



**T.C.
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA
YENİDEN DEĞERLEMESİ İLE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ VE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Recep MORGÜL**

**Danışman
Dr. Öğretim Üyesi İrem ÖZCAN**

**İSTANBUL
2024**



**T.C.
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA
YENİDEN DEĞERLEMESİ İLE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ VE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Recep MORGÜL**

**Danışman
Dr. Öğretim Üyesi İrem ÖZCAN**

**İSTANBUL
2024**



LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi Recep MORGÜL tarafından hazırlanan “Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sistemi Kapsamında Yeniden Değerlemesi ile Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisi ve Bir Uygulama” konulu çalışması jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi: 26/01/2024

Jüri Üyesinin Ünvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu:

İmzası

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi İrem ÖZCAN
Haliç Üniversitesi

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Melih ATALAY
Haliç Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Ayşegül GÜNGÖR
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi

Bu tez yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu'nun kararıyla kabul edilmiştir.

(Enstitü Müdürünün Ünvanı, Adı, Soyadı)
Müdür

MADDİ DÜRAN VARLIKLARIN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA YENİDEN DEĞERLEMESİ İLE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

ORJİNALLİK RAPORU

%13	%12	%3	%5
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	acikbilim.yok.gov.tr	%5
	İnternet Kaynağı	
2	Submitted to Mugla University	%1
	Öğrenci Ödevi	
3	acikerisim.nigde.edu.tr	%1
	İnternet Kaynağı	
4	acikerisim.pau.edu.tr:8080	%1
	İnternet Kaynağı	
5	9lib.net	%1
	İnternet Kaynağı	
6	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK)	<%1
	Öğrenci Ödevi	
7	nek.istanbul.edu.tr:4444	<%1
	İnternet Kaynağı	
8	denetimakademisi.com	<%1
	İnternet Kaynağı	

TEZ ETİK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sistemi Kapsamında Yeniden Değerlemesi İle Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisi ve Bir Uygulama” başlıklı bu çalışmayı başından sonuna kadar danışmanım Dr. Öğretim Üyesi İrem ÖZCAN’ın sorumluluğunda tamamladığımı, verileri/örnekleri kendim topladığımı, deneyleri/analizleri ilgili laboratuvarlarda yaptığımı/yaptırdığımı, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallara uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim.

Recep MORGÜL

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunmuş olduğum “Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sistemi Kapsamında Yeniden Değerlemesi ile Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisi ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmanın başından sonuna kadar benden desteğini esirgemeyerek, çalışmamda büyük katkısı olan danışmanım Dr. Öğretim Üyesi İrem ÖZCAN’a katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Ocak, 2024

Recep MORGÜL

TEZ ETİK BEYANI.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
ÖZET	x
ABSTRACT	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. BÖLÜM.....	3
DEĞERLEMENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	3
2.1. Kavramsal Olarak Değer.....	3
2.2. Muhasebe Alanında Değerleme	7
2.3. Değerlemenin Amaçları	8
2.4. Yeniden Değerlemede Geçerli İlkeler.....	10
2.5. Yeniden Değerleme Ölçütleri	11
2.5.1. Maliyet Bedeli	12
2.5.2. Borsa Rayıcı	13
2.5.3. Tasarruf Değeri.....	14
2.5.4. Mukayyet Değer	14
2.5.5. İtibari Değer	15

2.5.6. Vergi Değeri	16
2.5.7. Rayiç Bedel	16
2.5.8. Emsal Bedeli ve Ücreti.....	16
2.6. Finansal Raporlama Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri.....	17
2.7. BOBİ FRS Kapsamında Değerlemeye İlişkin Genel Esas ve Ölçütler	18
2.7.1. Gerçeğe Uygun Değer	19
2.7.2. Net Gerçekleşebilir Değer	19
2.7.3. İtibari Değer	19
2.7.4. İtfa Edilmiş Değer	20
2.7.5. Geri Kazanılabılır Tutar	20
2.7.6. Yeniden Değerleme	20
2.7.7. Kullanım Değeri	20
2.7.8. Spot Kur	20
2.7.9. Maliyet Bedeli	21
2.8. Yeniden Değerleme Süreci ve Kanunlardaki Değişiklikler	21
3. BÖLÜM.....	22
MADDİ DURAN VARLIKLAR	22
3.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı	23
3.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Durum Tablolarındaki Yeri ve Önemi ..	24
3.2.1. Maddi Duran Varlıkların Hissedar ve Yöneticiler İçin Önemi	28
3.2.2. Maddi Duran Varlıkların Yatırımcılar İçin Önemi	28
3.2.3. Maddi Duran Varlıkların Finans Kuruluşları İçin Önemi	28
3.2.4. Maddi Duran Varlıkların Devlet İçin Önemi	29
3.3. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	29
3.3.1. Arazi ve Arsalar Hesabı	30
3.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı.....	30
3.3.3. Binalar Hesabı	31
3.3.4. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı.....	31

3.3.5. Taşıtlar Hesabı.....	32
3.3.6. Demirbaşlar Hesabı	33
3.3.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı.....	34
3.3.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı.....	34
3.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı.....	34
3.3.10. Verilen Avanslar Hesabı	35
3.4. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri.....	35
3.4.1. Arazi ve Aresalarda Değerleme İşlemleri	35
3.4.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme İşlemi	36
3.4.3. Binalarda Değerleme İşlemleri.....	36
3.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlarda Değerleme İşlemleri	37
3.4.5. Taşıtlarda Değerleme İşlemleri	37
3.4.6. Demirbaşlarda Değerleme İşlemleri.....	37
3.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri	38
3.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme İşlemleri	38
3.4.9. Verilen Avanslarda Değerleme İşlemleri	38
3.5. TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri	41
3.5.1. TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler.....	42
3.5.1.1. Maliyet Bedeli Modeli.....	42
3.5.1.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	42
3.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları	43
3.6.1. Amortisman Kavramı	44
3.6.2. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Ayrılmasının Nedenleri	45
3.6.3. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Uygulanmasının Koşulları	46
3.6.3.1. Maddi Duran Varlığın İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması	47

3.6.3.2. Maddi Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması....	47
3.6.3.3. Maddi Duran Varlığın Aşınma ve Yıpranma Nedeniyle Değerinin Düşmesinin Söz Konusu Olması	48
3.6.3.4. Maddi Duran Varlığın Değerinin Yasal Düzenlemelerin Üzerinde Olması.....	48
3.7.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	50
3.7.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi.....	52
3.7.4. Madenlerde Amortisman	52
3.8. TMS 16 Kapsamında Amortisman Hesaplama Yöntemleri	53
3.8.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	54
3.8.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	54
3.8.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	54
3.9. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri	55
3.9.1. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman	55
3.9.1.1. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	57
3.9.1.2. Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	57
3.9.1.3. Azalan Bakiyeler Yöntemi	58
3.9.1.4. Üretim Miktarı Yöntemi	58
3.9.1.5. Kıst Amortisman Yöntemi.....	59
3.10. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın Uygulanması.....	59
4. BÖLÜM.....	60
DEĞERLEME İŞLEMLERİ VE FİNANSAL TABLOLARDAKİ ETKİSİ.....	60
4.1. Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sisteminde Değerleme Yönünden Farklılıkları	60
4.2. Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sisteminde Amortisman Uygulamaları Bakımından Farklılıklar	61
4.2.1. Amortisman Konusunda VUK ve BOBİ FRS Arasındaki Temel Farklılıklar.....	61

4.2.2. Amortisman Konusunda VUK ve TMS 16 Arasındaki Temel Farklılıklar	63
4.3. Türk Muhasebe Sistemindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri ve Sonuçları.....	66
4.3.1. Türk Muhasebe Sistemindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri	66
4.3.2. Türk Muhasebe Sistemlerindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tablolara Etkilerinin Sonuçları	70
4.4. Türk Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesine İlişkin Örnek Uygulamalar	70
SONUÇ.....	85
KAYNAKLAR.....	87
ÖZGEÇMİŞ.....	94

KISALTMALAR

VUK: Vergi Usul Kanunu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

MDV: Maddi Duran Varlıklar

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Farklı Amortisman Yöntemi Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	27
Tablo 3.2. Maddi Duran Varlıklar İçin Uygulanan Değerleme Ölçüleri.....	40
Tablo 4.1. Maddi Duran Varlığa İlişkin Bilgiler.....	70
Tablo 4.2. VUK’a Göre Normal Amortisman Yöntemi ile Hesaplanan Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu.....	72
Tablo 4.3. TMS 16 Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi ile Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu.....	73
Tablo 4.4. BOBİ FRS Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi ile Hesaplanan Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu.....	76
Tablo 4.5. Binalar VUK Geçici 32. Madde Yeniden Değerleme Tablosu.....	82
Tablo 4.6. Değerleme Sonrası Yeni Amortisman Tablosu.....	83

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA YENİDEN DEĞERLEMESİ İLE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

Günümüzde ekonominin her geçen gün hızla gelişmesi ve küreselleşmenin etkisiyle faaliyette bulunan işletmelerin finansal durum tablolarının ve bu tablolarda yer alan bilgilerin önemi artırmıştır. İşletmelerin finansal durum tablolarında yer alan bilgilerin gerçeğe uygun ve tam olması gerekmektedir.

İşletmelerin finansal durum tablolarında yer alan maddi duran varlıkların gerçek değerinin tespit edilebilmesi için değerlendirme işlemlerinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Böylelikle işletmelerin finansal durum tablolarının da en doğru bilgilerle hazırlanması mümkün olacaktır.

Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmanın ilk bölümünde değerlendirme kavramı incelenmiş olup, izleyen bölümde maddi duran varlıklar detaylı olarak ele alınmıştır. Son bölümde ise değerlendirme işlemlerinin finansal durum tabloları üzerindeki etkileri ele alınarak örnek uygulamalara yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise, çalışmanın genelinde tespit edilen bulgulara göre elde edilen veriler özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Değerleme, Maddi Duran Varlık, Değerlemenin Etkileri*

ABSTRACT

REVALUATION OF TANGIBLE ASSETS WITHIN THE SCOPE OF TURKISH ACCOUNTING SYSTEM AND ITS IMPACT ON FINANCIAL STATEMENTS AND AN APPLICATION

Nowadays, with the rapid development of the economy and the effect of globalization, the importance of financial statements of companies and the information contained in these tables has increased. The information in the financial statements of businesses must be realistic and complete.

Valuation procedures must be carried out in order to determine the real value of tangible fixed assets included in the financial statements of businesses. In this way, it will be possible to prepare the financial statements of businesses with the most accurate information.

In the first part of the study carried out in this context, the concept of valuation was examined, and in the following part, tangible fixed assets were discussed in detail. In the last section, the effects of valuation transactions on the financial statements are discussed and sample applications are given. In the conclusion section, the data obtained according to the findings of the study in general are summarized.

Keywords: *Valuation, Tangible Assets, Effects of Valuation.*

1. GİRİŞ

Günümüzde ticari işletmelerin sayısının her geçen gün artması, ticari işlemlerin karmaşık bir yapıya bürünmesi, küreselleşme nedeniyle ekonomik anlamda sınırların ortadan kalkması ve teknolojinin her geçen gün hızla ilerlemesi ile birlikte ekonomik faaliyetler gösteren işletmelerin sert rekabet ortamında hareket etmeleri gittikçe zorlaştırmaktadır.

İşletmelerin faaliyet göstermekte oldukları sektör ne olursa olsun özellikle gelişen teknoloji ile birlikte gerçeğe uygun raporlama yapma sorumluluğu doğmuştur. Zira, işletmeler verecek oldukları bilgilerle gerek kendilerinin gerekse işletme dışındaki pek çok kesimin alacakları kararlara yön vermektedirler.

İşletmelerin bu sorumluluğu gereği, faaliyette bulundukları dönem sonunda elde etmiş oldukları gelirleri ve gerçekleştirdikleri giderleri doğru bildirme yükümlülüğü söz konusudur. Özellikle dönem sonlarında işletmelerin elde etmiş oldukları kazançların doğru tespit edilmiş olması işletmenin kendine yönelik alacağı kararlar başta olmak üzere birçok kesimi yakından ilgilendirmektedir.

İnsanoğlunun varlığından bu yana önem arz eden değer kavramı ticari hayatta da oldukça büyük bir rol oynamaktadır. Bu nedenle işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetler sırasında mali değeri olan her işlemin gerçeği yansıtması ve gerçek değeri üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Gerçek değeri ile gösterilmeyen her bilginin hataya yol açacağı açıktır. Bu durum işletmelerin bildireceği değerler için de geçerlidir. Bu nedenden dolayı işletmelerin özellikle finansal tablolarında belirtmiş oldukları bilgilerin ve söz konusu bilgilerde yer alan değerlerin doğru tespit edilmesi oldukça önemlidir.

İşletmelerin bir yıldan uzun süre içerisinde kullanmayı planladığı ve bu amaçla edinmiş olduğu fiziki varlıklar olan maddi duran varlıkların gerçek değerlerinin doğru tespit edilmiş olması da çok büyük önem arz etmektedir. Zira, işletmenin aktifinde kayıtlı olan söz konusu maddi duran varlıkların gerçek değerlerinin doğru tespit edilememesi doğrudan işletmenin kâr düzeyini etkileyecektir.

Böyle bir durumda doğru tespit edilmeyen maddi duran varlıkların değerleri üzerinden yapılacak kâr ya da zarar hesapları gerçeği yansıtmayacaktır. Günümüzde işletmelerin finansal durum tablolarını ilan etmeleri ile birlikte birçok kullanıcı söz konusu finansal durum tablolarına bakarak hareket etmektedir. Bu nedenle finansal durum tablolarının geçeceği yansıtması yalnızca işletmeleri değil, aynı zamanda söz konusu mali tablolara bakarak karar alan basiretli finansal tablo kullanıcılarını ilgilendirmektedir. Bu nedenden dolayı işletmelerin aktifinde kayıtlı olan maddi duran varlıkların dönem sonunda yeniden değerlemesinin yapılarak gerçek değerinin ortaya konulması oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde değerlemenin kavramsal çerçevesi ele alınmış, değer ve değerlendirme ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde ise Maddi duran varlıklar ile ilgili kavramsal bilgilere yer verilmiştir. Son bölümde maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin Türk muhasebe sistemindeki yerini gösteren örnek uygulamalara yer verilmiştir. Son olarak çalışmanın bütününden elde edilen veriler ışığında ulaşılan sonuçlar özetlenmiştir.

2. BÖLÜM

DEĞERLEMENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Kavramsal Olarak Değer

Değer kavramı insanlık tarihinden bu yana önem arz etmiş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle toplum içinde yaşayan bir bireyin kıymetinin değerlendirilmesi, neredeyse insanlığın var olduğu günden bu yana söz konusudur. Öte yandan değer kavramı gerek bireysel gerekse toplumsal olarak ele alındığında sübjektif bir kavram olması sebebiyle dönemler itibariyle değişkenlik gösterebilmektedir. Bu durum, değer kavramının somut ve soyut anlamda dönemler içerisinde tartışmaya açılmasından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak değer kavramının sübjektif karakteri dolayısıyla kişinin ya da kişilerin yapacağı değerlendirmelere göre değişkenlik göstereceği bir gerçektir. Değer kavramının öteden beri kavram olarak inceleniyor olması dolayısıyla söz konusu kavram hakkında çok sayıda ve muhtelif tanımlamaların yapıldığı görülmektedir (Dilmaç, 2002: 1-2).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, değer kavramının gerek toplumsal yaşam gerekse çeşitli literatürlere konu olabileceği görülmektedir. Bu nedenle değer kavramı ile ilgili geçmişten bugüne kadar yapılan tanımlamalardan bazıları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Cevizci, 2006: 51);

- Belirli bir şeyin önem düzeyinin tespit edilmesini sağlayan soyut bir ölçüt ya da söz konusu şeyin karşı geldiği kıymet,
- Belirli bir şeyin parasal olarak karşılık bulduğu kıymet,
- Bir şeyin niteliksel olarak karşılığı olan kıymet,
- Faydalı olan ya da üstün niteliklere sahip olan bir kimse,
- Belirli bir değişkenin sayısal anlamdaki karşılığı,
- Devlet açısından, bir devletin sosyo-kültürel ya da bilimsel kıymetlerini bir araya getiren manevi unsurlar.

Yukarıda değer kavramına ilişkin yapılan muhtelif tanımlardan da anlaşılacağı üzere değer, hemen her anlamda yorumlanabilir ve değerlendirilebilir nitelikte bir kavramdır.

Değer kavramının tarihsel süreç içerisinde çok farklı anlamlar taşıdığı ve dönemden döneme değişkenlik gösterdiği bilinmektedir. Bunun temel sebebi ise kişilerin ve toplumların değer kavramına bakış açısının her dönem değişkenlik göstermesidir. Dolayısıyla tarihin belli bir dönemi ile ilgili araştırma yapılması gerektiğinde, o dönemki toplumsal yapının göz önünde bulundurularak tespitlere yer verilmesi oldukça büyük önem taşımaktadır. Zira her dönem değer kavramına farklı bir anlam katabilmektedir.

Değer kavramı, bir şeyin çok istenmesi ya da hiç istenmemesi gibi bir tutum olarak açıklanabilmektedir. Bu durumda, değer bir şeyin istenip istenmemesi gibi bir kararın sonucunda ortaya çıkması söz konusu olabilir. Bu durum değer bir kişi ya da toplumun kanaatine göre değişkenlik gösterebileceğini ortaya koymaktadır (Güngör, 2010: 26).

Değer kavramı daha farklı bir bakış açısı ile değerlendirildiğinde, tamamen ahlak kavramı ile özdeşleştirilebildiği görülmektedir. Ahlak açısından değer, insanların gerçekleştirdiği eylemlerin neticesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, bir kişi yaşamış olduğu tüm haksızlıklara rağmen, kendisine söz konusu haksızlıkları gerçekleştiren kişiye karşı olumsuz düşünceler beslemiyorsa bu kişinin dürüst ve ahlaklı olduğu sonucu çıkarılmaktadır. Bu örnekte bahsedilen kişinin dürüst ve ahlaklı bakış açısı o kişinin değerini ortaya koyabilmektedir (Uysal, 2003: 52).

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere değer kavramının tüm bilim dalları bakımından önemli olmasına ek olarak sosyoloji bilimiyle de yakından ilişkisi olduğu görülmektedir. Zira, sosyolojik olarak değer kavramı incelendiğinde, sosyal ilişkiler ve toplum içerisindeki değişim ve gelişimlere paralel olarak gerçekleştirilen davranış biçimi olarak tanımlanabilmektedir (Silah, 2005: 43).

Değer kavramı tarihsel süreç içerisinde sosyal, kültürel ve ekonomik anlamda devletlerden devletlere farklılık gösterebilmiştir. Bunun tarihsel süreç içerisindeki önemli örneklerinden birisi Endüstri Devrimi'nin yaşandığı dönemlerde Rusya ve İngiltere'nin ülke içerisinde gerçekleştirilecek demiryolu yatırımlarında birbirinden farklı davranmasıdır. Bu iki ülkenin Endüstri Devrimi ile birlikte demiryollarına yapmış oldukları yatırımın birbirinden farklı olması, söz konusu iki devletin demiryollarına vermiş olduğu değer ile birebir ilgilidir. Bahsi geçen dönemde İngiltere, demiryollarına daha büyük yatırımlar yapmış ve hem demiryollarına hem de endüstriye verdiği değeri ortaya koymuştur (Hobsbawm, 2019: 55).

Tüm bunlarla birlikte değer kavramı felsefe bilimiyle de yakından ilgili olup, felsefe açısından da değerlendirilmiş bir kavramdır. Felsefe açısından değer, kişilerin davranış biçimleri, amaçları, arzuları ve ihtiyaçları doğrultusunda çevresinde gerçekleşen olaylara yüklediği anlam olarak tanımlanmaktadır (Saruhan ve Özdemirci, 2018: 107-108).

Aynı şekilde psikoloji bilimi tarafından ele alındığında değer, kişilerin gerçekleştirmiş oldukları davranışların psikolojik olarak anlamlandırılması olarak tanımlanmaktadır. Zira, psikoloji genel anlamda insanların gerçekleştirdiği davranışların nedenleri ve sonuçları üzerinde durmaktadır. İnsanların gerçekleştirdiği davranışlar herhangi bir refleks olarak gösterilmediyse söz konusu davranışı gerçekleştiren kişinin isteği ya da tercihi doğrultusunda gerçekleştirildiği düşünülür. Dolayısıyla kişilerin yapmış oldukları davranışların ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıktığı ve bu durumda kişilerin değerlerini de sergiledikleri ifade edilmektedir (Kübilay ve Bayrakdaroğlu, 2017: 77).

Psikolojik olarak tanımlanan değer kavramına göre insanların gerçekleştirmiş oldukları davranışların temelde bir amaç taşıdığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla kişileri yapmış oldukları davranışlara iten belirli değerler söz konusudur ve kişiler kendi değerlerine göre söz konusu davranışları sergilemektedir. Örneğin maddi olarak güçlü olan birisinin kazancının belirli bir kısmını yardım ve bağış olarak değerlendirmesi, bu kişinin amacının iyilik yapmak olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu kişinin içinde taşıdığı değer düşüncesinin iyilik olduğu anlaşılmaktadır (Uysal, 2008: 68).

Yukarıda anlatılanlara ek olarak özellikle belirtmek gerekir ki, günümüzde yaşanan gelişmeler, küreselleşme, teknolojinin baş döndürücü bir hızla gelişim ve değişim göstermesi ve bunların doğal bir sonucu olarak ekonomik anlamda sınırların ortadan kalkmış olması ekonomi biliminin önemini gün geçtikçe artırmaktadır. Bu nedenden dolayı ekonomi alanında yer alan iktisat, muhasebe ve maliye gibi bilim dallarının önemi de artmıştır. Zira, ekonomi ile ilgilenen ve ekonomik faaliyetlerde bulunan kişilerin ekonomi ile yakından ilişkili olması ve bu konular hakkında bilgi sahibi olması neredeyse bir zorunluluk halini almıştır (Eğilmez, 2018: 15). Bu anlamda değer kavramının ekonomik anlamda ne anlam ifade ettiği de oldukça

önemlidir. Bu nedenle ekonomi alanlarında yapılan değer tanımları en az diğer alanlarda ve bilim dallarında olduğu kadar detaylı olarak ele alınmıştır.

Değer kavramı iktisadi anlamda değerlendirildiğinde, herhangi bir şeyin değerinin fiyat ile ilişkilendirildiği görülmektedir. Zira, iktisat biliminde değer kavramı iki türlü olup bunlar, değişim değeri ve kullanım değeri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle iktisadi anlamda değer in çoğu zaman fiyat ile aynı anlamda kullanıldığını söylemek mümkündür (Ertuğrul, 2008: 142).

Genel anlamda fiyat, herhangi bir malın, piyasa içerisinde el değiştirmesi için belirlenen parasal değer anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bir yerde fiyattan bahsedilebilmesinin ön koşulu, o yerde piyasanın var olmasıdır. Bununla birlikte değer kavramını fiyattan ayıran özellik, değer kavramının kişiler tarafından belirlenmesinden dolayı daha öznel bir kavram olmasıdır. Dolayısıyla fiyat kavramı daha kesin bir kavram olmakla birlikte, değer kavramının daha değişken olması söz konusudur (Gözen, 2019: 375).

Tarihsel süreç incelendiğinde değer in iktisadi anlamda ortaya çıkması neredeyse insanlığın varlığıyla aynı dönemlere denk gelmektedir. Bununla birlikte iktisat biliminin tarihçesi incelendiğinde ilk olarak Merkantilizm ile birlikte bilimsel anlamda çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Zira iktisadi olarak ortaya çıkan ilk düşünce akımı olarak Merkantilizm gösterilmektedir. Merkantilizmin ortaya çıktığı dönem ise 15. yüzyıl olarak tespit edilmiştir (Hobsbawm, 2019: 40). Merkantilizm anlayışında iktisadi bilime yön veren fizyokrasi, klasik iktisadi düşünce ve Keynesyen iktisadi düşünce ortaya çıkmıştır. Daha sonraki dönemlerde de farklı iktisadi düşünceler ortaya çıkmıştır.

Yukarıda bahsi geçen iktisadi düşünce akımlarının iktisadi anlamda değer kavramına bakış açıları birbirlerinden farklı olabilmektedir. Örneğin, günümüzdeki ekonomik anlayışa göre herhangi bir malın değeri piyasada ortaya çıkarak kendisini fiyat olarak gösterirken, klasik iktisat döneminde bu düşünce akımını savunan iktisatçılara göre bir malın değer inin piyasa tarafından belirlenmesi mümkün değildir ve malın değer inini belirleyen en önemli unsurun emek olduğu belirtilmektedir (Aydınlar, 2009: 9).

Yukarıda anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere, dönemler içerisinde iktisadi anlamda değer kavramı ekonomide geçerli olan iktisadi düşüncelere göre değişiklik göstermiştir. Zira, aynı durum muhasebe ve maliye bilimleri için de söz konusudur. Çalışmanın ana konusu muhasebe biliminde değerlendirme olduğundan, muhasebe bilimi ile ilgili detaylı açıklamalar sonraki başlıklarda ele alınmıştır.

