

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI:
OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Fatma YILDIZ

Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR - 2017

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI:
OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Fatma YILDIZ

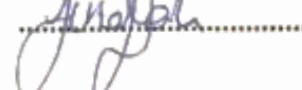
Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR - 2017

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : FATMA YILDIZ
Öğrenci No : 2012800055
Tez Başlığı : Maddi Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması. Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Bir Uygulama
Savunma Tarihi : 20.11.2017
Danışmanı : Prof.Dr.Seçkin GÖNEN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Seçkin GÖNEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Gülşah ATAĞAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.M.Gürol DURAK	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ	

FATMA YILDIZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği ☒ / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Murat AYDOĞDU
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Maddi Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması: Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../...

Fatma YILDIZ

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Maddi Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması: Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Bir Uygulama

Fatma YILDIZ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Günümüzde küreselleşmenin etkisi altında olan işletmeler uluslararası alanlarda faaliyetlerini arttırmaktadır. Öyle ki, küçük ve orta ölçekli işletmeler dahi çok uluslu şirketler halini alabilmektedir. Bu durum, ülkeler arası mevzuat ve uygulama farklılıkları nedeniyle bir takım zorlukları da beraberinde getirmektedir. Bilgi kullanıcıları açısından finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sıkıntılı hale gelmektedir. Bu sıkıntıların önlenmesi amacıyla ülkelerin uyguladıkları vergi mevzuatına ek olarak muhasebe standartları oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları, işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe en yakın değerleri ile hazırlanmasını sağlamaktadır.

Otomotiv yan sanayi işletmeleri genellikle uluslararası faaliyet göstermektedir. Sanayi işletmelerinin toplam varlıkların önemli kısmını maddi duran varlıklar oluşturmaktadır. Çalışmamızda; Maddi duran varlıkların, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında karşılaştırması yapılmaktadır. Bu bağlamda düzenlenme amacı yönünden Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklılıklar saptanmıştır. Bu çalışmada Ege Bölgesinde faaliyet gösteren otomotiv yan sanayi işletmesinin finansal tabloları incelenerek söz konusu farklılıklar gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Otomotiv Yan Sanayi İşletmeleri

ABSTRACT

Master's Thesis

Comparing of Tangible Fixed Assets in Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards : An Application on Automotive Supplier Industry

Fatma YILDIZ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

Nowadays, companies with the influence of globalization increase their activities in international areas. In fact small and medium-sized enterprises may take the form of multinational companies. This situation brings about some kinds of difficulties regarding regulations and implementation differences between the countries. Comparing the financial statements becomes a difficult situation for information users. To prevent this, in addition to tax regulations, accounts standards have been formed for countries to apply. Turkish Accounting Standards provide the financial statements of companies with the nearest to the real values of the preparation.

Automotive supplier industry of enterprises are operating in these international areas. Beside, significant part of the total assets of industrial companies are tangible fixed assets. In this study, Aegean Region which operates automotive supplier industry company have been examined financial statements tangible fixed assets related to the Tax Procedure Law and tried to show the differences in terms of Turkish Accounting Standards

Key Words: Tangible Fixed Assets, Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standards, Automotive Supplier Industry enterprises

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI:
OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI	3
1.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN GRUBU HESAPLARI	4
1.2.1. Arazi ve Arsalar	4
1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	5
1.2.3. Binalar	6
1.2.4. Tesis Makine ve Cihazlar	7
1.2.5. Taşıtlar	8
1.2.6. Demirbaşlar	9
1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	11
1.2.8. Birikmiş Amortismanlar	12
1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	12
1.2.10. Verilen Avanslar	14

1.3. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	15
1.3.1 Amortisman kavramı	15
1.3.2 Amortisman Konu Olan Varlıklar	16
1.3.3 Amortisman Oranı ve Süresi	17
1.3.4 Amortisman Listelerindeki Asgari Bilgiler	18
1.3.5 Amortisman Hesaplama Yöntemleri	19
1.3.5.1. Normal Amortisman Yöntemi	19
1.3.5.2. Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi	20
1.3.5.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi	21
1.3.5.4. Kıst Amortisman Yöntemi	23
1.3.5.5. Madenlerde Amortisman Yöntemi	24
1.3.6 Amortismanlarda Yöntem Değiştirme Şartları	25
1.3.7 Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlarla İlgili Özellikli Hususlar	26
1.3.7.1. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Satılması	26
1.3.7.2. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Hasar Görmesi	27
1.3.7.3. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Yenilenmesi	28
1.4. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	29
1.4.1 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	29
1.4.2 Maddi Duran Varlık Envanteri	31

