

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**BURAK ŞAHİN**

**İstanbul, 2009**

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**BURAK ŞAHİN**

**Danışman: DOÇ. DR. BARIŞ SİPAHİ**

**İstanbul, 2009**

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi BURAK ŞAHİN'İN TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURUM VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 25.01.2010 tarih ve 2010-1/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 17.02.2010  
1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. BARIŞ SİPAHİ  
2) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. ASLI YÜKSEL MERMÖD  
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. AYTEN ÇETİN



## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Burak Şahin
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe – Finansman
Tez Danışmanı	: Doç Dr. Barış Sipahi
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans, Aralık 2009
Anahtar Kelimeler	: Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar

## ÖZET

### TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle işletmeler coğrafi sınır tanımaksızın faaliyet göstermeye başlamış; basit yapıya sahip işletmeler yerlerini hızla büyük işletmelere ve çok uluslu şirketlere bırakmışlardır. İşletmelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar söz konusu işletmelerle ilgili çıkar gruplarının işletmelerin mali durumuna yönelik bilgi edinmesi aşamasında önemli sıkıntılara yol açmış ve bunun sonucunda söz konusu sıkıntıların giderilmesi amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu konuyla ilgili olarak İAS (İnternational Accountings Standards) adı altında muhasebe standartları yayınlanmıştır. Ülkemizde de uluslararası uygulamalara uyum sağlamak ve ulusal bazda muhasebe uygulamalarının standartlaşmasını sağlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) yayınlanmıştır. Standartların Türkiye uygulamasında işletmelerin sahip oldukları duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar standardında düzenlenmiştir. TMS 16 ile maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, amortismanlar ve değer düşüklüğü gibi konuların düzenlenmesi amaçlanmaktadır.

## GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Burak Şahin
Field	: Management
Programme:	: Accounting and Financing
Supervisor	: Doç. Dr. Barış Sipahi
Degree Awarded and Date	: Master – December 2009
Keywords	: Accounting Standards, Tangible Assets

## ABSTRACT

### ACCOUNTING OF TANGIBLE ASSETS TO TMS 16

Companies have started acting without boundaries and small companies have been replaced by large and international companies as a result of globalization. The differences in the application of accounting rules have caused problems when information was requested about those companies. In order to sort out these problems, accounting applications needed to be standardized so new accounting rules were published under the name of *International Accounting Standards*. In Turkey, TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) was published by Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu in order to comply with the international applications. The rules for fixed assets have been regulated under TMS-16 Tangible Fixed Assets in Turkish accounting standards. The aim of this regulation is to enter tangible assets in the accounts, to determine the book value, to adjust depreciation and impairment.

# İÇİNDEKİLER

<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b> .....	3
<b>1.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI</b> .....	4
1.1.1. Arazi ve Arsalar .....	5
1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri.....	6
1.1.3. Binalar .....	7
1.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar .....	7
1.1.5. Taşıtlar .....	8
1.1.6. Demirbaşlar .....	9
1.1.7. Diğer Duran Varlıklar .....	9
1.1.8. Birikmiş Amortismanlar .....	9
1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar .....	10
1.1.10. Verilen Avanslar.....	10
<b>2. TÜRKİYE’DE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE TÜRKİYE UYGULAMASI</b> .....	11
2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN ENVANTERİ VE DEĞERLEMESİ .....	11
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN .....	13
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER .....	14
2.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	15
2.3.2. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	15
2.3.3. Vergi Usul Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi .....	19
2.3.3.1. Maliyet Bedeli .....	19
2.3.3.2. Borsa Rayici.....	20
2.3.3.3. Tasarruf Değeri .....	20

2.3.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer .....	20
2.3.3.5. İtibari (Nominal) Değer .....	21
2.3.3.6. Vergi Değeri .....	21
2.3.3.7. Rayiç Bedel.....	21
2.3.3.8. Emsal Bedel ve Emsal Ücret .....	22
2.3.3.9. Alış Bedeli .....	22
2.3.3.10. Alış Emsal Bedeli .....	23
2.3.3.11. Ortalama Perakende Satış Fiyatı .....	23
2.3.4. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında Değerleme .....	23
<b>2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRKİYE UYGULAMASI.....</b>	<b>26</b>
2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Türk Ticaret Kanunu Hükümlerince Değerlemesi .....	26
2.4.1.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Amortismanı .....	27
2.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi .....	28
2.4.2.1. Elde Etme Maliyetinin Tespiti.....	28
2.4.2.2. Normal Bakım-Onarım Giderleri ve Yatırım Harcamaları .....	31
2.4.2.3. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi .....	31
2.4.2.3.1. Temel Yöntem .....	32
2.4.2.3.2. Alternatif Yöntem.....	32
2.4.2.3.3. Yeniden Değerleme .....	32
2.4.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına Göre Maddi Duran Varlıkların Amortismanı .....	34
2.4.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi .....	35
2.4.3.1. Maliyet Bedelinin Belirlenmesi .....	36
2.4.3.2. Maliyete Dahil Edilecek Giderler .....	38
2.4.3.3. Maliyeti Bilinmeyen Maddi Duran Varlıklar .....	41
2.4.3.4. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı .....	42

2.4.3.4.1. Amortisman Hesaplama Oranları .....	43
2.4.3.4.2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	45
2.4.3.4.2.1. Takdir Esasına Göre Amortisman.....	46
2.4.3.4.2.2. Hizmet Birimlerine Göre Amortisman.....	46
2.4.3.4.2.3. Normal Amortisman .....	47
2.4.3.4.2.4. Azalan Bakiyeler Yöntemi .....	48
2.4.3.4.2.5. Artan Paylı Amortisman .....	49
2.4.3.4.2.6. Bileşik Faizli Taksitli Amortisman.....	50
2.4.3.4.3. Amortisman Ayırmada Özellikli Haller.....	50
2.4.3.5. Amortisman Kayıt Yöntemleri.....	54
2.4.3.6. Yeniden Değerleme ve Enflasyon Düzeltmesi .....	57
2.4.3.7. Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması ve Yenileme Fonu Uygulaması.....	63

### **3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....**

66

3.1. STANDARDI GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	68
3.2. STANDARDIN AMACI .....	70
3.3. STANDARDIN KAPSAMI .....	71
3.4. STANDARDI GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN TESPİTİ .....	72
3.4.1. Maliyet Unsurları .....	73
3.4.2. Başlangıç Maliyetleri.....	76
3.4.3. Sonraki Maliyetler .....	76
3.4.4. Maliyetin Ölçülmesi .....	79
3.4.5. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Kullanılan Yöntemler .....	83
3.4.5.1. Maliyet Modeli.....	84
3.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	85
3.4.5.2.1 Gelir yaklaşımı.....	88

3.4.5.2.2 İtfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı .....	89
3.4.5.2.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı .....	90
3.4.5.2.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışlarının Kaydı .....	92
3.4.6. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı .....	94
3.4.6.1. Amortisman Kavramı .....	94
3.4.6.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi .....	96
3.4.6.3. Amortisman Yöntemleri .....	98
3.4.6.4. Amortisman Giderlerinin Maliyete Eklenmesi .....	102
3.4.7. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	102
3.4.7.1. Değer Düşüklüğü Tespitinde Faydalanılacak Göstergeler .....	102
3.4.7.2. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi .....	104
3.4.7.3. Değer Düşüklüğü Zararlarının Muhasebeleştirilmesi .....	104
3.4.7.5. Değer Düşüklüğü Zararının İptali .....	106
3.4.7.6. Değer düşüklüğü tazminatı .....	107
3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI .....	108
3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FİNANSAL TABLOLARDA YER ALAN AÇIKLAMALAR. ....	110
3.7. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 VE TÜRK MEVZUATINDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	114
3.7.1. Varlığın Aktife Girdiği Tutar .....	115
3.7.2. Aktife Girdikten Sonra Oluşan Değer Artış ve Azalışlarının Muhasebeleştirilmesi .....	117
3.7.3. Amortismanlar .....	118
3.7.4. Bilanço Dışı Bırakma .....	122
<b>4. UYGULAMA .....</b>	<b>123</b>
4.1. BİNA ALIMI .....	123
4.2. MADDİ DURAN VARLIK ALIMLARI .....	125

4.3. AMORTİSMAN AYRILMASI.....	129
4.4. DÖNEMSONU DEĞERLEME İŞLEMLERİ .....	136
4.5. TAKAS YOLU İLE ELDE EDİLEN MADDİ DURAN VARLIK.....	145
4.6. MADDİ DURAN VARLIĞIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI .....	145
<b>SONUÇ .....</b>	<b>146</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>149</b>

## GİRİŞ

Sanayi Devrimi sonrası üretim teknolojilerinin gelişmesi sonucunda işletmelerin yapılarında önemli değişiklikler olmuş, basit yapılu işletmeler yerlerini giderek daha karmaşık yapıya sahip işletmelere bırakmışlardır. Küreselleşmeyle beraber günümüzde de işletmelerin bu gelişim süreci devam etmektedir. Bu gelişim süreciyle birlikte işletmeler uluslararası bir kimliğe bürünmüş, geniş bir yelpazede pek çok çıkar grubuna bilgi aktarılması zorunluluğu doğmuştur. Bu bilgi aktarımının sağlıklı bir şekilde sağlanması için muhasebe kuramlarında, kayıtlarında ve raporlamalarında standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda dünyada ülkeleri ve buna bağlı olarak şirketler arasındaki yakınlaşmalar, ortaklıklar ve ilişkiler, muhasebe biliminde uluslararası standartların ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Uluslararası muhasebe standartları günümüzde genel kabul görmüş ve birçok gelişmiş ülke tarafından kullanılmaktadır. Avrupa Birliği'ne geçiş aşamasında olan Türkiye'de de muhasebe uygulamalarının bu standartlara uygun olarak yapılması söz konusu olmuştur. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) uluslararası standartlar paralelinde bu konuya ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır.

Çalışmanın konusunu TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı 16 - Maddi Duran Varlıklar oluşturmaktadır. Maddi duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıkları ifade etmektedir. Maddi duran varlıkların kapsamını işletmelerin sahip olduğu gayrimenkuller, taşıtlar, tesis ve makineler ile her türlü demirbaşlar oluşturmaktadır.

Birinci bölümde duran varlık kavramının tanımı yapıp, Türk Muhasebe Sistemi'ndeki duran varlıklar genel olarak ele alınacaktır.

İkinci bölümde, Türkiye'de maddi duran varlıklara ilişkin yapılan yasal düzenlemeler; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı'na göre ele alınıp, bu düzenlemeler eşliğinde mevcut Türkiye uygulamaları anlatılacaktır.

Çalışmanın ana konusunu oluşturan üçüncü bölümde ise Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin hangi esaslara göre yapılacağı ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya göre duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama yapılarak çalışma sonlandırılacaktır.

## 1. MADDİ DURAN VARLIKLAR

Muhasebede “*varlık*” kavramı, işletme sahibinin veya ortakların işletmeye koydukları sermaye ile dönem karlarından işletmede bıraktıkları bölümler karşılığında ve üçüncü kişilere borçlanarak elde edilen maddi ve maddi olmayan değerlerin bütününe ifade etmektedir. Varlıklar, işletmeye tahsis edilen kaynakların yatırıldığı alanları yani kullanma yerlerini gösterir ve bilançonun aktifini oluştururlar.<sup>1</sup>

Varlıklar paraya dönüşebilme durumuna göre “*Dönen Varlıklar*” ve “*Duran Varlıklar*” olmak üzere iki ana gruba ayrılırlar.

*Dönen Varlıklar*, en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını ifade etmektedir.<sup>2</sup> Dönen varlıklar kendi içerisinde aşağıdaki gibi gruplandırılırlar:

- *Hazır Değerler,*
- *Menkul Kıymetler,*
- *Ticari Alacaklar,*
- *Diğer Alacaklar,*
- *Stoklar,*
- *Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları,*
- *Diğer Dönen Varlıklar*

*Sabit Varlıklar*<sup>3</sup> olarak da adlandırılan *Duran Varlıklar* ise, bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi ya da tüketilmesi öngörülme

---

<sup>1</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, İstanbul: Gazi Kitabevi, 2003, s. 131

<sup>2</sup> Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s. 217

<sup>3</sup> Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, 3. Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları:18, 2003, s. 538

varlıkları ifade etmektedir.<sup>4</sup> Duran varlıklar da kendi içerisinde aşağıdaki şekilde sınıflandırılırlar:

- *Ticari alacaklar,*
- *Diğer Alacaklar,*
- *Mali Duran Varlıklar,*
- *Maddi Duran Varlıklar,*
- *Maddi Olmayan Duran Varlıklar,*
- *Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar,*
- *Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları,*
- *Diğer Duran Varlıklar*

Bu bölümde ***Duran Varlıklar*** içerisinde yer alan ve çalışmanın öznesini oluşturan **“Maddi Duran Varlıklar”** genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI

İşletme amaçlarına uygun olarak işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini kullanma ömrü bir dönemden fazla olan fiziki varlıklara ***Maddi Duran Varlıklar*** denir.<sup>5</sup> Bu tanıma göre bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;<sup>6</sup>

- *Maddi bir yapıya sahip olması,*
- *Muhasebe kişiliğine ait bulunması,*
- *İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması,*
- *Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,*

---

<sup>4</sup> Yılmaz Benligiray ve Diğerleri. **Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1675, 2006, s. 82

<sup>5</sup> Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s. 98

<sup>6</sup> Sevilengül, s. 421

- *Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.*

Maddi duran varlıklar grubu içerisinde yer alan hesaplar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- *Arazi ve Arsalar,*
- *Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri,*
- *Binalar,*
- *Tesis, Makine ve Cihazlar,*
- *Taşıtlar,*
- *Demirbaşlar,*
- *Diğer Maddi Duran Varlıklar,*
- *Birikmiş Amortismanlar,*
- *Yapılmakta Olan Yatırımlar,*
- *Verilen Avanslar*

### **1.1.1. Arazi ve Arsalar**

Boş Arazi ve arsalar ile herhangi bir düzenleme veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.<sup>7</sup>

Arazi, parsellenerek arsalar haline getirilmeye elverişli olan yeryüzü parçalarıdır. Arsalar ise, şehir, kasaba, köy sınırları içinde olup, binalar, bürolar,

---

<sup>7</sup> Ümit Gücenme, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları Alfa Akademi, 2005, s. 262

fabrikalar v.b. inşaatı ayrılmış yeryüzü parçalarıdır.<sup>8</sup>

İşletme ticari faaliyetlerini yürütmek için veya işletmenin yatırım amaçlı satın almış olduğu arazi ve arsalar maliyet fiyatı ile bu hesabın borcuna, söz konusu arazi ve arsalar elden çıkarıldığında veya üzerine bina, fabrika ve benzeri inşaat yapıldıkça hesabın alacağına kayıt yapılır.<sup>9</sup> Hesap, arsa ve arazinin bulunduğu yer veya parsel bilgilerine göre tali hesaplara ayrılabilir. Bununla birlikte boş arsa veya arazi yeniden değerlemeye tabi tutulmayıp, amortisman da ayrılmaz. Ayrıca üzerine bina inşa edilmiş arazilerin maliyet bedeli, binanın maliyetine dahil edilir.<sup>10</sup>

### 1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak üzere yer altında ve yer üstünde, boşluk, su, toprak ve kayalarla ayrılmış alanları birbirine bağlamak amacıyla yapılan; yatay, düşey bölmeler, bağlantılar ve örtüler ile düzeltme, kazı ve delme yoluyla meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar yer altı ve yerüstü düzenlerini oluşturur. Yer altı düzenleri için; kanallar, bacalar, yer altında dekovil hatları yerüstü düzenleri için; hava meydanları, pistler, iskeleler, rıhtımlar, bentler, spor sahaları örnek olarak verilebilir.<sup>11</sup>

Yeraltı ve yerüstü tesisleri yapıldıkça hesap borçlanır, elden çıkarıldıkça alacaklanır.<sup>12</sup> Yeraltı ve yerüstü düzenleri maliyet bedeli ile aktive alınırlar ve dönem sonunda amortisman ve yeniden değerlemeye tutulurlar.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> Ümit Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolara**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s. 158

<sup>9</sup> Şeref Kavak, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005, s. 203

<sup>10</sup> Yunus Kışal, Selman Aziz Erdem ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s. 188

<sup>11</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 441

<sup>12</sup> Kavak, s. 204

<sup>13</sup> Ataman, s. 159

### 1.1.3. Binalar

İşletme bakımından binalar, faaliyetlerin sürdürülmesi için belli amaçlarla tahsis edilmiş yapılardır.<sup>14</sup>

İşletmeye ait fabrika binası, idare binası, mağazalar v.b. binalar bu hesaba kaydedilir. Hesap binanın yerine ve türüne göre tali hesaplara ayrılabilir. Binalar, yeniden değerlendirme ve amortismanına tabidir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında binayı genişletmek veya iktisadi değerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler, binanın maliyet bedeline eklenir. Tamamen amorti olmuş binaya maliyete eklenecek türden yapılan giderler, bağımsız olarak aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır; çünkü bu giderlerin ekleneceği maliyet bedeli sıfırlanarak yok olmuştur.<sup>15</sup>

### 1.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretim sürecinde girdilerin işlenmesinde ve şekillendirilmesinde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır.<sup>16</sup>

Bu hesapta izlenecek varlıkların detaylı tanımları aşağıdaki şekilde yapılabilir:<sup>17</sup>

**Tesisler:** Bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan (su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır.

**Makineler:** Kendi kendine, düzgün ve bir örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten (torna, matkap, dikiş

---

<sup>14</sup> Fevzi Sürmeli, Özgür Cemalcılar ve Yılmaz Benligiray, **Genel Muhasebe**, 5. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1341, 2006, s. 200

<sup>15</sup> Kışalı ve Diğerleri, s. 189-190

<sup>16</sup> Bünyamin Öztürk, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 345-346

<sup>17</sup> Sevilengül, s. 441

makinesi, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlardır.

**Cihazlar:** Birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.

Tesis, makine ve cihazlar maliyet bedeli ile aktife alınır ve aynı bedelle aktiften çıkarılırlar. Tesis, makine ve cihazın nakliye, montaj giderleri ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderleri maliyetine eklenir. Ayrıca tesis, makine, cihaz yurtdışından ithal edilmişse, ödenen gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafları tesis, makine ve cihazların maliyetini oluşturur.<sup>18</sup>

### **1.1.5. Taşıtlar**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Taşıtlar satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır. Taşıtlar, alış maliyeti ile kaydedilirler. Taşıtların maliyeti, alış fiyatı ile ödenen gümrük vergileri ve taşıma giderlerinden meydana gelir.<sup>19</sup>

Taşıtlar kavramı, karada, havada ve denizde kullanılan her türlü taşıma, yükleme ve boşaltma araçlarını kapsar.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 31. Maddesine göre; yük taşıyan<sup>20</sup> taşıtların edinilmesi veya faaliyetleri kısmen ya da tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV indirilemeyecek KDV'dir. İndirilemeyecek bu KDV taşıtların maliyetine ilave edilir.

---

<sup>18</sup> Ataman, s. 159-160

<sup>19</sup> Ümit Ataman, **Genel Muhasebe (Muhasebede Dönemiçi İşlemleri: Cilt 1)**, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005 s. 221

<sup>20</sup> Kışalı ve Diğerleri, s. 192

### **1.1.6. Demirbaşlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap gibi varlıkların yer aldığı hesaptır.<sup>21</sup>

Demirbaşlar, maliyet bedeliyle aktife alınır ve aynı bedelle aktiften çıkarılırlar. Demirbaşın nakliye ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler maliyetine eklenir. Demirbaşın ithal edilmesi halindeyse, ödenen gümrük vergisi, gümrükçü komisyonu ve diğer ithal masrafları demirbaşın maliyetini oluşturur.<sup>22</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesinde belli bir tutarın altında olan demirbaş maliyetinin doğrudan gider yazılabileceği belirtilmektedir. Demirbaş türlerinin bazılarının değeri düşük olduğu için doğrudan gider yazılabilme imkanı olmakla birlikte, teçhizatın iktisadi bütünlük oluşturmaları durumunda bu imkan kalmamaktadır. Mesela otel işletmesinde havlular, lokantada tabaklar ve kaşıklar, sinemada koltuklar, bürolarda masalar iktisadi ve teknik bütünlük arz ettiğinden doğrudan gider yazılamaz.<sup>23</sup>

### **1.1.7. Diğer Duran Varlıklar**

Arsa ve araziler, yer altı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar haricinde kalan tüm maddi duran varlıklar bu hesapta izlenir.

Örneğin; işletme kitaplığındaki kitaplar, modeller, kalıplar, zirai işletmelerde hayvanlar bu hesapta izlenebilir.

### **1.1.8. Birikmiş Amortismanlar**

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan duran varlıkların Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen hükümlere göre değerlerinin yok edilmesi işlemidir. Başka bir deyişle amortisman, sabit varlık değerlerinin kanunda belirlenen süre veya oranlar

---

<sup>21</sup> Gücenme, s. 263

<sup>22</sup> Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, s.162

<sup>23</sup> Kışalı ve Diğerleri, s. 194

dahilinde yıllara paylaştırılması suretiyle her yıla isabet eden giderin bulunması işlemidir.<sup>24</sup>

Birikmiş amortisman hesabı, aktif hesaplar içerisinde yer almasına rağmen uygulama açısından pasif karaktere sahiptir.

### **1.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar**

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderler ile harcamaların izlendiği hesaptır.<sup>25</sup>

### **1.1.10. Verilen Avanslar**

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malzeme teslim alındığında hesaba alacak kaydedilerek karşılığında ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Kışalı ve Diğerleri, s. 194

<sup>25</sup> Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, s. 173

<sup>26</sup> Gücenme, s. 293

## 2. TÜRKİYE’DE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE TÜRKİYE UYGULAMASI

### 2.1. MADDİ DURAN VARLIKLARIN ENVANTERİ VE DEĞERLEMESİ

**Envanter işlemi**, dönem sonu itibariyle, işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar ve değer olarak tespiti ile bu tespitlere göre kaydi durumun düzeltilmesi olarak tanımlanabilir.

Envanter işlemini iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar, *muhasebe dışı envanter işlemleri* ve *muhasebe içi envanter işlemleridir*.

*Muhasebe dışı envanter*, iktisadi varlıkların muhasebe defterindeki hesaplarda yer alan değerleri dikkate alınmaksızın, bu varlık ve borçların tek tek sayılması, kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi işlemidir.<sup>27</sup> Muhasebe dışı envanter işlemleri, **miktar olarak belirleme** ve **değer olarak belirleme** olarak ikiye ayrılmaktadır.

*Muhasebe içi envanter* ise, muhasebe dışı envanter işlemi sonucunda belirlenen tutarların muhasebe defterlerine kaydedilmesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle muhasebe içi envanter, muhasebe dışı envanter sonuçlarının muhasebe kayıtlarına yansıtılmasıdır.

**Değerleme**, genel anlamda bir iktisadi varlığın belirli bir andaki durumunu tespit etmektir.<sup>28</sup> Başka bir deyişle değerlendirme, envanter sonucu miktarları belirlenen işletmeye ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin ulusal para birimi cinsinden ifade edilmesi sürecidir.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Sebehat Çorum, “Maddi Duran Varlıklara ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: 2007) s. 12

<sup>28</sup> Küçüksavaş, s. 589

<sup>29</sup> Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran ve Rafet Aktaş, “ Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Aralık 2005, s. 93

Değerlemenin amacı, işletmenin belirli bir tarih itibarıyla varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarının (kar ya da zarar) parasal tutarlarını gerçeğe en yakın şekilde belirleyebilmektir. Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe en yakın değerlerinin belirleyebilmenin temel şartı ise uygun değerlendirme ölçüsünün seçilmesidir. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarındaki temel kaygı da budur.<sup>30</sup>

Değerleme, değer belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini içerir.<sup>31</sup>

Değerleme neticesinde; faaliyet sonuçları dolayısıyla finansal tablolar etkileneceğinden değerlendirme, işletme ilgilileri açısından kritik önem taşımaktadır. Bu bağlamda her faaliyet döneminde değerlendirme yapılması finansal yapı ve dönem sonuçlarının saptanabilmesi için bir zorunluluk arz etmektedir.