2.2. Muhasebe Alanında Değerleme

Günümüzde ekonomik anlamda yaşanan gelişmelerle birlikte sermayenin dolaşım hızı artmış ve ekonomik alanda sınırların ortadan kalkması ekonomik yapıları daha da karmaşık hale getirmiştir. Bu noktada ekonomik faaliyet göstermekte olan gerçek ya da tüzel kişilerin finansal bilgileri oldukça önemli bir hal almıştır. Ekonomi içerisinde finansal bilgilerin ortaya konulması ve söz konusu finansal bilgileri kullanarak karar alan kişiler göz önünde bulundurulduğunda finansal tabloların ne derece önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle finansal bilgileri üreten ve finansal tabloları oluşturan kişilerin gerek sosyal sorumluluk gerekse şeffaflık ilkesi gereği yanıltıcı bilgilere yer vermemesi büyük önem arz etmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere günümüz ekonomik yapıları içerisinde muhasebe uygulamaları çok önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle ekonomik faaliyet gerçekleştiren hemen her işletmenin muhasebe uygulamalarındaki değişim ve gelişmeleri yakından takip etmeleri gerekmektedir. Muhasebe bilgilerinin sağlıklı bir şekilde üretilmesinde en önemli koşullardan bir tanesi de doğru ve güvenilir değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasıdır. Zira, ekonomik faaliyet gösteren her işletmenin, varlıklarının gerçek değerlerini ortaya çıkarabilmesi için değerlendirme işlemini gerçekleştirmesi zorunludur (Çabuk, 2001: 4).

İşletmelerde gerçekleşen muhasebe kayıtlarının doğruluğunun tespit edilebilmesi için yapılan ölçme, sayma ve tartma yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilen çalışmalara envanter çalışmaları denilmektedir. Söz konusu envanter çalışmaları işletme içi ya da işletme dışı olmak üzere iki türdür. Envanter yöntemlerinden muhasebe içi envanter fiziki işlemler hariç olarak yapılan düzeltme, değerlendirme, ayarlama gibi işlemlerdir. Dolayısıyla, envanter çalışmasının ilk aşaması miktarın tespit edilmesi iken ikinci aşama olarak karşımıza değerlendirme çıkmaktadır

(Gençoğlu, 2015: 58-59). Bu durum işletmeler içerisinde gerçekleştirilecek olan envanter çalışmalarında değerlendirme işleminin önemini göstermektedir.

Öte yandan değerlendirme kavramının kelime anlamı incelendiğinde bir şeyin değerinin tespit edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebede değerlendirme işlemi ise işletmede belli yöntemler kullanılmak suretiyle işletme aktif ve pasiflerinin gerçek değerinin ortaya konulmasıdır (Özbirecikli, 2009: 7).

2.3. Değerlemenin Amaçları

Günümüzde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bakımdan alacakları kararların doğruluğu için doğru bir oto kontrol sistemi kurmaları gerekmektedir. Ekonomik faaliyet gösteren işletmeler faaliyetleri sırasında her an çok önemli bir karar alma durumunda kalabilmektedirler. Bu noktada doğru kararların alınabilmesi için işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin sağlıklı ve doğru bilgiler olması gerekmektedir. Zira, işletmelerin yöneticileri ya da hissedarları alacakları ekonomik kararlar için finansal tablolarını baz almak durumundadırlar. Tam bu noktada değerlendirme işlemlerinin önemi ön plana çıkmaktadır. Finansal tablolar içerisinde yer alan bilgilerin doğru ve sağlıklı bilgiler olabilmesinin en önemli unsuru gerçekleştirilen değerlendirme işlemidir. Ülkemizde halen yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu (VUK) uygulanacak olan değerlendirme yöntemlerini özel olarak belirtmiştir. Aynı zamanda değerlendirme işlemlerinin yılın son günü yapılması yine VUK gereğidir. Zira, muhasebede kayıt altına alınan işlemlerde kullanılan hesapların kanun gereği yılın sonunda kapatılması bir zorunluluktur (Tokay ve Deran, 2008: 21-22).

Ekonominin günümüzdeki en önemli gerçeklerinden birisi küreselleşme ile birlikte işletmelerin yatırım yapabilecekleri alanların genişlemiş olmasıdır. Bu durum, finansal tablolarını gerçeğe uygun olarak hazırlayan işletmelerin en sağlıklı finansal tabloları ihtiva etmesini beraberinde getirmektedir. Bununla birlikte işletmeler için karar aşamasında önem arz eden finansal tablolar aynı zamanda söz konusu işletmeye yatırım yapma düşüncesi olan kişiler ve kurumlar için de oldukça önemlidir. Zira, yatırımcılar alacakları ekonomik kararları işletmelerin finansal tablolarını inceleyerek almaktadırlar. Bu nedenle finansal tablolarda yanıltıcı bilgilerin yer almaması ve tüm verilerin güvenilir olması oldukça önem taşımaktadır (Örten vd., 2016: 3).

Muhasebe bilimi bakımından değerleme işlemeleri teferruatlı ve dikkat gerektiren işlemlerdir. İşletmelerin finansal durum tablolarında yer alan hesaplardaki değerlerin kayda alınışında ya da kayıtlardan çıkarılması sırasında farklı değerleme yöntemlerinin kullanılabilme durumlarının söz konusu olması değerleme işlemlerinin çok dikkatli bir şekilde geręekleřtirilmesini zorunlu kılmaktadır (Sağır, 2013: 13).

Değerlemenin en önemli amaçlarından bir diğeri de işletmelerin dönem içerisinde geręekleřtirmiş oldukları faaliyetler neticesinde, dönem sonunda elde ettikleri kârın doğru tespit edilebilmesidir. Zira, VUK yönünden konu ele alındığında değerleme işleminin, vergi matrahlarının doğru tespit edilebilmesi bakımından önem arz ettiği bilinmektedir (Öztürk, 2007: 11).

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi çeşitleri incelendiğinde görölmektedir ki, bazı vergilerde matrahı doğrudan varlığın değeri belirlemektedir. Dolayısıyla varlığın değerinin yanlış tespit edilmesi aynı zamanda ödenmesi gereken verginin de yanlış hesaplanmasına neden olacaktır. Bu durumdan dolayı işletmelerin değerleme işlemlerini geręekleřtirirken doğru yöntemleri kullanması gerekmektedir. Bu noktada hangi değerleme yöntemlerinin kullanılacağı VUK ile açıkça düzenlenmiştir (Özulucan, 2005: 11).

Tüm bunlarla birlikte işletmelerde değerleme işlemlerinin geręekleřtirilmesinin başlıca nedenleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Yardımcı, 1997: 76)

- Finansal tabloların homojen olması,
- İşletmelerin finansal yapılarının ve dönem içerisinde geręekleřtirdikleri faaliyetlerin mali sonuçlarının doğruluğunun sağlanması,
- İşletmelerin finansal tablolarının farklı dönemlerdeki finansal tabloları ile karşılaştırılmasının yapılabilmesi,
- İşletmelerin finansal tablolarının aynı sektörde faaliyet göstermekte olan diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilir olması,
- İşletmelerin dönem içerisinde geręekleřtirmiş olduğu üretim miktarının korunabilmesi,

- İşletmelerin, ekonomide ortaya çıkan enflasyondan dolayı olduğundan daha kârlı görünmesinin önüne geçilebilmesi,
- İşletmelerdeki yapıların daha kurumsal hale getirilebilmesi,
- İşletmelerin ekonomik ve mali yapılarının daha sağlıklı bir şekilde oluşmasının sağlanması.

2.4. Yeniden Değerlemede Geçerli İlkeler

İşletmelerin, ekonomi içerisinde ortaya çıkan enflasyon karşısında finansal durum tablolarının aktifinde yer alan iktisadi varlığında oluşacak bir değer düşüklüğünü yürürlükte olan düzenlemeler kapsamında değerleyerek güncel değerini tespit etmesi gerekmektedir. Yapılacak bu değerlendirme işlemine yeniden değerlendirme adı verilmektedir. Yeniden değerlendirme işlemi gerçekleştirilirken uyulması gereken bazı temel ilkeler vardır. Söz konusu ilkeler, aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Yardımcı, 1997: 75);

- İşletmelerde kayıtlı olan iktisadi kıymetlerden amortismanı tâbi olanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.
- İşletmelerde gerçekleştirilecek olan yeniden değerlendirme işlemleri, amortismanı tâbi bir kıymetin işletmenin aktifine girdiği dönemde yapılmaması gerekir.
- İşletmelerde önceki dönemlerde gerçekleştirilmemiş veya değerlendirme oranlarının düşük olmasından kaynaklı düşük değerlendirme oranları ile değerlendirme yapılmış olan iktisadi kıymetler için söz konusu dönemler sona erdikten sonra geçmişe dönük değerlendirme işlemi yapılmamalıdır.
- Yeniden değerlendirme işlemleri bazı mükellef grupları için isteğe bağlı olabilmektedir. Bu durumdaki mükellefler, varsa amortismanı tâbi iktisadi kıymeti için yine de yeniden değerlendirme yapabilirler.
- İşletmeler tarafından gerçekleştirilen yeniden değerlendirme işlemlerine tâbi olan iktisadi kıymetlerin amortismanları yeni hesap döneminde yeni değerler üzerinden hesaplanmalıdır.
- Gayrimenkullere yeniden değerlendirme işlemi gerçekleşmesi halinde söz konusu gayrimenkullere yeni değerlendirilmiş haliyle değil, önceki değerleri ile amortisman uygulanmaya devam edilmelidir.

- İşletmelerin aktifinde kayıtlı olup yeniden değerlendirme işlemi yapılmış olan varlıkların daha sonraki bir tarihte satılma durumları söz konusu olması halinde, satıştan doğacak olan kazancın doğru tespit edilebilmesi maksadıyla değer artış fonu hesabı birikmiş amortismanlar gibi işlem görmelidir.
- Kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme işlemlerinden sonra ortaya çıkan değer artışlarını değer artış fonunda bekletebileceklerdir. Bununla birlikte, söz konusu değer artışlarının sermayeye eklenmesi de mümkündür.

2.5. Yeniden Değerleme Ölçütleri

VUK'un değerlemeye dair düzenlemeleri ilgili kanunun muhtelif maddelerinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte VUK'un ilgili maddesinde değerlendirme ile ilgili, “*vergi matrahının hesabı ile iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” ifadesine yer vererek değerlendirme konusuna açıklık getirilmiştir (VUK, Madde: 258).

Kanunun ilgili maddesinden de anlaşılacağı üzere değerlemenin vergi kanunları bakımından en önemli özelliği kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir.

Vergi kanunlarında yapılmış olan düzenlemelerin asıl hedefinin vergi matrahının doğru şekilde ortaya çıkarılması olduğu göz önünde bulundurulduğunda gerçekleştirilecek değerlemede kullanılacak olan ölçütlerin tarafsız ve net bir biçimde ortaya konması gerekmektedir (Başagaç, 2006: 39).

Yukarıda belirtildiği üzere değerlemenin asıl amacının vergi matrahının tespiti olmasından kaynaklı yine VUK'da iktisadi kıymetler arasından hangisinin, hangi ölçütle değerlendirileceği özel olarak açıklanmıştır. Vergi kanunları uyarınca vergi mükelleflerinin bu noktada uygulanacak ölçütlerde inisiyatif kullanma durumları söz konusu değildir (Gençoğlu, 2015:8).

VUK gereğince vergi mükelleflerinin mali kârlarının hesaplanması aşamasında kullanılacak olan değerlendirme ölçütlerinde seçme hakkı bulunmadığından dolayı, işletmelerde kayıtlı iktisadi kıymetlerin kanunda belirtilen ölçütlerle değerlemesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarında, vergi mükelleflerine kullanılacak ölçütlerde seçme hakkının bırakılmaması devletin vergi kaybı yaşamaması adına önemli bir koruyucu önlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, aksi bir durumda işletmeler kârlarını daha az gösterme yoluna gidebilecek ve bu vesileyle daha az vergi ödeme çabası içerisine girebileceklerdir.

VUK kapsamında değerleme ölçütü olarak kullanılabilecek ölçütler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (VUK, Madde: 261);

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Bu ölçütler alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.5.1. Maliyet Bedeli

Yürürlükte bulunan VUK’da maliyet bedeli tanımlanmış olup şu şekildedir (VUK, Madde: 262); *“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi, diğer bir ifadeyle elde edilmesi veya değerinin artırılması gerekçesiyle yapılmış olan ödemeler ile bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir”*.

Yukarıda belirtilmiş olan kanun maddesinde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alınması için ödenmiş olan satış bedeline ek olarak, söz konusu iktisadi kıymetin işletmeye kazandırılması için katlanılmış diğer giderlerin eklenmesi ile ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanununda belirtilmiş olan tanımın içerisinde yer alan bilumum ifadesi ise söz konusu iktisadi kıymetin işletmeye kazandırılması sırasında ortaya çıkan giderlere bağlı olarak oluşan maliyet anlamına gelmektedir. Maliyet bedelinin tespit edilmesi aşamasında gözden kaçırılmaması gereken en önemli konulardan bir tanesi de işletmeye kazandırılacak söz konusu iktisadi kıymetin elde etme maliyetine, iktisadi kıymetin değerinin artması için yapılan ödemeler ve ilgili diğer giderlerin de eklenerek hesaplanması gerekliliğidir. Zira, işletmeler söz konusu iktisadi kıymeti dışardan satın aldıysa alış bedeline ek olarak nakliye bedelleri, sigorta bedelleri, komisyon ödemeleri, montaj için yapılan ödemeler de maliyet bedeline eklenmek

durumundadır. Ek olarak yurt dışından satın alınan iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline ödenen gümrük vergileri de eklenmelidir (Öztürk, 2007: 17).

Tüm bunlarla birlikte işletmenin söz konusu iktisadi kıymeti kendisinin üretmesi durumu söz konusuysa, iktisadi kıymetin maliyet bedeline işçilik ve diğer üretim giderleri eklenecektir. Bu durumda maliyet bedelinin tespiti biraz daha karmaşık bir hal alabilecektir. Zira söz konusu iktisadi kıymetin üretiminin yanı sıra başka üretimlerin de aynı anda gerçekleşiyor olması maliyetleri hesaplamada karmaşıklıkla yol açabilecektir (Şener, 2008: 5).

VUK’da yer alan düzenlemelere göre maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Demirbaşlar,
- Emtialar,
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar.

Sonuç olarak, işletmeler bir iktisadi kıymeti kendileri üretebilecekleri gibi başka bir işletmeden de satın alabilirler. VUK’a göre bir iktisadi kıymetin işletme içerisine dâhil olana kadar yapılan tüm harcamalardan; satın alma bedeli, üretim bedeli, ödenmiş ise gümrük vergileri, katlanılan nakliye bedelleri, iktisadi kıymetin sigorta gideri ve montaj bedelleri maliyet bedeline eklenmelidir (Kızıllı, 2004: 248).

2.5.2. Borsa Rayici

Borsa rayici VUK kapsamında düzenlenmiş ve şu şekilde ifade edilmiştir; *“Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirme işleminden önceki son muamele gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade etmektedir”* (VUK, Madde: 263).

Kanun maddesinde belirtilmiş olan olağan dalgalanmalar dışında fiyatlarda ciddi kararsızlık olması halinde, son işlem günü yerine son otuz günün ortalamasının alınması söz konusu olabilmektedir. Bu noktada son otuz günün ortalaması alınarak değerlemenin gerçekleştirilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisindedir.

Önemle belirtilmesi gereken durumlardan bir tanesi de borsa rayici ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetlerin yabancı paralar ve menkul kıymetlerden oluştuğudur. Genel anlamda menkul kıymet, işletmelerin geçici olarak değerlendirmek maksadıyla satın aldığı ve her an geri satabileceği hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları, finansman bonoları, yatırım fonları, katılma belgeleri, kâr zarar ortaklığı belgeleri, gelir ortaklığı senetleri gibi varlıkları ifade etmektedir (Sevilengül, 2011: 187).

Öte yandan “*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir ve borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu tespit edildiği takdirde rayiç bedel yerine alış bedeli uygulanır*” (VUK, Madde: 280).

2.5.3. Tasarruf Değeri

VUK kapsamında tasarruf değeri ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve şu şekilde ifade edilmiştir; “*Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer olarak tanımlanmaktadır*” (VUK, Madde: 264).

Kanunda yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere tasarruf değerinin değerlendirme ölçütleri açısından objektiflik kriterinin yerine, sahibi için arz edilen değer belirtilerek sübjektif bir ölçüt özelliğini taşıdığı görülmektedir.

2.5.4. Mukayyet Değer

“*Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarındaki değerini ifade eder*” (VUK, Madde: 265). VUK’da yapılan tanıma göre bir iktisadi kıymetin mukayyet değer ile değerlendirilebilmesi ancak defter kayıtlarında yer almasıyla

mümkündür. Dolayısıyla işletmenin hesaplarında yer almayan iktisadi kıymetlerin mukayyet değerle değerlendirilmesi olanaksızdır. Öte yandan iktisadi kıymetlerin mukayyet değerle değerlendirilmesinin en önemli sakıncası özellikle enflasyon dönemlerinde gerçeklikten uzak bir sonucu ortaya çıkaracak olmasıdır. Enflasyonist dönemlerde bilgi kullanıcıları işletme kayıtlarına bakarak yapılan değerlemeden dolayı yanıltıcı bilgi elde edecek ve bu durum pek çok olumsuzluğu beraberinde getirecektir. Mukayyet değer ile değerlendirilebilecek iktisadi kıymetler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Sağır, 2013: 20);

- İşletmelerin mevduat ya da krediye bağlı olan alacakları mukayyet değer ile değerlendirilmelidir.
- Aktifleştirilmiş olan ilk tesis giderleri mukayyet değer ile değerlendirilmelidir.
- Peştamallıklar mukayyet değer ile değerlendirilmelidir.
- Cari dönemde ödenmiş ancak gelecek döneme ait olan giderler ve yine cari döneme ait olup tahsil edilememiş olan hasılatlar mukayyet değerle değerlendirilmelidir.
- Ziraî işletmelerde daha elde edilmemiş ürünler için gerçekleştirilmiş giderler mukayyet değer ile değerlendirilmelidir.
- İşletmeye ait mevduat ya da krediye bağlı borçlar mukayyet değer ile değerlendirilmelidir.
- İşletme kayıtlarında yer alan karşılıklar, mukayyet değer ile pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmelidir.

2.5.5. İtibari Değer

VUK'un 266. Maddesine göre *“İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir”* (VUK, Madde: 266).

Kanunda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, genel olarak kıymetli evrakların üzerinde yazılı olan değerler itibari değeri ifade etmektedir. İtibari değer literatürde nominal değer ya da yazılı değer olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Esas olarak nominal değer kavramı, enflasyon dönemlerinde enflasyonist etkilerden etkilenmeyen ve enflasyonun yansıtlamadığı bir değer olarak görülmektedir. Zira, bir iktisadi kıymetin reel değerinin hesap edilebilmesi için nominal değerden enflasyon değerinin çıkarılması gerekmektedir. Öte yandan

muhasabe işlemleri gerçekleştirilirken para ya da senet gibi varlıkların kayıtları üzerlerinde yazan değerler üzerinden yapıldığı için bu durumda itibari değerle mukayyet değer aynı anlamda kullanılabilir. İtibari değerle değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler VUK'da belirtilmiş olup, söz konusu iktisadi kıymetler aşağıdaki şekildedir (Kızıl, 2004: 249);

- Kasa mevcutları ve
- Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu kuruluşlarının çıkardıkları tahviller.

2.5.6. Vergi Değeri

Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi değeri muhtelif kıstaslar baz alınarak gerçekleştirilen değer hesaplama olarak bilinmektedir. Örneğin, bina, arsa ya da arazi için belirlenen kıstaslar; bulunan konum, yüzölçümü, arazinin cinsi gibi kıstaslardır. Vergi değeri ile değerlendirilen iktisadi kıymetler aşağıdaki şekildedir (Öztürk, 2007: 20);

- Maliyet değerinin tespit edilemediği arazi ve arsalar,
- Maliyet değerinin tespit edilemediği ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden kişilerin sahip oldukları gayrimenkuller.

2.5.7. Rayiç Bedel

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme tarihinde normal alım satım bedeli rayiç bedel olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla rayiç bedelin tanımından da anlaşılacağı üzere bu değerlendirme ölçütü piyasa fiyatını yansıtan bir ölçüttür. Rayiç bedel daha çok sınırlı bir uygulama alanına sahip olmakla birlikte, özellikle finansal kiralama işlemlerinde dolaylı da olsa kendisine uygulama alanı bulabilmektedir. Buna ek olarak veraset ve intikal vergisinde de rayiç bedelin esas alındığı görülmektedir (Ergin, 2016: 16).

2.5.8. Emsal Bedeli ve Ücreti

Emsal bedel VUK kapsamında düzenlenmiş ve şu şekilde tanımlanmıştır; *“Emsal bedeli, gerçek bedeli bilinmeyen, olmayan veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde elden çıkarılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmaktadır”* (VUK, Madde: 267).

VUK kapsamında yapılan bu tanımdan anlaşılacağı üzere söz konusu iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerinin tespit edilemiyor olmasına ek olarak hangi durum ya da koşullarda emsal bedelin uygulanacağı yine ilgili kanunun 267. maddesinde özellikle belirtilmiştir.

2.6. Finansal Raporlama Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

İşletmelerin finansal tablolarında yer alan unsurların tamamı parayla ölçülebilen unsurlardır. Dolayısıyla işletmelerin kayıt altına aldıkları tüm unsurlar için belirli bir ölçüm esasının belirlenmesi esastır. İşletmelerin finansal tablolarında yer alan unsurların nitelikleri göz önünde bulundurulduğunda varlıklara, yükümlülöklere, gelir ve giderlere uygulanacak olan ölçüm yöntemlerinin farklı yöntemler olması mümkün olabilmektedir (Özcan, 2021: 11).

2020 yılı ve sonraki hesap dönemlerinde uygulamaya konulan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve kapsamında değerleme ölçüleri tarihi maliyet ve cari değer esası olarak belirlenmiştir. Cari değer esası gerçeğe uygun değer, kullanım değeri, ifa değeri ve cari maliyeti içerirken; tarihi maliyet ise varlık, yükümlölük, gelir ve giderler hakkında mali veri ortaya koyan ve muhtelif ölçüm esaslarıyla beraber kullanılabilen bir değerleme ölçüsü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir diğer adıyla kayıtlı değer olarak bilinen tarihi değer, işletme kayıtlarında yer alan bir varlığın işletmeye kazandırıldığı tarihteki alış bedelini gösterir. Aynı zamanda alış bedeline işlem maliyetleri eklenir. Yükümlölük söz konusu olması halinde ise tarihi maliyet, söz konusu yükümlölöğe katlanması veya yükümlölöğü üstlenilmesi için alınan bedelden işlem maliyetlerinin düşürölmesi ile hesap edilmektedir (Özcan, 2021: 12).

Cari değeri, bir varlığın emsalinin elde edilebilmesi için o an katlanması gereken fiyat değışimi olarak ifade edilmektedir. Cari değeri üzerinden yapılan ölçümlerde, güncel veriler kullanılmakta ve ölçüm tarihi itibariyle geçerli olan verilerle hesaplamalar yapılmaktadır. Cari değerin ölçüm esaslarından birisi olan gerçeğe uygun değeri, piyasa içerisinde yer alan katılımcılar arasında gerçekleşen ve ölçüm tarihi itibariyle olağan bir işlemde varlık ya da yükümlölölüğün devri sırasında

ödenecik olan fiyat olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer ölçüm esaslarından birisi olan kullanım değeri ise işletmenin finansal durum tablosunda yer alan bir varlığın kullanılması ya da ekonomik ömrünün sona ermesinden beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir. İfa değeri, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında devredilen nakit kaynakların toplamının bugünkü değeri anlamına gelmekle birlikte, cari maliyet bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyet tutarı ya da yükümlülüğün ölçüm tarihindeki benzer bir yükümlülük için katlanılacak tutarı ifade etmektedir (Özcan, 2021: 12-13).

TFRS’de değerieme esaslarının bu şekilde açıklanmış olması ile birlikte bu esaslara ek olarak kullanılan muhtelif değerieme esasları bulunmaktadır. Söz konusu esaslardan bazıları, aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Özcan, 2021: 13);

- Stokların maliyeti,
- Defter değeri,
- Kullanım değeri,
- Dönüştürme maliyeti,
- Borçlanma maliyeti,
- Satın alma maliyeti,
- Amortismanı tâbi tutar,
- Geri kazanılabilir değeri,
- Tahmini maliyet,
- Net gerçekleşebilir değeri.