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR	34
2.1.1. Standardın Amacı	35
2.1.2. Standardın Kapsamı	35
2.1.3. Standardın Kapsamına Dahil Edilmeyen Unsurlar	36
2.1.4. Tanım ve Açıklamalar	36
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	38

2.2.1. Başlangıç Maliyetler	40
2.2.2. Sonraki Maliyetler	40
2.3 MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM	41
2.3.1. Maliyet Unsurları	41
2.3.2. Maliyetin Ölçümü	42
2.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ SONRASI ÖLÇÜM	43
2.4.1. Maliyet Modeli	43
2.4.2. Yeniden Değerleme Modeli	44
2.4.2.1. Yeniden Değerlemenin Sıklığı	45
2.4.2.2. Yeniden Değerlemede Birikmiş Amortismanların Durumu	45
2.4.2.3. Yeniden Değerlemede Artış Olması	46
2.4.2.4. Yeniden Değerlemede Azalış Olması	46
2.4.2.5. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışlarının Durumu	47
2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN	48
2.5.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Tutarı	50
2.5.2. Amortisman Yöntemleri	51
2.5.2.1. Normal Amortisman Yöntemi	51
2.5.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	53
2.5.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi	54
2.6. BİLANÇO DIŞI BIRAKMA	56
2.7. AÇIKLAMALAR	56
2.8. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	57
2.9. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

3.1. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ	60
3.2. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE TÜRKİYE’NİN GELİŞİMİ	60
3.3. UYGULAMANIN AMACI	61
3.4. UYGULAMANIN SINIRLARI	61
3.5. UYGULAMA YAPILAN OTOMOTİV YAN SANAYİ İŞLETMESİNİN TANITILMASI VE ORGANİZASYON YAPISI	61
3.6. İŞLETMENİN MADDİ DURAN VARLIK HESAP GRUBU KAYITLARININ VUK VE TMS AÇISINDAN İNCELENMESİ	64
3.6.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR	64
3.6.1.1. Arazi ve Arsalar	66
3.6.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	67
3.6.1.3. Binalar	68
3.6.1.4. Kiralama ile Alınan Makinalar	68
3.6.1.5. Tesis, Makine ve Cihazlar	69
3.6.1.6. Taşıtlar	70
3.6.1.7. Demirbaşlar	71
3.6.1.8. Birikmiş Amortismanlar	72
3.6.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	72
3.6.1.10. Verilen Avanslar	73
SONUÇ	74
KAYNAKÇA	76
EKLER	

KISALTMALAR

TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
s.	Sayfa No
ss.	Sayfadan Sayfaya
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllara Göre Amortisman Tabi Olmayıp Doğrudan Gider Yazılabilecek Tutarların Üst Sınırı	s.9
Tablo 2: Normal Amortisman Yöntemi Örnek	s.19
Tablo 3: Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi Örnek	s.21
Tablo 4: Fevkalade Amortisman Yöntemi Örnek	s.22
Tablo 5: Kıst Amortisman Yöntemi Örnek	s.23
Tablo 6: VUK ve TMS Açısından Amortisman Uygulamaları	ss.48-50
Tablo 7: TMS'ye Göre Normal Amortisman Yöntemi Örnek	s.52
Tablo 8: TMS'ye Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi Örnek	s.54
Tablo 9: TMS'ye Göre Üretim Miktarı Yöntemi Örnek	s.55
Tablo 10: VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklar	s.65
Tablo 11: Maddi Duran Varlıklar VUK-UFRS Karşılaştırılması	s.66

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Maddi Duran Varlık İlk Muhasebeleştirme Şekli	s.39
Şekil 2: Organizasyon Şeması	s.63



EKLER LİSTESİ

EK 1: VUK’a İşletme Gelir Tablosu	ek s.1
EK 2: VUK’a İşletme Bilançosu	ek s.2
EK 3: UFRS’ye Göre İşletme Kapsamlı Gelir Tablosu	ek s.4
EK 4: UFRS’ye Göre İşletme Finansal Durum Tablosu	ek s.5
EK 5: UFRS’ye Göre Maddi Duran Varlıklar Açıklayıcı Dipnotlar	ek s.6



GİRİŞ

Maddi duran varlıklar işletmeler için uzun vade de fayda beklenen ve değerleri yüksek tutarlara ulaştığı için işletme faaliyetlerini doğrudan etkileyen varlıklardır. Bu nedenle, maddi duran varlıkların değerlerinin, olası değer kayıplarının, amortisman giderlerinin ve finansal tablolarda nasıl yer alacaklarının belirlenmesi çok önemlidir.