Maddi duran varlıkların değerlemesinde öne çıkan iki husus bulunmaktadır. Bu hususlar:<sup>32</sup>

- *Duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi,*
- *Duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır.*

İktisadi işletmelere dahil duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ise satın alınan ve imal edilen maddi duran varlıklarda farklılık gösterir.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri" **Mali Çözüm**, Sayı: 90, 2008, s. 21

<sup>31</sup> Tokay ve Deran, s. 20

<sup>32</sup> <http://kizilahmet.brinkster.net/Konular/mdvenv.htm> (08/08/2009)

<sup>33</sup> Ümit Ataman, **Genel Muhasebe (Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Cilt: 2)**, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s. 147

## 2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

Fransız kökenli bir kelime olan amortisman (Fr. Amortissement); dilimizde yıpranma payı, aşınma payı, tükenme karşılığı anlamlarına gelmektedir. Amortisman kavramı, hukuk, iktisat, işletme, maliye ve muhasebe literatüründe, o dalın özelliklerine uygun olacak şekilde benzer anlamlara gelmektedir. Örneğin iktisat bilimi açısından amortisman, sermayenin kar yolu ile sürekli olarak yenilenerek kavranması olarak kullanılırken; işletme bilimi açısından, değeri düşecek ya da tükenebilecek varlıkların ileride yenilenebilmesi için kardan karşılık ayrılmasını ifade eder.<sup>34</sup>

Amortismanın yukarıda sayılan özellikleri dışında bir de maliyet unsuru olma yönü vardır ki bu anlamıyla amortisman; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve kullanıldığı süre içinde aşınma, yıpranma veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerde meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir.<sup>35</sup> “

Başka bir deyişle amortisman, makine, teçhizat ve taşıtlar gibi işletmelerin sahip olduğu maddi duran varlık olarak adlandırılan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak dönem sonlarında yapılan hesaplamadır.<sup>36</sup>

Amortismanına tabi varlıklar:<sup>37</sup>

- Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,
- Sınırlı bir hizmet süresi olan,
- Bir işletme tarafından mal veya hizmet üretim ya da tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için edinilen varlıklardır.

Bir duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için aşağıda belirtilen şartların bulunması gerekir:

---

<sup>34</sup> Öztürk, s. 427

<sup>35</sup> Rüstem Hacirüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: 1995, s. 142

<sup>36</sup> Kadir Dabbaoğlu, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 325 Eylül 2008, s.125

<sup>37</sup> Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 2007, s. 423

- İşletmenin aktifine girmiş olması,
- İşletmede bir yıldan fazla kullanılmış olması,
- Amortisman konusu varlıklar arasında bulunması,
- Yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir.

Tekdüzen hesap planında amortismanlar **257** kod numarasına sahip “*Birikmiş Amortismanlar (-)*” hesabında izlenir. Bu hesap pasif karakterli olup aktifleri azaltıcı niteliğe sahiptir.

*Birikmiş Amortismanlar* hesabı:<sup>38</sup>

- Daima alacak kalanı verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde borç kalanı vermez,
- Envanter ve değerlemeye konu olmaz.

### **2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER**

Maddi duran varlıklara ilişkin yasal düzenlemeler dört başlık altında toplanabilir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi,*
- *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi,*
- *Vergi Usul Kanunu’na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi,*
- *Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında Değerleme*

---

<sup>38</sup> Murat Erdoğan, *Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Beta, 2003, s. 319

### **2.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Tebliğde, maddi duran varlıkların elde edilme maliyeti ile değerlendirileceğine ilke olarak değinilmiştir. Tek düzen hesap planında yer alan ilgili hesaplarla bu maliyetlerin revize edilerek yok edilmesi esası benimsenmiştir.<sup>39</sup>

### **2.3.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Türk Ticaret Kanunu, duran varlıkların değerlemesi için en yüksek değer ilkesini kabul etmiştir. Bunun anlamı bu kalemlerin en çok maliyet değeri ile değerecekleri, piyasadaki fiyat bunun üzerine çıkmış olsa bile bu değeri aşamayacaklarıdır. En yüksek değer ilkesi bir tavan saptamıştır. Değerleme bu tavan aşılmamak kaydıyla istenilen değerle yapılabilmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nda aktif kalemler için alt taban yoktur.<sup>40</sup>

TTK'ya göre değerlemenin amacı, “işletme sermayesinin işletme sahipleri veya ortakları arasında haksız bir şekilde dağıtılmasını önleyerek, işletme ile ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini korumak” şeklinde ifade edilmektedir.

TTK, mevcut ve gelecekteki ortakların ve üçüncü kişilerin haklarını korumayı ve işletmenin sürekliliğini amaçladığından, değerlemede üst sınırı çizmiş, işletme varlıklarının ve kârının olduğundan daha fazla gösterilerek ilgililerin yanıltılmalarını önlemeyi ana prensip edinmiştir

TTK'da değerlendirme ile ilgili düzenlemeler, şahıs işletmeleri ve sermaye şirketleri açısından farklılık arz etmektedir. Şahıs işletmelerine daha esnek hareket etme imkanı sağlanmasına karşın, sermaye şirketlerinde değerlendirme esasları belirlenirken şahıs işletmelerine göre daha ihtiyatlı davranıldığı görülmektedir. Şahıs işletmeleri ile ilgili değerlendirme ilke ve ölçüleri TTK'nın 75. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu

---

<sup>39</sup> Mehmet Murat Kesgin, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri Ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2006), s. 12

<sup>40</sup> Ataman, **Dönemsonu İşlemleri**, s. 23

maddeye göre, bütün aktifler en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur.

Borsada kota edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre, tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar dışındaki bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler (özellikle borçlar), şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Anılan maddede geçen “bütün aktiflerin, en çok değerlendirme gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunacağı” ifadesi TTK’nın değerlemede bir üst sınır öngördüğünü göstermektedir. Görüldüğü gibi TTK şahıs işletmeleri için değerlendirme ilkelerini çok genel olarak belirlemiş ve işletme sahiplerine değerlemede daha esnek hareket etme imkanı sağlamıştır. Bu düzenlemelerde şahıs işletmelerinde, üçüncü kişilere karşı işletme sahibinin borçlarından dolayı sadece işletmeye tahsis ettiği mal varlığıyla sınırlı değil, tüm mal varlığı ile sorumlu olmasının rolü büyüktür.

Sermaye şirketleri ile ilgili değerlendirme ilke ve ölçüleri ise TTK’nın 458 – 464. maddelerinde düzenlenmiştir. TTK’nın 458. maddesine göre şirket işlerinin devamlı gelişmesini veyahut mümkün olduğu ölçüde istikrarlı kar payları dağıtılmasını temin açısından uygun ve yararlı olduğu takdirde aktiflerin bilanço günündeki değerlerinden daha düşük bir değerle bilançoya konması suretiyle veya başka bir şekilde gizli yedek akçe ayrılması mümkündür. Diğer taraftan TTK’nın 460. maddesine göre, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların en fazla maliyet değeri ile değerlendirilmesi, 461. Maddesine göre, stokların maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi, 462. maddesine göre ise, menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi ilkeleri benimsenmiştir.

TTK’nın 463. maddesinde, öz sermaye hesaplarının defter değerleri üzerinden bilançoya geçirileceği, 464. maddesinde ise, şirket tarafından çıkarılan tahvillerin itfa değerleri üzerinden tek kalem olarak pasif tablosunda yer alacağı hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü gibi, TTK sermaye şirketlerinde değerlendirme ile ilgili olarak şahıs şirketlerindeki kadar esnek davranmamıştır. Sermaye şirketlerinde ortaklar şirketin borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı sadece şirkete koydukları sermaye ile sınırlı olarak sorumludurlar. Bu nedenle sermaye şirketlerinde yapılacak değerlemeye ilişkin

daha katı ve üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini korumaya yönelik hükümlere yer verilmiştir. VUK'da kural olarak değerlemede bir taban, alt sınırın konulduğunu buna karşın TTK'da ise bir tavan, üst sınır konulduğunu ve bu kuralların uygulanmasında özellikle sermaye şirketlerinin ayrı tutulduğunu söylemek olanaklıdır. Diğer bir ifadeyle, sermaye şirketlerinde değerlemede, genelde maliyet bedeli tavan değerlendirme ölçüsünü oluşturmaktadır.

TTK'da geçen değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibidir

- *Borsa Rayici*
- *İtibari Değer*
- *Maliyet ve Piyasa Değerinden Düşük Olanla Değerleme Yöntemi*

Öte yandan, Bakanlar Kurulunca TBMM Başkanlığı'na arzı 17.10.2005 tarihinde kararlaştırılan Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan köklü değişiklikler paralelinde, halen yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun değerlendirme konusundaki düzenlemelerinin Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Anılan tasarının 64. maddesi hükmü gereği her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere söz konusu kanun tasarısına göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır.

Kanun tasarısının "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yetkisi" başlıklı 88. madde hükmü, "64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ila 528'inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

Bu düzenlemeler uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama

Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafında belirlenir ve yayımlanır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alanlar itibarıyla dördüncü fıkrada belirtilen muhasebe ilkeleri uygulanır.” Şeklindedir

Kanun tasarısının 528. maddesinde; bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların ve kooperatiflerin yıl sonu tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin özel hükümlerin saklı olduğu ifade edilmiş, özel kanunlarda ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca onaylanmış bulunan finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde öngörülmemiş bulunan hususlarda söz konusu kanun taslağında yer alan hükümler ile yine kanun taslağında öngörülmüş olan Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Tasarısı taslağının “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması” başlıklı 12. maddesinde de; gerçek ve tüzel kişi tüm tacirlerin, 1.1.2008 tarihinde veya özel hesap dönemi için, gerek münferit gerek konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmış Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olduklarına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu taslağındaki düzenlemelere bakıldığında, Türk Ticaret Kanunu'nun değerlemeye ilişkin ayrıntılı düzenlemelerden kaçındığı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'nı esas aldığı görülmektedir. Taslak, uzmanlık gerektiren değerlendirme işlemlerine ilişkin düzenlemelerin işin uzmanına bırakılması bakımından önemli bir adım niteliğindedir. Bu düzenleme aynı zamanda, Türkiye Muhasebe Standartlarına işlerlik kazandırmak açısından büyük önem kazanmaktadır.

### **2.3.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Vergiye tabi kazancın saptanmasında bilançoya dahil miktarlarla, gösterilen iktisadi kıymetlerin para ile ifade edilmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu değerlemeyi, “*Vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*dir.” şeklinde tanımlamıştır. Vergi Usul Kanunu, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla değerlemede asgari ölçütler belirlemiştir. Vergi Usul Kanunu, iktisadi kıymetlerin çeşitlerine göre farklı değerlendirme ölçütleri kabul etmiştir.<sup>41</sup>

#### **2.3.3.1. Maliyet Bedeli**

Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin edinilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle buna ilişkin giderlerin toplamıdır.

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek işletmeye dahil iktisadi kıymetler;

- *Gayrimenkuller,*
- *Özel maliyet bedelleri,*
- *Demirbaşlar,*
- *Mal stokları,*
- *Zirai mahsuller ve hayvanlar*

---

<sup>41</sup> Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan “**Vergi Hukuku**” 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 268

### **2.3.3.2. Borsa Rayici**

Borsa rayici, menkul kıymetler ile kambiyo borsasına ve ticaret borsasına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlemlerini ortalama değerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda açık kararsızlıklar görülen hallerde son işlem günü yerine Maliye Bakanlığı, değerlemeden önceki 30 günün ortalama rayicini esas olarak alabilir. Borsaya kayıtlı hisse senetleri, yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir.

### **2.3.3.3. Tasarruf Değeri**

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için taşıdığı gerçek değerdir. Örneğin şüpheli alacak karşılıkları, senetli borç ve alacaklar tasarruf değeri ile değerlendirilir.

### **2.3.3.4. Mukayyet (Kayıtlı) Değer**

Kayıtlı değer veya defter değeri olarak da ifade edilen mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe defter kayıtlarında gösterilen değeridir. Mukayyet değer ile değerlendirilen iktisadi kıymetler:

- *Aktifleştirilen kuruluş giderleri,*
- *Peştemallıklar,*
- *Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri (Örn. Peşin ödenen giderler, gelir tahakkukları, peşin tahsil edilen gelirler, gider tahakkukları ),*
- *Karşılıklar,*
- *Senetsiz borç ve alacaklardır.*

### **2.3.3.5. İtibari (Nominal) Değer**

İtibari değer, her çeşit senetlerle hisse senetlerinin ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

Her nevi (çeşit) senetler denilirken; çek, poliçe, bono gibi kambiyo senetleriyle birlikte ülke parası da kastedilmiş olup ülke parasının üzerinde yazılı değerlerin onun itibari değerini ifade ettiğini belirtmek gerekmektedir.<sup>42</sup>

Örneğin Türk Parası ve Veraset ve İntikal Vergisi uygulamasında tahviller itibari değer ile değerlendirilir.

### **2.3.3.6. Vergi Değeri**

Vergi değeri, VUK'nun 268. maddesinde, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli yani, normal alım-satım bedeli olarak ifade edilebilir.

Vergi değeri sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlendirilmesinde kullanılır. Çünkü VUK'nun 289. maddesinde, VUK'nun değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>43</sup>

### **2.3.3.7. Rayiç Bedel**

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeridir.

Başka bir deyişle, değerlendirme gününde normal bir piyasada, alıcı ve satıcının kararlaştırdıkları muhtemel alım-satım bedelidir. Rayiç bedel, değerlendirme konusu olan gayrimenkulün yeri, niteliği ve değerlendirme günündeki piyasanın durumu dikkate alınarak

---

<sup>42</sup> Çorum, s. 23

<sup>43</sup> Çorum, s. 24

tespit edilir. Rayiç bedel Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Alım Vergisi uygulamasında kullanılır.<sup>44</sup>

### **2.3.3.8. Emsal Bedel ve Emsal Ücret**

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde sahip olacağı değerdir. Emsal bedelde malın maliyetine değil, satış bedeline ulaşılmaya çalışılır.

Bir hizmetin değerlemesi söz konusu ise emsal ücretin saptanması gerekmektedir.

Emsal bedel, yasada öngörülen sıraya uyularak değerlendirilir. Bu sıraya uyulmadan ya da sıra değiştirilerek yapılan değerlendirme geçersizdir. Emsal bedel değerlemesinde birinci sıra ortalama fiyat esastır. Aynı tür mallarda aynı ayda ya da önceki iki ayda satış yapılmışsa bu satışların ortalaması alınır. İkinci sıra maliyet bedeli esastır. Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli biliniyorsa yükümlülük buna toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenerek belirlenir. İlk iki sıraya göre değerlendirme gerçekleştirilemezse üçüncü sıra takdir esastır. İlgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonu, emsal bedeli saptar. Bu değerlemede malın maliyeti, piyasa değeri ve yıpranma derecesi göz önüne alınır. Takdir komisyonunu belirlediği bu bedellere karşı vergi yükümlülükleri tarh işlemini beklemeksizin vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak genel ilkenin tersine dava açılması verginin tahakkukunu ve tahsilini etkilemez.

### **2.3.3.9. Alış Bedeli**

Alış bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan tutardır. Maliyet bedelinden farkı, alış bedelinin fatura tutarın dışındaki giderleri içermemesidir. Alış bedeli, iktisadi işletmelere dahil öteki işletmelerden satın alınan hisse senedi ve tahvillerin değerlendirilmesi için kullanılır.

---

<sup>44</sup> Ataman, **Dönemsonu İşlemleri**, s. 20

#### **2.3.3.10. Alış Emsal Bedeli**

Alış emsal bedeli, iktisadi kıymetin alış bedeli bilinmiyorsa emsallerine göre saptanan değerdir. Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu duran varlıklarını amortismanlarını da dikkate alarak kendilerince belirlenecek alış emsal bedeliyle değerlerler. İlk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar, amortisman konusu kıymetler dışındaki diğer kıymetleri maliyet bedeli bilinmediği takdirde, alış emsal bedeliyle değerlerler.

#### **2.3.3.11. Ortalama Perakende Satış Fiyatı**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre, hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilmektedir.

#### **2.3.4. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatında Değerleme**

SPK tebliğlerinde; maddi duran varlıklar ile bunların mütemmim cüz ve teferruatının elde etme maliyeti ile değerlendirileceği esasını benimsenmiştir. Ayrıca elde etme, yani genellikle satın alma işlemine bağlı giderlerin, ödenen vergi ve aynı aşamada gerçekleşen tüm diğer giderlerinde maliyete dahil olacağı kabul edilmiştir. Bu giderler nakliye, montaj hazırlık giderleri, sözleşme, noter, kıymet takdiri, elde etme veya satın almada kullanılan kredilerin faizleri ve kur farklarıdır. Maliyete eklenecek harcamalardan biri de maddi duran varlıkların kapasitesini genişletmek ve kendisinden beklenen yarar gelecekte arttırıcı nitelikteki harcamalar, bir başka ifade ile yatırım harcamalarıdır. Bunlar o varlığın ekonomik ömrünü uzatan, üretim kapasite ve kalitesini arttıran veya ürünlerin maliyetini düşürücü nitelikteki harcamalardır.

İşletmece yapılan ve maliyeti arttırıcı nitelikteki harcamaların yanı sıra bir de bunun tam tersi olan yani maliyeti düşürücü nitelikte olanlar vardır. Bunlar harcama değil, şu veya bu şekilde elde edinilen, yararlanılan teşvik ve sübvansiyonların, bu aşamada ya maliyetten tenzil edilmesi ya da maliyete dokunulmaksızın doğrudan gelir kaydedilmesi bahis konusu ve mümkündür.

SPK'ya göre işletmeler maddi duran varlıkların aktifleştirmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan faiz giderlerini aktifleştirmeyecek, finansman giderleri kapsamında dikkate alacaklardır kuralına yer vermek suretiyle, Vergi Usul Kanunu 163 Seri No'lu Genel Tebliği'ndeki ve birçok Danıştay kararındaki aktifleştirme sonrasına ilişkin finansman giderlerinin maliyete ilavesi veya gider yazılması konusunda mükellefe seçim hakkı tanınması uygulamasını reddederek, SPK'ya tabi şirketleri aktifleştirme sonrası faizleri doğrudan masraf kaydetmeye mecbur bırakmıştır.

SPK tebliğlerinde ve VUK'daki bu uygulama karmaşası mükellefleri zor durumda bırakmaktadır.

SPK tebliğlerine göre birtakım değerlendirme ölçüleri belirlenmiştir. Bunlar:

**Tarihi Maliyet:**

Varlıkların elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerin veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

**Elde Etme Maliyeti:**

Varlıkların satın alma bedeliyle buna bağlı olarak yapılan giderlerin toplamından oluşur.

**Üretim Maliyeti:**

Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

**İnşa Maliyeti:**

İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleri ile ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

### **Net Gerçekleşebilir Değer:**

Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

### **Tamamlama Değeri:**

Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

### **Ravic Bedel:**

Varlıkların değerleme günündeki normal alım-satım değeridir.

### **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi:**

Satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoğa ilk girenlerden oluştuğunu varsayan değerleme yöntemidir. Bu yöntemde ambar çıkışları en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlenir.

### **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi:**

İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden olduğunu varsayan stok değerleme yöntemidir. Bu yöntemde çıkışlar en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlenir.

### **Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:**

Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde edilme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur, bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.

### **Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:**

İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.

### **Özel Sipariş Maliyet Yöntemi:**

Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde stoka giren maddenin üretim işlemleri tamamlanıncaya kadar elde etme maliyetiyle ilişkisi sürdürülür.

## **2.4. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRKİYE UYGULAMASI**

Türkiye’de maddi duran varlıkların değerlemesi konusu; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası tebliğlerine göre farklı durumlar arz etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıkların söz konusu kanun ve düzenlemelere göre değerlemesine ilişkin hususlar örnekler eşliğinde anlatılmaya çalışılacaktır.

### **2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Türk Ticaret Kanunu Hükümlerince Değerlemesi**

Türk Ticaret Kanunu açısından ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına tanzimi lazımdır. Bütün aktifler; en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler, o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen ve ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacaklar da itibari değerlerine göre hesaplanır. Pasifler, hususi ile bütün borçlar şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari değer üzerinden hesaba geçirilir.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md. 75

Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, taşıtlar, alet, edevat ve mobilya gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler duruma göre amortismanları düşüldükten sonra en fazla maliyet değeri üzerinden bilançoya geçirilir. Haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi imal ve istihsal usulleri, ruhsatnameler, markalar ve bunlara benzer sair kıymetler hakkında da aynı hükümler uygulanır.

Söz konusu maddede maddi duran varlıkların uygun tenzilatlar (amortisman) yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlendirilebileceği belirtildiğinden maliyet bedeli en üst sınır olmaktadır. Ancak TTK'da maliyet bedelinin nasıl belirleneceği konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla maliyet bedeli, VUK ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde belirlenebilir. Genellikle maddi duran varlıklar işletme tarafından kullanılabilir hale gelinceye kadar katılan maliyetler maliyet bedeline dahil edilmektedir. TTK'ya göre hem sermaye şirketlerinde, hem de şahıs işletmelerinde maddi duran varlıkların maliyet bedelinin altında bir bedelle değerlemek suretiyle aşınma, yıpranma ve benzeri nedenlerle değerlerinde meydana gelen kayıpları kayıtlara yansıtmak yani amortisman ayırmak mümkündür. TTK'nın 460. maddesi bunun bilançonun pasifinde itfa ve yenileme akçeleri teşkil edilmek suretiyle de yapılabileceğini belirtmiştir.

#### **2.4.1.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Amortismanı**

TTK hükümlerine göre duran varlıkların maliyet bedelinden daha düşük bir değerle mali tablolarında gösterilmesi mümkündür. TTK'da tenzilat olarak tanımlanan amortismanların ne şekilde belirleneceği açıklanmamıştır. 460. maddede "halin icabına göre munasip olan tenzilatın" yapılabileceğinin ifade edilmesi ticari bilançolarda amortisman tutarının mükelleflerce istenilen şekilde tespit edileceğini belirtir.

## **2.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Maddi duran varlık olarak mali tablolara alınan varlıklar ilk olarak maliyetleri ile kaydedilirler.

SPK “Seri: XI, No:1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’in 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 ve 39. maddeleri maddi duran varlıkları değerlemeye ilişkin hükümler içermektedir.

### **2.4.2.1. Elde Etme Maliyetinin Tespiti**

SPK Seri XI, No: 1 sayılı Tebliğ’in 30. maddesine göre, maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme uygulaması hariç elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ile varlığın önceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılan bilumum giderlerden oluşur.. Bu giderlere;

- *Nakliye ve montaj giderleri,*
- *Varlığın yerleştirileceği yerin veya arsasının hazırlanması için yapılan giderler*
- *Donatım giderleri (tesislerin çalışabilmesi için yapılan eklemelere ilişkin giderler gibi)*
- *Noter, mahkeme kıymet takdir v.b. giderler,*
- *Duran varlıklarla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,*
- *Varlığın iktisap edilmesinde kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman giderleri (kur farkları dahil), gibi giderler örnek olarak gösterilebilir.*

Maddi duran varlıkların müttemmim cüz'üleri ve teferruatı ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları aktifleştirilebilir. Bu takdirde, söz konusu giderler ilgili bulunduğu varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.

Tebliğin 32. maddesinde “Bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesinde elden çıkarılan varlığın net defter değeri, yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilir. Bir maddi duran varlığın, işletmeye ait menkul kıymetlerin devri yoluyla elde edilmesi halinde varlığın değeri menkul kıymetlerin elde etme maliyeti ile borsa rayicinden düşük olanı ile değerlemek suretiyle bulunan değerdir. İktisap edilen maddi duran varlığın maliyet bedelinin olmaması veya bilinmemesi halinde rayiç bedel esas alınır.” hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğin 33. maddesinde hizmetten alınan ve gelecekte elden çıkarılmak amacıyla bulundurulmuş maddi duran varlıklar, net defter değeri ile net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanıyla değerlendirilir. Bu varlıklar için amortisman ayrılmaz .