2.7. BOBİ FRS Kapsamında Değerilemeye İlişkin Genel Esas ve Ölçütler

Değerieme kavramı, BOBİ FRS’de ölçüm olarak ele alınmıştır. Ölçüm kavramı, finansal durum tablolarında kayıtlı unsurların tahakkuk ettirilmesi suretiyle, finansal durum tablolarında belirtilmesi gereken parasal değeri tespit edilmesi işlemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan ölçümleme ise yukarıdaki şekilde tespit edilmiş olan parasal değeriye uygulanması gereken ölçüm esasının seçilerek uygulanmasını ifade etmektedir. Finansal durum tablolarında ölçümlemeler yapılırken hangi ölçüm esasının tercih edileceği, söz konusu finansal durum tablolarında yer alan bilgileri etkileyeceğinden dolayı oldukça önemlidir. BOBİ FRS ve TFRS arasında ölçüm olarak bazı benzerlikler söz konusu olmakla birlikte,

ölçümleme esaslarında farklılıkların söz konusu olduğu görülmektedir. Zira, BOBİ FRS’de gerek varlıklar gerekse yükümlülükler açısından kullanılacak değerleme ölçütleri her bir standart için ayrı ayrı açıklanmıştır. BOBİ FRS’ de düzenlenen değerleme ölçütleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Demir, 2020: 87);

- Gerçeğe uygun değer,
- Net gerçekleştirilebilir değer,
- İtibari değer,
- İtfa edilmiş değer,
- Geri kazanılabilir tutar,
- Yeniden değerlendirme,
- Kullanım değeri,
- Spot kur,
- Maliyet bedeli.

2.7.1. Gerçeğe Uygun Değer

BOBİ FRS, gerçeğe uygun değeri mevcut halde piyasa içerisinde yer alan alıcı ve satıcıların ölçüm tarihi itibarıyla yaptıkları pazarlıklar sonucunda varlıkların satışı, borçların devri veya bir borcun kapatılması durumu için ödenmesi gereken tutar olarak ifade etmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere gerçeğe uygun değer piyasa koşullarında tespit edilebilecek bir değerdir. Bu nedenle bir varlığın satışı, bir borcun devri veya ödenmesi gibi durumların söz konusu olması halinde ölçüm tarihindeki fiyat gerçeğe uygun değeri ifade etmektedir (Demir, 2020: 87).

2.7.2. Net Gerçekleşebilir Değer

BOBİ FRS’de net gerçekleştirilebilir değer, işletmelerin faaliyetleri sırasında ve faaliyet dönemi içerisinde tahmin edilen satış fiyatından tahmin edilen tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin toplamının çıkarılması ile bulunan tutardır.

2.7.3. İtibari Değer

BOBİ FRS kapsamında itibari değer, işletmelere ait borç ve alacak tutarlarının belirlenmiş olan vadelerde ödenmesi ya da tahsil edilmesi gereken değer olarak belirtilmiştir.

2.7.4. İtfa Edilmiş Değer

BOBİ FRS’de itfa edilmiş değer, işletmelerin alacak ve borçlarının vadesinin cari dönemi aşması durumunda söz konusu alacak ve borçların dönem sonundaki net değerini ifade etmektedir (Altınkaynak, 2020: 18)

2.7.5. Geri Kazanılabılır Tutar

BOBİ FRS kapsamında geri kazanılabilir tutar, işletmeye nakit girişi sağlayan bir varlığın değerinden satış maliyetleri düşülerek ortaya çıkan net gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olan tutar olarak ifade edilmektedir.

2.7.6. Yeniden Değerleme

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan kayıtlar raporlama dönemleri itibariyle yeniden değerlendirilmiş haliyle ölçümlemelere tâbi tutulmak suretiyle finansal durum tablolarında yer alacaklardır. Yeniden değerlendirilmiş olan söz konusu tutar, ölçüm tarihi itibariyle gerçeğe uygun değerden amortisman ve değer düşüklükleri düşüldükten sonra ortaya çıkan tutardır. Gerçekleştirilen bu işlem her raporlama döneminde tekrar etmektedir.

2.7.7. Kullanım Değeri

BOBİ FRS kapsamında kullanım değeri, işletmeler için nakit girişi sağlayan varlıkların bugünkü değerini ifade etmektedir. Zira, kullanım değeri ile, söz konusu varlıklardan gelecekte elde edilmesi tahmin edilen tutarların bugünkü değerinin tespit edilmesi kastedilmektedir. Bu değer tespit edilirken, işletmeye nakit girişi sağlayan varlıklardan kaynaklı gelecekte elde edilmesi tahmin edilen toplam nakit akışı, söz konusu nakit akışında yaşanabilecek muhtemel riskler ve belirsizlikler göz önünde bulundurulmaktadır.

2.7.8. Spot Kur

BOBİ FRS’ye göre spot kur, yabancı para türünden var olan hesaplar için geçerli olmakla birlikte, hemen teslim durumlarında geçerli olacak olan yabancı para kuru olarak belirtilmektedir.

2.7.9. Maliyet Bedeli

BOBİ FRS kapsamında maliyet bedeli, varlıklar bakımından finansal durum tablolarında yer alan varlıkların elde edilme maliyetlerini ifade etmektedir. Yükümlülükler bakımından söz konusu yükümlülükler karşılığında elde edilmiş olan varlıkların gerçeğe uygun değerini ya da bu varlıklardan sağlanacak nakit akışının söz konusu olması halinde beklenen nakit akışlarını ifade etmektedir.

2.8. Yeniden Değerleme Süreci ve Kanunlardaki Değişiklikler

Ülkemizde ve dünyada enflasyon kavramı mücadele edilmesi gereken en büyük ekonomik sorunlardan birisi olarak bilinmektedir. Zira, enflasyon oranlarının artması durumu gerek paranın satın alma gücünü etkilemekte, gerekse malların değerlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durumun en doğal sonucu olarak enflasyon, ticari hayatta işletmeleri ve işletmelerin ilan ettikleri mali tabloları yakından ilgilendirmektedir.

Ülkemizde enflasyonun mali tablolardan etkilenmemesi adına birçok uygulamaya ek olarak yeniden değerlendirme uygulamaları hayata geçirilmiştir. Yeniden değerlendirme ilk kez 1963 yılında yayımlanan VUK'a eklenmiş olan geçici 11. madde ile uygulamaya konulmuştur. Bu tarihten sonra 1983 yılında kanunda yapılan değişiklikle yeniden değerlemenin koşulları belirlenmiş ve bu koşullar ilk kez 1984 yılında uygulamaya konulmuştur. Söz konusu uygulama ile birlikte amortisman uygulanması gereken iktisadi varlıklar yeniden değerlemeye tâbi tutulmuş ancak boş araziler ve boş arsalar kapsam dışında bırakılmıştır. Yine 1998 tarihinde yapılan değişiklikle özel maliyetler de yeniden değerlendirme kapsamına alınmış ve 1999 yılı itibarıyla yeniden değerlemede ara dönem uygulamaları başlatılmıştır (Sağlam, 2000: 106).

Bu tarihlerden 2003 yılına kadar yeniden değerlendirme uygulaması devam etmiş, 2003 yılında enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması ile birlikte yeniden değerlendirme kaldırılmış ve enflasyon düzeltmesi uygulanmaya başlanmıştır. Ancak, söz konusu uygulama yalnızca 2004 yılında geçerli olmuş ve yalnızca bir kez uygulanabilmiştir. 2004 yılı sonrası enflasyon düzeltmesi şartları mevcut olmamasından dolayı bu yöntemden vazgeçilmiş ve uygulamadan kaldırılmıştır.

Bu tarihten sonra 2018 yılında tekrar tüm işletmelere yeniden değerleme fırsatı tanınmış ve bununla beraber yeniden değerleme yapacak olan işletmelerin devlete vergi ödeme zorunluluğu da beraberinde getirilmiştir. Bu dönemde ödenecek olan verginin oranı da %5 olarak belirtilmiş ve uygulamaya konulmuştur. (Söylemez, 2023: 291).



3. BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLAR

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıkların tanımı, finansal durum tablolarındaki yeri ve önemi ile işletmenin iç ve dış paydaşları açısından önemi açıklanmıştır. Daha sonra maddi duran hesap grubunda yer alan maddi duran varlık kalemlerine yer verilmiştir.

3.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı

Duran varlıklar, işletmelerde bir yıldan daha uzun süreli faydalanılması beklenen ve gelecek hesap döneminde tüketilmesi beklenmeyen varlıkları ifade etmektedir. Maddi duran varlıklar ise, işletmelerin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılmak üzere işletmeye kazandırılmış ve tahmini kullanım süresi bir yılı aşan, fiziksel yapıya sahip varlıkları ifade etmektedir. Bununla birlikte muhasebe biliminde duran varlık olarak ifade edilen varlık grubu ise, işlemlerin bir yıldan daha uzun bir süre içerisinde faaliyetlerinde kullanma amacıyla edinilen varlıklardır. Dolayısıyla, duran varlıkların bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde paraya dönüştürülmesi ya da elden çıkarılması beklenmeyen bir durumdur. Aynı zamanda duran varlıklar maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlık olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Örten ve Karapınar, 2013: 153).

İşletmelerin bir yıldan daha uzun bir süre için faydalanmayı düşünerek iktisap etmiş oldukları ve söz konusu işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilmiş olan, kullanım süresi ise tahmini olarak bir yılı aşan fiziki varlıkların ve bu varlıkların birikmiş amortismanlarının izlendiği hesap grubu maddi duran varlıklardır. Yapılan bu tanım göz önünde bulundurulduğunda bir varlığa maddi duran varlık denilebilmesi için bazı özellikleri taşıyor olması gerekmektedir. Söz konusu özellikler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Yardımcıoğlu, 2013: 190);

- Maddi bir yapısı söz konusu olmalı,
- Muhasebe kişiliğine aykırı olmadan, bu kişiliğe ait olmalı,

- İşletmenin faaliyet gösterdiği alanda kullanılmak ya da yönetim çalışmalarında kullanılmak üzere edinilmiş olmalı,
- Satılma amacıyla alınmış olmamalı,
- Hususi durumlar hariç, ekonomik anlamda ömrü bir yıldan daha uzun bir süre olmalıdır.

Maddi duran varlıkların işletmeler açısından önemi oldukça büyüktür. Özellikle de üretim işletmeleri ve hizmet işletmelerinin finansal durum tabloları incelendiğinde maddi duran varlıkların finansal durum tablolarının aktifinde çok büyük bir yere sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, özellikle üretim ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlıkların işletmelerin finansal durumlarını belirleme noktasında oldukça büyük bir önem taşıdığını göstermektedir. Bununla birlikte işletmelerin edinmiş oldukları maddi duran varlıklar için yapılan harcama ve masrafların maliyet kalemlerine eklenmesi de finansal tabloları etkilemektedir (Gökdoğan, 2010: 15).

3.2. Maddi Duran Varlıkların Finansal Durum Tablolarındaki Yeri ve Önemi

Ekonomi içerisinde faaliyet göstermekte olan işletmelerin en önemli amaçlarından birisi önceden belirlemiş oldukları hedef ve amaçlara ulaşabilmektir. Söz konusu amaç ve hedeflerden biri de her dönem elde edilen işletme gelirlerinin artarak devam etmesidir. Bu noktada işletmelerin dönem içerisinde gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunu gösteren mali tablolar işletmenin dönem içerisinde ne kadar kâr elde ettiğinin bilinmesi bakımından birincil göstergeler olarak kabul edilmektedir.

İşletmelerin bir dönem boyunca yapmış oldukları faaliyetlerin sonuçları, gerçekleştirilen muhasebe kayıtları neticesinde temel mali tablolara yansımaktadır. Finansal durum tabloları bu temel mali tablolardan bir tanesi olup, işletmelerin dönem itibarıyla mali anlamdaki durumlarını ortaya koyan finansal tablolardır.

Finansal durum tablosunda pek çok hesap kalemi ve hesap grubu bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar işletmelerin bir yıldan daha uzun bir süre için kullanmayı planlayarak edinmiş oldukları varlıkları izleyen hesap grubudur.

Özellikle üretim işletmelerinde, ticaret ve hizmet işletmelerine nazaran daha yoğun kullanılan maddi duran varlık hesap grubu hemen her sektör için önem arz etmektedir. Bununla birlikte söz konusu hesap grubunda yer alan varlıkların dönem sonu itibariyle gerçek değerlerinin ortaya konması ve gerçek değerler üzerinden işlemlerin ve kayıtların gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Çam, 2015: 12). İşletmelerin aktifinde kayıtlı olan maddi duran varlıkların gerçek değerleri ile mali tablolarda yer alması pek çok kesimi önemli ölçüde ilgilendirmektedir. Zira, mali tablolara bakarak karar alan kişiler, yatırımcılar, finans kuruluşları, tedarikçiler, devlet gibi unsurlar işletmelerin mali tabloları ile yakından ilgilenmektedir. Bu durumda mali tablolar içerisinde yer alan maddi duran varlıkların gerçek değerleri ile söz konusu finansal tablolarda yer edinmesi büyük önem arz etmektedir.

İşletmelerin kayıt altına almış oldukları maddi duran varlıkların gerçek değerlerinin tespiti için değerlendirme işlemlerinin mutlak suretle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu durum özellikle amortisman uygulamalarından sonra işletmelerin gelir gider dengesini değiştireceğinden dolayı söz konusu işletmelerin kârlılığı bakımından oldukça önem taşımaktadır. İşletmelerde gerçekleştirilecek değerlendirme işlemleri neticesinde işletmenin gelir ve giderleri daha doğru bir şekilde ortaya çıkacak ve işletme kârlılığı gerçeğe uygun değerlerden oluşacaktır (Hızarcı, 2015:62).

Özellikle işletmelerde kayıt altına alınmış olan maddi duran varlıklara uygulanan amortismanlarla işletmede kayıtlı söz konusu varlıkların gerçek değerleri ortaya çıkarılabilmektedir. Amortisman kavramı bir işletme içerisinde yer alan varlığın belirli olan ve amortismanla tâbi olan tutarının söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistemli ve teknik bir şekilde dağıtılması anlamına gelmektedir. Böyle bir durumda işletmelerin amortisman yöntemlerini doğru uygulamaları ve tâbi olduğu hükümlere riayet etmeleri gerekmektedir. Böylelikle işletmelerdeki varlıkların gerçek değerleri ile yapılacak hesaplamalar neticesinde işletmelerin kârlılık durumları gerçeği yansıtır nitelikte olacaktır (Arzova, 2012: 309).

Ülkemizde uygulanan kurallar işletmelerin ya da işletme yöneticilerinin özellikle amortisman uygulamaları noktasında sınırlı da olsa inisiyatif kullanmalarına imkân vermektedir. İşletme yönetimlerinin maddi duran varlıklar üzerinde uygulanacak olan amortisman yöntemini seçme noktasındaki keyfî kararları işletmelerin kârlılığını doğrudan etkilemektedir. Zira, amortisman uygulamaları ile işletmelerin gider olarak kaydedebileceği miktar değişebilmektedir.

Bu durum işletmelerin bazı dönemlerde olduğundan daha düşük ya da daha yüksek kâr elde ediyormuş görüntüsü vermesine sebebiyet verebilmektedir (Gençtürk vd, 2011: 288). Maddi duran varlıkların değerinin belirlenmesi noktasında önemli kriterlerden bir tanesi uygulanacak olan amortisman yöntemidir. Uygulanacak olan amortisman yöntemlerinin VUK ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) de farklı şekillerde yer alabilmesi neticesinde işletmelerin elde ettikleri kazançları olduğundan farklı gösterme durumu söz konusu olabilmektedir.

Öte yandan genel anlamda amortisman uygulamalarının kullanılarak uygulanacak kazancı olduğundan farklı gösterme şekilleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Erdil, 2014: 37-38);

- Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin işletmelerin amaç ya da hedefleri doğrultusunda ve söz konusu amaca uygun şekilde belirlenmesi,
- Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinden sonraki dönemlerde yine keyfi olarak ve herhangi bir gerekçe göstermeden faydalı ömrün değiştirilmesi,
- Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri sona erdikten sonra elde kalan tahmini değer olan kalıntı değerlerinin önceden belirlenmiş olan amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenmesi,
- Maddi duran varlıkların kalıntı değerlerinin herhangi bir gerekçe göstermeden ve gerçek dışı yöntemler kullanılarak değiştirilmesi yoluna gidilmesi,
- Maddi duran varlıklara hiçbir şekilde amortisman uygulanmaması,
- Maddi duran varlıklara uygulanacak amortisman yönteminin belirlenmesi ve söz konusu amortisman yönteminin uygulanmasından sonra ara bir dönemde amortisman yöntemlerinde değişikliklere gidilmesi.

Yukarıda maddeler halinde belirtilmiş olan uygulamalara başvurulması halinde işletmelerin finansal durum tablolarında kazançlarını olması gerekenden daha düşük göstermesi mümkün olabilmektedir. Bu durumu, iki farklı şirketin amortisman yöntemlerini farklı uygulaması neticesinde kârlılıklarının nasıl değiştiğini göstererek açıklamak üzere aşağıdaki uygulama örneğinin incelenmesi faydalı olacaktır (Erdil, 2014: 38).

Örnek Uygulama:

ABC Limited Şirketi maliyet değeri 500.000,00 TL olan bir maddi duran varlığın faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir. İlgili firma normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Bu durumda, amortisman oranı 0,20 ve ekonomik ömrün ilk yılında yıllık amortisman tutarı 100.000,00 TL olacaktır.

XYZ Limited Şirketi ise maliyet değeri 500.000,00 TL olan maddi duran varlığın faydalı ömrünü 5 yıl olarak tespit etmiş ve amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemini tercih etmiştir. Bu durumda, amortisman oranı 0,40 ve ekonomik ömrün ilk yılında yıllık amortisman tutarı 200.000,00 TL olacaktır.

Gerek ABC firmasının gerekse XYZ firmasının vergi öncesi kârının 600.000,00 TL olduğu ve kurumlar vergisi oranının %25 olduğu kabul edilecektir. Bu koşullar altında farklı amortisman yöntemlerini uygulayan söz konusu şirketlerin vergi sonraki kârlarının nasıl etkileneceği aşağıdaki Tablo 3.1.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Farklı Amortisman Yöntemi Uygulamalarının Karşılaştırılması

	ABC Ltd. Şti.	XYZ Ltd. Şti
Amortisman ve Vergi Öncesi İşletme Kârı	600.000,00 TL	600.000,00 TL
(-) Amortisman Gideri	100.000,00 TL	200.000,00 TL
Vergi Öncesi Kâr Tutarı	500.000,00 TL	400.000,00 TL
(-) Kurumlar Vergisi (%25)	125.000,00 TL	100.000,00 TL
Vergi Sonrası Kâr Tutarı	375.000,00 TL	300.000,00 TL

Yukarıdaki bilgilerden ve örnek uygulamadan da anlaşılacağı üzere, işletmelerde kayıt altında bulunan maddi duran varlıkların gerçek değerlerinin ortaya konulması noktasında uygulanacak yöntemler çok büyük önem taşımaktadır.

İşletmelerin mali tablolarını kullanarak karar alan kesimler bakımından söz konusu mali tabloların gerçeği yansıtması oldukça önemlidir. Dolayısıyla işletme kayıtlarında yer alan maddi duran varlıkların aynı düzeyde bilgi kullanıcılarını etkilemesi söz konusu olmaktadır.

3.2.1. Maddi Duran Varlıkların Hissedar ve Yöneticiler İçin Önemi

İşletmelerin mali tablolarını kullanarak karar alan bilgi kullanıcılarının en başında işletme hissedarları gelmektedir. İşletmeyi yöneten ve işletme üzerinden gelir elde eden bu kişiler için mali tabloların gerçeği yansıtmaması belki de işletmenin ticari ömrünü etkileyecek kadar önemlidir. Kaldı ki, işletme hissedarları ve yöneticileri işletmeler için alacakları kararlarda ilk olarak finansal tablolara bakmaktadırlar. Bu tablolarda maddi duran varlıklardan kaynaklı olarak yapılmış olan hatalar nedeniyle finansal durum tablolarındaki rakamların gerçeği yansıtmaması, işletme yönetici ve hissedarların alacakları kararların da yanlış alınmasına sebebiyet verecektir. Bu durumun sonucunda ortaya çıkacak olan zararın seviyesini tahmin etmek bile oldukça zordur (Arzova, 2012: 309).

3.2.2. Maddi Duran Varlıkların Yatırımcılar İçin Önemi

İşletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılar işletmelerin mali tablolarına bakarak karar alan bir diğer bilgi kullanıcılarıdır. Bu kişiler, işletmelerin mali tablolarına güvenerek yatırım kararı almaktadırlar. Maddi duran varlıkların gerçek değerinin yansıtılmadığı ve olduğundan farklı gösterildiği mali tablolara bakarak karar alan yatırımcılar en nihayetinde çok büyük kayıplar yaşayacaklardır. Bunun en temel nedeni ise maddi duran varlıkların gerçeği yansıtmaması neticesinde işletmenin kazanç seviyesinin olduğundan farklı görünmesi olacaktır. Burada doğacak olan zararlar ise ülke ekonomisine çok büyük kayıplar yaşatabilecektir (Gençtürk, vd., 2011: 288).

3.2.3. Maddi Duran Varlıkların Finans Kuruluşları İçin Önemi

İşletmeler, fon açıklarının olduğu dönemlerde çoğunlukla söz konusu fon açıklarını finans kuruluşlarından sağladıkları kredilerle kapatmaktadır. Finans kuruluşları ise işletmelere tahsis edecekleri kredi limitini belirleme noktasında finansal tablolara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu noktada işletmelerin finansal tablolarında yer alan gelir ve giderlerin gerçeği yansıtmaması, işletmelere finansal kuruluşlar tarafından sağlanacak olan desteğin daha sağlıklı karar alınarak tahsis edilmesini sağlayacaktır. Maddi duran varlıkların gerçek durumu yansıtmaması, olduğundan daha değerli ya da olduğundan daha az değerli olarak finansal durum tablolarında yer alması finans kuruluşlarını yanıltarak finansal bir krize neden olabilecektir. Bu durum, maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıkların yeniden

değerlenmesi hususunun ne derece önemli olduğunu göstermektedir (Arzova, 2012: 309).

3.2.4. Maddi Duran Varlıkların Devlet İçin Önemi

Devletler kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için muhtelif harcamalar gerçekleştirirler. Gerçekleştirilen söz konusu harcamalara kamu harcamaları adı verilmektedir. Yapılan kamu harcamalarının finanse edilmesi noktasında ise devletlerin en önemli gelirleri vergilerdir. Dolayısıyla vergiler, günümüzde hemen her devletin en önemli kamu geliri özelliğini taşımaktadır.

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde bir dönem içerisinde elde edilmiş olan kârlardan dolayı kazanç üzerinden vergilerin tahakkuk etmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin vergi kayıp ya da kaçaklarına yer vermeyecek şekilde gelir ve gider düzeylerini doğru tespit ederek, doğru bir vergi matrahını ortaya koymaları gerekmektedir. Bu durumda işletmelerin gelir ve giderlerinin doğru hesaplanması devletlerin vergi gelirlerini de yakından ilgilendirmektedir. Tam bu noktada maddi duran varlıkların değerlerinin doğru tespit edilmesi ve bunun neticesinde işletme gelirlerinin vergi kaybına yol açmayacak şekilde beyan edilmesi gerek devlet geliri gerekse bu gelirin sağlanması ile yaratılacak sosyal fayda açısından oldukça önem taşımaktadır (Bayırlı, 2006: 175).

Yukarıda anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere maddi duran varlıkların gerçek değerinin belirlenmesi, işletmenin gerçek kâr durumunu ortaya koyacak olup, gerçek kârlılık düzeyine bakarak karar verecek olan işletme sahipleri, yatırımcılar, finans kuruluşları başta olmak üzere gelir üzerinden vergi tahsil edecek olan devleti ve bu vesileyle tüm toplumu yakından ilgilendirmektedir.

3.3. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu

Maddi duran varlıklar hesap grubu tek düzen hesap planında çalışmanın 2.1. kısmında belirtilen nitelikleri taşıyan varlıkların yer aldığı hesap grubudur. Bu hesap grubunda yer alan hesaplar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir;

- Arazi ve arsalar,
- Yeraltı ve yerüstü düzenleri,
- Binalar,

- Tesis, makine ve cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar,
- Diğer maddi duran varlıklar,
- Birikmiş amortismanlar,
- Yapılmakta olan yatırımlar ve
- Verilen avanslar

3.3.1. Arazi ve Arsalar Hesabı

Araziler, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi adına tarım için ayrılmış ve parsellenmek suretiyle kullanılan geniş toprak parçaları olarak tanımlanmaktadır. Arsalar ise belediyelerin sınırları dâhilinde inşaata elverişli olan arazilere verilen isimdir (Sevilengül, 2011: 432).

İşletmelerin ticari yaşamları içerisinde söz konusu arazi ya da arsalar hesabını kullanması söz konusu olabilmektedir. İşletmelerin ticari faaliyetlerinin yürütülebilmesi için ya da işletmelerin yatırım maksadıyla satın almış oldukları arazi ve arsalar bu hesabın borcuna maliyet değeri ile kaydedilmektedir. Bununla birlikte hesaba borç olarak kaydedilen söz konusu arazi ve arsaların satışı ya da elden çıkarılması halinde ise veya bu arazilerin üzerine bina, fabrika gibi yapıların inşaatlarının gerçekleşmesi durumunda yine aynı hesabın alacağına kayıt yapılmaktadır. Tüm bunlarla birlikte, diğer maddi duran varlıklar amortismanına tâbi tutularak amortisman işlemi gerçekleştirilirken, VUK'da binalar arsa payları ile birlikte amortismanına tâbi tutulur. TFRS'de ise binaların arsa payı ayrıştırılır ve sadece binalara amortisman ayrılır (Yalkın, 2006: 241).