Artan rekabet ortamı işletmeleri uluslararası alanlarda ekonomik faaliyetlere yöneltmekte, bu faaliyetler de ortak muhasebe dillerini zorunlu hale getirmektedir. Bu ihtiyaç, işletmelerin raporlamalarında hem vergi mevzuatına uygunluğu sağlayacak hem de uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasını mümkün kılacak muhasebe standartlarını ortaya çıkartmaktadır. Türkiye’de de faaliyet göstermekte ve yeni yatırımlar planlamakta olan çok sayıda uluslararası işletme bulunmaktadır.

İşletmeler açısından finansal tabloların gerçeğe uygun değeri ile sunulması uluslararası faaliyetlerin giderek arttığı göz önünde bulundurulduğunda daha da önemli hale getirmektedir. Ülke mevzuatlarına uygun şekilde hazırlanan muhasebe standartları ile finansal tabloların güvenilirliği amaçlanmaktadır. Bununla birlikte, ülke içerisinde geçerli farklı mevzuatların birbiri ile karşılaştırılabilmesi de önemli olmaktadır.

Ülkemizde maddi duran varlıklar, aralarında bir takım farklılıklar gösteren Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Standardına göre düzenlenmiştir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, maddi duran varlıklar Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında analiz edilmiş ve örnek alınan bir işletmedeki uygulamalar incelenmiştir.Çalışmada ağırlıklı olarak maddi duran varlıklarda amortisman konusuna değinilmiştir.

Vergi Usul Kanununa göre maddi duran varlıklar kavramının ele alındığı çalışmanın ilk bölümünde, hesap grubunda yer alan kalemler sırasıyla incelenmiş ve her kalem için örneklere ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Bölümün devamında ise maddi duran varlıklarda amortisman ve dönem sonu işlemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Uluslararası uyuma yönelik düzenlemelerde bulunan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlık kavramı ikinci bölümde açıklanmış ve maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile muhasebeleştirme sonrası ölçüm modelleri detaylı şekilde anlatılmıştır. Bununla birlikte amortisman ile ilgili kavramlar ve amortisman yöntemleri ele alınmış ve örnekler ile açıklanmıştır. Maddi duran varlıkların dönem sonu işlemlerine ve açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise, Ege Bölgesinde faaliyet göstermekte olan bir otomotiv yan sanayi işletmesinde bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulama, işletmenin finansal tablolarındaki maddi duran varlıkların sunuluşunun incelenmesi ve Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu çalışmada maddi duran varlıkların değerlemesi, ölçülmesi ve bunlara ilişkin örnekler ile karşılaştırılması, benzerlik ve farklılıklar yönünden incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu'na göre maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılması için edinilen ve amortisman konusu yapılan fiziki varlıklardır. Bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilirliği için tahsis edilirler. Bu varlıkların kullanımı işletme faaliyetleri amacı doğrultusunda bir yıldan uzun süreleri içerir.¹

Diğer bir ifade ile maddi duran varlıklar işletmenin satmak amacıyla değil, asıl faaliyetlerini devam ettirebilmek adına satın aldığı ekonomik ömrü bir yıldan daha uzun fiziki varlıklardır.²

Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi, Vergi usul Kanunu'nunda bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir:

- Fizik bir yapı sahip ve işletmeye ait olmalı
- Satış amaçlı alınmamış olmalı
- Bir yıldan uzun süreli fayda sağlama amacı olmalı
- Mal/hizmet üretim faaliyetlerinde kullanılıyor olmalı

Maddi duran varlıkların satılması veya kalıcı olarak hizmetten kaldırılması ile gelecekte ekonomik fayda sağlanmasının artık mümkün olmaması durumunda bilançodan çıkarılması gerekir.³

¹ Yurdakul Çaldağ ve Yıldız Ayanoğlu. **Genel Muhasebe**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, 228.