Tebliğin 33/A maddesi müteahhit üstlenilen yıllara sari inşaat işleriyle ilgili inşaat sözleşmelerinin mali tablolara yansıtılmasında sözleşmenin tamamlanması kullanılır. Sözleşmeyle ilgili katlanılan maliyetler ve hakedişler sözleşme konusu inşaat işi tamamlanana kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin bilançooya yansıtılır. İnşaat işinden sağlanan gelir, ancak üstlenilen inşaat işinin tamamlanmasıyla hesaplanır ve mali tablolara yansıtılır. İnşaat gelirinin mali tablolara yansıtılmasında, bazı eksiklikler veya formaliteler nedeniyle kesin kabul yapılamamış olsa dahi inşaatın tamamlanmış olması yeterlidir.

Sözleşme ile ilgili katlanılan maliyetler sözleşme tamamlanana kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin biriktirilir. Sözleşme ile ilgili olarak alınan avanslar ve hakedişler, sözleşme maliyetlerinden bir indirim veya borç olarak kaydedilir. Sözleşme hükümleri çerçevesinde ödenmek zorunda bulunan ceza ve tazminatlar da sözleşme maliyetlerine yansıtılır. Sözleşmenin birden fazla projeyi kapsamaması durumunda,

sözleşme koşulları içinde her projeye ait maliyet ve gelirlerin ayrı belirlenebilmesi mümkünse her proje ayrı bir sözleşme olarak ele alınabilir. İnşaat sözleşmesi yapan şirketlerin mali dipnotlarında; yürüttükleri inşaat işleri bazında inşaat işinin toplam bedeli, tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyet, hakediş olarak alınan nakit ve alacak tutarı ve alınacak avans tutarı, uygulanan muhasebe politikaları ve varsa maliyet-artı sözleşmelerden doğan alacak tutarının gösterilmesi zorunludur.

Tebliğın 33/B maddesinde varlıkların elde etme maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Tebliğın 29. ve 30. maddelerinin son fıkraya hükümleri saklı kalmak üzere, varlıkların aktifleştirmesinden sonra ortaya çıkan ve varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

Tebliğın 33/C maddesi teşvik ve sübvansiyonlar ancak elde edilecekleri kanaatini oluşturan ilgili bütün şartların tamamlanmasından sonra gelir kaydedilir. Maddi duran varlık edinilmesi ile ilgili olmayan teşvik ve sübvansiyonlar doğrudan gelir kaydedilerek muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların edinilmesinde yararlanılan maliyet azaltıcı teşvik ve sübvansiyonların ilgili duran varlığın maliyetinden düşülmesi veya gelir kaydedilmesi konusunda, işletmeler varlık bazında bir politika benimseyerek bunu tutarlı bir şekilde uygulamak zorundadırlar. Gelir kaydedilmesi politikası benimsendiği takdirde bu gelir, öz kaynaklarda özel bir fon hesabında tutularak ilgili varlığın amortisman süresince gelir tablolarına (diğer faaliyetlerden gelir ve karlar hesabına) eşit olarak aktarılır. Sağlanan teşvik ve sübvansiyonların sonradan herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen geri ödenme zorunluluğunun ortaya çıkması halinde daha önce doğrudan kaydedilmiş olanlar için gider yazma; özel bir fon hesabında toplanarak yıllara sari biçimde gelir kaydedilmiş olanlar için ise öncelikle özel fon hesabından mahsup işlemi yapılır. Teşvik ve sübvansiyonların maddi duran varlık maliyetinden düşülmesi politikası uygulanması durumunda ise iade konusu teşvik ve sübvansiyon tutarı ilgili varlık maliyetine eklenir ve daha önce amortisman ayrılmış olması halinde amortisman kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılır.

#### **2.4.2.2. Normal Bakım-Onarım Giderleri ve Yatırım Harcamaları**

SPK Seri No:1 sayılı tebliğin 31. maddesi uyarınca, maddi duran varlıklar ile ilgili olarak yapılan normal bakım ve onarım giderleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmez. Bunlar üretim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir. Ancak maddi duran varlığın kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı arttıran “yatırım harcamaları” maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenir.

Yatırım harcamaları;

- *Varlığın ekonomik ömrünü uzatan giderler*
- *Varlığın hizmet kapasitesini arttıran giderler*
- *Üretilen mal veya hizmetin kalitesini arttıran ya da maliyetlerini azaltan giderler, gibi maliyet unsurlarından oluşur. Bu harcamalar duran varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.*

#### **2.4.2.3. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi**

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinde bu konudaki mevzuat hükümlerine uyulur ve bu mevzuat çerçevesinde işlem yapılır. Yeniden değerlendirme konusu olan varlıkların ara dönemlerde değerlendirilmesinde bu konudaki mevzuat hükümlerine uyulur ve bu mevzuat çerçevesinde işlem yapılarak yeniden değerlendirme değer artış fonu karşılığı ayrılır.

Seri XI No: 13 sayılı tebliğle değişik 2. fıkrası gereği, ara dönem itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı ara dönem bilanço tarihinde bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanır. Hesaplama, yıllık değerlendirme oranı 12'ye bölünüp ara dönemin kapsadığı tam ay sayısı ile çarpılmak suretiyle yapılır.

#### **2.4.2.3.1. Temel Yöntem**

Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.

#### **2.4.2.3.2. Alternatif Yöntem**

Mali tablolara ilk alınması sonrasında bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, makul değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır.

#### **2.4.2.3.3. Yeniden Değerleme**

Arazi ve binaların makul değeri genellikle piyasa değeridir. Bu değer bilirkişilerce belirlenir. Arazi ve binalar dışındaki maddi varlıkların makul değeri değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışın az olması nedeniyle piyasa değerine ilişkin bilgiye ulaşamadığı takdirde, amorti edilmiş ikame maliyeti ile değerlendirilir.

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın makul değeri kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklılaşıyorsa, varlık tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulur. Bazı maddi varlıkların makul değerinde önemli ölçüde olabileceği için bunların yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi şarttır. Makul değerinde önemli değişiklikler olmayanlar ise sık değerlendirilmesine gerek olmayıp, üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi yeterlidir. Maddi varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman tutarı varlığın brüt kayıtlı değerindeki değişikliklerle orantılı olarak artırılır ve böylece yeniden değerlendirme sonrasında varlığın kayıtlı değerinin yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.

Birikmiş amortisman tutarlarının düzeltilmesi veya elimine edilmesi sonucunda varlıkların kayıtlı değerlerinde artış veya azalış meydana gelir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar yeniden değerlendirilir. Aynı sınıfta yer alan maddi varlıklar, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının önlenmesini teminen eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Bununla birlikte bir sınıfta bulunan varlıklar, kısa sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla dönüşümlü yeniden değerlendirme esası yöntemiyle de yeniden değerlendirilebilir. Dönüşümlü yeniden değerlendirme esası varlıkların hızlı değişimlerinin olmadığı ortamda aynı sınıfta yer alan varlıkların her hesap döneminde dönüşümlü olarak belirli bir kısmının yeniden değerlemeye tabi tutulması esasını ifade eder.

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, doğrudan öz sermaye hesap grubunda “yeniden değerlendirme fonu” adı altında mali tabloya alınır. Ancak bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde mali tablolara alınır.

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fonu ile ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılmasını müteakip doğrudan birikmiş karlara aktarılabilir. Aynı husus varlığın elden çıkarılması veya hizmetten çıkarılması durumunda da geçerlidir. Bu durumda aktarılan tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerine hesaplanan amortisman arasındaki farka tekabül eder.

#### 2.4.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatına Göre Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

Sermaye piyasası mevzuatında amortisman konusuna ilişkin açıklamalar SPK Seri XI No: 1 sayılı tebliğin 38. maddesinde yer almaktadır. İlgili madde uyarınca amortisman muhasebesinin konusunu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler ve varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etme ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirmeektir.

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır. Anılan tebliğin 39. maddesinde amortisman hesaplama ilkelerine yer verilmiştir. İlgili madde gereği amortisman ayrılmasında şu ilkelere uyulmalıdır.

- *İşletmeler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alabilirler.*
- *Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir. Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez.*
- *Varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerinde çeşitli nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda amortismanına tabi tutulmamış tutarlar, saptanan yeni sürede itfa edilir.*
- *Amortisman, yeniden değerlendirme uygulaması hariç varlığın elde etme maliyeti üzerinden ayrılır. Duran varlıkların takas yolu ile iktisabı veya değerinin bilinmemesi halinde amortisman, tebliğin 32. maddesine göre belirlenen değerler üzerinden hesaplanır.*

- *Amortismanın bilanço tarihinde ayrılması gerekir. Ancak maliyet muhasebesi uygulamasında yıllık maliyet döneminden farklı bir sistemin benimsenmesi halinde, maliyet dönemine (aylık, üç aylık, altı aylık v.b.) rastlayan amortisman tutarlarının hesaplanarak maliyetlere yansıtılması şarttır.*
- *Boş arsa ve arazi amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerindeki meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeler, ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar amortismanına tabi tutulur.*
- *Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temel ilkedir. Ancak, uygulanan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeye dayanılarak değiştirilebilir.*
- *Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde değiştiren değişikliklerin mali tabloların dipnotlarında parasal etkileri ile birlikte açıklanması zorunludur.*

Yukarıda belirtilen uygulamalar nedeni ile vergi matrahını etkileyebilecek tutarlar, aksine bir düzenleme olmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem kabul görür.

#### **2.4.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.<sup>46</sup>

Değerleme yapılırken, sahip olunan iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları değerler esas alınır.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Vergi Usul Kanunu, Md. 258

<sup>47</sup> Vergi Usul Kanunu, Md. 259

### 2.4.3.1. Maliyet Bedelinin Belirlenmesi

Vergi Usul Kanunu gayrimenkuller ve demirbaşların değerlemesini ayrı ayrı maddelerde düzenlemiştir.

VUK'un 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil tüm gayrimenkuller maliyet bedelleriyle değerlendirilir. Gayrimenkullerin kapsamına, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri (tamamlayıcı parçaları) ve teferruatı (eklentileri), tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar girmektedir.

#### **Gayrimenkuller:**

VUK'da kastedilen anlamıyla gayrimenkul, bir yere sabit olan ve taşınması söz konusu olmayan varlıkları ifade eder ve taşınmaz mallar olarak da adlandırılır.<sup>48</sup>

Bu kapsama:<sup>49</sup>

- *Arazi, bina, maden suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatları*
- *Voli yerleri ve dalyanlar,*
- *Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzleri ve teferruatları ile her nev'i tesisatları, demirbaş eşyaları ve döşemeleri,*
- *Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, patentler, markalar, ticaret ünvanları, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanında elde edilmiş bir tecrübeye ilişkin bilgilerle, gizli bir formül veya üretim yöntemi üzerindeki kullanım imtiyazları ve haklar,*
- *Gemi ve gemi payları ile her nevi motorlu taşıma araçları,*

---

<sup>48</sup> Serdal Dağdemir, " Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yer Alan Düzenlemeler", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 64

<sup>49</sup> Öztürk, s. 354 - 355

- *Motorlu nakil ve yükleme araçları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat girmektedir.*

### **Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzleri ve Teferruatları :**

Mütemmim cüz (tamamlayıcı parçalar) yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçalardır. Örneğin bir binanın merdivenleri o binanın mütemmim cüzü niteliğindedir.<sup>50</sup>

Teferruat (Eklenti) ise asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal olarak tanımlanmıştır.<sup>51</sup> Bunlar, asıl nesneden kolayca ayrılırlar ve bunların geçici süre ayrılmaları eksiklik doğurmaz.

### **Makineler, Tesisatlar ve Cihazlar:**

Makineler kendi başlarına çalışarak standart bir ürün ortaya koyan hammaddeler ile yarı mamullere şekil veren veya şeklini değiştiren ve enerji üreten ve ürettiği enerjiyi faal haldeki diğer makine parçalarına aktaran ve ilgili faaliyetlerin sürdürülmesi amacıyla hizmet sağlayan teknik aygıtlardır.

Tesisatlar, herhangi bir makinenin ürettiği enerjiyi ileten, dağıtan ve makine ve cihazların gördüğü işi uzağa ve geniş bir alana iletmek için makine ve cihazlarla bunlara bağlı aletler arasındaki düzene sağlayan ayrıntıların bir bütündür. Su tesisatları ile dahili bilgi işlem ağları ile ilgili tesisatlar bu varlıklara örnektir.

Cihazlar, birden fazla aletin ortak bir amaca yönelik olarak birleştirilmesiyle oluşturulan varlıklardır. Kompresörler veya jeneratörler gibi varlıklar bunlara örnektir.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Dağdemir, s. 64

<sup>51</sup> Dağdemir, s. 65

<sup>52</sup> Bünyamin Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 384

### **Gayrimaddi Haklar :**

Gayrimaddi hakların neler olduğu VUK'ta belirtilmemiş olup, bu terim genel itibariyle işletme tarafından kullanılan ve fiziksel bir yapıya sahip bulunmayan iktisadi kıymetleri ifade etmektedir. Örneğin; marka, patent, imtiyazlar, lisans, telif hakkı gibi iktisadi kıymetler gayri maddi hak kapsamındadır.<sup>53</sup>

VUK 273. maddesine göre alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeliyle değeri lenir. Maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisabı veya değeri nin arttırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle müteferri bilimur giderlerin toplamıdır.

Demirbaş eşya olarak değeri lenen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline, satın alma maliyetiyle birlikte komisyon ve nakliye bedelleri de girer. VUK 273. maddesinin son cümlesinde işletme bünyesinde üretilerek kullanıma sunulan demirbaş eşyaya ilişkin düzenleme yer almaktadır. Buna göre imal edilen alet, edevat, mefruşat, demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.<sup>54</sup> (Bünyamin öztürk)

#### **2.4.3.2. Maliyete Dahil Edilecek Giderler**

VUK'un gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler başlıklı 270. maddesi gayrimenkullerde maliyet bedelini satın alma bedelinden başka ;

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tasfiyesinden kaynaklanan giderler girmektedir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleriyle emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi mükelleflerin isteğine bağlıdır.

Satın alma bedelinin hangi giderlerden oluştuğu konusunda, özellikle gayrimenkulun kredili veya vadeli olarak alındığı ya da bedelin döviz cinsinden belirlendiği durumlarda tereddüt ortaya çıkmaktadır. İthal edilen makine veya tesisatta

---

<sup>53</sup> Dağdemir, s. 65

<sup>54</sup> Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, s. 405

ithalatta ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dahil edilecektir. Ancak daha sonra indirim konusu yapılabilecek olan katma değer vergisinin ayrıca izlenmesi başka bir ifadeyle maliyete dahil edilmemesi gerekir. İsmen vergi olmamakla birlikte gümrükte ödenen birtakım fon, harç veya çeşitli kamu kurumlarının ya da bunlar tarafından kurulan vakıfların bağı adı altında yaptıkları tahsilatında maliyete dahil edilmesi gerekir.

Makine ve tesisatın taşınması için yapılan nakliye giderleri ile kurulup faaliyete geçirilmesi için yapılan montaj giderleri de maliyete eklenecek giderlerdir.

Gayrimenkulun inşa edilmesi için satın alınan bir binanın maliyeti üzerinde oturduğu arsa bedelini de içerir. Ancak, bina arsa üzerinde inşa edilmek zorunda olduğundan ödenen maliyetin içinde arsaya düşen tutarın ayrılarak arsa ve araziler hesabı içerisinde ayrıca gösterilmesine gerek yoktur. Ancak bu arsa, üzerine daha sonra bir bina inşa ettirilmek üzere alındıysa bu arsanın inşaata hazırlama giderleri arsa maliyeti olarak düşünülür. Buradaki ince husus; arsa hazırlama masraflarının, temel harfiyatı gibi, binayı ilgilendiren harcamalardan olmayıp, drenaj yapılması, arsa üzerinde bulunan tesislerin kaldırılması gibi harcamalardır. Arsa bir süre sonra bina yapmak için alındıysa, bu döneme ilişkin yıllık vergi ve bakım giderleri maliyet olarak düşünülmektedir. Ancak bunun için binanın yapılmasına karar alınmış olması hatta projesinin hazırlığının olması gerekir.<sup>55</sup>

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve teçhizat bunları imal ve inşa giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.<sup>56</sup>

Gayrimenkulun üçüncü şahıslardan alınan arsa üzerine yapılması halinde, bu arsa için ödenen satın alma bedeli veya arsa payına karşılık verilecek bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, işletmenin kendi arsası üzerine inşaat yapması halinde arsanın maliyet bedeli, inşaat yapılacak arsada bina mevcut olması halinde bunun yıkım giderleri, arsa düzenleme giderleri, yıktırılarak yenine bina yapılacak arsada önceden mevcut binanın amorti edilmemiş kısmının değeri, inşaat malzeme giderleri, makine

---

<sup>55</sup> Nejat Tenker, **Finansal Muhasebe**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s. 222

<sup>56</sup> Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, s. 380

tesisat ve taşıma araçlarında hammadde ve yardımcı malzeme taşıma giderleri, işçilik giderleri, vergi, resim ve harç giderleri, sair inşaat giderleri, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri, genel imalat giderlerinden isabet eden pay, genel idare giderlerinden isabet eden pay maliyet bedelini meydana getirir.

Bazı durumlarda da maliyet bedeline eklenmesi ihtiyari giderler oluşmaktadır. Gayrimenkulün alınması sırasında ödenecek giderlerden noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı, emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyet bedeline eklenmesiyle gider olarak kaydı konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır.

VUK'un 272. maddesi gayrimenkullerin iktisabından sonra onlarla ilgili olarak yapılan harcamaların hangilerinin maliyet bedeline dahil edileceğini açıklamıştır. Bu maddeye göre normal bakım tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler maliyet bedeline ilave edilirler. Örneğin bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderler, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisiyle değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdir.

Gayrimenkullerin kullanım ömrünü uzatıcı nitelikteki giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak gayrimenkulun itfa süresinden bağımsız olarak itfa edilirler. Buna karşılık, gayrimenkullerin normal kullanım ömründeki fonksiyon ve yararlarını arttırmaları nedeniyle maliyet bedellerini arttırıcı nitelikte sayılan giderler, asıl gayrimenkulun kalan itfa süresi içerisinde eşit tutarlarda itfa edilirler.

163 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarının sabit kıymetin maliyetine mi ilave edileceği yoksa ilgili yılda finansman gideri olarak mı kaydedileceği belirtilmiştir. Buna göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanlardan sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları

yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması mümkündür. Yine aynı tebliğe göre döviz kredisi kullanarak yurtdışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanlarının kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir. Bu durumda sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler sabit yatırımın toplam bedelinden alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır.

Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

#### **2.4.3.3. Maliyeti Bilinmeyen Maddi Duran Varlıklar**

VUK'un 289. maddesinde maliyet bedeliyle değerlendirilemeyen duran varlıklardan bina ve arazinin vergi değeri ile diğerleri ise varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirilir. Duran varlıklarda borsa rayıcı söz konusu olmadığından ve bu gibi değerlerinde mukayyet değerleri de

bulunmadığından bina ve arazi dışında maliyeti bilinmeyen duran varlıklar emsal bedeliyle değerlendirilir. Emsal bedeli ise takdir komisyonu tarafından takdir edilir.

Türkiye’de faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi yabancı kuruluşların buradaki faaliyetleri sırasında geçici bir süre için yurtdışından getirerek işletmeye dahil ettikleri duran varlıklar da VUK’un 289. maddesi hükmü çerçevesinde emsal bedeliyle değerlendirilir.

#### **2.4.3.4. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı**

Amortisman, dönemsellik ve maliyet esası kavramlarıyla ilişkilendirilebilecek bir unsurdur. İşletmeler, satın aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymet bedellerini, genel hükümler çerçevesinde tespit olunacak kullanım ömürleri süresinde, amortisman ayırmak suretiyle giderleştirirler. Dolayısıyla işletmelerde birden fazla yılda kullanılan iktisadi kıymetlerin elde etme maliyetlerinin, defaten değil, yıllara yayılarak giderleştirmesini veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasını, dönemsellik kavramının gereği olarak da açıklamak mümkündür.

VUK’a göre “*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturur.*”<sup>57</sup>

Yukarıdaki kanun hükmü dikkate alındığında, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iki temel özelliğinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Bunlar, iktisadi kıymetin;<sup>58</sup>

- *İşletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılması,*
- *Yıpranmaya, aşınmaya veya değer kaybına uğramasıdır.*

---

<sup>57</sup> VUK, m. 313

<sup>58</sup> Azmi Demirci, “Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi ?” **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007, s. 17

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin tespitinde elde edilme maliyetlerinin esas alınması yanında kullanıma hazır hale getirilmesine kadar yapılan harcamalar da maliyete eklenmelidir. Burada maliyete ilave edilen unsurların da asıl kıymetin ekonomik süresi ve amortisman oranı çerçevesinde amortismanına tabi tutulması söz konusudur. Bu durum da amortisman kavramının maliyet esası kavramı ile ilişkisini göstermektedir.

Amortisman ayırma konusunda iktisadi ve teknik bütünlük de önem arz etmektedir. Değeri, VUK md. 313 de belirtilen tutarı aşmayan duran varlıklar amortismanına tabi tutulmaksızın doğrudan gider yazılabilir. Ancak teknik ve iktisadi bakımdan bütünlük arz eden duran varlıklarda bu had topluca dikkate alınır.

İktisadi bütünlük, bağımsız kullanılma imkanları olsa bile maliyet, verimlilik gibi sebeplerle bir arada veya birlikte kullanılan veya kullanılması gereken duran varlıklar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Teknik bütünlük ise birlikte kullanılmak zorunda olan duran varlıklar arasındaki ilişkiyi gösterir. İşte aralarında bu türden bir ilişki olan duran varlıklar, farklı zamanlarda hatta yıllarda satın alınmış olsalar bile birlikte dikkate alınır. Eğer bunlar topluca söz konusu sınırın altında ise doğrudan gider yazılabilecekler; aksi halde aktifleştirilip amortismanına tabi tutulacaklardır. Ancak bu iktisadi ve teknik bütünlüğe rağmen bu varlıkların ömürleri bir yıldan kısa ise doğrudan gider yazılacaktır. Çünkü ömürleri bir yıldan kısa olan varlıklar duran varlık sayılmaz.<sup>59</sup>

#### **2.4.3.4.1. Amortisman Hesaplama Oranları**

01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu'nun 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi ile İlgili Yasası ile amortisman uygulamasında da değişiklikler yapılmıştır. "Amortismanlar ve itfa payları düzeltilmiş değer üzerinden hesaplanır." denmektedir.

01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 Sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak bu kıymetlerin amortismanına esas bedeli 31.12.2003 tarihi itibarı ile

---

<sup>59</sup> Kışalı ve Diğerleri, s. 196

yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olacaktır. Bu durumda 2003 dahil olmak üzere 2003'ten önce aktiflere giren amortismanına konu varlıklar için mükellefler iktisadi kıymetlerin değerini %20 oranından fazla olmamak üzere serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacaklardır. Ancak, arazi ve binalar ile %20 oranından daha fazla bir oran üzerinden amortismanına tabi tutulacak duran varlıkların değeri için Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır. 01.01.2004 tarihinden önce aktiflere giren duran varlıkların 2004 dönemine ilişkin amortisman paylarının hesaplanmasında kullanılan oranlara göre hesaplama yapılacaktır. Ancak, 2004 dönemine ilişkin amortisman hesaplamalarında amortisman ayrılmasına esas bedel, 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan duran varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri olacaktır.