3.3.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

İşletmelerin faaliyetlerinin devamının sağlanması ya da gerçekleştirilen faaliyetlerin daha kolay gerçekleşmesi amacıyla yer altında ve üzerinde boşluk, toprak, kaya ya da sularla birbirinden ayrılmış olan alanların birbirine bağlanması maksadıyla yapılmış olan bağlantılar, bölmeler, örtüler ve muhtelif yollarla meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar, yeraltı ve yerüstü düzenlerini oluşturmaktadır. Bu düzenler oluştukları sırada yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabının borç tarafına kayıt gerçekleştirilirken, elden çıkarılması aşamasında hesaba alacak kaydı yapılır (Tanış, 2001: 177).

3.3.3. Binalar Hesabı

Binalar, işletmelerin faaliyetlerini hayata geçirebilmek için kendilerine tahsis etmiş oldukları yapılardır. Binalar hesabına kaydedilebilecek unsurlar işletmeye ait fabrika binası, idari bina, depo, mağaza gibi unsurlardır. Binalar hesabı, yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulan bir hesap olup, bu hesabın maliyetine bakım, temizlik, tamir ve binanın genişletilmesi için yapılmış olan masraflar eklenebilmektedir (Gökçen, 2011: 89).

İşletmelerin faaliyetleri kapsamında olmak koşuluyla, işletmenin yönetim binası olarak kullandığı binalar, mağazalar, sergi amaçlı kullanılan binalar ya da stokta bulunan malların yerleştirilmesi için kullanılan depolar, ofisler ve buna benzer yapılar binalar hesabına yapılacak kayıtlara örnek olarak gösterilebilir. Bununla birlikte inşaatı devam eden binaların inşaatları tamamlanana kadar katlanılan maliyetleri yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilirken, inşaat tamamlandığında binalar hesabına bu maliyetler aktarılmalıdır (Doğan, 2013: 42).

3.3.4. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

İşletmelerin faaliyetleri sırasında gerçekleştirmiş oldukları üretim süreci içerisinde üretime dâhil edilen girdilerin işlenmesi ve şekillendirilmesi maksadıyla kullanılan makineler ve cihazlara ek olarak, söz konusu makine ve cihazların eklentileri ve bu amaç için kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesap tesis, makine ve cihazlar hesabıdır (Gücenme, 2005: 263).

Tesis, makine ve cihazlar hesabında izlenecek olan varlıkların ne anlama geldiği detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır (Sevilengül, 2011: 427).

Tesisler: Makineler arasında oluşması gereken düzeni sağlamaya yarayan ve makinelerin doğurdukları enerjileri ileten, dağıtan ya da herhangi bir makinenin işini uzağa taşıyan varlıklardır.

Makineler: Maddelerin biçimlerini değiştiren ya da maddelere biçim veren, bir maddenin yer altından çıkarılmasını sağlayan, herhangi bir enerjiyi harekete dönüştüren aygıtlardır.

Cihazlar: Birkaç aletin birleşmesi ile oluşan ve belli başlı işlemlerin gerçekleşmesine yarayan varlıklardır.

Yukarıda tanımlanmış olan tesis, makine ve cihazlar muhasebe kayıtlarına alınırken maliyet bedelleri üzerinden aktif tarafa kaydedilir ve aynı bedel üzerinden aktiften çıkışları alacak kaydı ile gerçekleştirilir. Tesis, makine ve cihazların maliyetine söz konusu varlıkların nakliye, montaj ve iktisadi değerlerinin artırılması için katlanılan giderler eklenir. Tüm bunlarla birlikte tesis, makine veya cihazın yurt dışından ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrükte ödenen komisyon ve diğer ithalat masrafları yine maliyet bedeline eklenebilmektedir (Sağlam, 2005: 166).

3.3.5. Taşıtlar Hesabı

İşletmelerin faaliyetleri sırasında kullanmış oldukları taşıtların izlendiği hesap, taşıtlar hesabıdır. Bahsi geçen taşıtlar satın alma bedelleri, devir bedelleri, imal ya da inşa bedelleri üzerinden hesabın borcuna kaydedilir. Bununla birlikte devredilmiş olan ya da satılan veyahut kullanılmaz hale gelen taşıtlar da alacak kaydı gerçekleştirilmek suretiyle taşıtlar hesabından çıkarılır. Taşıtlar hesabına kaydedilen taşıtların maliyet bedeli alış fiyatı, gümrük vergileri ve nakliye giderlerinden oluşmaktadır (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2009: 220).

Taşıtlar hesabı, taşıtların kullanılmış olduğu bölümlere göre ilgili alt hesaplarda değerlendirilebilecek olup bunlar plaka numaraları ya da departman gibi sınıflandırmalar şeklinde olabilir. Muhasebe kayıtlarına ilgili taşıtların kaydı yapılırken, yapılacak olan kayıtların taşıt çeşitleri bakımından sınıflandırması aşağıdaki şekilde olup, söz konusu taşıt çeşitlerinin her biri ayrı bir alt hesapta kayıt altına alınabilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül: 197 203);

- Otomobil,
- Motosiklet,
- Minibüs,
- Otobüs,
- Tanker,
- Kamyon,
- Pikap,
- Lokomotif,

- Vagon,
- Uçak,
- Helikopter,
- Yat,
- Deniz Motoru,
- Denizyolunda kullanılan diğer taşıtlar,
- Karayolunda kullanılan diğer taşıtlar,
- Havayolunda kullanılan diğer taşıtlar.

Tüm bunlarla birlikte önemle belirtilmesi gereken bir diğer konu da ticari araçların dışındaki diğer binek taşıtların katma değer vergisinin indirim konusu yapılamadığı ve doğrudan taşıtın maliyetine eklenmesi gerektiğidir (Doğan, 2013: 45).

3.3.6. Demirbaşlar Hesabı

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirdikleri sırada kullanılan her çeşit büro makineleri ve cihazları ile her türlü dolap, masa, koltuk gibi varlıkların kaydedildiği hesap demirbaşlar hesabıdır.

Demirbaşlar hesabına kaydedilecek olan varlıklar maliyet bedeli üzerinden aktife kaydedilir ve yine maliyet bedeli üzerinden aktiften çıkışı gerçekleştirilir. Tüm bunlarla birlikte belirtilen demirbaşların nakliye giderlerine ek olarak genişletme ya da iktisadi değerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan tüm giderler maliyet bedeline eklenmektedir. Aynı zamanda söz konusu demirbaşların yurt dışından ithal edilmesi durumunda ödenen gümrük vergilerine ek olarak gümrük komisyonları da malın maliyetine eklenecektir (Yalkın, 2006: 248).

VUK hükümlerine göre değeri belli bir miktarın altında olan demirbaşların maliyet bedellerinin direkt olarak gider kaydedilmesi mümkündür. Bu nedenle değeri düşük olan demirbaşların bedellerinin doğrudan gider yazılmasının mümkün olabildiği görülmektedir (Gücenme, 2005: 265).

İşletmede kullanılan demirbaşlar sürekli olarak kullanılması nedeniyle kırılma, bozulma ya da eskime gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle günlük iş yaşamı içerisinde demirbaşların sayılarında azalmalar söz konusu

olabilmektedir. Bu gibi durumlardan dolayı işletmelerin demirbaşları sürekli olarak kontrol etmeleri gerekmektedir. Öte yandan bazı demirbaşların amortisman sürelerinin dolması yani ekonomik ömürlerinin sona ermesi gibi bir durum söz konusu olabilmektedir. Bu gibi bir durumda ekonomik ömrün dolmasına rağmen işletme içerisinde söz konusu demirbaşların kullanılmasına devam ediliyor olabilir. Ekonomik ömrü tükenmiş bu demirbaşların işletmeden dışarıya çıkarılması, diğer demirbaşlara göre daha kolay olabileceğinden dolayı belirli aralıklarla bu gibi demirbaşlar için sayım yapılması önem arz etmektedir (Kaval, 2008: 315).

3.3.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

Maddi duran varlıklar hesabında yer alan ve şu ana kadar açıklanan arazi ve arsalar hesabı, yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, binalar hesabı, tesis makine ve cihazlar hesabı, taşıtlar hesabı ve demirbaşlar hesabına dâhil edilemeyen tüm maddi duran varlıkların izlendiği hesap diğer maddi duran varlıklar hesabıdır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 205).

3.3.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Amortisman kavramı, bir işletmede bir yılın üzerinde bir süre için kullanılması düşünülen varlıkların yıpranma ya da eskime durumuna maruz kalınması durumunda belirli yöntemler uygulanarak değerlerinin düşürülmesi işlemidir. Diğer bir ifadeyle, işletmeye ait sabit varlıkların yasal oran ve ölçütler dâhilinde ve yine yasada belirtilen süreler içerisinde her yıla ait giderin tespit edilmesi işlemine amortisman denilmektedir. Birikmiş amortismanlar hesabı ise yapılan bu işlemler sonucunda ortaya çıkan gider miktarlarının kaydedildiği hesaptır. Bununla birlikte birikmiş amortismanlar hesabının aktifte yer almasına rağmen pasif karakterli bir hesap şeklinde çalıştığı bilinmelidir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2009: 223).

3.3.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

İşletmelerin, yapımı devam eden ve tamamlanması halinde ilgili maddi duran varlık hesabına intikal ettirilmesi planlanan madde ve malzemeler ile işçilik, genel gider ve masrafların izlendiği hesap yapılmakta olan yatırımlar hesabıdır. Söz konusu hesap, niteliğinden de anlaşılacağı üzere geçici bir hesap olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler için bir duran varlığın elde edilmesi bazı dönemlerde tek

aşamada mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda işletmelerin duran varlığı birden fazla aşamada elde etmesi söz konusu olabileceğinden işletmeler için sorun oluşturabilmektedir. Böyle bir durumda işletmelerin gerçekleştirdiği harcama ve masraflar tek bir kalemde bir arada tutulmalı ve en son toplu şekilde maddi duran varlık hesabına aktarılmalıdır (Çorum, 2007:9).

3.3.10. Verilen Avanslar Hesabı

İşletmelerin gerek yurtiçi gerekse yurtdışından satın almak için sipariş verilen maddi duran varlıklara istinaden yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesap verilen avanslar hesabıdır. Avans ödemelerinin yapıldığı anda verilen avanslar hesabının borç tarafına kayıt gerçekleştirilirken, sipariş edilen maddi duran varlık teslim alındığında hesaba alacak kaydının yapılması gerekmektedir. Bu durumda teslim alınan ilgili maddi duran varlık hesabı borçlandırılmaktadır (Sağlam, 2005: 179).

3.4. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri

Maddi duran varlık hesap grubu ile ilgili genel bilgiler yukarıda verilmiş olup, çalışmanın bu kısmında maddi duran varlık hesaplarında değerleme işlemlerinin nasıl yapıldığına dair bilgilere yer verilmiştir.

3.4.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme İşlemleri

Yürürlükte bulunan VUK hükümlerine göre “*İktisadi işletmelere dâhil bütün gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir hükmü gereğince iktisadi işletmelere dâhil arazi ve arsalar da maliyet bedeli ile değerlendirilir ve aktife alınır*” (VUK, Madde: 269). Bununla birlikte işletmenin iktisap etmiş olduğu arazi ve arsalar üzerinde bulunan binaların yıktırılması ve yıkım sonrası ortaya çıkan molozların taşınarak arsanın belirli bir şekle getirilmesi için yapılmış olan harcamalar maliyete eklenir.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak önemle belirtmek gerekir ki, arsa ve arazilerde yıpranma payının söz konusu olmamasından dolayı bu varlıklar için amortisman ayrılmamaktadır. Dolayısıyla arazi ve arsalar amortismanına tâbi değildir. Ayrıca, satın alınmış bir arazi ya da arsanın üzerine eklenen bir yapının maliyet

bedelinin tespit edilememesi halinde söz konusu yapının ya da binanın rayiç bedel veya vergi değeri üzerinden değeri değerlendirilmelidir. Tüm bunlarla birlikte gerek TFRS’de gerekse BOBİ FRS’de arazi ve arsalarla değerlendirme işlemi maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilmektedir (Aydın, 2016: 36).

3.4.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinde Değerleme İşlemi

Yürürlükte olan VUK hükümlerine göre yeraltı ve yerüstü düzenleri, elde edilme maliyeti ile değerlendirilir. Bununla birlikte söz konusu varlığın değerlemeye tâbi tutulması durumunda ise yenileme maliyeti ile değerlendirilmesi söz konusudur. Yeraltı ve yerüstü düzenleri yerleşmiş oldukları arazi ve arsaların dışında ayrıca amortismanla tâbi tutulmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında ise yeraltı ve yerüstü düzenlerinde değerlendirme işlemi maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilmektedir (Yaylalı, 2016: 109).

3.4.3. Binalarda Değerleme İşlemleri

İşletmelerin faaliyet göstermekte olduğu alanlarda amaçlarına ulaşabilmeleri ve günlük faaliyetlerini sürdürebilmeleri için kullanmış oldukları binalar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedellerinin tespit edilemediği durumlarda ise söz konusu binalar vergi değeri ile değerlendirilir (Aydın, 2016: 49).

İşletmeler binaları iki türlü elde edebilirler. Birincisi söz konusu binaların satın alınması iken, ikinci yöntem binaların işletme tarafından inşa edilerek işletmeye kazandırılmasıdır. İşletmelerin söz konusu binaları satın almaları durumunda binanın maliyet bedeli satın alma bedeli olarak tespit edilmekte, işletmelerin inşa yoluyla işletmeye kazandırmış oldukları binalarda ise maliyet bedeli inşaat ve imal giderlerinin toplamı olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan söz konusu binalar için katlanılan noter, komisyon, tellaliye, tapu harçları, mahkeme masrafları gibi giderlerin binanın maliyetine eklenmesi ya da genel gider olarak kullanılması işletmenin inisiyatifindedir (Kuzu, 2010: 137).

Tüm bunlarla birlikte işletmenin kullanacağı binaların üzerine konulduğu arsalar önem arz etmektedir. Binaların üzerinde durduğu arsaların tamamının binaya tahsis edilmiş olması ya da belli bir kısmının tahsis edilmiş olması binanın maliyeti bakımından farklılık arz etmektedir. Zira, bina maliyetine arsanın ne kadarlık kısmı

bina için kullanıyorsa yalnızca o kısım dâhil edilmektedir. Arsanın bina için kullanılmayan kısımları ise maliyete dâhil edilmemektedir. Binaların değerlendirme işlemleri bakımından TFRS ve BOBİ FRS hükümleri maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilebileceğini belirtmiştir (Kuzu, 2010: 137).

3.4.4. Tesis, Makine ve Cihazlarda Değerleme İşlemleri

Çalışmanın buraya kadar olan bölümünde de belirtildiği üzere bu hesap, işletmelerin üretim sırasında gerek hammaddelerin işlenmesinde gerekse hammaddelerin şekillendirilmesinde kullanmış oldukları her türlü tesis, makine ve cihazların takip edildiği hesaptır. Uygulanmakta olan VUK hükümlerine göre tesis, makine ve cihazlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. VUK 271. maddesinde “*İnşa ve imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer*” hükmüne yer verilmiştir. TFRS ve BOBİ FRS ise tesis makine ve cihazlarda değerlendirme işleminin maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilebileceğini öngörmektedir (Aydın, 2016: 39).

3.4.5. Taşıtlarda Değerleme İşlemleri

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak üzere edinmiş oldukları tüm taşıtlar bu hesapta izlenmekte olup, taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi VUK hükümlerince belirtilmiştir. TFRS ve BOBİ FRS ise taşıtların değerlendirme işlemlerinin maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilebileceğini düzenlemiştir (Hızarcı, 2015: 60).

3.4.6. Demirbaşlarda Değerleme İşlemleri

İşletmelerin faaliyetleri esnasında üretim süreci içerisinde doğrudan kullanılmayan ancak işletmelerde sürekli olarak kullanılan demirbaşların değerlemesi ile ilgili VUK 273. maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir; “*Alet, edevat, mefruşat, demirbaş, eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir*”. Söz konusu kanun maddesinde aynı zamanda maliyet bedeline ilgili demirbaşın satın alma maliyeti ve nakliye gideri ile özel giderlerin eklenebileceği belirtilmiştir. Diğer maddi duran varlıklarda söz konusu belirtilen giderlerin malın maliyetine eklenmesinin yanı sıra genel giderlere dâhil edilmesi noktasında işletmelere inisiyatif tanıyan VUK, demirbaşlar ile ilgili yapılacak olan kayıtlarda işletmeye böyle bir tercih hakkı vermemiş, yalnızca maliyet bedeline ekleneceğini zorunluluk olarak hüküm altına

almıştır. İşletmelerin demirbaşları satın almak yerine kendilerinin imal etmesi durumunda ise, imalat giderlerinin satın alma bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (VUK, Madde: 273).

Tüm bunlarla birlikte gerek TFRS’de gerekse BOBİ FRS’de demirbaşların değerleme işlemi maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilebilir.

3.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri

Diğer maddi duran varlıkların değerleme işlemleri VUK’a göre maliyet bedeli üzerinden yapılmakla birlikte, TFRS ve BOBİ FRS değerleme işleminin maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gerçekleştirilebileceğini düzenlemiştir. Diğer maddi duran varlıklar için dikkat edilmesi gereken diğer hususlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Aydın, 2016: 9);

- Amortismanla tâbidirler.
- Elden çıkarılmaları durumunda ya da sigorta tazminatı ile tazmin edilmeleri halinde yenileme fonu ayrılabilir varlıklardır.
- Diğer maddi duran varlıklar için gerçekleştirilen tüm harcama ve masrafların maliyet bedeline etki edip etmemesi göz önünde bulundurularak, maliyet bedelini artıran kısımlar amortismanla tâbi tutulmalıdır.

3.4.8. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değerleme İşlemleri

İşletmelerde yapımı devam eden ve dönem sonu itibarıyla daha tamamlanmamış olan sabit kıymetlerle ilgili gerçekleştirilmiş her çeşit malzeme, işçilik ve genel giderlere yönelik harcamalar bu hesapta izlenmektedir. Yapılmakta olan yatırımlar yeniden değerlemeye tâbi tutulmamakta olup, yatırımın tamamlanması ile ortaya çıkan ve amortismanla tâbi olan iktisadi kıymetin de aktifleştirildiği dönemde değerlemeye tâbi tutulması söz konusu değildir (Özdemir, 2015: 23).

3.4.9. Verilen Avanslarda Değerleme İşlemleri

Verilen avanslar ile ilgili değerleme işlemleri, şu ana kadar anlatılan maddi duran varlıklara göre farklılık arz etmektedir. Muhasebede dönemsellik ilkesi ve VUK hükümleri gereği Türk Lirası üzerinden verilen avansların mukayyet değer ile

değerlenmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra döviz şeklinde verilen avansların söz konusu olması halinde değerlemenin nasıl yapılacağına dair üç görüş bulunmakta olup, söz konusu görüşler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Doğan, 2013: 48):

- Verilen avanslar dövizle ilgili olarak ortaya çıkan bir borç ya da alacak olmadığından değerlemeden istisna tutulmalıdır.
- Verilen avans değerlemeye tâbi tutulmakla birlikte kur farkından doğan olumlu ya da olumsuz farklar gelir ya da gider hesaplarında takip edilmez. Aktif ya da pasif geçici hesaplarda takip edilir.
- Verilen avanslar döviz cinsinden de olsa değerlemeye tâbi tutulur. Kur farkının ortaya çıkması halinde ise söz konusu farklar gelir ya da gider hesaplarında takip edilir.

TFRS verilen avansların itfa edilmiş maliyetler üzerinden değerlendirilmesini düzenlerken, BOBİ FRS verilen avanslarda değerlendirme işlemi için vadeyi esas almıştır. BOBİ FRS'ye göre vadesi bir yıla kadar olan avanslarda itibari değer, bir yıldan daha uzun süreli avanslarda ise itfa edilmiş maliyet bedeli esas alınarak değerlendirme işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın yukarıdaki kısımlarında belirtilmiş olan ve maddi duran varlıklar ile ilgili yapılacak olan değerlendirme işlemlerinde değerlendirme ölçüsü olarak hangi maddi duran varlıkta hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağını Tablo 3.2.'de gösterilmiştir (Demir, 2020: 91).

Tablo 3.2. Maddi Duran Varlıklar İçin Uygulanan Değerleme Ölçüleri (Demir, 2020: 91)

Maddi Duran Varlık Unsuru	Değerleme Ölçüsü (VUK)	Değerleme Ölçüsü (TMS/TFRS)	Değerleme Ölçüsü (BOBİ FRS)
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Binalar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Verilen Avanslar (TL)	Mukayyet Değer	İtfa edilmiş maliyet bedeli	Vadesi 1 yıla kadar olanlar itibari değer, 1 yıldan fazla olanlar itfa edilmiş maliyet.

3.5. TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri

Maddi duran varlıklar hesap grubu işletmenin finansal durum tabloları için önemli bir hesap grubudur. Bu nedenden dolayı maddi duran varlıkların Türk muhasebe sistemi kapsamında yalnızca VUK hükümleri ile değerlendirilmediği görülmektedir. TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar Standardı” finansal durum tablolarında yer alan maddi duran varlıkların en doğru değerinin tespit edilmesine yönelik birtakım kuralları düzenlemiştir. Bu şekilde finansal durum tabloları aracılığıyla kullanıcıların doğru kararlar almasının sağlanması amaçlanmıştır. TMS 16’nın 6. maddesinde belirtilmiş olan değerlendirme kavramları aşağıdaki şekilde kısaca açıklanmıştır (Hızarcı, 2015: 60-63).

Defter Değeri: İşletmenin finansal durum tablolarında kayıtlı olan bir varlığın birikmiş amortisman tutarının düşüldükten sonraki kalan tutardır.

Maliyet: İşletmenin finansal durum tablolarında yer alan bir varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit ya da nakit benzerleri veya söz konusu bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir.

Amortismana Tabi Tutar: İşletme kayıtlarında yer alan bir varlığın maliyet değerinden kalıntı değerinin düşülmesi ile ortaya çıkan tutardır.

Amortisman: İşletmede kayıtlı olan bir varlığın amortismana tabi tutarının dönemler içerisinde sistematik bir biçimde dağıtılması anlamına gelmektedir.

İşletmeye Özgü Değer: İşletme içerisinde kullanılmakta olan bir varlığın, sürekli olarak kullanımından ve yararlı ömrünün sona ermesi ile birlikte elden çıkarılmasından sonra elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları olan alıcı ve satıcıların arasında gerçekleşebilecek olan işlemle varlığın satışı sonucunda elde edilecek fiyat olarak ifade edilmektedir.

Kalıntı Değer: İşletme kayıtlarında yer alan bir varlığın faydalı ömrünün sona ermesi halinde, söz konusu varlığın elden çıkarılması neticesinde elde edilmesi tahmin edilen tutardan elden çıkarma maliyetlerinin tahmini tutarlarının düşülmesi ile hesaplanan değerdir.

Yararlı Ömür: İşletme kayıtlarında yer alan bir varlıktan işletmenin faydalanabileceği süreyi ifade etmektedir.

3.5.1. TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Ölçütler

TMS 16 kapsamında maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme işlemleri maliyet bedeli üzerinden gerçekleşmektedir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar ilk kayıt sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Bununla birlikte değerlendirme dönemlerinde ise söz konusu maddi duran varlıkların değerlendirme işlemleri sırasında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yönteminden herhangi birinin esas alınması suretiyle varlıkların değerlerinin tespit edilmesi mümkün olabilmektedir. TMS 16 kapsamında maddi duran varlıkların değerlendirme dönemlerinde gerçekleştireceği değerlendirme işlemleri sırasında yöntem olarak maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yönteminden herhangi birinin kullanılması noktasında işletmeler serbest bırakılmış olup, tercih şansına sahiptirler. TMS 16 madde 29 gereğince maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yönteminden hangisi seçilirse seçilsin, söz konusu yöntem işletmede kayıtlı tüm duran varlıklara uygulanmak durumundadır (Büyükmirza, 2013:113).

3.5.1.1. Maliyet Bedeli Modeli

TMS 16 madde 30 gereğince işletmelerde kayıt altına alınan bir duran varlık ilk kez muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde, finansal durum tablolarında maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararının indirilmesiyle ortaya çıkan değerle gösterilmelidir. Bu değer işletme kayıtlarındaki bir varlığın net defter değerini ihtiva etmektedir (Demir ve Bahadır, 2008: 74).

3.5.1.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme yönteminde, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlıklar işletme kayıtlarında ilk muhasebeleştirme işleminin gerçekleştirilmesinden sonra yeniden değerlendirilmiş tutarıyla gösterilmelidir (TMS 16, Madde:31). Yeniden değerlendirilmiş tutar, işletmede kayıtlı olan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortismanın ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararının düşülmesi ile hesaplanan tutardır. Öte yandan işletmenin kayıtlarında yer alan maddi

duran varlıklara uygulanacak olan yeniden değerlemelerin sıklığı, söz konusu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişim sıklığına bağlıdır. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, yeniden değerlendirilen bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında ciddi farklılıkların oluşması halinde varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde ciddi değişimlerin olmaması halinde ise sıklıkla yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Böyle bir durumda en az üç yılda bir yeniden değerlendirilmesi uygun olacaktır (TMS 165, Madde: 34).