² Dursun Arıkboğa. **Finansal Muhasebe**, DER Yayınları, İstanbul, 2011, s. 173.

³ Liliana Lazari ve Luminița Griu-Pislaras, "Accounting Issues About Fixed Assets Under Natioanal and International Regulations", **European Journal of Accounting, Finance & Business**, Sayı:3, 2015, s. 41.

1.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN GRUBU HESAPLARI

Tek Düzen hesap Planı'nda 25 grubu Maddi Duran Varlıklara ayrılmıştır. Maddi Duran Varlıklar grubunda bulunan hesaplar şu şekildedir:

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

1.2.1. Arazi ve Arsalar

250 Arazi ve Arsalar hesabı, bir işletmenin esas faaliyetlerini gerçekleştirme amacıyla sahip olduğu veya satın aldığı arazi ve arsaların takip edildiği hesaptır. Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) 269. Maddesine göre de iktisadi işletmelere dâhil her türlü taşınmaz maliyet bedelleri ile değerlendirir.⁴ Bunula birlikte, VUK'un 297. Maddesine göre, ticari sermayeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın bina ve araziler vergi değerleri ile değerlendirilir.⁵

Bu hesabın işleyişi, satın alımlarda borç kaydedilmesi, satış ve elden çıkarma durumunda ise alacak kaydedilmesi şeklindedir. Arsa veya arazilerin satın alınması sırasında oluşabilecek noter, tapu ve komisyon giderleri gibi tüm harcamalar maliyet bedeline eklenebilir.

⁴Vergi Usul Kanunu 269. Madde

⁵Vergi Usul Kanunu 297. Madde

Arsa ve arazilerin düzeltilmesi ve bir binanın yıkılarak arsaya dönüştürülmesi için yapılan yıkım ve düzeltme giderleri, yıkılan binanın aktifteki kayıtlı değerleri arsa maliyetine ilave edilir.⁶

Boş olan arsa ve araziler için yıpranma ve aşınması gibi bir durum söz konusu olmadığından amortisman uygulanmaz.

Örnek: XYZ A.Ş. üretim firması yeni kuracağı hat için 500.000 TL bedelle banka üzerinden bir arsa satın almıştır. Bu satın alma işlemi ile ilgili 15.000 TL emlak alım vergisi ve tapu ve noter masraflarından doğan 10.000 TL de banka hesabından ödenmiştir. Bu işlemlere ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
250 ARAZİ VE ARSALAR	525.000	
102 BANKALAR		500.000
102 01 Emlak Vergisi		15.000
102 02 Tapu ve Noter Masrafı		10.000

Yukarıdaki örneğe göre maddi duran varlık için yapılan masraflar arsa ve araziler hesabının maliyetine eklenir.

1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri hesabında işletmenin sahip olduğu arazilerde oluşturulan yollar, köprüler, kanallar ve iskeleler gibi yapılar bu hesapta takip edilir.⁷

Hesabın işleyişine göre yapının inşası tamamlandığında borçlandırılır, kullanılmayan ve önemini yitirmiş yapıların alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır

Bir başka deyişle, inşası var olan yeraltı ve yerüstü tesislerin üzerine ömrünü uzatıcı ve ekonomik değerini arttırıcı bir işlem yapıldığında borç kaydı yapılırken, bu

⁶ N. Ata Atabey ve diğerleri, **Genel Muhasebe Dönemsonu İşlemleri**, 2. Baskı, Konya, 2003, s. 349.

⁷ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, 14. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s. 246.

tesislerin beklenen faydayı sağlamaması ve satılması durumunda alacak kaydı yapılır.

Yeraltı ve yerüstü düzenleri zaman içerisinde yıpranmaya maruz kaldıkları için amortisman tabi tutulurlar. Amortisman tutarı dönem sonlarında maliyet bedelleri üzerinden hesaplanır.

Örnek: XYZ A.Ş. firması fabrikasındaki çevre düzenlemelerini ABC A.Ş. firmasına 3.000 TL + 540 TL KDV ödeyerek yaptırmıştır. Ödeme işlemi banka üzerinden gerçekleştirilmiş olup, işleme ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		
251 01 Çevre Düzenlemesi	3.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	540	
102 BANKALAR		3.540

Yukarıdaki örneğe göre işletme çevre düzenlemesi yapmış olup yer altı ve yerüstü düzenleri hesabında izlemektedir.