31.12.2003 tarihinden sonra amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde bunların maliyet bedeli olarak düzeltilmiş değerlerinin esas alınacağı ifade edilmiştir. 01.01.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler VUK'un 5024 Sayılı Kanun ile değişen hükümlerine göre amortismanına tabi tutulacaktır. VUK'un 315. Maddesinde 5024 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Bakanlıkça belirleneceği belirtilmiştir. Bu hüküm gereği Bakanlıkça belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibariyle bir liste haline getirilerek yayınlanmıştır. Bu listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin kalan 7-65. Bölümleri arasında ise sektörler itibariyle kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranlara göre tespit edeceklerdir.<sup>60</sup>

Maliye Bakanlığı, bu listede yayınladığı faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanla ilgili hususları tespit etmeye

---

<sup>60</sup> Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, s. 474-475

yetkilidir. Maliye Bakanlığı gerek gördüğü takdirde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ömürlerini dolayısıyla ayrılacak amortisman nispetlerini teknolojik ve ekonomik koşulları dikkate alarak yeniden belirleme yetkisine sahip olduğundan, söz konusu belirleme işlemine gerek gördüğü takdirde başvuru olmaksızın da değişiklik yapabilmektedir. VUK'da belirlenen listede ilan edilmiş olan faydalı ömür ve amortisman oranlarına göre amortisman tabi tutulmaktayken faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net değerlerine yönelik olarak ilan edilen yeni faydalı ömür süresinden anılan liste uyarınca amortisman ayrılmış olan sürenin indirilmesi suretiyle kalan amortisman süresi esas alınarak itfa edilmesi gerekmektedir. Söz konusu uygulamada net defter değeri iktisadi kıymetin VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerine göre birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan değeridir. Yapılacak bu işlem sonucunda ayrıca iktisadi kıymetler için geçmiş hesap dönemlerinde ayrılmış amortisman tutarlarına ilişkin olarak herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.<sup>61</sup>

#### **2.4.3.4.2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri**

Duran varlık maliyetinin birbirini takip eden faaliyet dönemlerine dağıtılması için uygulanabilecek birçok yöntem vardır. Uygulanacak yöntemin seçilmesinde varlığın kullanılma biçimi önem arz etmektedir.

VUK'da mükelleflerin başlangıçta uyguladıkları amortisman yöntemini değiştirmeleri uygun görülmemektedir. Ancak, bu değişim azalan bakiyeler yönteminden normal yönteme (bir kez olmak üzere) geçiş şeklinde olduğu takdirde kabul görmektedir. Bununla birlikte, amortisman ayırmaya başladıkları yıl normal yöntemi seçen mükelleflerin daha sonra azalan bakiyeler yöntemini seçmeleri de mümkün değildir. Fakat bu şekilde yöntem değiştirenler, durumu beyannamelerinde veya ekli bilançolarda belirtmek zorundadırlar. Değişiklik ise bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili bulunduğu yıldan itibaren geçerli olmaktadır.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, S.

<sup>62</sup> Zeki Doğan, Türkiye Muhasebe Standartları, "Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:12, Nisan 2004, s. 6

VUK hükümleri uyarınca uygulanabilecek amortisman hesaplama yöntemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- *Takdir esasına göre amortisman,*
- *Hizmet birimlerine göre amortisman,*
- *Normal amortisman,*
- *Azalan bakiyeler yöntemi,*
- *Bileşik faizli taksitlerle amortisman*

#### **2.4.3.4.2.1. Takdir Esasına Göre Amortisman**

Takdir yönteminde, duran varlığın dönem sonunda takdir edilen kıymeti ile dönem başındaki kıymeti arasındaki fark, duran varlığın o dönemdeki amortisman payı olarak kabul edilir. Duran varlığın gerek dönem başındaki değeri gerekse dönem sonundaki takdir edilen kıymeti net defter değeri şeklindedir.

#### **2.4.3.4.2.2. Hizmet Birimlerine Göre Amortisman**

Bu yöntemde, varlığın kullanımının ölçümü, üretilen birim sayısından yararlanılarak belirlenir. Amortisman tabi sabit bir kıymet üretimin bir maliyeti olarak üretilen her bir birimin maliyetine yüklenir. Yıllık amortisman miktarı, üretim hacmi ile birlikte değişir.

Duran varlığın değer kaybının saptanması, üretim miktarı ya da çalışma süresi esas alınarak belirlenir. Örneğin kamyonunda değer kaybı kamyonun yaptığı yola göre, bir iş makinesinde de çalışma saatine göre belirlenir. Kullanım dışı değerden düşmelerin göz önünde tutulması ise yöntemin sakıncalı yanını oluşturmaktadır.

Örneğin hızlı büyüyen bir kuruluşun mevcut binası kısa sürede yetersiz duruma düşebilir. Bu durumda, daha büyük bir binaya taşınması zorunluluğu doğar. Böyle bir sonuçta da üretim miktarı, hizmet miktarı ya da yararlanma süresi gibi kıstasların önemi kalmayacaktır.

#### 2.4.3.4.2.3. Normal Amortisman

Normal amortisman yöntemi, duran varlık maliyetine, duran varlığın hizmet süresine göre bulunan değişmez yüzdenin uygulanması esasına dayanır. Yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle yaygın olarak kullanılır. İtfa yöntemi tutulan fonun getirisinin de göz önünde tutulduğu eşit tutarlı amortisman hesaplama biçimidir.<sup>63</sup>

Bu yöntemde duran varlığın maliyeti, duran varlığın faydalı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılır. Amortisman giderinin hesaplanmasında, amortisman tabi tutarın, başka bir deyişle elde etme maliyetinden hurda değer çıkarılması sonucu bulunan değer varlığın faydalı ömrü boyunca hesap dönemi sayısına bölünmesi suretiyle bulunur. Amortisman payları her dönem için aynı tutardır.

Normal amortisman yöntemi şu şekilde formüle edilebilir:<sup>64</sup>

**Amortisman Tutarı: (Duran Varlığın Maliyet Fiyatı – Duran Varlığın Hurda Değeri) / Duran Varlığın Ekonomik Ömrü**

**Örnek:**

A makinesi için faydalı ömür = 10 yıl

Amortisman oranı = %10

A makinesinin fiyatı = 100.000 TL

A makinesinin hurda değeri = 20.000 TL ise söz konusu makineye ilişkin amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Amortisman Tutarı = (100.000 – 20.000) / 10

Amortisman Tutarı = 8.000 TL

---

<sup>63</sup> Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 2003, s. 407

<sup>64</sup> Kavak, s. 211

#### 2.4.3.4.2.4. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yönteme göre, her yıl ayrılacak amortisman tutarı, duran varlığın ilgili yılın başındaki net defter değerinin, normal amortisman oranının iki katı uygulanmak suretiyle bulunur. Normal amortismanına göre belirlenen sürenin sonunda amortisman ayırma işlemi tamamlanır. Bu bakımdan son yılda net defter değerinde gözükten tutarın tamamı o yılın amortisman gideri olur.<sup>65</sup>

Azalan bakiyeler yöntemi, maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin sonuna doğru verimlerinin düşeceği görüşünden hareketle, söz konusu varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında daha fazla, son yıllarına doğru ise daha az amortisman payı ayrılır. Bu bakımdan azalan bakiyeler yönteminin bir teşvik uygulaması niteliğinde olduğu söylenebilir. Yeni bir duran varlık iktisap eden mükelleflerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suretle bir imkan sağlanması öngörülmüştür.<sup>66</sup>

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.<sup>67</sup>

#### Örnek:

A makinesinin değeri: 100.000 TL

Amortisman oranı: %35 ise söz konusu makineye ilişkin amortisman tutarı azalan bakiyeler yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıllar	Amortisman Oranının Uygulanacağı Tutar (TL)	Amortisman Oranı %	Amortisman Tutarı (TL)
1. Yıl	100.000 TL	%50	50.000 TL
2. Yıl	50.000 TL	%50	25.000 TL
3. Yıl	25.000 TL	%50	25.000 TL
	0 TL		100.000 TL

<sup>65</sup> Kavak, s. 212

<sup>66</sup> Kesgin, s. 47

<sup>67</sup> VUK, Mükerrer md. 315

A makinesinin amortisman oranı %35 olduğundan dolayı itfa süresi 3 yıldır. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman oranının iki katı olacağından fakat %50 nispetini geçemeyeceğinden dolayı birinci ve ikinci yıl %50 nispetle itfa olduktan sonra faydalı ömrü üç yıl olan A makinesinin son yıla tekabül eden 25.000 TL'lik kalan kısmının tamamı itfa olur.

#### 2.4.3.4.2.5. Artan Paylı Amortisman

Bu yöntem, duran varlık için ilk yıllarda daha az son yıllarda daha fazla amortisman ayrılması esasına dayanır. Söz konusu yöntem ilk yıllarda daha az, sonraki yıllarda daha çok verim sağlayan varlıklara uygulanabilir. Bu yönüyle yöntemin azalan bakiyeler yönteminin tam tersi şekilde uygulanmaktadır.

#### Örnek:

Faydalı ömrü 5 yıl, maliyet bedeli 100.000 TL olan duran varlığın artan paylı amortisman yöntemine göre amortisman tutarının hesaplaması şu şekildedir:

$$\text{Yıl sayıları toplamı} = 5+4+3+2+1 = 15$$

Yıllar	Amortisman Oranı	Maliyet	Yıllık Amortisman Payları
1. Yıl	1/15 x	100.000 TL	6.67
2. Yıl	2/15 x	100.000 TL	13.33
3. Yıl	3/15 x	100.000 TL	20.00
4. Yıl	4/15 x	100.000 TL	26.67
5. Yıl	5/15 x	100.000 TL	33.33
			100.00

#### 2.4.3.4.2.6. Bileşik Faizli Taksitli Amortisman

Bu yöntemde duran varlığın iktisap bedeli borç alınmış gibi düşünülerek piyasa faiz haddi ve sabit varlığın hizmet süresi boyunca dönem sonunda eşit taksitlerle ödeme şartına göre hesaplanan borç ödeme taksitleri amortisman payı olarak kabul edilir.<sup>68</sup>

Bugünkü değer yaklaşımı hesaplamasının karmaşık olması nedeniyle nadiren uygulanan ancak teorik olarak geçerli olan bir yöntemdir.<sup>69</sup>

Bu yöntemde amortisman tutarı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır:

$$\text{Amortisman Tutarı} = Mp (1+p)^n / (1+p)^n$$

Formülde, “p” piyasa faiz haddini, “Mp” duran varlığın edinme maliyetini, “n” de söz konusu varlığın faydalı ömrünü ifade etmektedir.

#### Örnek:

Maliyeti 6.000 TL, hizmet süresi 8 yıl olan bir duran varlığın %45 faiz haddi üzerinden yıllık amortisman payı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$A = [ 6.000 \times 0,45 \times (1+0,45)^8 ] / (1+0,45)^8$$

$$A = 52.758 / 19.540$$

$$A = 2.700 \text{ TL}$$

#### 2.4.3.4.3. Amortisman Ayırmada Özellikli Haller

##### - Arsa ve Arazide Amortisman:

Arsa ve araziden amortisman bir amortisman yöntemi olmayıp, arazilerde ne tür iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulacağı şeklinde bir tanımdan ibarettir. Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen

<sup>68</sup> Kesgin, s. 51

<sup>69</sup> Başak Ataman Akgül, “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardı’nda (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 67, s. 95, 2004

meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmece inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulur. Bu duran varlıklar, mükellefin tercihine göre normal ya da azalan bakiyeler yönteminden birisine göre amortismanına tabi tutulur. Bu bakımdan arsa ve arazide amortisman bir yöntem değil, bir açıklamadır.

#### **- Madenlerde Amortisman**

Maden Kanunu'nda madenler, enerji madenleri, metal madenleri, sanayi madenleri ve kıymetli madenler olmak üzere dört grupta toplanmış ve bu gruplar içine giren madenler şu şekilde düzenlenmiştir;

- *Enerji madenleri; her çeşit kömür ve radyoaktif mineraller*
- *Metal madenleri; altın, demir, bakır vb.*
- *Sanayi madenleri; mermer, kil, tuz v.b.*
- *Kıymetli madenler; elmas, zümrüt, yakut v.b.*

Madenlerde amortisman uygulaması VUK'un 316. Maddesinde düzenlenmiştir. İşletme nedeniyle içindeki cevherlerin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve kapsamaları göz önünde tutulmak ve her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

#### **- Fevkalade Amortisman**

Amortismanına tabi olup;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen ya da kısmen kaybeden,
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek, tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,

3. Fazla çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak üzere, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belirlenen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır.

Vergi idaresi, uygulamasında, yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler dışında kasırga, trafik kazası ve zirai işletmelerde salgın hastalık nedenleri için de fevkalade amortisman uygulaması yapılmaktadır.

Tabi afete uğrayan duran varlıklar onarılıp tekrar kullanılabilir ise olağanüstü amortisman oranı talep edilemez. Olağanüstü amortisman kullanılamaz duruma gelen duran varlıklar için geçerlidir. Ancak, tabi afete uğrayan duran varlığın hurda olarak değerlendirilmesi halinde hurda geliri kar olarak kaydedilir.

#### **- Kıst Amortisman**

VUK'un 320. Maddesinin 2. Fıkrasında yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılamayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen amorti edilir.

Kıst amortisman aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\text{Kıst Amortisman Payı} = \text{Yıllık Amortisman Payı} / 12 \times \text{Kullanılan Ay Sayısı}$$

### **Örnek:**

20 Mayıs 2008 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 24.000 TL'ye bir binek otomobil satın alınmıştır. Amortisman oranı %20'dir. 31 Aralık 2008 ve devam eden yıllardaki amortisman tutarı nedir ?

### **Çözüm:**

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = 24.000 \times \%20 = 4.800 \text{ TL}$$

Kıst Amortisman Payı =  $4.800 / 12 \times 8 = 3.200 \text{ TL} = 31.12.2008$  tarihli amortisman tutarı

Yıllar itibariyle ayrılması gereken amortisman tutarları ise,

1. Yıl amortisman tutarı = 3.200 TL
2. Yıl amortisman tutarı  $24.000 \times \%20 = 4.800 \text{ TL}$
3. Yıl amortisman tutarı  $24.000 \times \%20 = 4.800 \text{ TL}$
4. Yıl amortisman tutarı  $24.000 \times \%20 = 4.800 \text{ TL}$
5. Yıl amortisman  $24.000 \times \%20 = 4.800 + 1.600 = 6.400 \text{ TL}$

Birinci yıl ayrılmayan amortisman tutarı =  $4.800 - 3.200 = 1.600 \text{ TL}$  bu tutar son yıla eklenir.

### **- Duran Varlığın Başka Bir İşletme Tarafından Kullanılması**

Bir duran varlığın amortismanına konu olması için işletmenin envanterine kayıtlı olması ve kullanılıyor olması gerekmektedir. Ancak kullanmanın bizzat işletme tarafından değil de bir başka işletme tarafından gerçekleştirilmesi amortisman ayrılmasına teşkil etmez. Aktiflerde kayıtlı olan ve kiraya verilen iş makinesi, kiralayan tarafından kullanıldığı ve bunun sonucunda da yıpranmaya, aşınmaya veya değerinde düşmeye maruz kaldığı için amortismanına tabi tutulacaktır. İş makinesini kiralayan, kiracı konumundaki tarafın kiraladığı bu maddi duran varlık için amortisman

ayırmasına imkan yoktur. Sadece yaptığı kira ödemelerini giderleştirecektir. İşletmenin kendi aktiflerinde kayıtlı olmayıp kullanmak üzere, başka kurumlardan aldıkları duran varlıkları için amortisman ayırmalarına olanak yoktur.

### **-Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda Amortisman**

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla, yapılan satışlarda satışa konu olan menkul mal alıcıya teslim edilmekte fakat mülkiyet ödemenin yapılmasına kadar satıcı tarafta kalmaktadır. Alıcı ve satıcı taraf arasında yapılan anlaşmaya göre bedelinin satıcıya tamamen ödenmesi durumunda mülkiyetinin alıcı tarafa geçmesi gerekmektedir. Mülkiyet, ödemenin tamamlanmasına kadar satıcı da olmasına rağmen amortisman ayırma hakkı alıcı taraftadır.

Varlığın bedelinin ödemeler tamamlanıncaya kadar mülkiyetin satıcı tarafta kalması, mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış mantığının bir gereğidir. Ödeme tamamlanınca mülkiyet alıcı tarafa geçecektir. Alıcı tarafından, işletmede kullanılan, yıpranan, aşınan veya değer kaybına maruz kalan bu varlıklar için amortisman ayrılacaktır. Diğer taraftan, intifa hakkı sahiplerinin duran varlık üzerinden amortisman ayırmaları söz konusu değildir. İntifa hakkı sahipleri değil, iktisadi varlık sahipleri amortisman ayırabilirler.

### **2.4.3.5. Amortisman Kayıt Yöntemleri**

Duran varlıklar için hesaplanan amortisman iki şekilde kaydedilebilir. Her iki şekilde de borçlanacak hesap bir gider hesabıdır. Buna karşılık alacaklı hesap farklıdır.

#### **- Direkt Kayıt Yöntemi**

Hesaplanan amortismanın doğrudan doğruya ilgili duran varlık hesabına alacak yazılması yolu ile duran varlığın değerini o güne indiren yönteme direkt kayıt yöntemi denir.<sup>70</sup> Yani bu yöntemde hesaplanan amortisman tutarları direkt olarak duran varlığın maliyetinden düşülür. Dolayısıyla pasifte ayrı bir amortisman hesabı açılmasına gerek yoktur. Bu kayıt tekniğinde ayrılan amortismanlar her yıl duran varlığın maliyetinden

---

<sup>70</sup> Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 2007, s. 434

düşüldüğünden, duran varlıklar bilançolarda net değerleri üzerinden görüleceklerdir. Bu durumun iki sakıncası vardır:<sup>71</sup>

- *Duran varlıkların elde edilme maliyetlerini bilançoda görmek mümkün olmaz,*
- *Duran varlıkların ne kadarlık kısmının amorti edildiği bilinmez.*

VUK'a göre bu yöntemin uygulanması mümkün olmakla birlikte, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne göre bu yöntemin uygulanma imkanı yoktur.

### **Örnek:**

Maliyet bedeli 16.000 TL olan ve yönetim işinde kullanılan mini ofset makinesi için %20 amortisman ayrılıyor.

	31.12.200.	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		3.200
<b>255 DEMİRBAŞLAR</b>		3.200
Gider Çeşidi		
Amortisman Gideri: 16.000x0,20 = 3.200 TL		
	/	

Direkt yöntemde makine dönem sonu bilançosunda 16.000 – 3.200 = 12.800 TL olarak görülecektir. Giderek ikinci yılın sonunda 9.600 TL, üçüncü yılın sonunda 6.400 TL, dördüncü yılın sonunda 3.200 TL olarak görünecek, beşinci yılın sonunda ise hesap kapanacağı için makine kullanımda olduğu halde, kayıtlarda yer almayacaktır. Bu yöntemi izleyen işletmeler son yılın amortisman örneğin, 1 TL noksan ayırmak suretiyle duran varlığın hesaplardan silinmemesini sağlarlar. Bırakılan bu değere muhasebe dilinde “iz bedeli” denir. Yukarıdaki örneğe; beşinci yılda amortisman şu şekilde kaydedilecektir:

<sup>71</sup> Küçüksavaş, s. 413

31.12.200.	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	3.199
<b>255 DEMİRBAŞLAR</b>	3.199
<u>Gider Çeşidi</u>	
<i>Amortisman Gideri</i>	
/	

### - Endirekt Kayıt Yöntemi

Hesaplanan amortismanın ayrı bir hesapta tutulması yoluyla hem duran varlığın maliyet bedelini sürekli olarak gösteren hem de biriken amortisman miktarını görme olanağını veren yönteme endirekt kayıt yöntemi denir. Bu yöntemde hesaplanan amortisman tutarları, doğrudan doğruya duran varlığın maliyetinden düşülmezler; pasifte ayrı bir amortisman (birikmiş amortismanlar) hesabında takip edilirler. Bu kayıt tekniğinde duran varlıklar bilançolarda maliyet değeri ile görüleceklerdir. Bir duran varlığın net değeri bilinmek istendiğinde, o duran varlıkla ilgili pasifte biriken amortisman tutarlarının ilgili duran varlığın maliyetinden düşülmesi gerekecektir. Hesaplanan amortismanlar, amortismanı hesaplanan duran varlık, fonksiyon itibariyle işletmenin hangi departmanında kullanılıyorsa o fonksiyonla ilgili gider hesabının borcuna kaydedilir.

### Örnek:

Maliyet bedeli 16.000 TL olan ve yönetim işinde kullanılan mini ofset makine için % 20 amortisman ayrılıyor.

31.12.200.	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	3.200
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</b>	3.200
<u>Gider Çeşidi</u>	
<i>Amortisman Gideri</i>	
/	

Endirekt yöntemde, demirbaşlar hesabının alacağına bir kayıt yapılmadığından hesap, duran varlık işletmede kaldıkça, aktifte 16.000 TL olarak yer alacaktır. Buna karşılık amortisman miktarı Birikmiş Amortismanlar Hesabında her yıl 3.200 TL artarak beşinci yıl sonunda 16.000 TL'ye ulaşacaktır.

#### **2.4.3.6. Yeniden Değerleme ve Enflasyon Düzeltmesi**

##### **- Yeniden Değerleme:**

Enflasyonist ortamlarda üretilen muhasebe bilgilerinin, işletmenin gerçek mali yapısını ve karlılığını ortaya koymaktan uzak olması sebebiyle 2004 yılından önce enflasyon muhasebesi tam olarak uygulanmadığı için kısmi enflasyon düzeltme uygulamalarından biri olarak bilinen yeniden değerlendirme uygulamasına Türk Vergi Sistemi izin vermiştir.

Yeniden değerlendirme konusu, vergi sistemimize ilk olarak 19.02.1963 tarihinde kabul edilen 205 Sayılı Kanun'la VUK'a eklenen 11. Maddeyle girmiştir. 21.01.1983 tarihinde 2791 Sayılı Kanun'la işlerlik kazandırılmıştır. 01.01.2004 tarih ve 5020 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Yerine aynı tarih ve 5024 Sayılı Kanun'la enflasyon muhasebesi uygulaması getirilmiştir.

Yeniden değerlendirme, işletme defterlerinde tarihi maliyetler ile kayıtlı olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesi için oluşturulmuştur. Yeniden değerlendirme konusu, işletmelerin bilançolarında maliyet bedeliyle yer alan ve yıllar geçtikçe enflasyon nedeniyle cari değerler karşısında gittikçe daha fazla anlamını kaybeden sabit kıymetlere ait değerlerin güncelleştirilmesi ve buna bağlı olarak, yeni değerler üzerinden amortisman ayrılması dolayısıyla vergi avantajı sağlanması amacını güden bir uygulama olarak kanunlarımızda yer almaktadır.

Amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan Kurumlar Vergisi mükellefleri ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa ederler.

Ancak bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar.<sup>72</sup>

Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle yeniden değerlemeye tabi tutabilirler. İktisadi Devlet Teşekkülü dışında kalan mükelleflerin yeniden değerleme yapmaları ihtiyaridir.

Yeniden değerleme neticesinde doğacak değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulur. Kurumlar Vergisi mükellefleri, değer artışının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Değer artış fonu sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulur. Gelir Vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz; aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir.

Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyat İndeksi'nde meydana gelen ortalama fiyat artışıdır.

Her yılın yeniden değerleme oranı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerleme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllar geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerleme yapılamaz.

Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktife girdiği dönem, yeniden değerleme yapılmaz.

---

<sup>72</sup> Ataman, **Dönemsonu İşlemleri**, s. 161

### - Enflasyon Düzeltmesi

Bir ekonomide genel fiyat düzeyinde meydana gelen sürekli artışa enflasyon denir.<sup>73</sup> Burada fiyatlardaki artış, sadece birkaç malda değil, ekonomideki bütün mallarda en azından ekonomideki malların büyük çoğunluğu için söz konusu olmalıdır. Ayrıca bir ekonomide enflasyondan söz edilebilmesi için fiyat artışlarının sürekli olması gerekir.<sup>74</sup> Başka bir deyişle enflasyon, cari fiyat düzeyindeki toplam talebin toplam arzdan daha fazla olmasıdır. Enflasyon paranın satın alma gücünü azaltmaktadır.