3.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

Üretim işletmeleri başta olmak üzere, işletmelerin birçoğunda maddi duran varlıklar grubu finansal durum tablolarında önemli bir yere sahiptir. Zira, işletmelerin finansal durum tablolarında yer alan bu varlıkların gerçek değerinin mali tablolarda doğru değeri üzerinden gösterilmesi karar alıcılar için çok büyük önem arz etmektedir. Ticaret işletmeleri ve hizmet işletmelerinde ise maddi duran varlıklar için yapılan yatırımlar, üretim işletmelerine göre daha düşük olmasına rağmen finansal durum tablolarındaki değerleri itibarıyla işletmenin gerçek durumunun ortaya konması bakımından önemlidir (Çam, 2015: 12).

İşletmelerde kayıt altında olan bu varlıkların değerlendirme işlemlerinin gerçekleşmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi ticari kazancın doğru tespit edilebilmesini sağlamaktadır. Kaldı ki, işletmelerin bir yıldan fazla süre içerisinde kayıtlarında bulundurdıkları ve bu süre içerisinde kullanmış oldukları söz konusu varlıkların yıpranması ve aşınması söz konusu olduğundan bu varlıkların değer kayıplarının tespit edilmek suretiyle ilgili dönem için gider kaydedilmesi gerekmektedir. Böylelikle işletmelerin ilgili dönem içerisinde elde etmiş oldukları kazanç daha doğru tespit edilebilecektir (Hızarcı, 2015: 63).

Genel olarak işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmeleri sırasında kullanılmakta olan sabit varlıkların bir yıldan uzun bir süre içerisinde kullanılacaksa gider dağıtımının dönemler içerisinde orantılı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte söz konusu varlıklar işletmelerin faaliyetleri kapsamında tek bir yıl için kullanılacaksa ilgili yıl içinde doğrudan gider olarak kayıt altına alınması mümkündür (Sevilengül, 2008: 424).

İşletmelerin kullanmış oldukları varlıkların bir kısmının ekonomik ömrünün bir yıldan daha uzun süreli olması ve bundan dolayı işletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun bir süre kullanılmalarının planlanması maddi duran varlıkların tek seferde giderleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı gerek VUK gerekse TFRS hükümleri gereği ekonomik ömürleri bir yıldan daha uzun süreli olan varlıklara amortisman uygulanması ve amortismanı tâbi tutulmaları gerekmektedir (Erdoğan, 2010: 48).

3.6.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı genel olarak bir varlığın değerinin yıllara yaygın ve orantılı bir şekilde dağıtımını ifade etmektedir (Özdemir, 2015: 25). Amortisman kavramı en geniş anlamıyla aşınma ya da yıpranma payı olarak bilinmektedir. Muhasebe biliminde ise amortisman, finansal durum tablosunda kayıtlı olan muhtelif duran varlık kalemlerinin değerlerinin belirli bir yıla yayılarak geri dönülmeyecek şekilde indirilmesi işlemidir. İşletmelerde kayıtlı olan varlıklarda değer azalışları genel olarak ilgili dönemlere gider kaydedilmekte ve dönem gideri olarak raporlanmaktadır. Bununla birlikte, maddi duran varlıklar nitelikleri itibarıyla bir kez kullanılarak ekonomik ömürleri sona eren varlıklar değildir. Aksine, işletme faaliyetleri kapsamında birden fazla dönem kullanılan varlıklar olarak dikkat çekmektedirler. Bu özelliklerinden dolayı maddi duran varlıkların tek bir dönem içerisinde gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla maddi duran varlıklardaki değer azalışları ekonomik ömürleri boyunca ilgili dönemler itibarıyla amortisman gideri olarak kaydedilebilmektedir (Atabey vd., 2011: 451).

Amortisman kavramı ile ilgili literatürde çok sayıda ve çeşitte tanımlamalar yapılmış olmakla birlikte bunlardan başlıca olanları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Varlığın maliyeti yine o varlığın faydalı ömrüne dağıtılmaktadır. Dolayısıyla, varlığın maliyetinin her bir döneme gider olarak dağıtılması işlemine amortisman denilmektedir (Özdemir, 2015: 25).
- Amortisman, duran varlıkların finansal durum tablosunda kayıtlı olan değerlerinin varlığın faydalı ömrü boyunca değeri sıfıra düşene kadar paylaştırılarak dağıtılması işlemidir (Bayazıtlı vd., 2016: 498).

- Amortisman, işletmelerin aktifinde kayıtlı olan varlıkların işletmeye kazandırıldıkları yıl içerisinde direkt olarak gider yazılması yerine VUK hükümlerince belirlenmiş olan esas ve usuller dâhilinde belirli aşamalarla giderleştirilmesi için yapılan işlemdir (Oğlakçı, 2016: 62).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere amortisman kavramı ile ilgili yapılan tanımlarda birkaç ortak noktanın söz konusu olduğu görülmektedir. Bunlardan bir tanesi varlığın değerinin faydalı ömrüne paylaştırılmasıdır. Bir diğeri ise varlığın faydalı ömrünü uzatacak olan giderlerin varlığın maliyetine eklenmesidir.

Amortisman kavramının ve amortisman uygulamalarının daha iyi anlaşılması bakımından, söz konusu kavramla ilgili bazı ek kavramların bilinmesinde yarar bulunmakta olup, amortismanla ilgili bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır (Erdoğan, 2010: 48):

Amortisman Esas Olan Değer: Maddi duran varlığın VUK çerçevesinde finansal durum tablosunun aktifinde kayıtlı olan değeri ifade etmektedir.

Amortisman Oranı: Varlığın ekonomik ömrünün bire bölünmesi suretiyle ortaya çıkan orandır. Dolayısıyla 1/ Ekonomik ömür olarak hesaplanabilmektedir. Ancak azalan bakiyeler yönteminde bu oran 2 ile çarpılmaktadır.

Amortisman Payı: Maddi duran varlık için ilgili dönemde ayrılan amortisman tutarını ifade etmektedir.

Amortisman Süresi: Maddi duran varlık için amortisman ayrılmaya başlanılan dönemden sürenin sonuna denk gelen döneme kadar geçen süreyi ifade etmektedir.

Birikmiş Amortisman: Maddi duran varlık için her dönem ayrılan amortisman tutarının kümülatif halidir.

3.6.2. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Ayrılmasının Nedenleri

İşletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklar, kullanımları süresince birtakım eskimelere ya da yıpranmalara maruz kalmalarından dolayı bu varlıkların değerlerinde belirli bir düzeyde düşüş görülebilmektedir. Dolayısıyla yıpranmalar, aşınmalar, bozulma ya da eskimeler, bakım ve onarımların zamanında yapılmaması gibi nedenlerle işletmelerde kullanılmakta olan maddi duran varlıklara amortisman ayrılması gerekmektedir. Bununla birlikte teknolojik ilerlemeler de göz önünde

bulundurulduğunda maddi duran varlıkların üretimdeki etkinliklerinin artırılması da amortisman ayrılmasını zaman zaman gerekli kılabilir (Öztürk, 2013: 25).

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmasını gerekli kılan genel nedenler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Öztürk, 2013: 25):

- Aşınma ve yıpranmadan kaynaklı olarak maddi duran varlığın ekonomik ömrünün azalıyor olması,
- Çürüme, paslanma, eskime ve buna benzer nedenlerle maddi duran varlıklarda yaşanan değer kayıpları,
- Maddi duran varlıklar üzerinde hiç beklenmedik bir değer kaybının yaşanması,
- Maddi duran varlıklar üzerinde gerçekleştirilmesi gereken bakım ve onarımların zamanında ya da yeterince gerçekleştirilmemiş olmasından dolayı yaşanan değer kayıpları,
- Teknolojik anlamda yaşanan gelişmelerden dolayı varlığın değerini yitirmesi.

3.6.3. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Uygulanmasının Koşulları

Bir maddi duran varlığa amortisman ayrılmasının ön koşulu söz konusu varlığın maddi duran varlık niteliğinde olmasıdır. Bununla birlikte bir varlığın maddi duran varlık olması amortisman ayrılabilmesi için yeterli değildir. Dolayısıyla maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için başka koşulların da varlığı aranmakta olup, söz konusu amortisman ayırma koşulları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Pamukçu, 2010: 70):

- Maddi duran varlığın işletmenin finansal durum tablosunun aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.
- İktisadi varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ekonomik ömrünün bir yıldan fazla olması gerekmektedir.
- İlgili iktisadi varlığın aşınma ve yıpranma dolayısıyla değerinin düşmesi söz konusu olmalıdır.
- İktisadi varlığın değerinin yasal düzenlemelerin üzerinde bir değere sahip olması gerekmektedir.

3.6.3.1. Maddi Duran Varlığın İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması

Bir maddi duran varlığa amortisman uygulanabilmesi için öncelikle işletme kayıtlarında yer alması gerekmektedir. Zira, VUK hükümlerinde belirtildiği üzere bir varlığın amortismanına tâbi olabilmesi için finansal durum tablosunun aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir. Kaldı ki, bir duran varlığın işletmenin aktifinde kayıtlı olması aynı zamanda envanterinde yer aldığını göstermekte ve işletmenin faaliyetlerinde kullanıldığı anlamına gelmektedir (Erdoğan, 2010: 52).

Dolayısıyla bir maddi duran varlığa amortisman ayrılmasının öncelikli koşulu, söz konusu varlığın işletmenin aktifinde kayıtlı olması olarak gösterilmektedir. Önemle belirtmek gerekir ki, söz konusu varlıkların işletmede aktif olarak kullanılması şartı aranmamaktadır. Bu nedenden dolayı, işletmeler tarafından edinilen ve değerlendirme gününde işletme kayıtlarında yer alan ancak işletmeler tarafından kullanılmayan, kullanıma hazır bir şekilde bekletilen maddi duran varlıklar için de amortisman ayrılması mümkün olabilmektedir. Ancak işletmelerin finansal durum tablolarının aktifinde yer almamakla birlikte, işletme tarafından kullanılan maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması mümkün değildir (Ayar, 2015: 29).

3.6.3.2. Maddi Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

VUK hükümlerince bir maddi duran varlığa amortisman ayrılmasının koşullarından bir tanesi de söz konusu maddi duran varlığın ekonomik ömrünün bir yıldan daha uzun olması, bir diğer ifade ile işletme tarafından bir yıldan daha uzun bir süre kullanılacak olmasıdır. Burada, varlığın bir yıldan daha uzun bir süre kullanılmasından kasıt fiilen ve aktif olarak kullanılması değildir. Zira, temel kasıt, maddi duran varlığın ekonomik ömrünün bir yıldan uzun olmasıdır. Bununla birlikte işletmede kullanılan varlıkların, işletme içerisinde bir yıldan uzun bir süre kullanımları mümkün değilse söz konusu varlıklar için amortisman ayrılmasının gereği yoktur (Pamukçu, 2010: 70).

İşletmelerde bir varlığın bir yıldan fazla kullanılabilir özelliğe sahip olması söz konusu varlıklara amortisman uygulanması için gerekli bir sebep olarak görülmektedir. Bu sebepten dolayı işletmelerin finansal durum tablolarına dönem içerisinde dâhil edilen maddi duran varlıklar bir yıldan daha uzun bir süre kullanılabilir niteliklerine sahip olmalarından kaynaklı olarak maliyet değerleri

üzerinden doğrudan gider olarak kayıt altına alınmaları olanaksızdır (Dinçer, 2014: 4).

3.6.3.3. Maddi Duran Varlığın Aşınma ve Yıpranma Nedeniyle Değerinin Düşmesinin Söz Konusu Olması

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmasının koşullarından bir diğeri söz konusu varlığın yıpranma ve aşınma gibi nedenlerle değerinde düşüşlerin yaşanmasının mümkün olmasıdır. Zira, işletmelerin faaliyetleri sırasında kullanmış oldukları varlıkların zaman içerisinde yıpranması ve aşınması mümkün olmakla birlikte, söz konusu aşınma ve yıpranmalardan kaynaklı olarak ilgili varlığın değerinin düşmesi söz konusu olabilmektedir (Dikmen ve Gökçe, 2016: 158).

Genel olarak varlıklarda yaşanan yıpranma ve aşınma bir duran varlığın kullanımı ile ilgili olup, maddi duran varlıkların kullanımı sonucu yıpranma ve aşınmaların artması söz konusudur. İşletme faaliyetlerinde maddi duran varlıkların kullanım sıklığına paralel olarak yaşanan yıpranma ve aşınmalardan dolayı söz konusu varlıkların verimliliği düşmektedir. Aynı zamanda bu durumun doğal bir sonucu olarak yıpranmış ya da aşınmış varlıkların değerlerinde belirli bir düşüş yaşanır. Tüm bunlara ek olarak teknolojik anlamda yaşanan gelişmelerle birlikte duran varlığın değerinde azalmaların yaşanması mümkün olabilmektedir. Bu nedenle bu tür varlıklara amortisman uygulanması gerekmektedir. Ancak işletmelerde bir yıldan daha fazla süre kullanılmakla birlikte zaman içerisinde değer kaybetmeyecek maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmasına ihtiyaç olmadığından bu gibi varlıklar için amortisman uygulanması gerekmez (Dikmen ve Gökçe, 2016: 158). Dolayısıyla, işletmelerin zaman içerisinde aşınma ya da yıpranması söz konusu olmayan boş arsa ve araziler için amortisman uygulanmasına gerek yoktur. Bu durum VUK hükümlerince düzenleme altına alınmıştır (VUK, Madde: 314).

3.6.3.4. Maddi Duran Varlığın Değerinin Yasal Düzenlemelerin Üzerinde Olması

VUK'un 313. maddesi gereğince işletme kayıtlarına intikal ettirilen varlıklardan belirli tutarı aşmayanlar için amortisman ayrılmasına gerek olmayıp, söz konusu varlıklar için ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilmektedir. Dolayısıyla, her yıl belirlenen bu tutarların altında kalan varlıklar için amortisman ayrılması

gerekmemektedir. Bununla birlikte, TFRS’de bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için herhangi bir tutar sınırlaması söz konusu değildir.

3.7. VUK Kapsamında Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Günümüzde işletmeler, hizmet, ticaret ve üretim işletmeleri olmak üzere temelde üçe ayrılmaktadır. İşletmelerin bu şekilde sınıflandırılması ve hangi sınıf içerisinde yer aldıkları söz konusu işletmelerin duran varlık yapısını doğrudan etkilemekte olup, faaliyette bulunan alan itibariyle duran varlık yapısı bakımından birbirlerinden önemli düzeyde ayrılmaktadırlar. İlgili maddi duran varlıklar için ayrılacak amortisman hesaplama biçimi için çok sayıda yöntem söz konusudur. VUK hükümlerince işletmeler genel olarak amortisman hesaplama yöntemi konusunda inisiyatif alabilmektedirler. Bununla birlikte VUK hükümleri gereği uygulanacak olan amortisman yöntemleri, kanunda belirtilmiş olan yöntemlerle sınırlıdır (Hatipoğlu, 2012: 196).

Halen yürürlükte olan VUK çerçevesinde, genel anlamda kabul gören amortisman hesaplama yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi olmakla birlikte madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemlerine de yer vermiştir. Tüm bu yöntemlerin yanı sıra işletmelerde kullanılan binek otomobiller için de kıst amortisman uygulaması söz konusudur. VUK hükümleri göz önünde bulundurulduğunda kanunda düzenlenmiş olan amortisman yöntemleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Aydın, 2016: 84):

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Madenlerde amortisman,
- Fevkalade amortisman.

3.7.1. Normal Amortisman Yöntemi

Amortisman ayırma yöntemlerinden birisi olan normal amortisman yönteminde maddi duran varlıkların faydalı ekonomik ömrü göz önünde bulundurularak, söz konusu varlığın değerinin her yıl için eşit oran ve miktarda dağıtılması suretiyle amortisman ayrılması sağlanmaktadır. VUK 315. Maddesi uyarınca amortisman tâbi olan varlıklara uygulanacak olan amortisman oranları için ekonomik ömürlerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu amortisman yöntemi söz

konusu varlığın ekonomik ömrü dikkate alınmak suretiyle her yıl için sabit bir amortisman oranının uygulanması esasına dayanmaktadır. Bu durumda matematiksel olarak yapılan hesaplama neticesinde son yıl ayrılmış olan amortisman tutarı ile varlığın kalan ekonomik değerinin birbirine eşit olması gerekmektedir (Parlakkaya vd, 2011: 453).

Normal amortisman yöntemi detaylı incelendiğinde görülmektedir ki, bu yöntem bir maddi duran varlığın her dönemde eşit miktarda değer azalışı yaşayacağını varsayarak uygulanmaktadır. Maddi duran varlığın amortisman süresi ise söz konusu varlığın işletme kayıtlarına intikal ettiği yıl başlamaktadır. Bu durumda hesap döneminin son gününde dâhi olsa işletme envanterine kaydedilmiş bir maddi duran varlık için o döneme denk gelen amortisman tutarı maddi duran varlığın değerinden düşecektir. Tüm bunlarla birlikte önemle belirtilmesi gereken durumlardan bir tanesi de işletmelerin normal amortisman yöntemini seçmek suretiyle bir maddi duran varlığa amortisman uygulaması halinde bir daha azalan bakiyeler yöntemine geçişin mümkün olmamasıdır. Bununla birlikte azalan bakiyeler yöntemini tercih ederek amortisman işlemini gerçekleştirmiş işletmelerin ilgili varlık için izleyen dönemlerde normal amortisman yöntemini tercih ederek yöntem değiştirmesi mümkündür (Parlakkaya vd, 2011: 454).

3.7.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Amortisman yöntemlerinden bir diğeri de azalan bakiyeler yöntemidir. VUK Mükerrer 315. maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler yöntemi, kanun maddesine gereğince bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin amortismanına tâbi olan varlıklarına uygulanabilecek bir amortisman yöntemi olarak gösterilmiştir. (VUK, Madde: 315).

Maddi duran varlıklara azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılması halinde yöntemin teknik gereklerinden kaynaklı olarak söz konusu varlık için ayrılan amortisman tutarı ilk yıl daha yüksek olmaktadır. Bu yöntemi kullanan işletmeler ilgili maddi duran varlık için ilk yıl daha fazla gider raporlama şansına sahip olabilmektedir (Tekşen ve Dağlı, 2017: 429).

İşletmelerin maddi duran varlıklara azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırması, söz konusu maddi duran varlıklar için ilk yıl daha fazla gider

raporlamalarını ve buna bağılı olarak vergi matrahlarını o yıl için daha düşük tutmalarını sağlayacaktır. Bu durumda yatırım halinde olan işletmelerin ilk yılında daha az vergi yüküne katlanması söz konusu olacaktır. Dolayısıyla azalan bakiyeler yönteminin işletmeler için muhtelif avantajlar içerdığı bir gerçektir (Erdoğan, 2010: 56).

Ticari hayatın bir gerçeğı olarak yatırım yapan işletmelerin özellikle yatırımın ilk yıllarında fon açıklarının olacağı ve finansman ihtiyacının olacağı bilinmektedir. Bu durumda buna benzer işletmeler için azalan bakiyeler yönteminin kullanılması çok daha mantıklı olacağından işletmeler bu gibi dönemlerde azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman hesaplamayı tercih etmektedirler. Zira, işletmelerin amortisman hesaplama yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemini tercih etmeleri durumunda daha az vergi ödemeleri söz konusu olacak ve likidite sıkıntısı bir nebze olsun azalacaktır. Dolayısıyla bu yöntem işletmeler adına bir tür vergi erteleme si anlamına gelmektedir (Ünal, 2014: 19). Sonuç olarak yukarıda anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere azalan bakiyeler yöntemi işletmeler için ilk yıl daha az, sonraki yıllarda ise daha fazla vergi ödemesinin gerçekleşmesine sebep olmaktadır.

Öte yandan azalan bakiyeler yönteminin teknik işleyişı incelendiğinde, söz konusu yöntemin uygulanması durumunda ilgili maddi duran varlığa ilk yıl amortisman oranının iki katı oran uygulanmaktadır. Süre yönünden azalan bakiyeler yöntemindeki amortisman süresi ile normal amortisman yöntemindeki amortisman oranında uygulanan amortisman süresi arasında herhangi bir fark söz konusu olmayıp, süreler aynıdır. İlgili maddi duran varlığa uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemektedir. Maddi duran varlık için ayrılan amortisman süresinin son yılına devreden bakiye son yıl tamamen tasfiye edilir (Çam, 2014: 16).

Azalan bakiyeler yönteminin bir amortisman yöntemi olarak kullanılması yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için geçerli olabilmektedir. Öte yandan ilk yıl azalan bakiyeler yöntemi kullanmayı tercih etmiş olan işletmeler tercih etmeleri halinde daha sonraki yıllarda normal amortisman yöntemini geçiş yapabilmektedir (Hızarcı, 2015: 75).

Tüm bunlarla birlikte amortisman uygulama yöntemi olarak azalan bakiyeler yönteminin tercih edilebilmesi ve kullanılabilmesi için bazı şartların varlığı aranmaktadır. Bu şartlar, aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Erdoğan, 2010: 57):

- Azalan bakiyeler yönteminin kullanılması yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için söz konusu olabilir. Dolayısıyla ikinci sınıf işletmeler, zirai işletmeler, serbest meslek erbabı kişiler azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman işlemi gerçekleştiremezler.
- Normal amortisman yönteminde maddi duran varlığın değeri söz konusu varlığın ekonomik ömrü boyunca yıllar içinde eşit olarak paylaştırılmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, varlığın net değeri olarak ifade edilen amortisman oranının uygulanacağı değer her yıl azalarak devam etmektedir. Dolayısıyla azalan bakiyeler yönteminde amortisman tutarı her yıl yeniden hesaplanarak değişmektedir.
- Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması durumunda amortisman oranı, normal uygulanması gereken amortisman oranının iki katıdır. Bununla birlikte uygulanacak olan amortismanın hiçbir koşulda %50'yi geçmesi mümkün değildir.

3.7.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Genel olarak bir maddi duran varlığa amortisman uygulanmasının temel mantığı, aşınma ya da yıpranma gibi nedenlerle ilgili varlığın değer kaybı yaşamasıdır. Bu bağlamda, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi olağan değer kayıpları için uygulanan yöntemlerdir. Bazı durumlarda ve dönemlerde ise maddi duran varlıkların olağanüstü değer kayıplarına uğraması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle VUK ilgili durumlar için fevkalade amortisman yöntemi uygulamasına yer vermiştir (Öztürk, 2006: 427).

Takdir edilmelidir ki, fevkalade amortisman yönteminin uygulanması için deprem, sel, yangın gibi olağanüstü durumların ortaya çıkması gerekmektedir. Böyle bir durumda ilgili duran varlık ya tamamen ya da kısmî olarak kullanılamaz hale gelmelidir.

3.7.4. Madenlerde Amortisman

Madenlerde amortisman halen yürürlükte olan VUK 316. maddesinde düzenlenmiş ve şu şekilde ifade edilmiştir; *“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve*

mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirlenecek oranlar üzerinden amorti edilir” (VUK, Madde: 316).

Madenlerde amortisman tâbi olacak olan değer, iktisadi varlığın imtiyaz bedeli olarak bilinmektedir. Öte yandan imtiyaz bedeli, ilgili madende arama ve madeni işletme hakkının elde edilebilmesi için gerçekleştirilen her çeşit giderlerin toplamını ifade etmektedir. Söz konusu giderler, haritaların yapılmasından, sondajların yapılmasına kadar muhasebeleştirilebilecek her türlü gideri ifade etmektedir (Doğan, 2013: 141).

Yukarıda anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere ilk üç amortisman yöntemine ek olarak VUK hükümleri belirli bir sektöre yönelik özel bir amortisman yöntemi belirlemiştir. Bu durum maden işlerinde amortisman uygulamalarının diğer işlere göre daha farklı olduğunu ortaya koymaktadır.

3.8. TMS 16 Kapsamında Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Günümüzde işletmelerin faaliyetleri incelendiğinde çok sayıda faaliyet alanının olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılıklarla birlikte işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıkların da çeşitlerinde ve özelliklerinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, işletmelerde ortaya çıkan bu farklılıklar, işletme kayıtlarında yer alan maddi duran varlıklara uygulanacak amortisman yöntemini de etkilemektedir. Böyle bir durumda çoğu zaman işletmeler, önceden belirlemiş oldukları hedef ve politikalara uygun muhasebe yöntemini tercih etmektedirler (Hatipoğlu, 2013: 195-196).

TMS 16 kapsamında amortisman konusu incelendiğinde, amortisman süresinin maddi duran varlığın ekonomik ömrüne veya üretim hacmine göre belirlendiği görülmektedir. Uygulanacak olan amortisman oranlarının belirlenmesinde ise söz konusu maddi duran varlığın kullanımıyla ortaya çıkan faydaların gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılması gerekmektedir (Pamukçu, 2010: 140).

