- IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
- IAS 10 Events after the Reporting Period
- IAS 11 Construction Contracts
- IAS 12 Income Taxes
- IAS 16 Property, Plant and Equipment
- IAS 17 Leases
- IAS 18 Revenue
- IAS 19 Employee Benefits
- IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
- IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IAS 22 Borrowing Costs
- IAS 24 Related Party Disclosures
- IAS 26 Accounting Reporting by Retirement Benefit Plans
- IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements
- IAS 28 Investments in Associates
- IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- IAS 31 Interest in Joint Ventures
- IAS 32 Financial Instruments: Presentation
- IAS 33 Earnings per Share
- IAS 34 Interim Financial Reporting
- IAS 36 Impairment of Assets
- IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- IAS 38 Intangible Assets
- IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IAS 40 Investment Property
- IAS 41 Agriculture

EK C INTERPRETATIONS (SIC AND IFRIC INTERPRETATIONS)

IFRIC 1 Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities

IFRIC 2 Member's Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments

IFRIC 4 Determining whether an Arrangement contains a Lease

IFRIC 5 Rights to Interest arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds

IFRIC 6 Liabilities arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment

IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IFRIC 8 Scope of IFRS 2

IFRIC 9 Reassessment of Embedded Derivatives

IFRIC 10 Interim Financial Reporting and Impairment

IFRIC 11 IFRS 2-Group and Treasury Share Transaction

IFRIC 12 Service Concession Arrangements

IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes

IFRIC 14 IAS 19-The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements

IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate

IFRIC 16 Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation

IFRIC 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners

IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers

IFRIC 19 Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments

SIC-7 Introduction of the Euro

SIC-10 Government Assistance-No Specific Relation to Operating Activities

SIC-12 Consolidation-Special Purpose Entities

SIC-13 Jointly Controlled Entities-Non-Monetary Contributions by Venturers

- SIC-25 Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
- SIC-27 Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a
Lease
- SIC-29 Service Consession Arrangements:Disclosures
- SIC-31 Revenue-Barter Transaction Involving Advertising Services
- SIC-32 Intangible Assets-Web Site Costs



EK D SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) TARAFINDAN YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI

- Kısım 1 Mali Tablolara İlişkin Genel Hükümler
- Kısım 2 Mali Tabloların Sunumu
- Kısım 3 Ara Mali Tablolar
- Kısım 4 Nakit Akım Tablosu
- Kısım 5 Hasılat
- Kısım 6 Stoklar
- Kısım 7 Maddi Varlıklar
- Kısım 8 Maddi Olmayan Varlıklar
- Kısım 9 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- Kısım 10 Borçlanma Maliyetleri
- Kısım 11 Finansal Borçlar
- Kısım 12 İşletme Birleşmeleri
- Kısım 13 Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi
- Kısım 14 Kur Değişimin Etkileri
- Kısım 15 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
- Kısım 16 Hisse Başına Kazanç
- Kısım 17 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- Kısım 18 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
- Kısım 19 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
- Kısım 20 Kiralama İşlemleri
- Kısım 21 İlişkili Taraflar
- Kısım 22 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- Kısım 23 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması
- Kısım 24 İnşaat Sözleşmeleri
- Kısım 25 Durdurulan Faaliyetler

- Kısım 26 Devlet Teşvik ve Yardımları
- Kısım 27 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Kısım 28 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
- Kısım 29 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Kısım 30 Emeklilik Planları
- Kısım 31 Tarımsal Faaliyetler
- Kısım 32 Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi
- Kısım 33 İlk Dönem Mali Tablolar
- Kısım 34 Muhtelif Hükümler



EK E BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU (BDDK)
TARAFINDAN YAYINLANAN MUHASEBE STANDARTLARI

- 1 Sayılı Tebliğ Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ Kiralama İşlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ Bankaların dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliği Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlemesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 15 Sayılı Tebliğ Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 17 Sayılı Tebliğ Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar

18 Sayılı Tebliğ Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

19 Sayılı Tebliğ Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile
Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı



**EK F TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI (TFRS)**

TMS-1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS-2	Stoklar
TMS-7	Nakit Akış Tabloları
TMS-8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS-10	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar
TMS-11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS-12	Gelir Vergileri
TMS-14	Bölümlere Göre Raporlama
TMS-16	Maddi Duran Varlıklar
TMS-17	Kiralama İşlemleri
TMS-18	Hasılat
TMS-19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS-20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS-21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS-23	Borçlanma Maliyetleri
TMS-24	İlişkili Taraflar
TMS-26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS-27	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS-28	İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS-29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS-30	Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar
TMS-31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS-32	Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunumlar
TMS-33	Hisse Başına Kazanç
TMS-34	Ara Dönem Finansal Raporlama

- TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS-39 Finansal Araçlar:Muhasebeleştirme ve Ölçümleme
- TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS-41 Tarımsal Faaliyetler



EK G TMSUDSK TARAFINDAN YAYINLANAN TÜRKiYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS)

TMS-1	Finansal Tabloların Sunuluđu
TMS-2	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
TMS-3	Nakit Akış Tabloları
TMS-4	Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
TMS-5	Konsolide Finansal Tablolar
TMS-6	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS-7	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS-8	Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
TMS-9	Amortisman Muhasebesi
TMS-10	Dönem Net Karı ve Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
TMS-11	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS-12	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS-13	Stoklar
TMS-16	Banka ve Benzeri Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS-17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS-18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS-19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

EK H TMS/TFRS YORUMLARI

TMS / TFRS SETİ
Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar (2010 Versiyonu)
TFRS 9 Finansal Araçlar (2011 Versiyonu)
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TMS
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (2011 Öncesi Versiyonu)
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar (2011 Versiyonu)
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar (2011 Öncesi Versiyonu)
TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (2011 Versiyonu)
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
TFRS Yorum
TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler-Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
TFRS Yorum 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferi
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri
TMS Yorum
TMS Yorum 10 Devlet Yatırımları-İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 12 Konsolidasyon- Özel Amaçlı İşletmeler
TMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler-Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları –Teşvikler
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri-İşletmelerin ve Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar-İnternet Sitesi Maliyetleri

ÖZGEÇMİŞ

1986 yılında Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde doğdum. İlköğretimi Mehmetpaşa İlköğretim Okulu ve ortaöğretimi Gümüşhacıköy Lisesi'nde tamamladıktan sonra ön lisans eğitimimi Adnan Menderes Üniversitesi Yenipazar Meslek Yüksekokulunda İşletme bölümünde tamamladım. Daha sonra lisans eğitimini tamamlamak amacı ile Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü'ne kaydoldum. Aynı zamanda Amasya Merzifon'da üretim tesisi bulunan Silverline Endüstri ve Ticaret A.Ş.'de muhasebe departmanında ilk iş hayatına atıldım. Burada 4 yıl çalıştıktan sonra Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik sınavını da kazanarak stajımı başlattım. Askerlik görevimden sonra İstanbul'a yerleşerek ilk önce Klüber Lubrication firmasında daha sonra da Bilim Laboratuvar Cihazları San. Ltd. Şti'de muhasebe birimlerinde SMMM Aday Meslek Mensubu olarak görev yaptım. Son olarak Denetim, Danışmanlık ve Mali Müşavirlik firmasında görevime devam etmekteyim. 2017 yılında staj süremi bitirerek Meslek Mensubu olmak ve akademik hayata da devam etmek amacıyla sınavlara gireceğim. Orta Seviyede (Intermediate) İngilizce bilmekteyim.