Enflasyon muhasebesi uygulaması ile düzeltilmiş finansal tablolar muhasebenin, gelişen ekonomi ve iş hayatına ayak uydurmasını sağlayacaktır. Düzeltilmiş finansal tablolarla finansal analiz daha doğru yapılacak, işletmeler daha iyi değerlendirilecek, finans kurumları ve bankaların finansal tablo analistleri, kredi değerlendirme uzmanları ve istihbaratçılarının analiz yaparken karşılaştığı zorluklar en aza inecektir.

VUK'da yapılan değişiklikle enflasyonun mali tablolar üzerinde yapmış olduğu tahribatı gidermek amacıyla enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiş olup maliyet esasına göre düzenlenen tablolar daha anlamlı ve yorumlanabilir hale gelmiştir.

30.12.2003 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 Sayılı VUK'da yapılan değişiklikler sonrasında enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yürürlüğe girmiştir.

VUK'un amortismanlara yönelik hükümleri, enflasyon düzeltmesi açısından incelendiğinde 31.12.2003 tarihli bilançoların yapılacak düzeltme işlemleri sadece amortisman hesaplamalarına konu iktisadi kıymetin değeri ile birikmiş amortisman tutarını etkilemektedir. Maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden defterlere kayıt tarihleri esas alınarak düzeltmeye tabi tutulur. Bilançonun aktifinde yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetler, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün belirlediği TEFE oranında meydana gelen ortalama fiyat artışı esas alınmak suretiyle belirlenir ve düzeltmeye tabi tutulur. Bu oran Maliye Bakanlığınca belirlenir. Maddi duran varlığın,

<sup>73</sup> Erdal M. Ünsal, **Makro İktisat**, 6. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2005, s. 13

<sup>74</sup> Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, 11. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s. 428

bilançooya dahil oluş yılı belli fakat ayı belli değilse işletmeye dahil olduğu yılın ilk ayı düzeltmeye esas tarih olarak baz alınır.

Maddi duran varlıklar, reel olmayan finansal maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetlerdir. Maddi duran varlıkların bünyesinde bulunan finansman maliyetlerinin reel olmayan kısımlarının düzeltme işlemleri sırasında dikkate alınmaması gerekir. Bunun nedeni katlanılan finansman giderlerinin içerisinde ilgili dönemdeki enflasyon kadar, borç tutarına ait değer kaybının da bulunmasıdır. Yani alınan borcun geri ödenmesinde enflasyon nedeniyle uğranılacak kayıp tutarı da faiz içerisinde yer aldığından, ödenen faiz içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın gerçek finansman gideri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Reel olmayan finansman maliyeti, son beş hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için maliyet veya alış bedeline dahil edilen ancak tevsik edilemeyen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Ticari kredi faiz oranları her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

**Reel Olmayan Finansman Maliyeti= Toplam Finansman Maliyeti x İlgili Hesap Dönemine Ait TEFE Artış Oranı / İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı**

Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamına girer.

Enflasyon muhasebesi, Şu adımlarla uygulanır:

1. *Düzeltilmeye tabi tutulacak maddi duran varlık tespit edilir.*
2. *Reel olmayan finansman maliyeti ihtiva ediyorsa bu maliyet düşüldükten sonra maddi duran varlığın düzeltmeye esas değeri tespit edilir.*
3. *Maddi duran varlığın düzeltmeye esas tarihi tespit edilir ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği düzeltme katsayısı tespit edilir.*
4. *Maddi duran varlığın düzeltmeye esas değeri ile düzeltme katsayısı çarpılarak düzeltilmiş değeri bulunur.*
5. *Maddi duran varlıklar bilançoda düzeltilmiş değeri ile ifade edilir.*

Maddi duran varlıklar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulduktan sonra maddi duran varlıkların enflasyon farkı, enflasyon düzeltme hesabına aktarılır. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi borç verirse geçmiş yıllar zararlarına aktarılarak kapatılır; bakiye alacak verirse geçmiş yıllar karları hesabına aktarılarak kapatılır.

**Örnek:**<sup>75</sup>

X işletmesinin 15/08/1992 tarihinde maliyet bedeli 1.000.000 TL'ye satın aldığı bir binası mevcuttur. Yıllar itibariyle yeniden değerlendirme artışları sonucunda 31/12/2003 tarihinde binanın değeri 232.500.000 TL olarak gözükmektedir.

**Çözüm:**

Binanın yeniden değerlemeye tabi tutulmadan önceki bedeli (maliyeti) enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Binanın Maliyet Bedeli = 1.000.000 TL

15.08.1992 Düzeltme Katsayısı = Aralık 2003 TEFE / Ağustos 1992 TEFE)

= 241,99401

---

<sup>75</sup> Ataman, **Dönemsonu İşlemleri**, s. 156

Binanın Düzeltilmiş Değeri = 1.000.000 x 241,99401

= 241.994.010.000TL

Enflasyon Farkı = 241.994.010.000 – 232.500.000.000

= 9.494.010.000

Bu işlemlerin sonucunda aşağıdaki kayıtlar yapılır:

31/12/2003	
<b>252 BİNALAR</b>	9.494.010.000
252 99 Binalar Enflasyon Fark Hesabı	
<b>698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI</b>	9.494.010.000
- Enflasyon Farkının Kayda Alınması	

Geçmişin temizlenmesi işlemi bir defaya mahsus olara yapılır. 31/12/2004 tarihli düzeltilmiş bilançoya ise taşıma katsayısı kullanılarak taşıma işlemi gerçekleştirilir. Şöyle ki;

Taşıma Katsayısı = Aralık 2004 TEFE / Aralık 2003 TEFE

= 8,40380 / 7,38210

= 1,13840

Düzeltemeye Esas Tutar = 241.994.010.000 TL

Düzeltilmiş Değer = 275.485.981.000 TL

Enflasyon Farkı = 275.485.981.000 - 241.994.010.000

= 33.491.971 TL

31/12/2004	
<b>252 BİNALAR</b>	33.491.971
252 99 Binalar Enflasyon Fark Hesabı	
<b>698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI</b>	33.491.971
- Enflasyon Farkının Kayda Alınması	

#### 2.4.3.7. Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması ve Yenileme Fonu Uygulaması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri arasındaki fark kar veya zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Aynı kanunun 329. Maddesine göre ise yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyana uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinde fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Yenileme fonu uygulaması, VUK'un 328. ve 329 maddelerine istinaden mükelleflere tanınan bir vergi erteleme müessesesidir. Burada amaç yatırım malı sayılan işletmelerin bilançolarına dahil amortisman tabi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmektedir.<sup>76</sup>

Yenileme fonundan yararlanabilmesi için temel şart iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin niteliğine göre zorunlu olması ya da şirket yöneticileri tarafından bir karar verilmiş ya da teşebbüsse geçilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla yenilemenin zorunlu olması ya da yenilemeye karar verilmiş olması hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda yenileme fonundan yararlanabilecektir. Bu durumda satıştan doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta (**549 Özel Fonlar Hesabı**) azami 3 yıl süreyle tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar 3. Yılın vegi matrahına eklenir. 3 yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar, o yılın matrahına eklenir.<sup>77</sup>

<sup>76</sup> Altar Ömer Arpacı, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması", **Mali Çözüm**, Sayı: 85, Ocak – Şubat 2008, s. 121

<sup>77</sup> Bilgi Gülmez, "Amortismanlarda Özel Haller", **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007, s. 89

Satışa konu olan ve satışından doğan karı yenileme fonunu oluşturan iktisadi kıymet ile yerine konan aynı nitelikte olmalıdır. Aksi durumda bir yenilemeden söz edilemez. Sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce yenileme fonundan yararlanılabilir.<sup>78</sup>

Yenileme fonu kar yedeği mahiyetindedir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından doğan kar tek düzen hesap planı uyarınca 549 Özel Fonlar Hesabı'na alacak olarak kaydedilir.<sup>79</sup> Bu hesapta tutulan yenileme fonu yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup edilerek kullanılır. Bu mahsup sonunda itfa edilememiş olarak kalan değerler normal amortisman uygulamasına devam edilerek cari yıl giderlerine eklenir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, döviz karşılığında satılmışsa, satış tarihinden sonra oluşan kur farkları doğrudan ilgili yıl kazancına eklenir, yenileme fonuna alınmaz. Zira satış tarihinden sonra oluşan kur farkı, ilgili kıymetin satış karı ile ilgili olmayıp doğrudan mükellefin likiditesi ve döviz değerlendirmesi sonucu oluşan kar olmaktadır. Bu kar da ilgili dönemin kazancıdır. Elden çıkarılacak iktisadi kıymet ve birikmiş amortismanları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş ise enflasyon düzeltme farkları satış karının tespitinde dikkate alınacaktır. Başka bir deyişle, sabit kıymetin değeri düzeltilmiş sabit kıymet değeri, birikmiş değeri ve ayrıca daha sonra ayrılan amortisman varsa ikisinin toplamı dikkate alınacaktır.

Amortismanı yenileme fonundan mahsup edilen kıymetlerin satışında satış karı hesaplanırken, birikmiş amortismanlar normal şekilde dikkate alınır. Ancak satış karının tekrar yenileme fonuna alınması mümkündür.

### **Örnek:**

Demir A.Ş.'nin envanterinde bulunan dokuma makinesi ile ilgili işlemleri şöyledir:

- Dokuma makinesi, 52.000 TL'ye satılmıştır.

---

<sup>78</sup> Gülmez, s. 89

<sup>79</sup> Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, s. 513

- Dokuma makinesinin bilanço değeri 60.000 TL, birikmiş amortismanları ise 24.000 TL'dir.

- Dokuma makinesinin satışından doğan karın yeni makine alımında kullanılmasına karar verilmiştir.

- 86.000 TL'ye yeni bir dokuma makinesi satın alınmıştır.

- Yeni alınan makinenin değerinin itfası için kullanılacak amortisman oranı %25 kabul edilecektir.

- Katma Değer Vergisi dikkate alınmayacaktır.

### **Çözüm:**

Amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı:

<b>120 ALICILAR</b>	52.000	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	24.000	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>		60.000
<b>549 ÖZEL FONLAR</b>		16.000

Yeni amortisman tabi iktisadi kıymet alışı:

<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	86.000	
<b>320 SATICILAR</b>		86.000

Amortisman ayrılması ve yenileme fonundan mahsubu

<b>549 ÖZEL FONLAR</b>	16.000	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	5.500	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		21.500

### 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*Muhasebe standardı*, muhasebe konularında uygulama birliği sağlamak için muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen hesap yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma gibi kendi içinde tutarlı, çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği anlamına gelen bir terimdir.<sup>80</sup>

Farklı muhasebe uygulamalarının firmaların uluslararası ilişkilerindeki etkisi kaçınılmaz olup, ulusal standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılammakta ve söz konusu firmalar uluslararası borsalarda işlem görememektedir.<sup>81</sup> Bu sıkıntıların giderilmesi noktasında, muhasebe uygulamalarında standartlara ihtiyaç duyulmuş ve 1973 yılında 9 ülke ve 16 muhasebe örgütünün katılımıyla **Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi** (*International Accounting Standards Committee- IASC*) kurulmuştur.

*Uluslararası muhasebe standardı*, ayrı ayrı muhasebe sistemi uygulayan yeni ayrı ayrı ulusal muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu kurum ve işletmelere muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu bilanço, gelir ve gider tablolarına dayalı mali tabloların ayrıca değerlendirme ve sunuşlarında belirli ölçüde bir birlik sağlama amacıyla ayrı ayrı hazırlanmış kendi içinde tutarlı bir bütün olan uyulması gerekli yazılı kurallardan oluşan bir terimdir. Uluslararası muhasebe standartları, çok uluslu kazanç amaçlı kurum ve işletmelerin, uyguladıkları muhasebe sistemlerinde değil, bundan sonraki mali tabloların ayrıca değerlendirme ve sonuçlarında asgari müştereklerde birlik sağlamak için oluşturulan ve her

<sup>80</sup> Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standardının Tanımı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, Nisan 2003, s. 35

<sup>81</sup> Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007, s. 230

biri kendi içinde tutarlı bir bütündür. Bu standartlar, asıllarında olduğu gibi kabul edilir, herhangi bir şey eklenmez veya çıkartılmaz.<sup>82</sup>

Ülkemizde de uluslararası uygulamalara uyum sağlamak ve ulusal bazda muhasebe uygulamalarının standartlaşmasını sağlamak amacıyla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)** 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde **Türkiye Muhasebe Standardı 16: Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)** incelenecek olup, bu standart esasları çerçevesinde maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarının hangi şekilde yapılacağı örnekler eşliğinde açıklanmaya çalışılacaktır.\*

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TMS 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları gibi konuları içermektedir. Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Yazıcı, s. 36-37

\* **“TMS 16: Maddi Duran Varlıklar”** Standardı, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>83</sup> Melek Akgün, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Necdet sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, (Ed.) **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 2. Baskı, içinde (375 -411), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 375

### 3.1. STANDARDA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanılan fiziki kalemlerdir.<sup>84</sup>

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” 31.12.2005 tarihli 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır ve maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili esasları düzenlemektedir.

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

#### **Defter Değeri:**

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

#### **Maliyet:**

Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

#### **Amortisman Tabi Tutar:**

Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

#### **Amortisman:**

Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması ifade eder.

---

<sup>84</sup> Yıldız Akbulut ve Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 4, Aralık 2006, s. 87

### **İşletmeye Özgü Değer:**

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

### **Gerçeğe Uygun Değer:**

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ortaya çıkması gereken tutardır.

### **Değer Düşüklüğü Zararı:**

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

### **Maddi Duran Varlıklar:**

a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan;

ve

b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

### **Geri Kazanılabilir Tutar:**

Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olandır.

### **Bir Varlığın Kalıntı Değeri:**

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

### **Yararlı Ömür:**

a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi;

veya

b) işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya

benzeri üretim birimini ifade eder.

### **Kullanım Değeri:**

Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

## **3.2. STANDARDIN AMACI**

Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel konuları düzenlemektir. Bu konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile birlikte değer düşüklüğü zararlarıdır.<sup>85</sup>

Standart, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemeyi amaçlar.

Standardın amacına bakıldığında öne çıkan husus maddi duran varlıklardaki ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılma keyfiyetidir.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Barış Sipahi, "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü", Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları - Açıklamalar ve Uygulamalar** - , içinde ( 117 – 140), İstanbul: İSMMMO Yayın No: 99, 2008, s. 119

<sup>86</sup> Süleyman Yükçü ve M. Yılmaz İçerli, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **Mali Çözüm**, Sayı:82, Temmuz – Ağustos 2007, s. 16

### 3.3. STANDARDIN KAPSAMI

Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile varlıklar, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar dışında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri uygulanır. Burada TMS 16 standardı tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, maden ve petrol, doğalgaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Diğer standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “TMS 17 Kiralama işlemleri” standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.

İşletmelerin gelecekte kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla inşa ettiği veya geliştirilmekte olduğu yatırımlar tamamlanıncaya kadar TMS 16 standardına uygun olarak muhasebeleştirilirler. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul özelliğini kazanır ve TMS 40 hükümlerine uygun biçimde değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Bir kez yatırım amaçlı gayrimenkul tanımlanmış olan varlık, gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirme sürecine alınmışsa yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40’a tabidir.

### 3.4. STANDARDA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN TESPİTİ

Maddi duran varlıkların aktife alınabilmesi için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Buna göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:<sup>87</sup>

- *Bu varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,*

- *İlgili varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.*

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Standarda göre muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önem arz etmeyen kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

---

<sup>87</sup> Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, Sayı: 83, Eylül – Ekim 2007, s. 67

### 3.4.1. Maliyet Unsurları

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleri ile muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

1. *İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.*
2. *Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.*
3. *Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.*
4. *Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:*
5. *Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)*
6. *Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;*
7. *İlk teslimata ilişkin maliyetler;*
8. *Kurulum ve montaj maliyetleri;*
9. *Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve*
10. *Mesleki ücretler. (Mimarlar, mühendis v.b. ödenen ücretler)*

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.

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

1. *Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;*
2. *Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);*
3. *Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil); ve*
4. *Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.*

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.<sup>88</sup>

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez.

---

<sup>88</sup> Kaya, s. 71

- 1. Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;*
- 2. Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları; ve*
- 3. İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.*

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arıza faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arıza faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur (bkz. TMS 2). Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı ile belirlenmiştir.

### 3.4.2. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretilip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre sözkonusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemlerde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır.<sup>89</sup>

Maddi duran varlıklara ilişkin maliyetler, bir duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.<sup>90</sup>

### 3.4.3. Sonraki Maliyetler

TMS 16'ya göre ikame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş

---

<sup>89</sup> Kaya, s. 70

<sup>90</sup> Kaya, s. 70

bulunan performans standardını aşacak derecede arttırdığında güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme kriterini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolara alınır.<sup>91</sup>

Paragraf 7’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Paragraf 7’de belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır. (bkz. 67-72 no’lu paragraflar).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum

---

<sup>91</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 203

tablosundan (*bilançodan*) çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Bu açıklamalardan sonra bir duran varlığın edinilmesinden sonra onunla ilgili olarak yapılan harcamalar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- *İşletim harcamaları*
- *Geliştirme harcamaları*

*İşletim harcamaları*, duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar yani bakım giderleri; kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için getirilen harcamalar yani onarım (tamir) giderleridir.

*Geliştirme harcamaları*, bir duran varlığın veriminin veya ömrünün uzaması için yapılan harcamalardır. Buna değer arttırıcı harcamalar da denir. Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini veya verimini arttıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikli iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer arttırıcı harcamalar) o duran varlığın maliyetine eklenir.

### **Örnek:**<sup>92</sup>

Bir taşıtta;

- Buji değiştirilmesi, normal hizmet verir durumda tutulmasına yönelik olduğundan, dönem gideri

- Patlayan amortisörün yenilenmesi normal hizmet durumuna döndürülmesi için gerekli olduğundan, dönem gideri,

---

<sup>92</sup> Akgün, s. 389

- Otomatik boşaltma tertibatı yaptırılması, yararını arttırdığından, maliyet artışı
- Motorun komple değiştirilmesi, yararlı olma süresini uzattığından, maliyet artışı, olarak muhasebeleştirilir,

Duran varlığın ömrünü arttırıcı harcamalar, sağlanan ek ömür için de verimi arttıran harcamalar ise kalan ömür içinde gidere dönüştürülür.

### **Örnek:**

X şirketi, 300.000 TL maliyetli ve yararlı ömrü 10 yıl olan bir tır çekicisi satın almıştır. 6. yılın sonunda daha fazla bakım ekonomik olmadığından çekicinin motorunun değiştirilmesine karar verilmiştir. Yeni motorun faydalı ömrü 4 yıl ve maliyeti 90.000 TL'dir. Yeni motor aktifleştirilebilir mi ?

### **Çözüm:**

Yeni motor işletmeye ekonomik yarar sağlamıştır ve maliyeti güvenilir olarak ölçülebilmektedir. Bu nedenle aktif olarak kayıtlanabilir. Yeni motorun yenilenme maliyeti olan önceki 6 yıl için muhtemel maliyetin bir göstergesi olarak kullanılır. Bu durumda eğer iskonto oranı %8 ise 90.000 TL için 6 yıllık iskonto edilmiş tutar;

$$90.000 / (1+0,08)^6 = 56.715 \text{ TL}$$

Yeni motorun 6 yıllık iskonto edilmiş maliyeti silinip, yenileme maliyetinin ilave edilmesiyle aktifleştirilecek değer bulunabilir. Bu durumda aktif değeri aşağıdaki gibidir:

$$300.000 - 56.175 + 90.000 = 333.825 \text{ TL}$$

### **3.4.4. Maliyetin Ölçülmesi**

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi

duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değerı ile ölçölür:

- *Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,*
- *Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.*

*İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçölür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değerı ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değerı ile ölçölür.*

Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini gözönünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

- *Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması; veya*
- *İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi; ve*
- *Yukarıdaki iki maddede belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.*

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlemede, işletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir:

- *İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,*
- *Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.*

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

Buna göre satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif söz konusudur. Bunlardan ilki; TMS 23’te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gideri olarak değerlendirilmesidir. TMS 23’ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın özellikli varlıklar tanımına uyması gerekir. Bu standartta, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar **özellikli varlıklar** olarak tanımlanmıştır.

Özellikli varlığın maliyetine eklenebilecek borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- *Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,*
- *Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,*
- *Borç anlaşmalarının düzenlemeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,*
- *Finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve*
- *Yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.*

Bu tür maliyetler güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetine dahil edilir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

### **Örnek:**<sup>93</sup>

Bir işletme ürünlerinin ambalajlama aşamasında kullanılmak üzere fatura bedeli 120.000 TL olan ambalajlama makinesi ithal etmiştir. Satıcı işletme fatura bedeli üzerinden %2 iskonto uygulamıştır. Navlun bedeli olan 14.000 TL alıcı işletme tarafından karşılanmıştır. Ayrıca gümrük vergi ve masrafları olarak 24.000 TL gidere katlanılmıştır. Kurulum ve montaj bedeli olarak 5.000 TL ve makinenin kullanım eğitimi için teknik uzmana 2.000 TL ödenmiştir. Yeni alınan ambalajlama makinesi verimli bir şekilde çalışabilmesi için yerleştirileceği fabrika atölyesinde diğer makineleri kalibrasyonu ve yeniden yerleşimi için toplam 18.000 TL harcama yapılmıştır.

---

<sup>93</sup> Akgün, s. 384 -385

### **Çözüm:**

Makinenin aktife alınmasında dikkate alınması gereken maliyet unsurları şöyledir:

Fatura Bedeli:	120.000 TL
İskonto:	(-) 6.000 TL
Navlun Bedeli:	14.000 TL
Gümrük ve Vergi Masrafları:	24.000 TL
Kurulum ve Montaj:	5.000 TL
<u>Teknik Uzman Ücreti:</u>	<u>2.000 TL</u>
<b>TOPLAM:</b>	<b>159.000 TL</b>

Bunların dışında kalan diğer makinelerin kalibrasyon ve yeniden yerleşimi için harcanan 18.000 TL, ambalajlama makinesinin aktife alınması sırasında katlanılan maliyetlere dahil edilmeyecektir. Buna göre makinenin aktifleştirilmesi ile ilgili yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir (Tüm ödemelerin nakit olarak yapıldığı varsayılmıştır.):

<hr/>	
<b>253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR</b>	159.000
... Ambalajlama Makinesi	
<b>100 KASA</b>	159.000
<hr/>	

### **3.4.5. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Kullanılan Yöntemler**

Maddi duran varlıkların değerlemesi konusu, standartta , elde edilen maddi duran varlığın aktifleştirme tarihinde ve aktifleştirme sonrasındaki bilanço tarihlerinde olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır. Aktifleştirme tarihindeki değerlendirme maddi duran varlığın maliyet bedeli ile kayda alınmasıdır. Maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasındaki dönemlerde ya da bilanço tarihindeki değerlendirme ise seçilen modele göre

farklılık gösterir. Bunlar maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir.

Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması, bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- *Arazi,*
- *Arazi ve binalar,*
- *Makineler,*
- *Gemiler,*
- *Uçaklar,*
- *Motorlu taşıtlar,*
- *Mobilya ve demirbaşlar,*
- *Ofis gereçleri*

Örneğin ayrı bir maddi duran varlık sınıfını oluşturan makinelerin tamamı için ya maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılması gerekir.<sup>94</sup>

#### **3.4.5.1. Maliyet Modeli**

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Standartta yer alan bu ifadeye göre, her bir maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeri ile gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu çoğu zaman mümkün olamaz. Bunun yerine bir maddi duran varlık kalemi ifadesi yerine maddi duran varlık sınıfı ibaresini kullanmak daha gerçekçi olur. Bu durumda her bir maddi duran varlık

---

<sup>94</sup> Akbulut ve Marşap, s. 90

sınıfı bilançoda tek bir kalem olarak gösterilebileceği gibi her bir maddi duran varlık sınıfına ait birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları kalemlerinin düzenleyici olarak kullanıldığı bir sunum da söz konusu olabilir.