1.2.3. Binalar

252 Binalar hesabında işletme çalışmalarında yararlanılan ve belirli bir amaç için yapılmış olan yapılar ve bu yapıları tamamlayıcı parçalar takip edilmektedir.⁸ İşletmeler kendi ihtiyaçlarına göre uyarlama yaparak idare binası ve fabrika binası olarak alt hesaplar kullanabilirler.

Hesabın işleyişi, binaların işletme tarafından yaptırılması halinde bina tamamlanıncaya kadar inşa maliyetlerinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının borcuna kaydedilmesi, tamamlandıktan sonra da gerçekleşen tüm maliyetleri ile birlikte hesabının alacağına ve buna karşılık 252 Binalar hesabının borcuna kaydedilmesi şeklindedir.

⁸ Vasfi Haftacı, **Dönemsel Muhasebe**, 1. Basım, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 138.

Örnek: XYZ A.Ş firması kendisine ait 350.000 TL değerindeki binayı KLM A.Ş. firmasına satmış ve ödeme banka hesabına alınmıştır. İşleme ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	413.000	
252 BİNALAR		350.000
391 HESAPLANAN KDV		63.000

Yukarıdaki örnekten anlaşılabacağı üzere işletme aktifinde bulunan bina satış yoluyla işletme varlıklarından çıkarılmıştır.

1.2.4. Tesis Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan makine, tesis ve cihazlar ile bu amaca yönelik olarak kullanılan taşıma gereçleri 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabında izlenir. Burada izlenen varlıklar şu şekilde açıklanabilir:⁹

Tesisler: Makineler arasında düzen ve enerji iletimi sağlayan varlıklardır. Ör: ısıtma, enerji, yangın tesisleri vb.

Makineler: Üretilen ürünlere şekil veren, değiştiren varlıklardır. (Ör: dikiş, baskı, paketleme, etiketleme makineleri vb.)

Cihazlar: Birkaç materyalin eklenmesi ile oluşan ve bazı işlemlerin gerçekleşmesini sağlayan varlıklardır. Ör: ölçüm, tartım, yıkama, temizleme aletleri, röntgen cihazı vb.

Hesabın işleyişi, tesis makine ve cihazlar alındığında maliyet değeri ile bu hesabın borcuna, elden çıkarılması ve satılması durumunda hesabın alacağına kaydedilir.

⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 427.

Tesis, makine ve cihazlar hesabındaki amortisman giderlerinin çalışmayan dönemlere ilişkin olan kısmı için maliyetler ile ilişkilendirilmeden çalışmayan kısım gider ve zararlarına aktarılır.¹⁰

Örnek: XYZ A.Ş. firması 180.000 TL maliyet bedeli ile edindiği yeni üretim makinesini dönem sonuna kadar kullanamamıştır. Dönem sonunda bu makine için normal amortisman yöntemiyle %10 oranında amortisman ayrılmıştır. Bu işleme ait dönem sonu muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

	Borç	Alacak
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLAR	18.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000

1.2.5. Taşıtlar

Bir işletmenin faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar 254 Taşıtlar hesabında izlenir. Ulaştırma sektöründe hizmet için kullanılan her türlü taşıt da bu hesapta izlenmekle birlikte, bu sektörde ana üretimde kullanılan taşıtların toplam tutarına dipnotlarda yer verilir.¹¹ Bir taşıtın maliyetini belirleyen giderler başta alış tutarı olmak üzere, nakliye bedeli, gümrük vergisi, sigortası ve taşıt alım vergisi gibi giderlerdir.

Hesabın işleyişi, taşıt alındığında maliyet bedeli ile hesabın borcuna, satıldığında ise hesabın alacağına kaydedilmesi şeklindedir. Taşıtların kullanıma göre bir takım bakım ihtiyaçları gerekebilir. Bu bakım ile yapılan ekonomik ömrü uzatıcı harcamaları tutarı hesabın borcuna kaydedilir. Ancak daha küçük sayılabilecek yağ

¹⁰ Fehmi Karasioğlu, **Finansal Muhasebe – Dönem Sonu İşlemleri TMS/TFRS Uygulamalı**, Geliştirilmiş 3. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 380-381.