TMS 16’ya göre işletmelerin amortisman yöntemini belirlerken tercih imkânı söz konusudur. Şöyle ki, TMS 16 kapsamında işletmelerin faaliyette bulundukları sektörleri göz önünde bulundurarak amortisman yöntemleri arasından kendileri için

en uygun olanı seşmeleri hususunda serbesti getirilmiş olup, işletmeler politikalarına en uygun amortisman yontemini tercih edebilmektedirler (Tuğay, 2013: 172).

TMS 16 kapsamında işletmelerin uygulayabilecekleri amortisman yontemleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Tuğay, 2013: 172);

- Doğrusal amortisman yontemi,
- Azalan bakiyeler yontemi,
- Üretim miktarı yontemi.

3.8.1. Doğrusal Amortisman Yontemi

Normal amortisman yontemi olarak da adlandırılan doğrusal amortisman yonteminde, işletme kayıtlarında yer alan maddi duran varlığın hurda değerinde herhangi bir değişiklik olmaması halinde amortisman gideri varlığın ekonomik ömrü boyunca sabit kalmaktadır (Çam, 2014: 14).

Doğrusal amortisman yontemine göre yıllık amortisman tutarı, varlığın maliyet bedeli ile hurda bedeli arasındaki farkın söz konusu varlığın faydalı ömrüne oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır (Fırat, 2008: 118).

3.8.2. Azalan Bakiyeler Yontemi

Azalan bakiyeler (kalanlar) yonteminde bir maddi duran varlığın amortisman maliyeti, ekonomik ömrü süresince azalan değerlere göre hesap edilmektedir. Bu yonteme göre, bir varlığın ekonomik ömrü boyunca her geçen dönem verimlilik azalacak ve varlığın bu nedenden dolayı kullanım maliyeti sürekli artacaktır. Dolayısıyla, bu yontemde ilk yıllar için yüksek amortisman, izleyen yıllar için daha düşük amortisman ayrılmaktadır (Doğan, 2013: 118).

3.8.3. Üretim Miktarı Yontemi

Üretim miktarı yonteminde bir varlığın amortisman gideri, varlığın olası kullanım veya üretim miktarı hesaplanarak tespit edilmektedir. Bu yontemde yıllık olarak ayrılacak olan amortisman tutarı, işletmenin yıllık üretim miktarı ile amortisman oranının çarpılması ile hesap edilmektedir (Pamukçu, 2010: 78).

3.9. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Bu bölümde BOBİ FRS kapsamında amortisman kavramı ve amortisman yöntemleri açıklanmıştır.

3.9.1. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların amortismanına tâbi olması gerekmektedir. İşletmelerde kayıtlı olan maddi duran varlıkların yararlı ömürleri boyunca yıpranma paylarının tespit edilmesi ve uygun yöntemlerle söz konusu yıpranma paylarının dönemler içerisinde paylaştırılarak gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, işletmelerin kayıtlarında yer alan maddi duran varlıkların dönemler itibariyle amortismanına tâbi olmaları muhasebe ilkelerinden dönemsellik kavramı gereğidir. Diğer taraftan amortisman bir gider kalemi olmakla birlikte, işletmeden herhangi bir nakit çıkışı gerektirmez. Bu noktada söz konusu amortisman giderini dönemler içerisinde kullanmak isteyen işletmelerin, amortismanına tâbi olacak tutarı ve maddi duran varlığın ekonomik ömrünü doğru hesaplaması gerekmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 210).

İşletmelerin bir maddi duran varlığı ilk kez finansal durum tablolarına kaydetmesi durumunda, söz konusu maddi duran varlıkla bağlantılı önem arz eden parçaların ilgili maddi duran varlıktan daha farklı ekonomik ömrünün olması halinde ya da farklı amortisman yönteminin uygulanmasının söz konusu olması durumunda maddi duran varlığa ait önemli parçanın ayrı bir şekilde kaydedilmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin, işletmenin bir bina satın alması durumunda bina ve arazinin gerek kullanım ömrünün gerekse amortisman yöntemlerinin farklı olmasından dolayı bina ve arazinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Zira, boş arazi ve arsaların faydalı ömürlerinin sınırsız olmasından dolayı BOBİ FRS kapsamında amortismanına tâbi olmadıkları belirtilmiştir (Akgün, 2008: 425).

İşletmelerde kayıtlı olan bir maddi duran varlık kalemi işletme tarafından üretilen başka bir varlığın üretiminde kullanılıyorsa, söz konusu maddi duran varlığın amortisman gideri üretilen varlığın parçası olduğundan dolayı üretilen varlığın defter değerine maliyet olarak eklenmelidir (Akgün, 2008: 425)

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlığın amortisman uygulanacak değeri, varlığın yeniden değerlemesinden sonra ortaya çıkan değerden kalıntı değer düşülmesi suretiyle hesap edilmektedir. Uygulamada genellikle kalıntı değer önemsiz olarak kabul edilmekte ve amortisman değerinin ortaya konmasında etkili olmamaktadır. Ancak kalıntı değer önemli ise ya da kalıntı değerinde bir değişiklik söz konusu ise bu değişikliklere ve önemli tutarlara dikkat edilmelidir. Dolayısıyla kayıtlı değer her dönem kontrol edilmesi gerekmektedir. Zira, BOBİ FRS kapsamında amortisman işlemi kalıntı değere ulaşınca kadar devam etmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 211).

BOBİ FRS kapsamında amortisman ayrılacak olan maddi duran varlığın amortisman ayırma başlangıç tarihi, söz konusu maddi duran varlığın işletmeye dâhil edilip, işletme tarafından uygun görülen alana teslim edilmesiyle başlamaktadır. Bu noktada önemle belirtilmesi gereken konulardan bir tanesi, ilgili maddi duran varlığın işletme içerisinde kullanılıp kullanılmamasının önemli olmamasıdır. Dolayısıyla, işletme içerisinde maddi duran varlığın kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın söz konusu varlığın teslim edilmesi amortisman başlangıç tarihini belirlemektedir. Ancak, amortisman yöntemi olarak üretim miktarı yönteminin tercih edilmesi durumunda, işletme kayıtlarına alınan maddi duran varlık kullanılmıyorsa söz konusu varlığa amortisman uygulanmaması söz konusu olabilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 211).

Tüm bunlarla birlikte BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin tespitinde işletme tarafından söz konusu maddi duran varlıklardan beklenen fayda veya faydanın sağlandığı dönemler esas alınmaktadır. BOBİ FRS kapsamında işletme kayıtlarına alınan bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün doğru tespit edilebilmesini teminen bazı faktörlere özellikle dikkat edilmesi ve bu faktörlerin mutlak suretle göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Faydalı ömür tespit edilirken göz önünde bulundurulması gereken faktörler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 211):

- İşletme kayıtlarına alınan maddi duran varlıkların üretim kapasiteleri ve fiziki üretimleri,
- İşletmenin maddi duran varlığı kullanacağı çalışma saatleri,
- Maddi duran varlıkların atıl kalması durumundaki yıpranma payları,

- İşletmenin gerçekleştirdiği üretim sürecinde yaşanabilecek değişim ve gelişimler,
- Maddi duran varlığın kullanılarak gerçekleştirilen üretim sonucunda ortaya çıkan mal ya da hizmetin talebinde meydana gelebilecek değişimler.

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların faydalı ömürleri, işletmelerin bekledikleri tahmini faydaya göre belirlenmektedir. Bu noktada işletmelerin faydalı ömür beklentilerinde takdir yetkilerinin olduğu görülmektedir. Zira, işletmeler tarafından faydalı ömürler zaman zaman yanlış tahmin edilebilmekte ya da maddi duran varlıklar için yapılan iyileştirmeler neticesinde söz konusu varlıkların faydalı ömürleri beklenenden daha uzun hale gelebilmektedir. Böyle durumlarda maddi duran varlığa uygulanacak olan amortisman oranı cari dönemden başlayarak izleyen yıllar için güncellenmelidir. Dolayısıyla BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların faydalı ömürleri her dönem yeniden hesaplanmalıdır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 211).

3.9.1.1. BOBİ FRS Kapsamında Amortisman Hesaplama Yöntemleri

İşletmelerde amortisman yöntemi belirlenirken, en doğru yöntemin belirlenmesi hususuna özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira, maddi duran varlıklara uygulanacak olan amortisman yöntemlerinin her dönem kontrol edilmesi oldukça önemlidir. İşletmeler için maddi duran varlıklardan beklenen yarar ve bu beklenen yararın süresi amortisman giderinin dönemler itibarıyla doğru paylaşılması için büyük önem arz etmektedir. BOBİ FRS kapsamında amortisman uygulaması için farklı yöntemler söz konusu olup, bu amortisman yöntemleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Küçük, 2012: 103);

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemi ve
- Kıst amortisman yöntemi.

3.9.1.2. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bir diğer ismi normal amortisman yöntemi olan bu yöntemde, işletmede kayıtlı olan maddi duran varlıkların kalıntı değerlerinde herhangi bir değişiklik olmaması halinde, amortisman gideri maddi duran varlıkların faydalı ömürleri

boyunca sabit şekilde dönemlere paylaştırılmaktadır. Doğrusal amortisman yönteminde amortismanın ayrılacağı başlangıç tarihi ile işletme tarafından öngörülen bitiş tarihi oldukça önemlidir. Zira, bu yöntemde işletmenin maddi duran varlığa amortisman ayırmaya başladığı tarihle tahmini bitiş tarihi arasındaki gün sayısı baz alınarak amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Dolayısıyla, bu amortisman yönteminde maddi duran varlığın faydalı ömrü hesap edilirken gün kriteri esas alınmaktadır. Aynı zamanda amortisman gün sayıları hesap edilirken maddi duran varlığın aktif olarak kullanılıp kullanılmaması önemsiz olup, ilgili maddi duran varlık işletme tarafından kullanmıyor olsa dahi amortisman ayrılmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017: 212).

3.9.1.3. Azalan Bakiyeler Yöntemi

BOBİ FRS kapsamında uygulanabilecek bir diğer amortisman yöntemi olan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman giderleri dönemler itibariyle azalarak devam etmektedir. Dolayısıyla, maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin ilk dönemden başlayarak azalma eğiliminde olması söz konusudur. Bu yöntemde maddi duran varlığın amortisman gideri hesap edilirken doğrusal yöntemde olduğu gibi amortisman ayırma başlangıç tarihi ile bitiş tarihi arasındaki gün sayısı esas alınmaktadır. Bununla birlikte, maddi duran varlığa amortisman ayrılan her dönem için söz konusu varlığın net defter değeri dikkate alınmaktadır. Bu durumdan dolayı azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması durumunda ilk dönemlerde ayrılan amortisman giderleri daha yüksek, izleyen yıllarda ayrılan amortisman giderleri ise daha düşük olmaktadır. Aynı zamanda bu yöntemde amortisman değeri hesap edilirken kalıntı değerler göz ardı edilmekte ve hesaba dahil edilmemektedir. Zira, bu yöntemde amortisman değerinin hesaplanmasında maliyet değeri esas alınmaktadır. Amortisman ayrılan varlığın faydalı ömrünün son yılında ayrılacak olan amortisman tutarı varlığın net defter değerine eşit olacaktır. İlgili maddi duran varlığa uygulanacak olan amortisman oranı ise, normal amortisman oranının iki katı olacaktır (Kırlioğlu ve Bağdat, 2016: 625).

3.9.1.4. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yöntemine göre, işletmede kayıtlı maddi duran varlıkların amortisman tutarları hesap edilirken, söz konusu maddi duran varlıkların öngörülen kullanımları ya da gerçekleşmesi beklenen üretim miktarı esas alınmaktadır. Bu

yöntemin kullanılması sırasında önem taşıyan unsur ise işletmede kayıtlı maddi duran varlığın aktif bir şekilde kullanılıyor olmasıdır. Üretim miktarı yönteminde amortisman değeri hesaplanırken maddi duran varlığın faydalı ömrü hesaba dahil edilmez. Amortisman değeri bu yöntemde maddi duran varlığın tahmin edilen potansiyel üretim miktarının fiili üretim miktarına oranlanması ile hesaplanmaktadır. Aynı zamanda bu yöntem, ilgili maddi duran varlığın aktif kullanıldığı dönemi baz aldığından en gerçekçi neticeleri veren amortisman yöntemleri arasında sayılmaktadır.

3.9.1.5. Kıst Amortisman Yöntemi

BOBİ FRS kapsamında uygulanabilecek bir diğer yöntem olan kıst amortisman yöntemine göre, işletme kayıtlarında yer alan maddi duran varlıkların finansal durum tablolarına yansıtıldığı ilk dönemde ay hesabı yapılarak tüm aylar için amortisman ayrılmaktadır. Kalan amortisman gideri ise faydalı ömür boyunca paylaştırılmaktadır.

3.10. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın Uygulanması

İşletmelerin günümüzde muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği varlıklarda değer düşüklüğü standardına yer verdikleri görülmektedir. Zira, ihtiyatlılık ilkesi işletmelerin giderlerinin muhtemel olması halinde, gelirlerinin ise kesinleşmesi halinde kayda alınmasını gerektirmektedir. Bu nedenden dolayı işletmede kayıtlı varlıklarda bir değer düşüklüğü söz konusuysa bu değer düşüklüğünün kayıtlara alınması gerekir. Söz konusu değer düşüklüğü muhtemel bir gider haline geldiğinden dolayı ihtiyatlılık ilkesi gereği kayıtlara intikali gereklidir (Şamil, 2016:21).

Yakın zamana kadar değer düşüklüğü uygulaması ihmal edilmiş ve bu nedenden dolayı finansal durum tablolarının gerçek durumu göstermemesine sebep olmuştur. Zira, varlıklarda değer düşüklüğü konusunda TMS 36 standardının en önemli amacı işletmede kayıtlı olan varlıkların finansal durum tablolarında geri kazanılabilir değerden daha yüksek bir tutarda gösterilmesinin önüne geçmektir. Kaldı ki, bir varlığın defter değerinin söz konusu varlığın satışından elde edilecek tutardan daha büyük olması değer düşüklüğünün söz konusu olduğunu göstermektedir ki, bu durumda değer düşüklüğü zararı şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının bir diğer amacı ise bu yolla

ortaya çıkacak olan finansal durum tablolarının aktif tarafının gereksiz büyümesinin önlenmesi ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmasının sağlanmasıdır (Şamil, 2016: 21-22).

Öte yandan işletmelerin finansal durum tablolarının oluşturulması tarihi itibarıyla elinde bulunan ve işletmede kayıtlı olan varlıklarda değer düşüklüğünün olduğuna dair göstergelerin varlığına yönelik muhtelif değerlendirmeler yapması gerekmektedir. Bununla birlikte raporlama tarihi beklenmeden, söz konusu raporlama tarihlerinin dışında da değer düşüklüğüne dair göstergelerin var olması halinde gerekli dikkat ve özen gösterilerek nicel testlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen nicel testlerin sonucunda değer düşüklüğü varlığının tespiti halinde bu tutar kayda alınmalıdır. TMS 36 standardı, işletme kayıtlarında yer alan varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna dair göstergelerle ilgili asgari düzeyde dikkate alınması gereken durumları belirtmiş olup, bu durumlar işletme içi bilgi kaynakları ve işletme dışı bilgi kaynakları olmak üzere özellikle belirtilmiştir. Dolayısıyla, işletmedeki varlıklara ait değer düşüklüğü göstergeleri işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynakları vasıtasıyla ortaya çıkarılabilecektir (Şamil, 2016: 22-23).

4. BÖLÜM

DEĞERLEME İŞLEMLERİ VE FİNANSAL TABLOLARDAKİ ETKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve amortisman uygulamalarına ilişkin Türk muhasebe sistemindeki farklılıklar karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

4.1. Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sisteminde Değerleme Yönünden Farklılıkları

İşletmelerde kayıtlı olan maddi duran varlıklar üzerinde gerçekleşen değerlendirme işlemlerinde TFRS, BOBİ FRS ve VUK hükümlerine göre bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında söz konusu farklılıklar incelenmiştir.

BOBİ FRS ve TFRS bakımından maddi duran varlıklar genel olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme modellerine göre değerlendirirken, VUK yalnızca maliyet bedeli üzerinden değerlemeye imkân tanımaktadır. (Tuğay, 2013: 179).

Değerleme yönünden bir diğer farklılık ise borçlanma maliyetleri konusunda karşımıza çıkmaktadır. BOBİ FRS hükümlerine göre bir maddi duran varlık için katlanılan borçlanma giderleri cari dönemin kâr/zarar hesaplarına yansıtılmaktadır. Bununla birlikte yine BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlığın inşası bir yıldan daha uzun bir süre devam edecekse, bu varlıklara ilişkin borçlanma giderleri maddi duran varlığın kullanıma hazır duruma gelene kadar maliyet bedeline eklenir. VUK hükümlerine göre ise, borçlanma giderlerinin tamamı ilgili maddi duran varlığın elde edildiği dönem sonuna kadar maliyet bedeline eklenirken, sonraki dönemlerde maliyet bedelinde ya da dönem giderinde takip edilmesi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır (Sabuncu, 2019: 715).

4.2. Maddi Duran Varlıkların Türk Muhasebe Sisteminde Amortisman Uygulamaları Bakımından Farklılıklar

Türk muhasebe sisteminde işletmelerin kayıtlarında yer alan maddi duran varlıkları için amortisman uygulamalarında da bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında VUK bakımından amortisman uygulamaları ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS uygulamaları ayrı başlıklarda karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

4.2.1. Amortisman Konusunda VUK ve BOBİ FRS Arasındaki Temel Farklılıklar

Amortisman konusunda VUK ve BOBİ FRS arasında bazı temel farklılıklar bulunmaktadır (Onur vd., 2022: 298-323). Bu farklılıklar karşılaştırmalı olarak aşağıda karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

BOBİ FRS işletmede kayıtlı olan bir maddi duran varlık için amortisman ayırma konusunda herhangi bir tutar sınırlaması uygulamazken, VUK hükümleri gereği bir maddi duran varlığa amortisman ayırabilmek için söz konusu varlığın değerinin her yıl belirlenen sınırın üzerinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla, VUK hükümleri gereği bir maddi duran varlığın değeri her yıl belirlenen tutarların altında ise doğrudan ilgili döneme gider olarak kaydedilebilmektedir.

VUK hükümlerine göre maddi duran varlıkların parçalara bölünmesi ve ayrı ayrı amortisman uygulanması durumu söz konusu değilken, BOBİ FRS kapsamında bir maddi duran varlığın önemli parçalarına ayrıca amortisman uygulanabilmektedir.

VUK hükümlerine göre işletmede kayıtlı olan bir maddi duran varlığın maliyet bedeli amortismanına tâbi tutar olarak değerlendir ve kalıntı değer söz konusu değildir. BOBİ FRS kapsamında ise işletmede kayıtlı bir maddi duran varlığın, maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrasında ortaya çıkan tutarından, eğer varsa kalıntı değerın düşülmesi suretiyle amortismanına tâbi tutar tespit edilmektedir.

VUK hükümlerine göre maddi duran varlıklara uygulanacak olan amortisman oranları, söz konusu varlıkların ekonomik ömürleri dikkate alınarak tespit edilmekte olup bu oranlar yıl bazında yasal düzenlemelerle belirlenmektedir. BOBİ FRS kapsamında ise maddi duran varlıkların faydalı ömürleri işletme tarafından belirlenmekte olup, söz konusu varlığın kullanım süresi ya da ilgili varlığın öngörülen üretim miktarı esas alınarak faydalı ömür tahmininde bulunmaktadır.

VUK hükümlerine göre gayrimenkullerin yatırım amaçlı olup olmaması gibi bir sınıflandırma söz konusu değildir. Bununla birlikte BOBİ FRS kapsamında bir gayrimenkulün yatırım amaçlı kayıtlara alınması durumunda gerçeğe uygun değer kullanılıyorsa amortisman ayrılması hususu düzenlenmiştir.

VUK’da belirlenen amortisman yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler usulü olarak belirlenmekle birlikte özel durumlarda fevkalade amortisman ve madenlerde amortisman usulleri düzenlenmiştir. BOBİ FRS kapsamında ise amortisman yöntemleri olarak doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi düzenlenmiştir. VUK hükümlerine göre azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemini yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kullanabilirken, BOBİ FRS kapsamında bu yöntemin kullanılabilmesi için herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

VUK hükümleri gereğince, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin tercih edilmesi durumunda maddi duran varlığa uygulanacak olan amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olmakla birlikte, söz konusu maddi duran varlığa uygulanacak olan bu oran %50 geçemeyecektir. BOBİ FRS kapsamında azalan

bakiyeler yönteminin tercih edilmesi durumunda ise herhangi bir oran sınırlaması söz konusu olmamaktadır.

VUK hükümlerine göre bir maddi duran varlığa uygulanacak olan amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçildiyse, söz konusu maddi duran varlık için azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemine geçiş söz konusu olamamaktadır. Ancak, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin tercih edilmiş olması durumunda normal amortisman yöntemine geçiş mümkündür. BOBİ FRS kapsamında amortisman uygulamalarına bakıldığında ise belirli şartların oluşması durumunda (ani fiyat değişiklikleri, maddi duran varlığın kullanım şeklinin değişmesi gibi) uygulanan amortisman yöntemlerinde değişikliğe gidilebilmektedir.

VUK hükümleri gereğince, maddi duran varlıkların işletmenin finansal tablolarına kaydedildiği yıl amortisman süreleri başlamaktadır. Yalnızca binek otomobiller istisna tutulmuştur. BOBİ FRS hükümlerine göre ise maddi duran varlıklar kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman süreleri başlamaktadır. Aynı zamanda herhangi bir sınırlama olmaksızın dönem içerisinde kullanıma hazır hale gelen her maddi duran varlık için kıst amortisman uygulamasına yer verilebilmektedir.

Bir maddi duran varlığın elden çıkarılması söz konusu olduğunda, VUK hükümleri gereği söz konusu varlık elden çıkarılıncaya kadar amortisman tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS hükümlerine göre ise bir maddi duran varlığın satış kararının alınması durumunda, satışının yapılması beklenmeden amortisman ayırma işlemi durmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre arazi ve arsalar, üzerlerindeki binalardan ayrı şekilde muhasebeleştirilir ve arsa ile arazilere amortisman uygulanmamaktadır. Bununla birlikte VUK hükümleri gereğince arazi ya da arsaların üzerindeki binalar, ekonomik ömrü değerlendirilmeksizin arsa değerinin bina maliyetine eklenmesi suretiyle amortisman tâbi tutulmaktadır.

4.2.2. Amortisman Konusunda VUK ve TMS 16 Arasındaki Temel Farklılıklar

İşletmelerde amortisman konusunda VUK ve TMS 16 arasında da ciddi farklılıkların söz konusu olduğu görülmektedir (Akgemci, 2019: 68-71). Bu temel farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

VUK hükümlerine göre bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesinin ön koşulu, varlığın işletmede bir yıldan daha uzun bir süre kullanılmasıdır. TMS 16 kapsamında bir maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için söz konusu varlığın işletmede bir yıldan ya da bir faaliyet döneminden uzun bir süre kullanılması hüküm altına alınmıştır.

VUK hükümleri gereği, bir varlığın belirli bir değeri aşması halinde amortisman tabi tutulması gerekirken, TMS 16 hükümlerine göre böyle bir sınır söz konusu değildir.

Daha önce de açıklandığı gibi VUK hükümlerine göre, bir varlığın parçalara ayrılarak söz konusu maddi duran varlığın parçalarına ayrı ayrı amortisman uygulanması durumu söz konusu değildir. TMS 16 kapsamında ise maddi duran varlığın önemli parçalarına ayrıca amortisman uygulanabilmektedir.

VUK hükümlerine göre bir maddi duran varlığa amortisman ayrılması ihtiyariyken, TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklara amortisman ayrılması zorunludur. VUK kapsamında maddi duran varlıklara uygulanacak olan amortisman oranları her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmekle birlikte söz konusu oranlar sabittir. TMS 16 kapsamında ise maddi duran varlıklara uygulanacak olan amortisman oranları söz konusu varlığın faydalı ömrü ya da beklenen üretim miktarına bağlı olarak belirlenmektedir. Bu noktada TMS 16 kapsamında bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi işletmelerin inisiyatifinde olup, söz konusu maddi duran varlıkların kullanım biçimlerinin değişmesi durumunda uygulanacak olan amortisman oranlarının değişmesi söz konusu olabilmektedir.

VUK hükümlerine göre, işletmelerin maddi duran varlığa uygulanacak amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler usulünü seçmesi durumunda, amortisman oranının %50'yi geçmemesi koşuluyla normal amortisman oranının iki katı uygulanmaktadır. TMS 16 hükümlerine göre ise işletmelerin maddi duran varlıklara uygulanacak olan amortisman yönteminin azalan bakiyeler olarak seçilmesi halinde herhangi bir sınır söz konusu değildir.

VUK’na göre işletmelerde kayıtlı maddi duran varlıkların faydalı ömürleri olağanüstü durumlar hariç olmak üzere sabittir. TMS 16 kapsamında ise, işletmede kayıtlı bir maddi duran varlığın faydalı ömrü her dönem yeniden değerlendirilmekte ve gerektiğinde değişebilmektedir.