Maddi duran varlıkların değerini kayıtlarda izleme açısından birinci yaklaşım, direkt; ikinci yaklaşım ise endirekt yaklaşım olarak ifade edilebilir. Standart, maddi duran varlıkların değerlemesi ile ilgili kapsamlı düzeyde açıklamalara yer verilmesini gerektirmektedir. Dipnotlarda verilen açıklamaların da mali tabloların ayrılmaz bir parçası olduğu düşünüldüğünde direkt ya da endirekt yöntemle göre finansal tabloların, tablo kısmında yapılacak sunumun bir tartışma konusu yapılmasının çok fazla önemli olmadığı söylenebilir. Çünkü, finansal tabloların tablo kısmında sunulmayan bilgiler gerektiğinde dipnotlarda açıklanmaktadır.

#### **3.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli**

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (*bilanço*) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kantların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya, devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlenmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlenmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekli olabilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- *Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır.*

- *Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.*

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39 ve 40 ıncı paragraflara göre muhasebeleştiriliren defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir.

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

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

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.

Standartlara göre, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde konuyla ilgili aşağıdaki hususların açıklanması gerekmektedir.

- *Yeniden değerlendirme esasları,*
- *Yeniden değerlendirme tarihi,*

- *Ekspertiz tarafından yeniden değerlendirme yapıp yapılmadığı,*
- *Varlıkların makul değerlerini tahmin ederken uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,*
- *Varlıkların makul değerlerinin; direkt olarak aktif bir piyasada veya herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde gözlemlenebilir fiyatlar baz alınarak belirlenme ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilme derecesi,*
- *Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık sınıfı için temel yöntem çerçevesinde muhasebeleştirildiğinde oluşacak kayıtlı değeri,*
- *Yeniden değerlendirme fonunun dönem içindeki hareketi ve fazlanın ortaklara dağıtılmasına ilişkin getirilen kısıtlamalar*

Standartta yer alan gerçeğe uygun değerın saptanmasında iki yaklaşım vardır. Bunlar, gelir yaklaşımı ve itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımıdır.

#### **3.4.5.2.1 Gelir yaklaşımı**

Gelir yaklaşımında birime özgü değer hesaplanmaktadır. Birime özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkartıldığında elde edilmesi beklenen, veya bir yükümlülüğün karşılanmasında katlanılması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer, TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminlerinin yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Yani gerçeğe uygun değer işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.

Örneğin, gelir yaklaşımına göre yeniden değerlemesi yapılan bir makine için 5 yıllık faydalı ömründe oluşması beklenen nakit akışlarının %5 iskonto oranı ile net bugünkü değeri aşağıdaki gibi hesaplanır.

YILLAR	NAKİT GİRİŞLERİ	NAKİT ÇIKIŞLARI	NAKİT AKIŞLARI	NBD FAKTÖRLERİ	NAKİT AKIŞLARININ NBD'Sİ
T1	180.000	100.000	80.000	0,95238	76.190
T2	150.000	80.000	70.000	0,90703	63.492
T3	140.000	50.000	90.000	0,86384	77.746
T4	110.000	30.000	80.000	0,82270	65.816
T5	70.000	20.000	50.000	0,78352	39.176
					<b>322.420</b>

#### 3.4.5.2.2 İtfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı

Maddi duran varlıkların piyasa değerine ulaşamadığı takdirde kullanılacak olan bir diğer yaklaşım ise itfa edilen yenileme maliyeti (amorti edilmiş ikame maliyeti) yaklaşımıdır. Bu değer, benzer bir varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesi suretiyle bulunur.

Örneğin, 1 Ocak 2005'te maliyet bedeli 40.000 TL olan bir varlık alınmıştır. Varlığın faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Bu durumda yıllık amortisman payı 4.000 TL olacaktır. 1 Ocak 2008'de varlığın kayıtlı değeri (defter değeri) 40.000 – 12.000 = 28.000 TL'dir. Aynı tarihte varlığın brüt ikame maliyeti 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda mevcut varlık için geçerli amortisman oranı yeni ikame maliyetine uygulandığında ( $50.000 \times \%10 = 5.000 \times 3 \text{ yıl} = 15.000$ ) varlığın amorti

edilmiş ikame maliyeti  $50.000 - 15.000 = 35.000$  TL olarak belirlenir. Sonuç olarak, varlığın yeniden değerlendirme artışı eski kayıtlı değeri ile amorti edilmiş ikame maliyeti arasındaki farktır. Yani  $35.000 - 28.000 = 7.000$  TL'dir.

### **3.4.5.2.3. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı**

Maddi varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış, hesap grubunda “yeniden değerlendirme değer artışı” adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda geçerli olabilir. Öte yandan değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz.

#### **Örnek:<sup>95</sup>**

X işletmesi 1 Ocak 2005'te 10.000 TL'ye bir makine almıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiş ve amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir. 1 Ocak 2007'de varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti (itfa edilen yenileme maliyeti) 9.000 TL olarak belirlenmiştir.

---

<sup>95</sup> Gençoğlu, s. 209 - 210

### Çözüm:

31/12/2005 ve 31/12/2006'da yeni makinenin amortismanı için düzenlenen kayıtlar:

31/12/2005	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ</b>	2.000
- <i>Amortisman Gideri</i>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</b>	2.000
/	
31/12/2006	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ</b>	2.000
- <i>Amortisman Gideri</i>	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</b>	2.000
/	

2007 yılında makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 6.000 TL'dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 9.000 TL olarak belirlendiğine göre, oluşan %50 oranındaki artış makinenin maliyet bedeline ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Aradaki fark yeniden değerlendirme artışı olarak kayda alınır.

<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	5.000
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</b>	2.000
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	3.000
- <i>Makine Değer Artışı</i>	

2007 yılından itibaren ayrılacak olan amortisman giderinin de % 50 oranında arttırılarak 2.000 TL'den 3.000 TL'ye çıkarılması gerekir. Yeniden değerlendirme artışları hesabından birikmiş karlara aktarılacak tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farktır.

$$3.000 \text{ TL} - 2.000 \text{ TL} = 1.000 \text{ TL}$$

31/12/2007'de ;

31/12/2007	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ</b>	3.000
- <i>Amortisman Gideri</i>	
<b>257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN</b>	3.000
/	

31/12/2007	
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	1.000
- <i>Makine Değer Artışı</i>	
<b>570 GEÇMiŞ YILLAR KARLARI</b>	1.000
/	

Makinenin yeniden değerlemesinden kaynaklanan gelir vergisi etkisi “TMS 12 Gelir Vergileri” standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Vergi oranı %30 ise, aktifte kayıtlanan 5.000 TL’lik geçici fark (değer artışı) için vergi etkisi aşağıdaki şekilde hesaplanarak kayıtlara geçirilir:

$$5.000 \times \%30 = 1.500 \text{ TL}$$

/	
<b>522 ERTELENEN VERGİ FONU</b>	1.500
<b>384 ERTELENEN VERGİ BORCU</b>	1.500
/	

#### 3.4.5.2.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışlarının Kaydı

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Standarda göre, varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlık geri kazanılabilir tutarından daha fazla tutarda

izleniyor olabilir. Böyle bir durum mevcut ise varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekir.

**Örnek:**<sup>96</sup>

T A.Ş. 1 Ocak 2006'da 90.000 TL'ye bir fotokopi makinesi almıştır. Alınan fotokopi makinesinin faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir. Varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti (itfa edilen yenileme maliyeti) 90.000 TL olarak belirlenmiştir.

31.12.2006 ve 31.12.2007 tarihlerinde yeni makinenin amortismanı ile ilgili olarak aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır:

	31/12/2006	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	9.000	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		9.000
	/	
	31/12/2007	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	9.000	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		9.000
	/	

Bu durumda 1 Ocak 2008'de makinenin net defter değeri 72.000 TL olacaktır. 1 Ocak 2008 için varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti 86.400 TL olarak verilmiş olup %20'lik bir artış söz konusudur. Bu artışın makinenin maliyetine, birikmiş amortisman ve yıllık amortisman kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir. Böylece varlığın net defter değeri amorti edilmiş ikame maliyetine getirilmiş olur.

<sup>96</sup> Sipahi, s. 135 -136

/	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	18.000
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	3.600
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	14.400
/	

Yeni amortisman gideri = 9.000 + 1.800 = 10.800 TL

31/12/2008	
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	10.800
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	10.800
/	

Yukarıdaki kayıtlardan sonra 31.12.2008 tarihi itibariyle söz konusu varlığın maliyet bedeli: 108.000 TL, birikmiş amortismanı: 32.400 TL'dir.

2009'da makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 75.600 TL'dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 19.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bir **değer azalışı** söz konusudur. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki şekildedir:

.../.../2009	
<b>659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</b>	42.200
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	24.257
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	14.400
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	80.857
/	

### 3.4.6. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

#### 3.4.6.1. Amortisman Kavramı

Amortisman, bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü içinde, sistemli ve anlamlı bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir. Dönemsellik gereği duran varlıkların maliyetleri yararlanıldıkları

dönemlere amortisman yoluyla dağıtılmalıdır.<sup>97</sup>

Amortisman uygulaması, bir muhasebe uygulaması olmanın ötesinde, nakit çıkışı gerektirmeyen gider olması sebebiyle oluşturduğu fonlarla işletmelerin sürekliliklerini sağlamaya katkıda bulunmaktadır.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

---

<sup>97</sup> Akgün, s. 400

### 3.4.6.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Başka bir deyişle amortisman tabi tutar bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Kalıntı değeri; bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutarı ifade eder. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

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

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- *Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.*
- *Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.*
- *Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.*
- *İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.*

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıklardır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

### **Örnek:**

İşletme 2005 yılında 200.000 TL bedelle bir makine satın almış olup normal amortisman yöntemine göre 5 yıl yararlı ömür üzerinden amortisman ayırmaktadır. İşletme 2008 yılı sonunda yararlı ömrü 8 yıl olarak tahmin etmiştir. İşletme 2007 yılı sonu itibariyle 120.000 TL (200.000 TL /5 x 3 yıl ) amortisman ayırmıştır. Dolayısıyla makinenin kayıtlı bedeli olan 80.000 TL ( 200.000 TL – 120.000 TL) kalan 5 yıla yıllık 16.000 TL (80.000/5 yıl) olarak dağıtılacaktır. İşletmenin bu değişikliğin niteliği ve tutarını dipnotlarda muhasebe tahminlerinde değişiklikler başlığında açıklaması gerekir.

### **3.4.6.3. Amortisman Yöntemleri**

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler:

- *Doğrusal amortisman yöntemi,*
- *Azalan bakiyeler yöntemi,*
- *Üretim miktarı yöntemi,*

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

### **Doğrusal Amortisman Yöntemi:**

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = (\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}) / \text{Tahmini Yararlı Ömür}$$

**Örnek:**<sup>98</sup>

İşletme 1 Eylül 2007 tarihinde 10.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak ve hurda değerinin 500 TL olduğu tahmin edilmektedir. İlgili yıllar itibariyle amortisman giderleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<b>YILLAR</b>	<b>NORMAL AMORTİSMAN</b>	<b>AMORTİSMAN TUTARI</b>
<b>2007*</b>	$[10.000 - 500) \times 0,20] \times 5/12$	791,67
<b>2008</b>	$(10.000 - 500) \times 0,20$	1.900,00
<b>2009</b>	$(10.000 - 500) \times 0,20$	1.900,00
<b>2010</b>	$(10.000 - 500) \times 0,20$	1.900,00
<b>2011</b>	$(10.000 - 500) \times 0,20$	1.900,00
<b>2012**</b>	$[10.000 - 500) \times 0,20] \times 7/12$	1.108,33
<b>TOPLAM</b>		<b>9.500</b>

\* Varlık ilk yılda tam kullanılamamasından ötürü kıst amortisman uygulanmaktadır.

\*\* VUK 320. Maddesinde yer alan kıst amortisman uygulamasından farklı olarak TMS'de ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarı faydalı ömrün son yılında değil bir sonraki yılda ayrılmaktadır.

<sup>98</sup> Sipahi, s. 131

Örnekte görüldüğü üzere toplamda ayrılan amortisman tutarı varlığın maliyeti olan 10.000 TL'den hurda değeri olan 500 TL düşüldükten sonra olan 9.500 TL tutardır. Dolayısıyla işletme hurda değeri kadar kısmı gider olarak kayıtlarına intikal ettirememektedir.

### **Azalan Bakiyeler Yöntemi:**

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Bu yönetime göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır.:

**Yıllık Amortisman Payı = 2 x Normal Amortisman Oranı x Dönembasıındaki Defter Değeri**

### **Örnek:<sup>99</sup>**

İşletme 1 Mayıs 2003'te maliyeti 30.000 TL'ye makine almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıl ve yararlı ömrü sonundaki hurda değeri 4.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Söz konusu makineye ilişkin amortisman tutarı azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanları şu şekilde hesaplanır:

<b>YILLAR</b>				<b>AMORTİSMAN TUTARI</b>
<b>2003</b>	30.000 x %40	12.000	12.000 x 8 ay / 12 ay	8.000
<b>2004</b>	18.000 x %40	7.200	12.000 x 4 ay / 12 ay 7.200 x 8 ay / 12 ay	8.800
<b>2005</b>	10.800 x %40	4.320	7.200 x 4 ay / 12 ay 4.320 x 8 ay / 12 ay	5.280
<b>2006</b>	6.480 x %40	2.480	4.320 x 4 ay / 12 ay 2.480 x 8 ay / 12 ay	3.093
<b>2007</b>	4.000		2.840 x 4 ay / 12 ay	827
<b>TOPLAM</b>				<b>26.000</b>

<sup>99</sup> Sipahi, s. 132

Faydalı ömür sonunda kalan hurda değerinin 4.000 TL olabilmesi için amortisman tabi tutar 6.480 TL - 4.000 TL = 2.480 TL olmalıdır.

### **Üretim Miktarı Yöntemi:**

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

**Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değer) / Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı**

**Yıllık Amortisman Payı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı**

### **Örnek:<sup>100</sup>**

İşletme 1 Eylül 2007 tarihinde 10.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl ve hurda değeri 500 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu makinenin ekonomik ömrü içerisinde planlanan üretim miktarları aşağıdaki gibidir:

<b>YILLAR</b>	<b>ADET</b>
2007	2.000
2008	2.500
2009	2.000
2010	2.000
2011	1.500
<b>TOPLAM</b>	<b>10.000</b>

<b>YILLAR</b>	<b>NORMAL AMORTİSMAN</b>	<b>AMORTİSMAN TUTARI</b>
2007	(10.000 – 500) x (2.000 /10.000)	1.900
2008	(10.000 – 500) x (2.500 /10.000)	2.375
2009	(10.000 – 500) x (2.000 /10.000)	1.900
2010	(10.000 – 500) x (2.000 /10.000)	1.900
2011	(10.000 – 500) x (1.500 /10.000)	1.425
	<b>TOPLAM</b>	<b>9.500</b>

<sup>100</sup> Sipahi, s. 132 -133

#### **3.4.6.4. Amortisman Giderlerinin Maliyete Eklenmesi**

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (bkz. TMS 2). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

İşletme için yapılan tesislerin inşaatında kullanılan yükleyicinin amortismanı yapılmakta olan yatırımların maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Yani yükleyici satın alındığında “253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR” hesabına alınır. Amortismanı da “257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR” hesabının alacağına karşılık “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabına borç yazılır.

#### **3.4.7. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

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

##### **3.4.7.1. Değer Düşüklüğü Tespitinde Faydalanılacak Göstergeler**

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, işletme içi ve dışı bilgi kaynaklarının kullanılması ve gözden geçirilmesi gerekmektedir.

### **İşletme Dışı Bilgi Kaynakları:**

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

### **İşletme İçi Bilgi Kaynakları:**

- *Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması,*
- *İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanımını etkileyecek önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.*
- *İşletme içi raporlamada varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.*

### **3.4.7.2. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi**

Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda bu varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Bu durumda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Burada amaç varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlemesini önlemektir. Yani aktiflerin değerlemesinde genel kural olan maliyet bedeli ile piyasa değerinden küçük olanı ile değerlendirme ilkesinin varlıklarda uygulanmasını sağlamaktır.

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Kullanım değeri ise bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Varlığın kullanım değerinin belirlenmesi, söz konusu varlığa ilişkin nakit giriş ve çıkışları (net nakit akışı) ile uygulanacak iskonto oranının tahmin edilmesi gerekir.

Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminlerinin yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Yani gerçeğe uygun değer işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise, işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.

### **3.4.7.3. Değer Düşüklüğü Zararlarının Muhasebeleştirilmesi**

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlığın maliyet veya gerçeğe uygun değer modeline göre değerlendirilmiş olması durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Maliyet değeri ile değerlendirilmiş maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne

ilişkin göstergenin mevcut olması halinde geri kazanılabilir tutarın hesaplanması ve değer düşüklüğü zararının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.<sup>101</sup>

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararı maddi duran varlık değer azalışı olarak dikkate alınır. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı aynı varlığın değer artış hesabındaki tutarı aşmadığı sürece doğrudan maddi duran varlık değer artış hesabından düşülür.<sup>102</sup> Değer düşüklüğü zararı maddi duran varlık değer artış hesabındaki tutarı aşarsa, aşan kısım dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğünün muhasebe kayıtlarına alınmasında direkt ve endirekt olmak üzere iki farklı yöntem kullanılabilir.

**Direkt yöntemde**, hesaplanan değer düşüklüğü “65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubu içerisinde uygun bir hesaba borç yazılırken, ilgili maddi duran varlık hesabına da alacak yazılır. Muhasebeleştirmede kullanılacak yeni bir gider hesabı için “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubunda boş bulunan “652” kodlu hesaba “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı” ismi verilerek kullanılabilir. Ya da aynı amaçla “654” “Karşılık Giderleri” hesabı kullanılabilir.

Değer düşüklüğü tutarının ilgili maddi duran varlığın alacağına kaydedilmesi direkt yöntemin temelini oluşturmaktadır. Bu durumda maddi duran varlık kalemi değer düşüklüğü zararından sonraki kalan değeri gösterecektir. Söz konusu değer düşüklüğü zararı maddi duran varlık kaleminin altında açılacak “Birikmiş Değer Düşüklüğü” adında pasif karakterli bir alt hesap yardımıyla da izlenebilir.

Maddi duran varlıklarını direkt yöntemde göre izleyen işletmeler değer düşüklüğü zararında olduğu gibi dönemsel olarak ayrılan amortismanları da ilgili maddi duran varlık değerinden düşer.

**Endirekt yöntemde**, hesaplanan değer düşüklüğü direkt yöntemde olduğu gibi “652 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” hesabının borcuna yazılır. Ancak, söz konusu tutar

---

<sup>101</sup> Akbulut ve Marşap, s. 98 - 99

<sup>102</sup> TMS 36, Md. 61

ilgili maddi duran varlık hesabından doğrudan düşülmez. “25x Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları” adıyla açılacak pasif karakterli bir hesaba kaydedilir. Endirekt kaydetme yönteminin bir başka uygulama biçimi de söz konusu değer düşüklüğünün birikmiş amortismanlar hesabı ile ilişkilendirilme biçiminde yapılmasıdır. Bu uygulamada birikmiş değer düşüklüğü zararı yerine birikmiş amortismanlar hesabıyla net defter değerinin düzeltilmesi yoluna gidilir ve “257” nolu hesabın ismi değiştirilerek “257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları” hesabına alacak yazılır.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra, ilgili varlığın kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değeri esas alınarak izleyen dönemden itibaren kalan faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasına sağlamak üzere amortisman tutarları hesaplanır.

Değer düşüklüğü zararına ilişkin tahmin edilen tutar, varlığın defter değerinden büyük olduğu zaman işletme, ancak diğer standartların izin verdiği durumlarda bunu bir yükümlülük olarak finansal tablolarına alır. Bu durum uygulamada çok sık rastlanan bir durum olmamakla birlikte, maddi duran varlığın bilançodan çıkarılması için yapılan giderlerin aşırı yüksek olduğu ya da yükseldiği durumlarda söz konusu olabilir. Bu durumda da karşılıklarla ilgili standartla birlikte dikkate alınmalıdır.

#### **3.4.7.5. Değer Düşüklüğü Zararının İptali**

Değer düşüklüğü zararının iptalinin muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlığın maliyet veya gerçeğe uygun değer modeline göre değerlendirilmiş olması durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Maliyet değeri ile değerlendirilmiş maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ortadan kalktığına ilişkin göstergenin mevcut olması halinde, değer düşüklüğü zararı doğrudan dönem geliri olarak gelir tablosuna yansıtılarak iptal edilir.

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararının iptali, değerlendirme artışı olarak dikkate alınır. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali doğrudan maddi duran varlık değer artışı adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü

zararının yine aynı gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce dönem gideri olarak muhasebeleştirilen kısmına isabet eden kısmı dönem geliri olarak muhasebeleştirilir.<sup>103</sup>

Değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olsaydı ulaşacağı defter değerinden fazla olamazdı. Fazla olursa bu yeniden değerlendirme anlamına gelir ve bu modelde bu fazlalık için bir işlem yapılmaz.<sup>104</sup>

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri düşürülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

İptal edilen tutar karşılığı yazılacak gelir, tek düzen hesap planında “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” grubunda yer almalıdır. Bu grupta ayrı bir hesap açılması boş hesap kodu olmaması nedeniyle mümkün olmadığından bu grupta yer alan “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” veya “649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesabına yazılabilir.

#### **3.4.7.6. Değer düşüklüğü tazminatı**

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

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- *Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.*

---

<sup>103</sup> TMS 36, Md. 120

<sup>104</sup> Akbulut ve Marşap, s. 104

- *Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.*
- *Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.*
- *Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.*

### **3.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI**

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği zaman bilançodan çıkarılır. Yani satıldığında veya tamamen kullanılamaz hale geldiğinde (satış değeri kalmadığında) bilançodan da çıkarılması gerekir. Özellikle hurdaya ayrılma nedeniyle ve kullanımdan kaldırılarak satışa çıkarma gibi İFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflanmış ise amortismanlarına da son verilir. Dolayısıyla aktif değeri ile birikmiş amortismanları arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak tamamen kullanılamaz hale gelmemiş ve kullanımdan kaldırıldığında eğer tamamen itfa edilmemiş ise amortisman ayrılmaya devam edilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, "TMS 18 Hasılat" Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.

Eğer, 7 nci Paragraftaki muhasebeleştirme ilkesine göre işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18’e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

### **Örnek:**

Bir işletmenin aktifinde 120.000 TL’ye kayıtlı olan bir binanın birikmiş amortismanı 20.000 TL ve yeniden değerlendirme değer artış fonunda biriken tutar 200.000 TL’dir. Bina 18.06.2006 tarihinde 1 ay vadeli olarak satılmıştır. Karşılığında 18.07.2006 tarihli %1 oranında vade farkı eklenmiş 101.000 TL tutarında senet alınmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

### Çözüm:

Nominal Değeri 101.000 TL olan senedin peşin değeri =  $101.000 / 1,01 = 100.000$  TL

$101.000 - 100.000 = 1.000$  TL faiz gelirdir.

18.06.2006

---

<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	20.000
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI</b>	20.000
<b>121 ALACAK SENETLERİ</b>	101.000
<b>251 BİNALAR</b>	120.000
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	1.000
<b>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	20.000

---

### 3.6. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN FİNANSAL TABLOLARDA YER ALAN AÇIKLAMALAR

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:<sup>105</sup>

- *Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;*
- *Kullanılan amortisman yöntemleri;*
- *Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;*
- *Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),*
- *Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:*

✓ *Girişler;*

---

<sup>105</sup> TMS, m. 73

- ✓ *TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;*
- ✓ *İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;*
- ✓ *Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;*
- ✓ *TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;*
- ✓ *TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;*
- ✓ *Amortisman;*
- ✓ *Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları; ve*
- ✓ *Diğer değişiklikler.*

**Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır:<sup>106</sup>**

- *Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;*
- *Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;*
- *Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler; ve*
- *Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için*

---

<sup>106</sup> TMS, m. 74

*üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.*

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:<sup>107</sup>

- *Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı,*
- *Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.*

TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir.<sup>108</sup>

- *Kalıntı değerler;*
- *Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;*
- *Yararlı ömürler; ve*
- *Amortisman yöntemleri.*

---

<sup>107</sup> TMS, m. 75

<sup>108</sup> TMS, m. 76

Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:<sup>109</sup>

- *Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;*
- *Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı;*
- *İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;*
- *İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;*
- *Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri; ve*
- *Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.*

Bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.<sup>110</sup> Ayrıca aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olabilir:<sup>111</sup>

- *Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri;*
- *Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;*
- *Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan*

---

<sup>109</sup> TMS, m. 77

<sup>110</sup> TMS, m. 78

<sup>111</sup> TMS, m. 79

*varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri; ve*

- *Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.*

Bu nedenle yukarıdaki tutarların işletmelerce açıklanması teşvik edilir.