¹¹ Hamza Koçakoğlu, **Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2011, s. 164.

değişimi, lastik tamiri vb. bakım onarım giderleri bu kapsamda yer almaz, ilgili birim faaliyet giderinde kayda alınır.¹²

Faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobil kiralanması veya çalıştırılması olan işletmelerin, bu amaçla kullandıklarının dışında kalan işletmeye ait binek otomobillerin alışında Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılmaz¹³

Örnek: XYZ A.Ş firması banka hesabından 100.000 TL ve 18.000 TL KDV ödeyerek iki şirket arabası satın almıştır. Bu işleme ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
254 TAŞITLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
102 BANKALAR		118.000

1.2.6. Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine ve cihazlar ile döşeme, masa ve mobilya gibi maddi duran varlıkların tamamı 255 Demirbaşlar hesabında takip edilmektedir.¹⁴

Hesabın işleyişi, hesap kapsamındaki demirbaşların alımında hesabın borcuna, satın alınması, elden çıkartılması veya devredilmesi durumunda da alacağına kaydedilmesi şeklindedir.

V.U.K'un Md. 313'de tanıdığı yetkiye istinaden maliyeti yasadaki sınırların altında kalan demirbaşların ilgili faaliyet biriminde gider olarak yazılabilmeleri mümkündür. İşletmelerin raporlama biçimlerine göre bahsi geçen sınırların altında kalan demirbaşlar nazım hesaplarda takip edilebilir. Ayrıca işletmeler gider hesaplarının alt hesaplarında yasal demirbaş sınırı altında kalan demirbaşları takip edebilirler.

¹² Sabri Burak Arzova, **Finansal Muhasebe (Cilt-1)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 216.

¹³ Katma Değer Vergisi Kanunu Md. 30/b.

¹⁴ Recep Güneş ve diğerleri, **Dönemsonu İşlemleri (Genel Muhasebe II)**, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 133.

Tablo 1: Yıllara Göre Amortisman Tabi Olmayıp Doğrudan Gider Yazılabilecek Tutarların Üst Sınırı

Yıl	Genel Tebliğ	Tutar
2017	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 476)	900 TL
2016	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 460)	900 TL
2015	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 442)	880 TL
2014	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 432)	800 TL
2013	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 422)	800 TL
2012	(VUK Genel Tebliğ Sıra No: 411)	770 TL

Kaynak: GİB, “Fatura Düzenleme Sınırı” <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/fatura-duzenleme-siniri>, **Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgilendirmesi**, (09.10.2017).

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere VUK her yıl gider yazılabilecek tutarı yayınlamaktadır.

Örnek: XYZ A.Ş firması ofislerinde kullanılmakta olduğu bir bilgisayarı 5.000 TL, 900 TL KDV ile satmıştır. Bilgisayarın defter değerinin 4.000 TL ve bu bilgisayar için ayrılan amortisman tutarı 800 TL’dir. Bu satış işlemine ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
102 BANKALAR	5.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	800	
255 DEMİRBAŞLAR		4.000
391 HESAPLANAN KDV		900
679 DİĞER OLAĞANDIŞI		1.800
GELİR KARLAR		

1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

İşletme için duran varlık niteliğinde bulunan, ancak bahsi geçen hesapların kapsamına alınamayan varlıklar diğer maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bunlar da 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında takip edilir.

Diğer duran varlıklar için verilebilecek örnekler şu şekildedir.¹⁵

- Model ve kalıplar
- Tıbbi aletler ve laboratuvar ekipmanları
- Yangın söndürme aletleri
- Takımlar
- Ölçü ve tartı aletleri

Burada belirtilen maddi duran varlıkların alınması durumunda hesaba borç kaydedilirken, elden çıkarılmalarında da alacak kaydedilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletme faaliyet konusu çerçevesinde maddi duran varlıklar içeriğine alınamayan varlıklar bu hesapta izlenir.

Örnek: XYZ A.Ş. firması fabrika alanına giriş çıkışların kontrol altında tutulabilmesi için bir alarm ve emniyet sistemi devreye almıştır. Sistemin kurulumunu gerçekleştiren firmaya bu işlem için %18 KDV hariç toplam 15.000 TL banka hesabından ödenmiştir. Bu işleme ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	Borç	Alacak
256 01 Alarm ve Emniyet Sistemi	15.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700	
102 BANKALAR		17.700

Örnekte alarm ve emniyet sistemi maddi duran varlıklar hesabı dışında kalıp diğer maddi duran varlıklar hesabına alınıp şirket aktif hesabında izlenir.