VUK hükümlerine göre, bir maddi duran varlığın amortismanına tâbi değeri maliyet bedelidir. TMS 16 hükümlerine göre ise bir varlığın amortismanına tâbi değeri söz konusu maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi suretiyle tespit edilmektedir. VUK hükümlerine göre, bir maddi duran varlığın elde edilmesi sırasında gerçekleşen vade farkları, söz konusu varlığın maliyetine eklenir ve toplam tutar üzerinden amortisman hesaplanır. TMS 16 hükümlerine göre ise, varlığın elde edilmesi sırasında ortaya çıkacak olan vade farkları söz konusu maddi duran varlığın maliyetine eklenmemekte ve söz konusu vade farkı eklenmeden amortisman miktarı hesaplanmaktadır.

Daha önce de açıklandığı üzere VUK’da belirlenen amortisman yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler usulü olarak belirlenmekle birlikte özel durumlarda fevkalade amortisman ve madenlerde amortisman usulleri düzenlenmiştir. TMS 16 kapsamında amortisman yöntemleri ise, doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi şeklindedir.

VUK hükümleri gereğince, işletmenin maddi duran varlık için uygulayacağı amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemini tercih etmesi durumunda azalan bakiyeler yöntemine geçişi söz konusu değildir. Bununla birlikte, işletmenin varlığa uygulanacak amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemini tercih etmesi durumunda ise bir defaya mahsus olmak üzere normal amortismanına geçme durumu söz konusu olabilmektedir. TMS 16 kapsamında ise işletmelerin maddi duran varlıklara uygulayacağı amortisman yöntemi olarak normal amortismanı seçmesi durumunda, söz konusu varlığın öngörülen tüketim biçiminde değişiklik ortaya çıkarsa uygulanacak olan amortisman yöntemi değişebilmektedir.

VUK hükümlerine göre yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler azalan bakiyeler yöntemini kullanabilirken, TMS 16 kapsamında böyle bir sınırlama yoktur. VUK kapsamında kıst amortisman yönteminin kullanılması yalnızca binek otomobiller için söz konusu olmakla birlikte, amortismanın uygulandığı ilk yıl eksik kalmış olan amortisman tutarının son yıla eklenmesi söz konusu olabilmektedir.

TMS 16 kapsamında ise kıst amortisman yöntemi tüm maddi duran varlıklara uygulanabilmekte ve ilk yıl ayrılmayan amortisman miktarı son yıla eklenememektedir. Böyle bir durumun söz konusu olması halinde ek olarak bir yıl daha amortisman uygulamasına yer verilerek finansal durum tablolarına yansıtılması söz konusu olmaktadır.

TFRS kapsamında arazi ve arsalar, üzerlerindeki binalardan ayrı şekilde muhasebeleştirilir ve arsa ile arazilere amortisman uygulanmamaktadır. Bununla birlikte VUK hükümleri gereğince arazi ya da arsaların üzerindeki binalar, ekonomik ömrü değerlendirilmeksizin arsa değerinin bina maliyetine eklenmesi suretiyle amortismana tâbi tutulmaktadır. VUK hükümleri gereğince arazi ve arsalarla amortisman uygulanması durumu söz konusu değildir.

4.3. Türk Muhasebe Sistemindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri ve Sonuçları

Maddi duran varlıklara uygulanan değerleme işlemlerinin finansal durum tablosu üzerindeki etkileri ve sonuçları ayrı başlıklar halinde açıklanmıştır.

4.3.1. Türk Muhasebe Sistemindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkileri

Günümüzde değerleme kavramı ile ilgili bilimsel anlamda ortak uzlaşının sağlandığı genel bir tanım bulunmamaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden bir tanesi değerleme kavramının sübjektif bir kavram olmasıdır. Bu durum, değerleme kavramının muhasebe bakımından karmaşık bir kavram olarak görülmesi sonucunu da beraberinde getirmektedir. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, işletmelerin kâr tespitinin ne kadar doğru yapılacağı, gerçekleşecek değerleme işlemlerine bağlı olarak değişkenlik gösterecektir. Özellikle, işletmelerin bir dönem boyunca gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin sonuçlarını ve finansal anlamda ortaya koydukları performansı etkileyen en önemli unsurlardan birisi değerleme işlemleridir. Zira, işletmelerde kârın doğru tespit edilmesi değerleme sürecine bağlıdır. (Akdoğan, 2004: 30).

Öte yandan finansal durum tabloları işletmelerin faaliyet dönemi sonunda ne durumda olduğunu gösteren bilgileri içermektedir. Söz konusu finansal durum tablolarının aktif ve pasifinde yer alan bilgiler muhtelif değerlendirme esaslarının işletmede kayıtlı olan varlıklara ve yükümlülöklere uygulanması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı işletmelerin finansal durum tablolarında yer alan maddi duran varlıklara uygulanacak değerlendirme esasları büyük önem taşımaktadır. Muhasebe sistemi açısından incelendiğinde değerlendirme işlemlerinin gerek ölkeler, gerekse işletmeler bakımından farklılıklar gösterdiği görölmektedir. Bir maddi duran varlığın işletme kayıtlarına intikal etmesinden sonraki süreçte söz konusu varlığın değerinde bazı değışiklikler olabilmektedir. Bu nedenle işletmede kayıtlı olan maddi duran varlıkların ilk kaydedildikleri tarihteki değerleriyle değil, finansal raporlamanın yapıldığı tarihteki değeriyle finansal durum tablolarında yer alması gerekmektedir. Zira, değerlemenin temel amacı bir maddi duran varlığın finansal durum tablolarında gerçek değeriyle gösterilmesini sağlamaktır. Bu vesileyle değerlendirme işlemlerinde aynı zamanda işletmenin kâr ya da zarar durumu daha doğru tespit edilmiş olacaktır (Ulusay, 2007: 527-530)

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere finansal durum tablolarının güvenilir mali tablolar olabilmesi için, söz konusu finansal durum tablolarında yer alan bilgilerin tam ve doğru olması gerekmektedir. Bu nedenle finansal durum tablolarında yer alan maddi duran varlık kalemlerinin alternatif değerlendirme esasları içerisinde en doğru sonucu verecek yöntem tercih edilmelidir. Zira, değerlendirme işlemleri neticesinde finansal durum tablolarındaki maddi duran varlıkların gerçek değerinden, işletmenin gerçek kâr/zarar durumuna kadar finansal durum tablolarını önemli düzeyde etkilenmesi söz konusudur.

Değerleme işlemlerinde farklı esasların kullanılması ya da Türk muhasebe sisteminde uygulanan düzenlemelerde farklı hükümlerin bulunması işletmelerin değerlendirme işlemlerinde ve amortisman uygulamaları ile varlığın gerçek değerinin tespitinde farklılıklara yol açmaktadır. Bu noktada Türk muhasebe sisteminde uygulanan standartlarla vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler arasındaki farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkileri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Hatipoğlu, 2012: 197-200);

- VUK hükümleri gereğince işletmelerin edindikleri maddi duran varlıkların finansman giderleri ya da oluşacak kur farkından dolayı katlanılan maliyetler söz konusu maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenmekteyken, TMS 16 kapsamında söz konusu giderler özellikli varlıklar dışında maliyet bedeline eklenmemektedir. Bu durum işletmenin finansal durum tablosunda farklılıklara neden olmaktadır. Zira, maddi duran varlıklar için finansman giderleri ya da kur farklarını malın maliyet bedeline eklenmesini düzenleyen VUK hükümlerine göre işlem yapılması durumunda finansal durum tablosunun aktif kısmı daha yüksek değere ulaşacaktır. Muhasebe standartlarında bu tür giderler varlığın maliyet bedeline eklenmeyeceğinden bu defa finansal durum tablolarının aktif kısmının daha düşük değere sahip olması söz konusu olacaktır. Sonuç olarak finansal giderlerin ya da kur farklarının muhasebe standartları ve VUK hükümlerinde farklı değerlendirilmesi finansal durum tablolarındaki aktif değeri doğrudan etkilemektedir. Bu durumun sonucu olarak işletmelerin kâr veya zarar tablosu da farklı hale gelecektir. VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilmiş olan finansman giderlerinin yalnızca amortisman oranı kadar ki kısmı gider olarak yansıtılabilecek olup, TMS 16 hükümlerince söz konusu finansman giderleri ya da kur farklarının tamamı ilgili dönemde gider olarak kullanılabilecektir. Bu durum işletmenin ilgili dönemdeki kâr veya zarar tutarını doğrudan etkileyecektir.
- VUK hükümlerinde işletmede kayıt altına alınan maddi duran varlıkların kalıntı değerleri herhangi bir hesaba dâhil edilmemektedir. Bununla birlikte muhasebe standartları kapsamında kalıntı değerler hesaplara dâhil edilmekte ve her dönem tekrardan hesaplanmaktadır. Bu durum söz konusu maddi duran varlığın finansal durum tablolarındaki net değerini etkilemekte ve kâr veya zarar tablosundaki gider tutarı değişmektedir.
- Yine VUK hükümlerince maddi duran varlığa uygulanacak amortisman oranları ile muhasebe standartları kapsamında uygulanacak amortisman oranları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bu durumda işletmelerin finansal durum tablolarındaki maddi duran varlığın net değeri ve buna bağlı olarak işletmelerin kâr veya zarar tablosu kalemlerinde farklılıklar söz konusu olabilecektir.
- İşletmelerin amortisman uygulamalarına yer vermesi VUK hükümlerince ihtiyaridir. Bununla birlikte muhasebe standartları kapsamında işletmedeki her

bir maddi duran varlık için amortisman ayrılması zorunludur. Bu durum işletmelerin finansal tablolarında maddi duran varlık değerini doğrudan etkileyecek olup, kâr veya zarar tablosunda işletmenin kâr ya da zarar tutarını ciddi oranda değiştirebilecektir.

- VUK hükümleri gereğince işletmenin maddi duran varlığı hangi tarihte elde ettiğine bakılmaksızın amortisman yıllık olarak hesaplanmaktadır. Bu durum VUK hükümlerinde binek otomobiller için geçerli değildir. Bununla birlikte muhasebe standartlarında bir maddi duran varlık için amortisman hesaplanması varlığın işletme tarafından kullanıma hazır olmasıyla mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla yıllık bazda amortisman uygulanması ile maddi duran varlığın kullanıma hazır hale gelmesiyle amortisman uygulanması arasındaki tarih farkı finansal durum tablolarında ve kâr veya zarar tablosunda farklı sonuçlara neden olmaktadır.
- VUK hükümleri gereği bir maddi duran varlık için amortisman yöntemi olarak normal amortisman yönteminin seçilmesi halinde izleyen dönemler için azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemi tercih edilememektedir. Ancak, muhasebe standartları kapsamında belirli durumlarda böyle bir amortisman yöntemi geçişi söz konusu olabilmektedir. Bu farklılıklar yine finansal durum tablolarını ve kâr veya zarar tablosunu doğrudan etkilemektedir.
- VUK hükümlerine göre maddi dura varlıklara uygulanacak olan amortisman oranları sabit olmakla birlikte, muhasebe standartlarında tahmin edilen ekonomik ömür değişebileceğinden dolayı söz konusu varlığa uygulanacak olan amortisman oranı değişiklik gösterebilecektir. Bu durumda uygulanan amortisman oranları neticesinde maddi duran varlığın değeri her iki düzenlemede farklılık gösterecek olup, finansal durum tabloları ve kâr veya zarar tablosundaki kalemler birbirinden farklı olacaktır.
- VUK, bir maddi duran varlığa amortisman ayrılması için varlık hesaplarında yer almasıyla beraber, satış amaçlı elde tutulması ya da işletmede kullanılmaması durumunda dâhi amortisman ayrılmasının gerekli olduğunu düzenlemiştir. Bununla birlikte muhasebe standartlarında böyle bir kural söz konusu olmayıp, söz konusu varlık için amortisman ayrılmasının gerekli olmadığı düzenlenmiştir. Bu durumda her iki düzenlemedeki söz konusu farklılık finansal tabloları

doğrudan etkileyecek olup gerek finansal durum tabloları gerekse kâr veya zarar tablosundaki değerler farklılık gösterecektir.

4.3.2. Türk Muhasebe Sistemlerindeki Değerleme İşlemlerinin Finansal Tablolara Etkilerinin Sonuçları

İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerin gerçeği yansıtması oldukça önemlidir. Zira, işletmelerin finansal tablolarında kayıtlı olan bilgilerin gerçeği yansıtmayacak bir biçimde ya da olduğundan farklı bir şekilde oluşturulmuş olması muhtelif olumsuzlukları beraberinde getirecektir.

İşletmelerin finansal tablolarına bakarak karar alan pek çok kullanıcı vardır. Bu kullanıcılar söz konusu finansal tablolarında yer alan bilgilerden hareketle işletme hakkında bir düşünceye sahip olmakta ve genellikle bir ekonomik karar almaktadırlar. Bu kullanıcılar arasında işletmeye kredi tahsis edecek olan finans kuruluşları, işletme ortakları, işletmeye yatırım yapmayı planlayan yatırımcılar, tedarikçiler, devlet, işçiler ve daha pek çok kişi yer alabilmektedir. Sözü edilen karar alıcılar, işletme yönetimleri tarafından ilan edilmiş olan finansal durum tablolarında gerçek değerlerin yer almaması ya da işletmenin olduğundan daha farklı gösterilen finansal tablolarının ilan edilmesi halinde yanlış verilerle hareket edeceklerinden dolayı yanlış kararlar alacaklardır.

4.4. Türk Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesine İlişkin Örnek Uygulamalar

a) Örnek Uygulama-1

Aktif büyüklüğü 40.000.000 TL, yıllık net satışı 100.000.000 TL olan ve ortalama çalışan sayısı 300 kişi olan X Limited Şirketi, Marmara Bölgesi'nde mobilya üretimi gerçekleştirmekte olup, uluslararası piyasada alım satım faaliyeti göstermektedir. X Limited Şirketi, imalatla kullanmak üzere yeni bir doğrama makinesi satın almıştır. İşletme 17.07.2023 tarihinde sipariş ettiği doğrama makinesini 01.08.2023 tarihinde teslim almış ve aynı gün kullanmaya başlamıştır. Tedarikçi firmaya makinenin bedeli dâhil olmak üzere tüm ödemeler banka aracılığı ile yapılmıştır. X Limited Şirketi'nin yeni satın almış olduğu doğrama makinesi ile ilgili diğer bilgiler aşağıdaki şekilde olup, vergiler ihmal edilmiştir.

Tablo 4.1. Maddi Duran Varlığa İlişkin Bilgiler

Makinenin sipariş edildiği tarih: 17.07.2023	Makinenin amortisman süresi (VUK): 5 Yıl
Makinenin işletmeye teslim edildiği tarih: 01.08.2023	Makinenin amortisman oranı (VUK): %20
Makinenin alış maliyeti: 1.000.000 TL	Makinenin kullanıldığı departman (TMS): Üretim departmanı
Nakliye gideri: 50.000 TL	Makinenin amortisman süresi (TMS): 5 Yıl
Nakliye sigorta gideri: 30.000 TL	Makinenin amortisman oranı (TMS): %20
Makinenin işyerinde kuruluş ve montaj gideri: 20.000 TL	Makinenin kalıntı değeri (TMS): 200.000 TL

Yukarıdaki bilgiler kullanılarak X Limited Şirketi'nin satın almış olduğu doğrama makinesinin kayıt altına alınması ve normal amortisman yöntemi kullanılarak VUK ve TMS 16 kapsamında amortisman hesaplamaları aşağıdaki şekilde olacaktır.

İşletmenin edinmiş olduğu doğrama makinesinin VUK ve TMS 16 kapsamında kayda alınması;

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs.	1.100.000 TL
253.01. Doğrama makinesi	1.000.000 TL
253.01.001. Taşıma Ücreti	50.000 TL
253.01.002. Sigorta Ücreti	30.000 TL
253.01.003. Montaj ve Ücreti	20.000 TL
102 Bankalar Hs.	1.100.000 TL

VUK hükümleri gereğince, maddi duran varlığın satın alınması sırasında katlanılan nakliye ve montaj giderleri maliyete ilave edilmektedir. Ancak komisyon, noter vb. masraflar maliyete eklenebileceği gibi gider olarak da kaydedilebilmektedir. Örnek uygulamada söz konusu giderler komisyon, noter vb. gider bulunmamaktadır.

a) Doğrama makinesinin VUK'a göre amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı;

VUK hükümlerine göre amortisman hesaplaması yapılırken maddi duran varlığın maliyet bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Maliyet Bedeli: $1.000.000 + 50.000 + 30.000 + 20.00 = 1.100.000\text{TL}$

Yıllık Amortisman Tutarı: $1.100.000 / 5 \text{ yıl} = 220.000 \text{ TL/ yıl}$

VUK hükümlerine göre doğrama makinesine uygulanacak amortisman miktarı 5 yıl boyunca sabit olmak üzere 220.000 TL olarak hesaplanmış olup, yıllara göre amortisman dağılımı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.2. VUK’a Göre Normal Amortisman Yöntemi ile Hesaplanan Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutar (TL)	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2023	1.100.000	5	%20	220.000	220.000
2024	1.100.000	5	%20	220.000	440.000
2025	1.100.000	5	%20	220.000	660.000
2026	1.100.000	5	%20	220.000	880.000
2027	1.100.000	5	%20	220.000	1.100.000

VUK hükümlerine göre gerçekleştirilen amortisman işleminin muhasebe kaydı her yıl aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

-----/-----

730 Genel Üretim Giderleri Hs. 220.000 TL

730.01. Amortisman Gideri

257 Birikmiş Amortismanlar Hs. 220.000 TL

257.01. Amortisman Gideri

-----/-----

X Limited Şirketi'nin 31.12.2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif	Pasif
DURAN VARLIKLAR	
Tesis Makine ve Cihazlar 1.100.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-) 220.000 TL	

b) Doğrama makinesinin TMS 16 hükümlerine göre amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı;

Maliyet Bedeli: $1.000.000 + 50.000 + 30.000 + 20.000 = 1.100.000\text{TL}$

TMS 16 gereğince amortismana tabi değer hesaplanırken kalıntı değer düşülmektedir.

Yıllık Amortisman Tutarı: $(1.100.000 - 200.000) / 5 \text{ Yıl} = 180.000 \text{ TL}$

Aylık Amortisman Tutarı: $180.000 / 12 \text{ Ay} = 15.000 \text{ TL/ Ay}$

Makinenin Kullanılmaya Başlandığı Tarih: 01.08.2023

Makinenin 2023 Yılında Kullanım Süresi: 5 Ay

2023 Yılı Amortisman Tutarı: $15.000 * 5 \text{ Ay} = 75.000 \text{ TL}$

Makinenin Yararlı Ömrünün Bittiği Yılı Takip Eden Yılda (2028) Eklenecek Amortisman Tutarı: $15.000 * 7 \text{ Ay} = 105.000 \text{ TL}$

TMS 16 kapsamında doğrama makinesine uygulanacak amortisman miktarı ve dağılımını gösteren tablo aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 4.3. TMS 16 Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi ile Hesaplanan Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2023	900.000	-	75.000	75.000
2024	900.000	%20	180.000	255.000
2025	900.000	%20	180.000	435.000
2026	900.000	%20	180.000	615.000
2027	900.000	%20	180.000	795.000
2028	900.000	-	105.000	900.000

TMS 16 kapsamında X Limited Şirketi'nin yapılan amortisman hesaplamaları neticesinde gerçekleştireceği muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----/-----

730 Genel Üretim Giderleri Hs. 75.000 TL

730.01. Amortisman Gideri

257 Birikmiş Amortismanlar Hs. 75.000 TL

257.01. Amortisman Gideri

-----/-----

X Limited Şirketi'nin 31.12.2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif	Pasif
DURAN VARLIKLAR	
Tesis Makine ve Cihazlar 1.100.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-) 75.000 TL	

Yukarıdaki amortisman uygulamasına yönelik yapılan işlemlerden de anlaşılacağı üzere, X Limited Şirketi'nin amortisman uygulamalarında VUK

hükümlerine göre hareket etmesi durumunda 2023 yılında doğrama makinesinin satın alınmasından kaynaklı olarak 220.000 TL gider kaydı gerçekleştirebilecektir. TMS 16 kapsamında amortisman uygulamasına yer verildiğinde ise TMS 16 hükümlerine göre 2023 yılında gider kaydı 75.000 TL olmaktadır.

Bu durum işletmenin normal amortisman yöntemini kullanmış olmasına rağmen VUK ve TMS 16 arasındaki uygulama şekillerinden kaynaklı olarak mali tablolara da farklı yansıyacaktır. Şöyle ki, X Limited Şirketi'nin VUK'a göre amortisman uygulaması durumunda finansal tablolarında TMS 16'ya göre 145.000 TL daha fazla gidere katlandığı görülecek ve kâr ya da zarar tablosundaki durumu da buna göre belirlenecektir.

c) Doğrama makinesinin BOBİ FRS hükümlerine göre amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı;

BOBİ FRS hükümlerine göre normal amortisman yönteminin uygulanması durumunda işletmenin söz konusu maddi duran varlığı teslim aldığı tarih baz alınarak uygulanacak yıllık amortisman tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;

$$\text{Amortisman tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) / \text{Ekonomik Ömür}$$

$$\text{Maliyet Bedeli: } 1.000.000 + 50.000 + 30.000 + 20.00 = 1.100.000\text{TL}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı: } (1.100.000 - 200.000) / 5 \text{ Yıl} = 180.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı: } 180.000 / 12 \text{ Ay} = 15.000 \text{ TL/ Ay}$$

Makinenin Teslim Alındığı Tarih: 01.08.2023

Makinenin 2023 Yılında Kullanım Süresi: 5 Ay

$$\text{2023 Yılı Amortisman Tutarı: } 15.000 * 5 \text{ Ay} = 75.000 \text{ TL}$$

Makinenin Yararlı Ömrünün Bittiği Yılı Takip Eden Yılda (2028) Eklenecek Amortisman Tutarı: $15.000 * 7 \text{ Ay} = 105.000 \text{ TL}$

BOBİ FRS kapsamında doğrama makinesine uygulanacak amortisman miktarı ve dağılımını gösteren tablo aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.4. BOBİ FRS Kapsamında Normal Amortisman Yöntemi ile Hesaplanan Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu

Yıllar	Amortismana Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2023	900.000	-	75.000	75.000
2024	900.000	%20	180.000	255.000
2025	900.000	%20	180.000	435.000
2026	900.000	%20	180.000	615.000
2027	900.000	%20	180.000	795.000
2028	900.000	-	105.000	900.000

TMS 16 kapsamında X Limited Şirketi'nin yapılan amortisman hesaplamaları neticesinde gerçekleştireceği muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----/-----

730 Genel Üretim Giderleri Hs. 75.000 TL

730.01. Amortisman Gideri

257 Birikmiş Amortismanlar Hs. 75.000 TL

257.01. Amortisman Gideri

-----/-----

X Limited Şirketi'nin 31.12.2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif

Pasif

DURAN VARLIKLAR

Tesis Makine ve Cihazlar 1.100.000 TL

Birikmiş Amortismanlar (-) 75.000 TL

b) Örnek Uygulama-2

İstanbul'da faaliyet gösteren ABC Limited Şirketi'nin aktif büyüklüğü 50.000.000 TL, yıllık net satışları 120.000.000 TL ve ortalama çalışan sayısı 240 kişi olup, uluslararası gıda alım satım işi yapmaktadır. İşletme yasal kriterlere göre BOBİ FRS hükümlerine tâbi olmakla birlikte, uluslararası alım satım yapmasından dolayı gönüllü olarak TFRS ile uyumlu raporlama yapmaktadır.

ABC Limited Şirketi 01.01.2018 tarihinde 1.000.000 TL değerinde bir bina satın almıştır. Bina yönetim faaliyetleri için kullanılacaktır ve 50 yıl faydalı ömür belirlenmiştir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yönteminin uygulanması kararlaştırılmıştır. İlk muhasebeleştirme sonrası ölçüm için işletme yeniden değerlendirme modelini kullanmaya karar vermiştir. İşletmenin 01.01.2021 tarihinde binanın gerçek değerinin tespit edilebilmesi için yaptırdığı ekspertiz neticesinde ilgili tarih itibarıyla binanın değeri 1.222.000 TL olarak belirlenmiş olup ekonomik ömrü değişmemiştir. ABC Limited Şirketi'nin binanın satın alınma tarihi ve ekspertiz tarihi itibarıyla gerçekleştireceği işlemler ve muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

-----01.01.2018-----
252 Binalar 1.000.000 TL
102 Bankalar Hs. 1.000.000 TL

Binanın satın alınması

-----/-----

Normal amortisman yöntemine göre yıllar itibarıyla ayrılacak amortisman miktarları aşağıdaki şekilde olacaktır;

$$31.12.2018 = 1.000.000 \text{ TL} / 50 \text{ Yıl} = 20.000 \text{ TL/Yıl}$$

$$31.12.2019 = 980.000 \text{ TL} / 49 \text{ Yıl} = 20.000 \text{ TL/Yıl}$$

$$31.12.2020 = 960.000 \text{ TL} / 48 \text{ Yıl} = 20.000 \text{ TL/Yıl}$$

Bu durumda 31.12.2020 tarihinde birikmiş amortismanla ilişkin oluşturulması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

-----31.12.2020-----
770 Genel Yönetim Gideri 60.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar 60.000 TL

-----/-----

01.01.2021 tarihi itibarıyla;

Binanın net defter değeri: 1.000.000 TL – 60.000 TL = 940.000 TL

Binanın değer artışı: 1.222.000 TL – 940.000 TL = 282.000 TL

Binanın değer artış oranı: 282.000 TL / 940.000 TL = %30

Binanın defter değeri: 1.000.000 TL * 0,30 = 300.000 TL

Birikmiş amortisman tutarı: 60.000 TL * 0,30 = 18.000 TL

Binanın yeniden değerlendirme değer artış tutarı: 300.000 – 18.000 = 282.000 TL

Dolayısıyla değerlendirme işlemi ile birlikte yapılacak olan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır;

-----01.01.2021-----

252 Binalar Hs. 300.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar Hs. 18.000 TL

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 282.000 TL

Yeniden değerlendirme değer artış kaydı

-----/-----

31.12.2021 tarihi itibarıyla binanın gerçeğe uygun değeri üzerinden yapılacak amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır;

1.222.000 TL / 47 Yıl = 26.000 TL

-----31.12.2021-----

770 Genel Yönetim Gideri 26.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar 26.000 TL

-----/-----

Görüldüğü üzere yeniden değerlendirme değer artışı ile birlikte işletmenin finansal durum tablosunda yer alan binalar hesabında 300.000 TL tutarında bir artış söz konusu olacak ve bu durum işletmenin aktif büyüklüğünü değiştirecektir.