### **3.7. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 VE TÜRK MEVZUATINDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Türk Mevzuatı'nda maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler daha önceki bölümlerde bahsedildiği üzere aşağıdaki kanunlarda ve tebliğlerde düzenlenmiştir.

- *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,*
- *Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı,*
- *Türk Ticaret Kanunu,*
- *Vergi Usul Kanunu*

Muhasebe standartları ile mevcut düzenlemeler arasında uygulamada ortak noktalarla birlikte birtakım farklar da bulunmaktadır.

TMS hükümleri esas itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (İAS) birebir çevirisi şeklindedir. Bu bağlamda Sermaye Piyasası Kanunu'nun, Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu olmasından dolayı TMS hükümleri ile de tam uyum söz konusudur. Bu yüzden çalışmanın bu bölümünde SPK mevzuatı ve TMS 16 hükümleri açısından bir karşılaştırmaya gidilmeyecektir.

Türk Mevzuatı ve TMS 16 arasında uygulamadan kaynaklanan farkları dört başlık altında toplayabiliriz. Bunlar:

- *Varlığın ilk aktife girdiği tutar,*
- *Aktife girdikten sonra oluşan değer artış ve azalışlarının muhasebeleştirilmesi,*
- *Amortismanlar; yani varlık tutarından gelecek dönemlere gider olarak dağıtılacak oranın belirlenmesi,*
- *Maddi duran varlığın elden çıkarılması (Bilanço dışı bırakma)*

### **3.7.1. Varlığın Aktife Girdiği Tutar**

TMS 16'ya göre bir gayrimenkul, tesis veya ekipmanın varlık olarak kayıt edilebilmesi için varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararın işletmeye akışının muhtemel olması ve söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir. Maddi duran varlıkların maliyetleri oluştuğu tarihte kaydedilir. Bir gayrimenkul, tesis ve ekipman kalemi ilk olarak maliyet değeri ile ölçülmekte ve kaydedilmektedir. Maddi duran varlığın çalışma şartlarına getirilmesine kadar katlanılan tüm maliyetler, varlığın maliyetine eklenir.

Varlığın maliyetine etki eden unsurlar; indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı ile varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetlerdir. Yani standarda göre duran varlık edinimiyle ilgili ilk teslimata ait katlanılan tüm giderler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon, v.b.) duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesine göre ise maddi duran varlık ediniminde katlanılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri gibi harcamalar varlığın maliyetine ilave edilebileceği gibi gider olarak da kaydedilebilmektedir.

Özetle TMS 16 ve VUK arasında maddi duran varlığın ilk edinimine ilişkin en önemli fark standarda göre katılan tüm harcamaların duran varlığın maliyetine ilave edilmesi; VUK'a göre ise maliyete ilave edilebilmesinin yanında gider olarak da kaydedilebileceğinin belirtilmesidir.

Maddi duran varlıkların ediniminde oluşan borçlanma maliyetleri de TMS ve VUK uygulamaları açısından farklılık arz etmektedir. Borçlanma maliyetleri standartlarda "TMS 23: Borçlanma Maliyetleri" standardında ele alınmıştır. Buna göre aktifleştirme yani bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.

Vergi Kanunları ve Tebliğ hükümlerine göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek , isterse gider yazılacaktır.<sup>112</sup>

Standarda göre arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olmasıdır. Bununla birlikte standarda göre taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için bina arsa ayrımı yapılmamalıdır. Türk Vergi Mevzuatı'na göre ise arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmektedir.

---

<sup>112</sup> Kaya, s. 73

### **3.7.2. Aktife Girdikten Sonra Oluşan Değer Artış ve Azalışlarının Muhasebeleştirilmesi**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi duran varlıkların elde etme maliyeti ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

TTK'nın 460. maddesinde ise maddi duran varlıkların gereğine göre uygun tenzilatlar yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlendirilebileceği belirtilmiş ve maliyet bedelinin değerlemede en üst sınır olduğu belirtilmiştir.

VUK'a göre ise maddi duran varlıklar yine maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

Maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü hem Türk Mevzuatında hem de TMS'de ortak muhasebe politikası olarak benimsenmiştir.

TMS'ye göre maddi duran varlıklar maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilir. Maliyet modeli, bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile gösterilir. Yeniden değerlendirme modelinde ise yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kaybının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirilen varlığın, gerçeğe uygun değeri, kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda yeniden değerlendirilir.<sup>113</sup>

Yeniden değerlendirmeler, bilanço tarihi itibarıyla, gerçeğe uygun değer (makul değer) kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme

---

<sup>113</sup> Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine Yönelik Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s. 90

yapılması gerekli olabilir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.<sup>114</sup>

Yeniden değerlemede değer artışı veya değer düşüklüğü meydana gelebilir. Değer düşüklüğü gider yazılacaktır. Yeniden değerlendirme değer artışı varsa bu değer artışı önce değer düşüklüğü gideri kadar olan kısmından düşülür, kalan kısım özkaynaklara kaydedilir. Değer artışı değer düşüklüğü olmadan ortaya çıkmış ise, doğrudan özkaynaklara kaydedilir.<sup>115</sup>

Türk Mevzuatı'nda ise maliyet modeli benimsenmiş durumda olup yeniden değerlendirme ile ilişkin VUK'ta hükümler bulunmasına karşın Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan hükümlerden farklıdır. Bu farkın en önemli sebebi maliyet esası kavramının Türk Mevzuatınca benimsenmesidir. VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme işlemi 01/01/2004 tarihinde değişime uğramıştır. 01/01/2004 tarihinden önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması, bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanların, Maliye ve Gümrük Bakanlıkları tarafından tespit edilen oran ile çarpılıp değer artışının hesaplanması şeklindeydi. Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları) gösterilmekteydi. 01/01/2004 tarihinden itibaren VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzeltmesi çerçevesinde olup eski uygulama kaldırılmıştır.<sup>116</sup>

### **3.7.3. Amortismanlar**

Standarda göre amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dağıtılması şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime,

---

<sup>114</sup> Ümit Gücenme ve Aylın Poroy Arsoy, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", *Analiz*, Cilt: 5, Sayı: 14, Ekim 2005, s. 2-3

<sup>115</sup> Yükü ve İçerli, s. 27

<sup>116</sup> Kesgin, s. 177

yıpranma ve demode olma şeklinde belirlenen değer azalışlarının varlığın hizmet süresine sistemli bir şekilde dağıtımındır.

TTK'nın 460. maddesinde ise işletmeler, amortisman yönteminin seçimi ve uygulanması konusunda serbest bırakılmıştır.

VUK'ta ise işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri alet, edevat mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin kanun hükümlerine göre tespit edilen değerlerinin bunların kullanılabilirlikleri süre içerisinde yok edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. 01/01/2004 tarihinden itibaren 5024 Sayılı Yasa ile Enflasyon Muhasebesi'ne geçiş ile birlikte faydalı ömür sistemi vergi kanunlarında yerini almıştır.

TMS 16'da hurda değer ve değer düşüklüğü kavramlarından bahsedilmiş olmasına karşın MSUGT, TTK ve VUK hükümlerinde bu kavramlardan bahsedilmemiştir.

TMS 16'da geçen faydalı ömür kavramı, VUK'ta da bulunmaktadır. Ancak her ne kadar iki düzenlemede de faydalı ömür esas alınmakta ise de varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklılık göstermektedir. Standarda göre faydalı ömrün tespiti işletmelere bırakılırken VUK'ta yer alan ilgili düzenlemede bu tespit Maliye Bakanlığı'nın yetkisine verilmiştir. Standartta, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün dönemler itibariyle revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin, yapıldığı dönem ve sonrasında uygulanması gerektiği ifade edilirken, VUK'ta bu hususa ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Oysa faydalı ömür esaslı literatürde tahmine ve sonrasında tahminde oluşan değişikliklerin düzeltilmesi esasına dayanmaktadır.

Standarda göre amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler şunlardır:

- *Normal amortisman yöntemi,*
- *Azalan bakiyeler yöntemi,*
- *Üretim miktarı yöntemi*

Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi mevcut muhasebe sistemimizde yer almasına rağmen üretim miktarı yöntemi standarda özgü bir yöntemdir. Üretim miktarı yönteminde, varlığın beklenen kullanımını ya da üretim miktarı esas alınmaktadır. Bu yöntem, amortismanı zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak varsaymaktadır. Amortismanın, etkinliğin yerine zamanın fonksiyonu olarak kabul edildiği durumlarda bu yöntemin kullanılmasının doğru olmayacağı yöntemi en büyük sınırlandırmasıdır.

Standartta bu bahsedilen yöntemlerin dışında gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda herhangi bir sınırlama getirilmemiş ve bir varlığa uygulanan amortisman yönteminin en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirileceği belirtilmiştir. Standartta yer alan uygulanan amortisman yöntemlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve varlıklardan beklenen fayda da değişiklik söz konusu olması durumunda farklı ve daha uygun bir yöntemle geçilmesi ibaresi gerekli durumlarda amortisman yönteminin serbest bırakılmasının bir kanıtıdır. Standartta uygulanacak yöntemin varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçileceği ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanacağı ifade edilmektedir.

Mevcut muhasebe sistemimizde ise VUK tarafından belirlenen amortisman yöntemleri şunlardır:

- *Normal amortisman yöntemi,*
- *Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi,*

Bunların dışında çeşitli özel uygulamalar söz konusudur ve VUK bu uygulamaları şöyle sıralamaktadır:

- *Madenlerde amortisman,*
- *Fevkalade amortisman*
- *Kıst amortisman*

VUK'da sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine

geçilebileceği konusunda bir esneklik tanınmıştır. VUK 313. maddesinde “belli tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.” Hükmü ile maliyeti belli bir tutarı aşmayan belirli varlıkların doğrudan gider yazılabileceği serbestisi mükelleflere tanınmıştır. TMS’de ise böyle bir uygulama yer almamakta olup ilgili varlıklar aktifleştirilmekte ve amortismanına tabi tutulmaktadır.

TMS ve VUK arasındaki bir diğer önemli fark da arsalarla ilişkin amortisman uygulamasından kaynaklanmaktadır. Arsa ve binaların birlikte alınmaları durumunda bile farklı niteliklere sahip olmaları gerekçesiyle ayrı hesaplarda muhasebeleştirilmeleri gerektiği ve arsaların amortismanına tabi tutulmazken, binaların amortismanına tabi tutulmaları gerektiği standartta vurgulanmıştır. Oysa VUK’ta yalnızca boş arsa ve arazilere amortisman uygulanmayacağı hükmü bulunmaktadır.<sup>117</sup>

Standarta göre varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için geçerlidir. Kıst amortisman yöntemi TMS’de faydalı ömür ilkesi uyarınca uygulanmaktadır. Yıl içinde varlık edinimi ya da elden çıkarılmasında, bütün yılın amortismanı eşit tutarlara bölünerek ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısmı giderleştirilir. Dönemsellik ilkesi gereği bu yapılmalıdır. Fakat aynı cinsten varlıkların oluşturduğu bir grup içinden bir varlık düzenli olarak alınıp satılıyorsa, aşağıdaki seçeneklerden biri uygulanır:

- *İktisap edinilen yılın tamamı için amortisman ayrılır, çıkarımın yapıldığı yıl hiç amortisman ayrılmaz,*
- *İktisap edinilen yılın yarısı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yılda da yarım yıllık amortisman ayrılır.*

VUK’ta kıst amortisman uygulaması binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır. VUK’a göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç

---

<sup>117</sup> S. Hüseyin Tokay, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Nisan 1999, s. 45

olmak üzere işletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmektedir. Kıst amortisman uygulaması bir amortisman yöntemi olmayıp, aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan bakiyeler yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

VUK'ta binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile TMS'deki anlayış arasında farklılıklar bulunmaktadır. VUK'taki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartta ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Yani VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.<sup>118</sup>

#### **3.7.4. Bilanço Dışı Bırakma**

Standartta göre bilanço dışı bırakmada maddi duran varlık satış zararı ve satış karı geçmiş yıl gelir ve gideri hesaplarında gösterilmelidir.

VUK'a göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Mevcut düzenlemeler ile standart önemli farklılıklar söz konusu değildir. Her iki uygulama açısından da bakıldığında bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp ilgili varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir ve gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

---

<sup>118</sup> Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz ve Handan Bulca, "Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, Sayı: 94, 2009, s. 22

## 4. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde bir işletmenin bünyesinde bulunan maddi duran varlıklara ilişkin uygulamada karşılaşılabileceği durumlar ve bu durumlarda yapılması gereken işlemler, TMS 16 hükümlerine göre çalışmanın daha önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar paralelinde bir uygulama ile pekiştirilmeye çalışılacaktır.

*Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.*, gıda sektöründe faaliyet gösteren bir firmadır. Uygulamanın konusunu *Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.*'nin maddi duran varlıklarıyla ilgili olan muhasebe işlemleri oluşturmaktadır.

### 4.1. BİNA ALIMI

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti., üretim tesisi olarak kullanmak üzere 08.01.2005 tarihinde arsası ile beraber bir bina satın almıştır. Arsanın değeri 200.000 TL + KDV, binanın değeri ise 500.000 TL + KDV'dir. Bununla beraber; 50.000 TL Emlak Vergisi, 600 TL'de noter harcı peşin olarak ödenmiştir. Ödenen tüm giderlerin 2.600 TL'si arsa ile ilgilidir. (KDV Oranı: %18)

Bu bilgiler eşliğinde yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekildedir:

	08/01/2005	
<b>250 ARAZİ VE ARSALAR</b>		202.600
<b>252 BİNALAR</b>		503.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		126.000
<b>100 KASA</b>		831.600
	/	

Yukarıda görüldüğü üzere maddi duran varlıkların (arsa ve binanın) alımına ilişkin giderler maliyete dahil edilmiştir.

*Eğer Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti. kendi arsası üzerine bina inşa etmiş olsaydı, bu durumda yapılması gereken işlem ve kayıtlar farklı olacaktır. Bu durumu açıklamak üzere, Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'nin kendi arsası üzerine bina inşaatına başladığını ve söz konusu inşaatla ilişkin bilgilerin de aşağıdaki şekilde olduğunu varsayalım:*

*- İşletme, 10.01.2005 tarihinde bina inşaatına başlamış ve KDV hariç 50.000 TL tutarında malzemeyi peşin olarak satın almıştır.*

*- 14.04.2005 tarihinde KDV hariç 30.000 TL tutarında harcama yapılmış ve söz konusu meblağ banka kredisiyle karşılanmıştır.*

*- 21.07.2005 tarihinde 10.000 TL işçilik ödemesi yapılmıştır. (Kesintiler dikkate alınmayacaktır.)*

*- 18.08.2005 tarihinde Banka kredisinin bir kısmı 15.000 TL'si anapara, 1.000 TL'si de faiz olmak üzere peşin olarak ödenmiştir.*

*- 07.09.2005 tarihinde bina kullanıma hazır halde teslim alınmıştır.*

*- 31.12.2005 tarihinde kalan kredi borcu, 20.400 TL anapara ve 1.000 TL faizi ile birlikte peşin olarak ödenmek suretiyle kapatılmıştır.*

*Bu bilgilere göre yapılması gereken yevmiye kayıtları şu şekildedir:*

10.01.2005	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</b>	50.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	9.000
<b>100 KASA</b>	59.000
/	
14.04.2005	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</b>	30.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	5.400
<b>300 BANKA KREDİLERİ</b>	35.400
/	
21.07.2005	
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</b>	10.000
<b>100 KASA</b>	10.000
/	

18.08.2005	
<b>300 BANKA KREDİLERİ</b>	15.000
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</b>	1.000
<b>100 KASA</b>	16.000
/	
07.09.2005	
<b>252 BİNALAR</b>	91.000
<b>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</b>	91.000
/	
31.12.2005	
<b>300 BANKA KREDİLERİ</b>	20.400
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>	1.000
<b>100 KASA</b>	21.400
/	

#### 4.2. MADDİ DURAN VARLIK ALIMLARI

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti. Üretim tesisinde kullanmak üzere;

- 23.09.2005 tarihinde 24.000 TL + KDV bedelle bir binek araç satın almıştır.

- 23.09.2005 tarihinde 2 adet kamyon 120.000 TL + KDV ödenerek satın alınmış, bu kamyonlara 20.000 TL+ KDV değerinde kasa masrafı yapılarak 70.000 TL + KDV değerinde soğutucu ünite takılmıştır.

- 03.10.2005 tarihinde 18.000 Euro + KDV ödenerek bir adet kıyma makinesi, 23.000 Euro + KDV ödenerek bir adet mikser ve 63.000 \$ + KDV bedelle de bir adet dolum makinesi satın alınmıştır. ( 1 Euro = 2.00 TL, 1\$ = 1,5 TL)

- 28.11.2005 tarihinde 23.000 Euro + KDV değerinde vakum makinesi ile 63.000 Euro + KDV değerinde klips ve etiketleme makinesi satın alınmıştır. (1 Euro = 2,10 TL)

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'nin maddi duran varlık alımına ilişkin kayıt ve hesaplamaları şu şekildedir:

23.09.2005	
<b>254 TAŞITLAR</b>	24.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	4.320
<b>100 KASA</b>	28.320

Kamyon alımına ilişkin olarak maliyete dahil edilecek unsurlar aşağıda gösterilmiştir :

Fatura Bedeli	120.000
Kasa	20.000
Soğutma Ünitesi	70.000
<b>TOPLAM</b>	<b>210.000 TL</b>

Kamyonlara ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki şekildedir:

23.09.2005	
<b>254 TAŞITLAR</b>	210.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	37.800
<b>102 BANKALAR</b>	247.800

Kıyma makinesine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekildedir:

$$\begin{aligned} \text{TL Cinsinden Fatura Bedeli} &= \text{Maliyet Bedeli} \times \text{Döviz Kuru} \\ &= 18.000 \times 2.00 \\ &= 36.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Fatura Bedeli	36.000
İskonto	- 6.000
Navlun	3.000
Gümrük Vergisi	4.000
Kurulum – Montaj	3.000
Teknik Uzman Ücreti	1.000
<b>TOPLAM</b>	<b>41.000 TL</b>

Kıyma Makinesinin yevmiye kaydı:

03.10.2005		
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	41.000	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	7.380	
<b>102 BANKALAR</b>		48.380

Miksere ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekildedir:

$$23.000 \text{ Euro} \times 2.00 = 46.000 \text{ TL}$$

Fatura Bedeli	46.000
Navlun	3.000
Gümrük Vergisi	5.000
Kurulum – Montaj	4.000
<b>TOPLAM</b>	<b>58.000 TL</b>

Miksere ilişkin yevmiye kaydı:

03.10.2005		
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	58.000	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	10.440	
<b>102 BANKALAR</b>		68.440

Dolum Makinesine ilişkin hesaplamalar şu şekildedir:

$$63.000 \$ \times 1.5 = 94.500 \text{ TL}$$

Fatura Bedeli	94.500
İskonto	- 14.500
Navlun	8.000
Gümrük Vergisi	11.000
Kurulum – Montaj	4.000
Teknik Uzman Ücreti	1.000
<b>TOPLAM</b>	<b>104.000 TL</b>

Dolum makinesinin yevmiye kaydı:

03.10.2005		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	104.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.720	
<b>102 BANKALAR</b>		<b>122.720</b>

Vakum makinesine ilişkin hesaplamalar şu şekildedir:

31.000 Euro x 2,10 = 65.100 TL

Fatura Bedeli	65.100
İskonto	- 5.100
Navlun	3.000
Gümrük Vergisi	6.000
Kurulum – Montaj	3.000
Teknik Uzman Ücreti	1.000
<b>TOPLAM</b>	<b>73.000 TL</b>

Vakum makinesinin yevmiye kaydı:

28.11.2005		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	73.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	13.140	
<b>102 BANKALAR</b>		<b>86.140</b>

Klips ve etiketleme makinesine ilişkin hesaplamalar şu şekildedir:

58.000 Euro x 2,10 = 121.800 TL

Fatura Bedeli	121.800
İskonto	- 11.800
Navlun	8.000
Gümrük Vergisi	12.000
Kurulum – Montaj	5.000
Teknik Uzman Ücreti	1.000
<b>TOPLAM</b>	<b>146.000 TL</b>

Klips ve etiketleme makinesinin yevmiye kaydı:

28.11.2005	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	146.000
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	26.280
<b>102 BANKALAR</b>	172.280
/	

### 4.3. AMORTİSMAN AYRILMASI

Aktifleştirilen maddi duran varlıklar için yıl sonu itibariyle TMS 16'ya göre amortisman ayrılması aşağıdaki yöntemler çerçevesinde ele alınacaktır. Konunun iyice anlaşılması bakımından hem normal amortisman hem de azalan bakiyeler yöntemi bütün maddi duran varlıklar için ayrı ayrı gösterilecektir. Uygulamada çok yer bulmayan üretim miktarı yöntemine ise bir örnek verilerek değinilecektir.

- Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'ye ait binanın faydalı ömrü 10 yıl, diğer maddi duran varlıkların faydalı ömrü ise 5 yıldır.

- Maliyet Bedeli ele alınırken KDV göz ardı edilecektir.

### Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplamaları

#### Bina

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	503.000	%10	50.300	50.300
2006	503.000	%10	50.300	100.600
2007	503.000	%10	50.300	150.900
2008	503.000	%10	50.300	201.200
2009	503.000	%10	50.300	251.500
2010	503.000	%10	50.300	301.800
2011	503.000	%10	50.300	352.100
2012	503.000	%10	50.300	402.400
2013	503.000	%10	50.300	452.700
2014	503.000	%10	50.300	503.000

### **Binek Taşıt**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	24.000	% 20 (4 ay)	1.600 (4 ay)	1.600
2006	24.000	% 20	4.800	6.400
2007	24.000	% 20	4.800	11.200
2008	24.000	% 20	4.800	16.000
2009	24.000	% 20	4.800	20.800
2010	24.000	% 20	3.200	24.000

### **Kamyonlar**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	210.000	% 20 (4 ay)	14.000 (4 ay)	14.000
2006	210.000	% 20	42.000	10.250
2007	210.000	% 20	42.000	18.450
2008	210.000	% 20	42.000	26.650
2009	210.000	% 20	42.000	34.850
2010	210.000	% 20	28.000	41.000

### **Kıyma Makinesi**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	41.000	% 20 (4 ay)	2.050 (4 ay)	2.050
2006	41.000	% 20	8.200	10.250
2007	41.000	% 20	8.200	18.450
2008	41.000	% 20	8.200	26.650
2009	41.000	% 20	8.200	34.850
2010	41.000	% 20	8.200	41.000

### **Mikser**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	58.000	%20 (4 ay)	2.900 (4 ay)	2.900
2006	58.000	%20	11.600	14.500
2007	58.000	%20	11.600	26.100
2008	58.000	%20	11.600	37.700
2009	58.000	%20	11.600	49.300
2010	58.000	%20	8.700	58.000

### **Dolum Makinesi**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	104.000	%20 (3 ay)	5.200 (3 ay)	5.200
2006	104.000	%20	20.800	26.000
2007	104.000	%20	20.800	46.800
2008	104.000	%20	20.800	67.600
2009	104.000	%20	20.800	88.400
2010	104.000	%20	15.600	104.000

### **Vakum Makinesi**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	73.000	% 20 (2 ay)	2.400 (2 ay)	2.400
2006	73.000	% 20	14.600	17.000
2007	73.000	% 20	14.600	31.600
2008	73.000	% 20	14.600	46.200
2009	73.000	% 20	14.600	60.800
2010	73.000	% 20	12.200	73.000

### Klips ve Etiketleme Makinesi

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	146.000	%20 (2 ay)	4.900 (2 ay)	4.900
2006	146.000	%20	29.200	34.100
2007	146.000	%20	29.200	63.300
2008	146.000	%20	29.200	92.500
2009	146.000	%20	29.200	121.700
2010	146.000	%20	24.300	146.000

### Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplamaları

#### Bina

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	503.000	%20	100.600	100.600
2006	402.400	%20	80.480	181.080
2007	321.920	%20	64.384	245.464
2008	257.536	%20	51.507,20	296.971
2009	206.028,80	%20	41.205,76	338.176,76
2010	164.823,04	%20	32.964,61	371.141,37
2011	131.858,43	%20	26.371,69	397.513,06
2012	105.486,74	%20	21.097,35	418.610,41
2013	84.389,39	%20	16.877,88	435.488,29
2014	67.511,51	%20	67.511,51	503.000,00

### **Binek Araç**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	24.000	%40 (4 ay)	3.200	3.200
2006	14.400	%40	5.760	8.960
2007	8.640	%40	3.456	12.416
2008	5.184	%40	2073,60	14.485,60
2009	3.110	%40	3.110	17.599,60
2010	6400,40	%40	6400,40	24.000

### **Kamyonlar**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	210.000	%40 (4 ay)	28.000	28.000
2006	126.000	%40	50.400	78.400
2007	75.600	%40	30.250	108.650
2008	45.360	%40	18.144	126.794
2009	27.216	%40	27.216	154.010
2010	55.990	%40	55.990	210.000

### **Kırma Makinesi**

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	41.000	%40 (3 ay)	4.100	4.100
2006	24.600	%40	9.840	13.940
2007	14.760	%40	5904	19.844
2008	8.856	%40	3542,40	23.386,40
2009	5.313,60	%40	5313,60	28.700
2010	12.300	%40	12.300	41.000

### Mikser

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	58.000	%40 (3 ay)	5.800	5.800
2006	34.800	%40	13.920	19.720
2007	20.880	%40	8.352	28.072
2008	12.528	%40	5.011,20	32.083,20
2009	7.516,80	%40	7.516,80	40.600
2010	17.400	%40	17.400	58.000

### Dolum Makinesi

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	104.000	%40 (3 ay)	10.400	10.400
2006	62.400	%40	24.960	35.360
2007	37.440	%40	14.976	50.336
2008	22.464	%40	8.985,60	59.321,60
2009	13.478,40	%40	13.478,40	72.800
2010	31.200	%40	31.200	104.000

### Vakum Makinesi

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	73.000	%40 (2 ay)	4.866	4.866
2006	43.800	%40	17.520	22.386
2007	26.280	%40	10.512	32.898
2008	15.768	%40	6.307,20	39.205,20
2009	9460,80	%40	9.460,80	48.666
2010	24.334	%40	24.334	73.000

### Klips ve Etiketleme Makinesi

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	146.000	%40 ( 2 ay)	9.733	9.733
2006	87.600	%40	35.040	44.773
2007	52.560	%40	21.024	65.797
2008	31.536	%40	12.614,40	78.411,40
2009	18.921,60	%40	18.921,60	97.333
2010	48.667	%40	48.667	146.000

### Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntem uygulamada kullanılmamaktadır. Bu yüzden söz konusu yöntemle ilişkin olarak sadece bir örnek verilecektir.

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'ye ait dolum makinesi bu yöntem açısından ele alınacak olursa;

İşletme makinede; 2005 yılında 2.000 ton, 2006 yılında 3.000 ton, 2007 yılında 3.000 ton, 2008 yılında 4.000 ton, 2009 yılında 3.000 ton dolum yapmıştır. Söz konusu makinenin hurda değeri 29.000 TL'dir. Buna göre amortisman tutarları şu şekilde hesaplanır:

$$2005 \text{ yılı amortisman tutarı} = (104.000 \text{ TL} - 29.000 \text{ TL}) / 15.000 \text{ ton} \times 2.000 \text{ ton}$$

$$= 10.000 \text{ TL}$$

$$2006 \text{ yılı amortisman tutarı} = (104.000 \text{ TL} - 29.000 \text{ TL}) / 15.000 \text{ ton} \times 3.000 \text{ ton}$$

$$= 15.000 \text{ TL}$$

$$2007 \text{ yılı amortisman tutarı} = (104.000 \text{ TL} - 29.000 \text{ TL}) / 15.000 \text{ ton} \times 3.000 \text{ ton}$$

$$= 15.000 \text{ TL}$$

2008 yılı amortisman tutarı = (104.000 TL – 29.000 TL) / 15.000 ton x 4.000 ton

**= 20.000 TL**

2009 yılı amortisman tutarı = (104.000 TL – 29.000 TL) / 15.000 ton x 3.000 ton

**= 15.000 TL**

#### **4.4. DÖNEMSONU DEĞERLEME İŞLEMLERİ**

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'ye ait maddi duran varlıkların değerlemesi TMS 16'da yer alan maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelleri uygulanarak yapılacaktır.

##### **Maliyet Modeli**

Maliyet modeline göre bina, binek taşıt ve dolum makinesinin değerlendirilmesi yapılacaktır. Uygulamanın karmaşık olmaması açısından söz konusu modeller bütün varlıklara uygulanmayacaktır. Sadece seçilen varlığa seçilen modeller uygulanacaktır.

##### **Bina**

Binanın maliyet bedeli 503.000 TL'dir. Söz konusu binanın 2009 yılında 13.000 TL değer kaybına uğradığı belirlenmiştir. Bina'ya ilişkin olarak normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

Bu bilgiler eşliğinde maliyet modeli şu şekilde uygulanır:

<b>Yıl</b>	<b>Maliyet Bedeli</b>	<b>Amortisman Oranı</b>	<b>Yıllık Amortisman Payı</b>	<b>Birikmiş Amortisman</b>
2005	503.000	%10	50.300	50.300
2006	503.000	%10	50.300	100.600
2007	503.000	%10	50.300	150.900
2008	503.000	%10	50.300	201.200
2009	503.000	%10	50.300	251.500

### Defter Değerinin Bulunması:

Maliyet Değeri	503.000	%1,2	6.036
Birikmiş Amortisman	251.500	%1,2	3.036
<b>Defter Değeri</b>	<b>251.500</b>	<b>%1,2</b>	<b>3.000</b>

### Yevmiye Kaydı:

31.12.2009	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.036
689 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	3.000
252 BİNALAR	6.036
/	

Binanın Değeri	496.964
Birikmiş Amortisman	248.464
<b>Defter Değeri</b>	<b>248.500</b>

### Binek Taşıt

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'ye ait binek taşıtın maliyet bedeli 24.000 TL'dir. Söz konusu taşıtın 2006 yılındaki değeri 20.000 TL, 2009 yılındaki değeri ise 18.000 TL olarak saptanmıştır. Taşıtın değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

### Taşıta İlişkin Amortisman Tablosu:

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	24.000	% 20 (4 ay)	1.600 (4 ay)	1.600
2006	24.000	% 20	4.800	6.400
2007	24.000	% 20	4.800	11.200
2008	24.000	% 20	4.800	16.000
2009	24.000	% 20	4.800	20.800
2010	24.000	% 20	3.200	24.000

**2006 Yılına Ait Defter Değerinin Bulunması:**

Maliyet Değeri	24.000	%22,7	5.448
Birikmiş Amortisman	6.400	%22,7	1.448
<b>Defter Değeri</b>	<b>17.600</b>	<b>%22,7</b>	<b>4.000</b>

**Yevmiye Kaydı:**

31.12.2006		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	1.448	
689 OLAĐANDIŐ GİDER VE ZARARLAR	4.000	
254 TAŞITLAR		5.448
/		

Taőtın Değeri	18.552
Birikmiş Amortisman	4.952
<b>Defter Değeri</b>	<b>13.600</b>

**2009 Yılına Ait Defter Değerinin Bulunması:**

Maliyet Değeri	24.000	%62,5	15.000
Birikmiş Amortisman	20.800	%62,5	13.000
<b>Defter Değeri</b>	<b>3.200</b>	<b>%62,5</b>	<b>2.000</b>

**Yevmiye Kaydı:**

31.12.2009		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	13.000	
689 OLAĐANDIŐ GİDER VE ZARARLAR	2.000	
254 TAŞITLAR		15.000
/		

Taşıtın Değeri	9.000
Birikmiş Amortisman	7.800
<b>Defter Değeri</b>	<b>1.200</b>

### **Dolum Makinesi**

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti.'ye ait olan dolum makinesinin maliyet bedeli 104.000 TL'dir. Söz konusu makinenin 2007 yılında 4.000 TL değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Dolum makinesi maliyet modeli kullanılarak değerlendirilecektir. (Değerleme işleminde azalan bakiyeler yöntemi esas alınacaktır.)

### Dolum Makinesine İlişkin Amortisman Tablosu (Azalan Bakiyeler)

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2005	104.000	%40 (3 ay)	10.400	10.400
2006	62.400	%40	24.960	35.360
2007	37.440	%40	14.976	50.336
2008	22.464	%40	8.985,60	59.321,60
2009	13.478,40	%40	13.478,40	72.800
2010	31.200	%40	31.200	104.000

### Defter Değerinin Bulunması

Maliyet Değeri	104.000	%7	477
Birikmiş Amortisman	50.336	%7	3.523
<b>Defter Değeri</b>	<b>53.664</b>	<b>%7</b>	<b>4.000</b>

31.12.2007		
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	3.523	
<b>689 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR</b>	4.000	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>		477
/		

Makinenin Değeri	103.523
Birikmiş Amortisman	46.813
<b>Defter Değeri</b>	<b>56.710</b>

### **Yeniden Değerleme Modeli**

Bu bölümde, şahin Et ve Gıda Ltd. şti.'nin aktifinde kayıtlı olan kamyonların ve kıyma makinesinin yeniden değerleme modeli uygulanmış olsaydı hangi işlemlerin yapılacağı anlatılmaya çalışılacaktır.

### **Kamyonlar**

şahin Et ve Gıda Ltd. şti. , 23.09.2005 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan kamyonları satın almıştı. Söz konusu kamyonların 31.12.2007 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarları, 98.000 TL'dir. 31.12.2008 tarihinde araçlardaki değer düşüklüğü %20 olarak tespit edilmiştir.

Kamyonların aktife giriş ve amortisman kayıtları:

23.09.2005	
<b>254 TAşITLAR</b>	210.000
<b>102 BANKALAR</b>	210.000
/	
31.12.2005	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	14.000
<b>257 BİRİKMiş AMORTİSMANLAR</b>	14.000
/	
31.12.2006	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	42.000
<b>257 BİRİKMiş AMORTİSMANLAR</b>	42.000
/	
31.12.2007	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	42.000
<b>257 BİRİKMiş AMORTİSMANLAR</b>	42.000
/	

### Değer Düşüklüğü Hesaplaması ve Kaydı:

Değer düşüklüğü kaydı iki şekilde yapılabilir:

#### 1. Yöntem:

01.01.2008	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	22.400
25X DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	22.400
/	

$$210.000 - 98.000 = 112.000$$

$$112.000 \times \%20 = 22.400$$

#### 2. Yöntem:

01.01.2008	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	22.400
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	19.600
254 TAŞITLAR	4.200
/	

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
254 Taşıtlar	210.000	168.000*	42.000
257 Birikmiş Amort.	98.000	78.400**	19.600
<b>Fark</b>	<b>112.000</b>	<b>89.600</b>	<b>22.000</b>

$$* 210.000 / 112.000 \times 89.600 = 168.000 \text{ TL}$$

$$** 98.000 / 112.000 \times 89.600 = 78.400 \text{ TL}$$

Eğer gerçeğe uygun değer 30.06.2008 tarihinde 220.000 TL olsaydı şu şekilde kayıt düşüldü:

30.06.2008'de 6 aylık amortisman,

$$42.000 \times \%20 / 12 \text{ ay} \times 6 \text{ ay} = 4.200 \text{ TL}$$

31.12.2007	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	4.200
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	4.200
/	

Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması:

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
<b>254 Taşıtlar</b>	168.000	432.787*	264.787
<b>257 Birikmiş Amort.</b>	82.600	212.787**	130.187
<b>Fark</b>	<b>85.400</b>	<b>220.000</b>	<b>134.600</b>

$$* 168.000 / 85.400 \times 220.000 = 432.787 \text{ TL}$$

$$** 82.600 / 85.400 \times 220.000 = 212.787 \text{ TL}$$

30.06.2008	
<b>254 TAŞITLAR</b>	264.787
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	130.187
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI</b>	112.200
<b>644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR</b>	22.400
/	

### Kıyma Makinesi

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti. 03.10.2005 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan kıyma makinesini 41.000 TL bedelle satın almıştır. 31.12.2006 tarihinde söz konusu makinenin birikmiş amortisman tutarı 8.610 TL olup 31.01.2007 tarihinde makinedeki değer düşüklüğü %25 olarak tespit edilmiştir.

	03.10.2005	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	41.000	
<b>102 BANKALAR</b>		41.000
/		
	31.12.2005	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	4.100	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		4.100
/		
	31.12.2006	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	13.940	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		13.940
/		

### **Değer Düşüklüğü Hesaplaması ve Kaydı:**

	31.07.2007	
<b>654 KARŞILIK GİDERLERİ</b>	6.765	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	3.485	
<b>254 TAŞITLAR</b>		10.250
/		

	<b>Net Defter Değeri</b>	<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	<b>Fark</b>
<b>253 Tesis Makine ve Cihazlar</b>	41.000	30.750*	10.250
<b>257 Birikmiş Amortismanlar</b>	13.940	10.455**	3.485
<b>Fark</b>	<b>27.060</b>	<b>20.295</b>	<b>6.765</b>

$$* 41.000 / 27.060 \times 20.295 = 30.750 \text{ TL}$$

$$** 13.940 / 27.060 \times 20.295 = 10.455 \text{ TL}$$

Eğer gerçeğe uygun değer 30.06.2007 tarihinde 50.000 TL olsaydı;

30.06.2007 tarihinde 6 aylık amortisman:

$$13.940 \times \%40 / 12 \times 6 = 2.788$$

30.06.2007	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	2.788
<b>257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR</b>	2.788
/	

Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması:

	<b>Net Defter Değeri</b>	<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	<b>Fark</b>
<b>253 Tesis Makine ve Cihazlar</b>	30.750	82.822*	52.072
<b>257 Birikmiş Amortismanlar</b>	13.243	37.822**	24.574
<b>Fark</b>	<b>17.507</b>	<b>45.000</b>	<b>27.498</b>

$$* 30.750 / 17.507 \times 50.000 = 82.822 \text{ TL}$$

$$** 13.243 / 17.507 \times 50.000 = 37.822 \text{ TL}$$

30.06.2007	
<b>254 TAŞITLAR</b>	52.072
<b>257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR</b>	24.574
<b>522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI</b>	6.765
<b>644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR</b>	20.733
/	

#### 4.5. TAKAS YOLU İLE ELDE EDİLEN MADDİ DURAN VARLIK

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti., 03.10.2005 tarihinde 23.000 Euro + KDV bedelle almış olduğu mikseri takas etmeye karar vermiştir. 31.12.2007 tarihinde mikserin bedeli 58.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 26.100 TL'dir. Gerçeğe uygun değeri 65.000 TL olan mikserin karşılığında alınacak olan yeni mikserin gerçeğe uygun değeri ise 80.000 TL'dir.

Bu bilgiler eşliğinde yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekildedir:

30.06.2007	
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	65.000
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	26.100
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	58.000
<b>679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>	33.100

#### 4.6. MADDİ DURAN VARLIĞIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI

Şahin Et ve Gıda Ltd. Şti., 31.12.2008 tarihinde 73.000 TL kayıtlı değere sahip olan vakum makinesini 85.000 TL'ye satmıştır. Söz konusu makineye ilişkin olarak birikmiş amortisman tutarı 46.200 TL, yeniden değerlendirme değer artış fonunda biriken tutar ise 100.000 TL'dir.

Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde yapılacaktır:

31.12.2008	
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	46.200
<b>102 BANKALAR</b>	85.000
<b>679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>	58.200
<b>253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>	73.000

  

31.12.2008	
<b>522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU</b>	100.000
<b>570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	100.000

## SONUÇ

Küresel gelişmelerle birlikte, işletmelerin finansal raporları daha geniş kitleleri ilgilendirir hale gelmektedir. Ülkemizde de bu nedenle şirketler bugüne kadar Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve VUK'a göre uyguladıkları mevzuat hükümleriyle beraber standart hükümlerine göre de raporlama yapacaklardır.

Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemelere, Türkiye Muhasebe Standartları'nda 16 No'lu Maddi Duran Varlıklar standardında yer verilmiştir.

TMS 16, işletmelerin çoğunda bulunan maddi duran varlıklara ilişkin olarak finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletmenin bu varlıklara olan yatırımları ve bu yatırımlardaki değişimler hakkında bilgi edinebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektedir.

Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel konuları düzenlemektir. Bu konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile birlikte değer düşüklüğü zararlarıdır.

Maddi duran varlıkların defter değerinin belirlenmesinde; değeri ne olursa olsun alınan tüm maddi duran varlıklar aktifleştirilmelidir. Varlığın alımında katlanılan alış giderleri doğrudan maliyete alınmalı, katlanılan borçlanma maliyetlerinden aktifleştirme döneminden sonra ortaya çıkanlar ise doğrudan gider yazılmalıdır. Ayrıca Arsa ile birlikte bina alımında, her iki varlık da şartlara göre ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir.

Standartta değerlemeye ilişkin iki modele yer verilmiştir. Bunlar, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Maddi duran varlıklarda yapılan değerlendirme sonucunda, değer artışı veya değer düşüklüğü meydana gelebilir. Değer artışı, değer düşüklüğü olmadan ortaya çıkmış ise doğrudan özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilir. Eğer değer düşüklüğü oluşmuşsa direkt olarak gelir tablosuna yansıtılır. Ancak daha önce değer artışı olan maddi duran varlıklarda daha sonra değer düşüklüğü meydana gelirse o zaman değer düşüklüğü özkaynaklarla karşılaştırılır.

Standarda göre amortisman uygulamasında üç yonteme yer verilmiştir. Bu yontemler; normal amortisman yontemi, azalan bakiyeler yontemi ve üretim miktarı yontemidir. Yontemler konusunda üretim miktarı yontemi mevcut uygulamada VUK'ta yer alan yontemlerden ayrılmaktadır. Ayrıca standarda göre uygulanan amortisman yontemi, en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde bir değişiklik olması halinde yontem, söz konusu değişimi yansıtacak şekilde değiştirilir. Bu tarz bir değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.

Faydalı ömür, amortisman oranı ve amortisman yontemi açısından önemlidir. Bazen aynı maddi duran varlık, farklı işletmelerde kullanım açısından farklı faydalı ömüre sahip olabilir. VUK'da maddi duran varlıkların amortisman oranı belirtilmiştir ve her işletme belirtilen oranı kullanmak zorundadır.

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında veya kullanımında gelecekte ekonomik fayda beklenmediği zaman bilançodan çıkarılır. Yani satıldığında veya kullanılmaz hale geldiğinde bilançodan da çıkarılması gerekir. Dolayısıyla aktif değeri ile birikmiş amortismanlar arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak tamamen kullanılamaz hale gelmemiş ve kullanımdan kaldırıldığında eğer tamamen itfa edilmemiş ise amortisman ayrılmaya devam edilir. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; eğer varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir.

Standart hükümleri, mevcut uygulama ile karşılaştırılacak olursa;

TMS hükümleri esas itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları'nın birebir çevirisi şeklindedir. Bu bağlamda Sermaye Piyasası Kanunu'nun Uluslararası

Muhasebe Standartları ile tam uyumlu olmasından dolayı TMS hükümleri ile de tam uyum söz konusudur.

TTK açısından bakıldığında, herhangi bir uyumsuzluk bulunmamakla beraber yeni TTK taslağında muhasebe uygulamalarının standartlarla tam uyumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK açısından bakıldığında ise uygulamada birçok farklılık göze batmaktadır. Genel hatlarıyla bakıldığında TMS 16'da bazı hükümler mükelleflere VUK'a göre avantaj sağlamaktadır. Bu bağlamda tamamen TMS'ye geçilmesi durumunda vergi idaresinin buna sıcak bakmaması söz konusu olabilecektir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar:

- Akdoğan Nalan ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005
- Akgül Ataman, Başak ve Hüseyin Akay. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine Yönelik Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004
- Akgün, Melek. "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Necdet sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, (Ed.) **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 2. Baskı, içinde (375 -411), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008,
- Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2. Baskı İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2003
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe (Muhasebede Dönemiçi İşlemleri: Cilt 1)**, 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe (Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Cilt: 2)**, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005
- Benligiray Yılmaz ve Diğerleri. **Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1675, 2006
- Erdoğan, Murat. **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Beta, 2003
- Dinler, Zeynel. **İktisada Giriş**, 11. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005
- Gücenme, Ümit, **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları Alfa Akademi, 2005
- Gücenme Gençoğlu, Ümit. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007
- Hacıüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: 1995
- Kavak, Şeref. **Genel Muhasebe**, 3. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005
- Kışalı, Yunus. Selman Aziz Erdem ve Sadi Işıklılar. **Finansal Muhasebe**, 3. Baskı İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002
- Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005
- Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **“Vergi Hukuku”** 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006

Öztürk, Bünyamin. **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

Öztürk, Bünyamin. **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, İstanbul: Gazi Kitabevi, 2003

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, İstanbul: Gazi Kitabevi, 2007

Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, 3. Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları: 18, 2003

Sipahi, Barış. “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları - Açıklamalar ve Uygulamalar** - , içinde ( 117 – 140), İstanbul: İSMMMO Yayın No: 99, 2008

Sürmeli, Fevzi. Özgür Cemalcılar ve Yılmaz Benligiray. **Genel Muhasebe**, 5. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1341, 2006

Tenker,Nejat. **Finansal Muhasebe**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999

Ünsal, Erdal M. **Makro İktisat**, 6. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2005

#### **Tezler:**

Çorum, Sebehat. “Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi” (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: 2007)

Kesgin, Mehmet Murat. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri Ve Türk Vergi Mevzuat ile Karşılaştırılması (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2006)

#### **Sürelî Yayınlar:**

Akbulut, Yıldız ve Beyhan Marşap. “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 4, Aralık 2006

Akgül Ataman, Başak. “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardı’nda (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 67, 2004

Arpacı, Altar Ömer. “Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu

- Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 85, Ocak – Şubat 2008
- Dabbaoğlu, Kadir. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 325 Eylül 2008
- Dağdemir, Serdal. “ Maddi Duran Varlıklara İlişkinTMS 16 ve VUK’da Yer Alan Düzenlemeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008
- Demirci, Azmi. “Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi ?” **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007
- Doğan, Zeki. Türkiye Muhasebe Standartları, “Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:12, Nisan 2004
- Elitaş, Cemal. Yılmaz Akyüz ve Handan Bulca. “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 94, 2009
- Gönen, Seçkin ve Gülşah Uğurluel. “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerleri” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007
- Gücenme, Ümit ve Aylın Poroy Arsoy. “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı” , **Analiz**, Cilt: 5, Sayı: 14, Ekim 2005
- Gülmez, Bilgi. “Amortismanlarda Özel Haller”, **Vergi Dünyası**, Sayı:316, Aralık 2007
- Kaya, Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 83, Eylül – Ekim 2007
- Tokay, S. Hüseyin. “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Nisan 1999
- Tokay, Semih Hüseyin. Ali Deran ve Rafet Aktaş, “ Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Aralık 2005
- Tokay, Semih Hüseyin ve Ali Deran. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm**, Sayı: 90, 2008
- Yazıcı, Mehmet. “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, Nisan 2003

Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli.” TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, **Mali Çözüm**, Sayı:82, Temmuz – Ağustos 2007

**Kanun ve Standartlar:**

VUK

TTK

TMS 16

**İnternet:**

<http://kizilahmet.brinkster.net/Konular/mdvenv.htm> (08/08/2009)