¹⁵ Ferhat Sayım, **Genel Muhasebe- Yevmiye Boşluk Doldurmalı Muhasebe Öğretim Sistemi**, Akademik Arge-Finans, İstanbul, 2015, s. 122-123.

1.2.8. Birikmiş Amortismanlar

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaptan düşülmesini sağlayabilmek için kullanılan hesaptır.

İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken maddi duran varlıklarda yaşanan değer azalışı çoğunlukla birden çok faaliyet döneminde oluşur. Bu nedenle faaliyet dönemlerine yayılmış giderler olarak tanımlanırlar.¹⁶

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığı olarak bu hesaba alacak ilgili gider hesaplarına borç kaydedilirken, satılan, devredilen ve kullanılamayacak duruma gelmiş maddi duran varlıklara ayrılan birikmiş amortismanlar bu hesaba borç ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilir.¹⁷

1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Üretim veya hizmet işletmelerinde maddi duran varlığın alımı, varlığın işletmelere fiziki olarak ulaşması açısından zaman gerektirebilir ve bu süre boyunca varlığın maliyeti dışında farklı maliyet unsurları da ortaya çıkabilir. Oluşan maliyet unsurları varlığın fiziki olarak ulaşması veya varlığın kullanılabilir hale gelmesine kadar bu hesapta izlenmektedir.

258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabında yapımı devam eden maddi duran varlıklar izlenir. İşletmelerde hali hazırda yapımı devam eden ve bittiğinde ilgili hesaba aktarılacak olan her çeşit malzeme, işçilik ve genel giderler ile ilgili harcamalar bu kapsamdadır.¹⁸

Hesabın işleyişi, yapılmakta olan yatırıma doğrudan veya dolaylı bir şekilde gelen her türlü harcamanın hesaba borç kaydedilmesi, tamamlanan yatırım bedelinin ise alacak kaydedilmesi şeklindedir. Tamamlanan yatırım bedeli ilgili maddi duran varlık hesabına da borç kaydedilir.

¹⁶ Mehmet Özbirecikli, **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 104.

¹⁷ Vasfi Haftacı, **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 144.

¹⁸ Koçakoğlu, s. 168.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen maddi duran varlık üzerinden amortisman ayrılmaz. Yatırım tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık aktif hesabına kaydedildiğindeyse amortisman ayrılabilir hale gelir.

Örnek: XYZ A.Ş firması üretim tesislerinde kullanmak üzere bir CNC tezgahı satın almıştır. Tezgah bedeli olan 150.000 TL ve %18 KDV'den oluşan fatura tutarı banka hesabından virman yolu ile ödenmiştir. Tezgahın firmaya taşınması için KDV dahil toplam 2.360 TL ödenmiştir. Montaj ve kurulum işlemleri üçüncü taraf bir şirkete yaptırılmış olup, hizmet bedeli olarak KDV dahil 5.900 TL ödenmiştir.

Tezgah bedelinin ödenmesi		
	Borç	Alacak
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	150.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	27.000	
102 BANKALAR		177.000
Taşıma gideri ödenmesi		
	Borç	Alacak
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	360	
102 BANKALAR		2.360
Montaj gideri ödenmesi		
	Borç	Alacak
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
102 BANKALAR		5.900
Tezgahın hizmeti alınması		
	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	157.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		157.000

1.2.10. Verilen Avanslar

Satın alınmak üzere avans karşılığında sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili yapılan avans ödemeleri 259 verilen avanslar hesabında izlenir.

İşletmelerde maddi duran varlık siparişlerinde sipariş verilme süresi ile maddi duran varlığın ilgili tedarikçide hazır hale getirilmesi ve müşteriye iletilmesi uzun zaman alabilir. Bu nedenle şirketler maddi duran varlığın siparişi üzerine sözleşmeye bağlı olarak mal bedeli üzerinden belirli oranda avans ödemesi gerçekleştirebilirler.