Yukarıda yapılan hesaplamaya göre, binanın gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) ile net defter değeri arasında 282.000 TL tutarındaki fark yeniden değerlendirme değer artışı olarak özkaynaklarda raporlanacaktır.

X Limited Şirketi'nin 31.12.2021 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif	Pasif
DURAN VARLIKLAR	ÖZKAYNAKLAR
Tesis Makine ve Cihazlar 1.300.000 TL	MDV Yeniden Değ. Artışları 282.000 TL
Birikmiş Amortismanlar (-) 104.000 TL	

TMS 16'nın 41. maddesine göre, yeniden değerlemesi yapılan maddi duran varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılması sonucunda finansal tablo dışı bırakılması halinde, özkaynaklarda raporlanan yeniden değerlendirme değer artış hesabı geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı zamanda standart, ilgili aktarımın yapılmasına varlığın kullanıma devam etmesi halinde de izin vermektedir. Buradaki kural, aktarılabilecek değer artışının, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarı ile değerlendirilmemiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arası fark kadar olabilmesidir. ABC Limited Şirketi 2022 ve 2023 yıllarında maddi duran varlığın yeniden değerlendirme değer artış tutarını belirtilen kural çerçevesinde geçmiş yıl kârlarına aktarmak istemektedir.

2021 yılı sonu itibarıyla binanın net defter değeri 1.196.000 TL (1.300.000 TL – 104.000 TL) olacaktır. Bu durumda 2022 yılı için ayrılacak amortisman tutarı 26.000 TL (1.196.000 TL / 46 Yıl) olarak hesaplanacaktır. 2022 yılı sonu itibarıyla oluşturulacak amortisman kaydı aşağıda gösterilmiştir.

-----31.12.2022-----

770 Genel Yönetim Gideri 26.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar 26.000 TL

-----/-----

Maddi duran varlık yeniden değerleme değer artış tutarından geçmiş yıl kârlarına aktarılabak tutar için binanın aktif kullanım süresindeki değer artışının 1 yıla düşen kısmı hesaplanacaktır.

$$282.000 \text{ TL} / 47 \text{ Yıl} = 6.000 \text{ TL}$$

Hesaplanan 6.000 TL binanın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarı (26.000 TL) ile değerlenmemiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarı (20.000 TL) arasındaki farka eşittir.

-----31.12.2022-----

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 6.000 TL

570 Geçmiş Dönem Kârları 6.000 TL

-----/------

X Limited şirketi'nin 31.12.2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif	Pasif
DURAN VARLIKLAR	ÖZKAYNAKLAR
Tesis Makine ve Cihazlar 1.300.000 TL	MDV Yeniden Değ. Artışları 276.000 TL
Birikmiş Amortismanlar (-) 130.000 TL	

2023 yılı itibariyle binanın net defter değeri 1.170.000 TL (1.300.000 TL - 130.000 TL) olacaktır.

-----31.12.2023-----

770 Genel Yönetim Gideri 26.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar 26.000 TL

-----/------

2023 yılı için maddi duran varlık yeniden değerleme değer artışının geçmiş yıl kârlarına aktarımı 2022 yılı ile aynı şekilde muhasebeleştirilecektir.

-----31.12.2023-----

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 6.000 TL

570 Geçmiş Dönem Kârları 6.000 TL

-----/-----

X Limited Şirketi'nin 31.12.2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif	Pasif
DURAN VARLIKLAR	ÖZKAYNAKLAR
Tesis Makine ve Cihazlar 1.300.000 TL	MDV Yeniden Değ. Artışları 270.000 TL
Birikmiş Amortismanlar (-) 156.000 TL	

c) Örnek Uygulama-3

İstanbul'da faaliyet gösteren TUR Limited Şirketi'nin aktif büyüklüğü 300.000.000 TL, yıllık net satışları 160.000.000 TL ve ortalama çalışan sayısı 55 kişi olup, inşaat malzemeleri alım satım işi yapmaktadır.

TUR Limited Şirketi 20.11.2019 tarihinde 5.000.000 TL değerinde bir bina satın almıştır. Bina yönetim faaliyetleri için kullanılacaktır ve 50 yıl faydalı ömür belirlenmiştir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yönteminin uygulanması kararlaştırılmıştır. İlk muhasebeleştirme sonrası ölçüm için işletme yeniden değerlendirme modelini kullanmaya karar vermiştir. İşletme, 20.12.2022 tarihinde binanın gerçek değerinin belirlenmesi için VUK'un geçici 32. maddesi kapsamında binanın yeniden değerlemesini yaptırmıştır. Yapılan değerlendirme işlemi neticesini de ilgili kanunun gereği beyanname ile beyan ederek resmi hale getirmiştir. Gerekli değerlendirme endeks bilgileri ve çarpanları, binanın değerlemeden önceki kayıtlı değeri ve birikmiş amortisman durumu, değerlendirme çarpanlarından sonraki yeni kayıtlı değeri ve birikmiş amortisman durumu aşağıdaki Tablo 4.5'te gösterilmiştir.

Tablo 4.5. Binalar VUK Geçici 32. Madde Yeniden Değerleme Tablosu

	Aktife Giriş Tarihi	Aktif Değeri	B. Amortisman	Net Aktif Değeri	Y.D. Katsayısı	Y.D. Aktif Değeri	Y.D. Amortisman	B. Y.D. Net Aktif	Değer Artışı
Bina	20.11.2019	5.000.000.-TL	400.000.-TL	4.600.000.-TL	2.25126	11.256.300.-TL	900.504.-TL	10.355.796.-TL	5.755.796.-TL

TUR Limited Şirketi'nin binanın satın alınma tarihinde ve yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla gerçekleştireceği işlemler, değerlendirme tablosu ve muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

-----20.11.2019-----

252 Binalar 5.000.000 TL

102 Bankalar Hs.

5.000.000 TL

Binanın satın alınması

-----/-----

Normal amortisman yöntemine göre yıllar itibarıyla ayrılacak amortisman miktarları aşağıdaki şekilde olacaktır;

$$31.12.2019 = 5.000.000 \text{ TL} / 50 \text{ Yıl} = 100.000 \text{ TL/Yıl}$$

$$31.12.2020 = 4.900.000 \text{ TL} / 49 \text{ Yıl} = 100.000 \text{ TL/Yıl}$$

$$31.12.2021 = 4.800.000 \text{ TL} / 48 \text{ Yıl} = 100.000 \text{ TL/Yıl}$$

$$31.12.2022 = 4.700.000 \text{ TL} / 47 \text{ Yıl} = 100.000 \text{ TL/Yıl}$$

Bu durumda 31.12.2019 tarihinde birikmiş amortismanla ilişkin oluşturulması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

-----31.12.2019-----

770 Genel Yönetim Gideri 100.000 TL

257 Birikmiş Amortismanlar

100.000 TL

-----/-----

Yeniden değerlendirme sonrasına ait amortisman durum tablosu ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

20.12.2022 Tarihinde gerçekleştirilen değerleme işlemi neticesinde muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir;

-----20.12.2022-----

252 Binalar 5.755.796 TL

257 Birikmiş Amortisman Hs. 500.504 TL

522 M. D.V. Yeniden Değerlemesi Hs. 5.255.292 TL

-----/-----



SONUÇ

Günümüzde işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyet alanı ne olursa olsun finansal durum tablolarının gerçek bilgilerden oluşması oldukça önemlidir. Ülkemizde ve dünyada ekonominin büyük bir hızla gelişiyor olması, küreselleşme ile birlikte ekonomik anlamda sınırların ortadan kalkmış olması ve teknolojinin baş döndürücü bir hızla gelişiyor olması finansal durum tablolarında yer alan bilgilerin önemini her geçen gün artırmaktadır.

İşletmeler, faaliyetleri sırasında finansal durum tablolarında yer alan varlıkları ve yükümlülüklerini doğru tespit etmeli ve gerçek değerleri ile finansal durum tablolarında yer vermelidirler. Zira, söz konusu varlık ve yükümlülüklerin değerlerinde ciddi değişikliklerin olması işletmelerin finansal durumunu doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla işletmelerin değerlendirme işlemlerine yer vermesi oldukça önemlidir.

İşletmelerde belirli dönemlerde gerçekleştirilen değerlendirme işlemlerinde kullanılacak olan yöntemlerin, işletmelerin finansal durum tablolarında yer alan varlık ya da yükümlülüklerin en doğru değerini ortaya koyacak şekilde uygulanması gerekmektedir. Aksi durumda işletmelerin durumu olduğundan daha farklı görünecek ve bu durum pek çok olumsuzluğu beraberinde getirecektir.

İşletmelerde gerçekleştirilen değerlendirme işlemleri ile finansal durum tablolarında varlık ve yükümlülüklerin gerçek değeri ortaya konmakla birlikte bu durum işletmelerin faaliyette bulundukları dönem içerisinde elde etmiş oldukları kâr ya da zarar tutarının belirlenmesinde de doğrudan etkili olmaktadır. İşletmelerin kârlılık düzeylerinin tespitinde önem arz eden değerlendirme işlemleri neticesinde işletmelerin finansal durum tablolarına bakarak karar alacak olan bilgi kullanıcıları da etkilenecektir. Gerek işletme içi bilgi kullanıcıları gerekse işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının olumsuz etkilenmemesi için değerlendirme işlemlerinde en doğru yöntemlerin kullanılması gerekmektedir. İşletmelerin faaliyetleri sırasında edinmiş oldukları maddi duran varlıklar, finansal durum tablolarında önemli bir yere sahiptir.

Bununla birlikte işletmelerin faaliyette bulundukları alanlara göre maddi duran varlık yapısının değişmesi söz konusu olabilmektedir. Özellikle üretim işletmelerinde maddi duran varlıkların finansal durum tablolarında çok daha önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Tüm bunlarla birlikte, işletmelerin finansal durum tablolarında yer alan ve işletme faaliyetlerinde yararlanılan maddi duran varlıkların zaman içerisinde değerinin değişmesi durumu söz konusu olabilmektedir. İşletmelerin ilgili maddi duran varlıkları dönemsel olarak değerlemeye tabi tutarak, bu varlıkların finansal durum tablolarında gerçek değerleriyle yer almasını sağlaması gerekmektedir. Bu noktada işletmelerin uygulayacağı değerlendirme yöntemlerinde ve maddi duran varlıklara uygulanacak amortisman yöntemlerinde yürürlükte olan düzenlemelere bakıldığında, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin ve muhasebe standartlarındaki düzenlemelerin farklı uygulamalara ve kurallara yer verdiği görülmektedir. VUK hükümleri ile muhasebe standartlarında düzenlenen hükümler karşılaştırıldığında, değerlendirme ve amortisman uygulamalarında söz konusu farklılıkların işletmelerin finansal durum tablolarını doğrudan etkileyerek, ciddi farkların ortaya çıkmasına neden oldukları görülmektedir.

Çalışmanın bütününe ele alınan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK hükümleri karşılaştırmalı olarak analiz edildiğinde, işletmelerin uygulayacakları yöntemlerdeki tercihlerinin kârlılık durumu başta olmak üzere pek çok unsuru değiştirdiği görülmüştür. Bu durum işletmelerin finansal durum tablolarına bakarak karar verecek olan kişileri çok yakından ilgilendirmektedir. Devlet açısından vergi geliri, tedarikçiler açısından vade süresi, finans kuruluşları açısından işletmelere tahsis edilecek olan kredi miktarı ve teminat yapısı başta olmak üzere, işçilere dağıtılacak kâr payı ya da ücret zammı beklentisine kadar pek çok konuyu etkileyen finansal durum tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmasının oldukça önemli olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, işletmeler için önemli bir varlık kalemi olan maddi duran varlıkların değerlendirme işlemlerinin mutlak suretle yapılması, yıpranma ve aşınmalardan kaynaklı değer kayıplarının finansal durum tablolarında belirtilmesi ve bu vesileyle işletmelerin aktif yapısının doğru tespit edilerek, doğru ve güvenilir finansal tabloların oluşturulması gerekmektedir. Aksi durumda işletmelerin ekonomik ömrü başta olmak üzere, bilgi kullanıcıları ve karar alıcıların alacakları kararlar neticesinde olumsuz sonuçların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N.** (2004). *Enflasyon muhasebesi, kurumsal yaklaşımlar ve Türkiye uygulaması*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Akdoğan, N. & Sevilengül, O.** (1997). *Tek düzen muhasebe uygulamaları*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Akgemci, M.A.** (2019). *Maddi duran varlıkların TMS 16 maddi duran varlıklar standardı ve vergi usul kanunu ile karşılaştırılması ve TMS 16 maddi duran varlıklar standardının işletme finansal tablolarına etkisi: Bir uygulama örneği*. Yüksek Lisans Tezi: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Akgün, M.** (2008). *TMS 16 maddi duran varlıklar*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Altınkaynak, F.** (2020). Finansal raporlama çerçevelerindeki ölçümleme esaslarının kültür kodları. *Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(1), 1-22.
- Arzova, S. B.** (2015), *Finansal muhasebe yeni Türk ticaret kanunu ve TFRS uyumlu*. 3. Baskı. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- Atabey, N.A., Parkakkaya, R. & Alagöz A.** (2011). *Genel muhasebe dönem sonu işlemleri*. Atlas Kitabevi. Konya.
- Ayar, S.** (2015). *Amortismanlar*. Yüksek Lisans Tezi: Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Aydın, G.** (2016). *Finansal tablolarda maddi duran varlıkların değerlemesi: Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartları açısından karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aydınlar, K.** (2009). *İktisatta değer teorisi: Emek değerden fayda değere*. Yüksek Lisans Tezi: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Başagaç, H.** (2006). *Maddi duran varlıkların değerlemesinde Türk vergi mevzuatı ve TMS 16: Maddi duran varlıklar standardı hükümlerinin karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Bayazıtlı, E., Çelik O. & Gürdal K.** (2016). *Genel muhasebe*. Siyasal Kitabevi. Ankara.
- Bayırlı, R.** (2006). *Yaratıcı muhasebe, etik, firma değeri ve örnek bir uygulama*. Doktora Tezi: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cevizci, A.** (2006). *Felsefe ansiklopedisi*. Babil Yayınları. Ankara.
- Çabuk, A.** (2001). *Muhasebede dönem sonu işlemleri*. Vipaş AŞ Yayınları. Bursa.
- Çam, M.** (2014). TMS-16 Açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının vergi usul kanunu ile mukayesesinin incelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 11-19.
- Çonkar, K., Uluşan, H. & Öztürk, M.** (2009). *Genel muhasebe*. Nobel Yayın Dağıtım. Ankara.
- Çorum, S.** (2007). *Maddi duran varlıklara ait Türkiye uygulaması ve uluslararası finansal raporlama standartları açısından değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Demir, Ş.** (2020). *TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK değerleme hükümlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve farklılıkların tespiti*. Yüksek Lisans Tezi: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demir, V., & Bahadır, O.** (2007). UFRS (TFRS)'deki değerleme ölçüleri kapsamında şirket değerlemesinde defter değeri yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 23, 65-80.
- Dilmaç, B.** (2002). *İnsanca değerler eğitimi*. Nobel Yayın. Ankara.
- Dinçer, H.** (2014). Mevcutlarda amortisman uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 33(400).
- Dikmen, B. & Gökçe Ö.** (2016). *Dönem sonu değerleme işlemleri*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Ankara.
- Doğan, Ç.** (2013). *Maddi duran varlıkların uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Eğilmez, M.** (2018). *Tarihsel süreç içinde dünya ekonomisi*. Remzi Kitabevi. İstanbul.
- Erdil, Ö.** (2014). *Kazanç yönetimi ve kazanç yönetimi uygulamalarının muhasebe ve denetim açısından incelenmesi: İstanbul menkul kıymetler borsasında imalat sektöründe bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erdoğan, B.** (2010). *Vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından maddi duran varlıklar grubunun karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ergin, N. E.** (2016). Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerlendirme ölçütleri açısından karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 9-20.
- Ertuğrul, M.** (2008). Değer-fiyat ayırımı ve işletme değeri: Kuramsal bir bakış. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 143- 154.
- Fırat, H.** (2008). *Maddi duran varlıklarda değerlendirme esaslarının TMS ve VYK açısından incelenmesi*. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya.
- Gençtürk, M., Çelik, İ. & Karaman, N.** (2011). Maddi duran varlıkların KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS ve Vergi Usul Kanununda (VUK) karşılaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14, 269-290.
- Gökçen, G.** (2011). *Genel muhasebe*. Beta Yayınları. İstanbul.
- Gökdoğan, M. G.** (2010). *Maddi duran varlıkların uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gözen, M.** (2019). Değer ve değerlendirme hakkında kavramsal ve kuramsal bir çalışma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(2), 374-382.
- Gücenme Gençoğlu, Ü.** (2015). *Türkiye muhasebe standartları ve vergi mevzuatına göre dönem sonu muhasebe işlemleri*. Alfa Aktüel Yayınları. Bursa.
- Gücenme, Ü.** (2005). *Genel muhasebe*. Aktüel Yayınları. Bursa.
- Güngör, E.** (2010). *Değerler psikolojisi üzerine araştırmalar*. Ötüken Neşriyat. İstanbul.
- Hatipoğlu, A.** (2012). Maddi duran varlıklarda amortisman işlemlerinin muhasebe standartları ile vergi mevzuatı açısından incelenmesi ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(24), 185-216.

- Hızarcı, U.E.** (2015). *Maddi duran varlıkların TMS 16 maddi duran varlıklar standardı ile VUK açısından karşılaştırmalı incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hobsbawm, E.** (2019). *Devrim çağı*. Dost Kitabevi Yayınları. Ankara.
- Karapınar, A. & Eflatun A.O.** (2017). *BOBİ FRS uygulama ve yorumları*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Kaval, H.** (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetim*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Kırlioğlu, H. & Bağdat, A.** (2016). Maddi duran varlıklar standardı ve muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 615-627.
- Kızıl, A.** (2004). *Genel muhasebe ve vergi uygulamaları enflasyon muhasebesi ve YTL açıklamalı*. Bahar Yayınevi. İstanbul.
- Kuzu, S.** (2010). *Türk vergi mevzuatına göre varlıkların değerlemesi ve uluslararası muhasebe standartları ile karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçük, M.** (2012). Varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(366).
- Kübilay, B. & Bayrakdaroğlu, A.** (2017). *Finansta psikososyal boyut*. Detay Yayıncılık. Ankara.
- Büyükmirza, K.** (2013). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Oğlakçı, D.** (2016). *Maddi duran varlıkların UMS ve VUK'a göre karşılaştırmalı incelenmesi ve konuyla ilgili yapılan örnek çalışma*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Onur, G., Kayalı, N. & Yereli, A.N.** (2022). Maddi duran varlıkların BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırılması. *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(3), 298-323.

- Örten, R. & Karapınar, A.** (2013). *Dönem sonu muhasebe uygulamaları*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A.** (2016). *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Özbirecikli, M.** (2009). *Dönem sonu işlemleri muhasebesi*. Detay Yayıncılık. Ankara.
- Özcan, İ.** (2021). *Gerçeğe uygun değer muhasebesinin kazanç kalitesine etkisi*. Doktora Tezi: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özdemir, E.** (2015). *Maddi duran varlıkların vergi kanunları ve Türkiye muhasebe standartları/Türkiye finansal raporlama standartlarına (TMS/TFRS) göre karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Öztürk, B.** (2006). *Vergi ve muhasebe uygulamaları açısından dönemsonu envanter ve değerlendirme işlemleri*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Öztürk, B.** (2007). *Dönem sonu muhasebe ve vergi uygulamaları*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Öztürk, B.** (2013). *Maddi duran varlıklarda amortisman ayrılmasının VUK ve TMS uygulamaları açısından karşılaştırmalı incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özulucan, A.** (2005). *Dönem sonu işlemler ve muhasebe uygulamaları*. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- Pamukçu, F.** (2010). Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasının Türkiye muhasebe standartları ve Türk vergi mevzuatı açısından karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 32, 67-84.
- Parlakkaya, R., Atabey, N.A & Alagöz A.** (2011). *Genel muhasebe dönem sonu işlemleri*. Atlas Kitabevi. Konya.
- Sabuncu, B.** (2019). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı açısından maddi duran varlıkların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(3), 713-728.

- Sağır, M. K.** (2013). *Vergi usul kanunundaki değerleme ölçüleri ile uluslararası finansal raporlama standartlarına göre değerleme ölçülerinin karşılaştırılması ve örnek uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sağlam, N.** (2005). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Sağlam, N.** (2000). Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme ve geçici vergi dönemlerinde uygulanması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 105-127.
- Saruhan, Ş. C. ve Özdemirci, A.** (2018). *Bilim, felsefe ve metodoloji*. Beta Yayınları. İstanbul.
- Sevilengül, O.** (2008). *Genel muhasebe*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Sevilengül, O.** (2011). *Genel muhasebe*. 16. Baskı. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Silah, M.** (2005). *Sosyal psikoloji-davranış bilimi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Şamil, S.** (2016). *TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı ve BİST 100’de bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kayseri.
- Şener, R.** (2008). *Maliyet yöntemleri muhasebesi ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Tanış, V. N.** (2001). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar*. Karahan Kitabevi. Adana.
- Tekşen, Ö. & Dağlı S. Ş.** (2017). Maddi duran varlıkların tekdüzen muhasebe sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 açısından incelenmesi: Bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 424-447. doi: 10.20875/makusobed.325930.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.** Türkiye Muhasebe Standartları. <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2023.
- Tokay, S. & Deran, A.** (2008). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları’nda değerlendirme ölçüleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 90, 15-47.

- Tuğay, O.** (2013). Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının tms 16 ve vergi mevzuatı açısından incelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 167-187.
- Uluslan, H.** (2007). Finansal raporlama açısından değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-543.
- Uysal, E.** (2003). Değerler üzerine bazı düşünceler ve bir erdem tasnifi denemesi: insani erdemler-islami erdemler. *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 12(1), 51-69.
- Uysal, E.** (2008). Çağımızda değer kaymalarının doğurduğu sonuçlar ve etik kimliğin korunması. *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17(1), 67-79.
- ÜNAL, H.** (2014). *Maddi duran varlıklarda ölçüm ve değerlemenin TMS ve VUK açısından incelenmesi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ünkaya, G., & Aslan, S.** (2009). *Finansal muhasebe*. Beta Basım Yayım. İstanbul.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı.** (1961). Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden erişildi.
- Yalkın, Y.K.** (2006). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar*. Nobel Yalın Dağıtım. Ankara.
- Yardımcı, A. A.** (1997). *Yeniden değerlendirme ve muhasebeleştirilmesi*. Vergi Denetmenleri Derneği. İstanbul.
- Yardımcıoğlu, M.** (2013). *Finansal muhasebe*. Fatih Basım Yayım. Kahramanmaraş.
- Yavuzaslan Söylemez, S.** (2023). Yeniden değerlendirme uygulamalarında son yasal düzenlemeler ve önceki revizyonların etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı, 279-302. doi: 10.29067/muvu.1279186.
- Yaylalı, İ.** (2016). *Türkiye finansal raporlama standartları ve vergi usul kanunu değerlendirme esaslarının incelenmesi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÖZGEÇMİŞ

İlköğretim ve lise eğitimimi İstanbul'da tamamladım. 2003 Yılında üniversite eğitimime başladım ve 2009 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesinden mezun oldum. İş hayatıma 2008 yılında özel sektörde başladım. Şu anda mali işler müdürü olarak ihracatçı bir firmada çalışmaktayım. Aynı zamanda yüksek lisans eğitimime 2022 yılında İstanbul Haliç Üniversitesi Muhasebe ve Denetim anabilim dalında başladım. Sunmuş olduğum tezin kabulü durumunda yüksek lisans eğitimimi tamamlamış olacağım.