Yurtdışından veya yurtdışından satın alınmak amacıyla sipariş edilen maddi duran varlıklar için yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Bu hesap yapılan siparişin avansları ile ilgili giderleri kapsamaktadır.¹⁹

Maddi duran varlığın tedarik aşamasında uzun zamana ihtiyaç olduğu durumlarda verilen avans tutarları bu hesapta kayda alınmaktadır.

Hesabın işleyişi, sipariş için avans ödemesi yapıldığında hesaba borç kaydedilmesi, ürün teslim alındığında ilgili hesaba alacak kaydedilmesi şeklindedir. Verilen avanslar hesabında takip edilen maddi duran varlıkların mülkiyeti kazanılmadan önce amortisman tabi olmaları söz konusu değildir.

Örnek: Satın alınacak bir makine için imalatçı firmaya avans tutarı olan 50.000 TL bankadan firmaya havale yolu ile ödenmiştir. Satıcı firma teslimat sonrası makine bedeli olan 100.000 TL ile %18 KDV'den oluşan fatura tutarının ödenen avans düşüldükten sonra kalanı çek ile ödenmiştir.

	Borç	Alacak
259 VERİLEN AVANSLAR	50.000	
102 BANKALAR		50.000

¹⁹ Sevilengül, s. 429.

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
259 VERİLEN AVANSLAR		50.000
102 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		68.000

1.3. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

1.3.1 Amortisman kavramı

Amortisman, varlığın dönem içerisinde tüketilen ekonomik faydalarının maliyeti veya yeniden değerlendirilen değerinin ölçüsüdür.²⁰ Bir başka tanıma göre ise, niteliği itibariyle zaman içerisinde değer kaybına uğrayan bir maddi duran varlık için yapılan harcamaların, o maddi duran varlığın ekonomik ömrü çerçevesinde yok edilmesi işlemidir.²¹

Amortisman, işletmelerin kullanılmakta olduğu makine, tesis, donanım, bina gibi maddi duran varlıklarda değer kaybı oluşması durumunda, bu kaybın ilgili dönemlere dağıtılarak işletmenin faaliyetine devam etmelerini amaçlar.²²

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesinde amortisman konusunda, *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder”* denilmektedir.

Amortisman işletmede bir yıldan fazla kullanılacak sabit kıymetleri konu edinir. Duran varlıklar faydalı ömürlerine göre eşit yüzdelerle amortisman ayrılır. Bir yıldan daha uzun fayda sağlanacak bir varlığın maliyetinin sadece varlığın alındığı

²⁰ Geoffrey Holmes ve diğerleri, **Interpreting Company Reports and Accounts**, 10. Baskı, Ashford Colour Press, Gosport, 2008, s. 102.

²¹ Şeref Kavak, **Genel Muhasebe**, 5. Baskı, Nobel Yayın, Ankara, 2011, s. 203.

²² M. Vefa Toroslu, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 227.

yılda gider yazılması muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği uygun değildir.

Her iktisadi kıymet amortisman konusuna girmemekle birlikte, sadece belirli koşulları taşıyan kıymetlerin değeri amortisman yoluyla giderleştirilebilmektedir.²³

Amortisman ayırma işlemi için bazı koşulları sağlaması gereklidir. Amortisman ayırma koşulları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

- İktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanılması
- Envantere dahil edilmiş olması
- Yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalması
- Değerinin belirli bir tutarın (2017 yılı için 900 TL) üzerinde olması.

Yukarıda sağlanan koşulların yanında amortisman konusunda kıymetlerin envantere dahil olmasıyla ilgili bazı özellik arz eden hususlar şu şekilde açıklanabilir:

- Satışın mülkiyeti muhafaza şartı ile yapıldığı durumlarda amortisman mülkiyet sahibince ayrılır,
- Kiralama durumlarında amortisman kiralayan tarafından ayrılır,
- Reklam panoları başkasının mülkü üzerinde bulunsu dahi ilgili işletme tarafından envantere alınır ve amortismanına konu edilirler.

1.3.2 Amortisman Konu Olan Varlıklar

VUK'un 313. Maddesine göre yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalan varlıklar amortismanına konu olmaktadır.²⁴ Bir işletme satış amacıyla sahip olduğu tüm maddi duran varlıklar için amortisman hesaplayabilir.²⁵

Boş araziler ve arsalar VUK'un 314. Maddesine göre amortismanına tabi tutulmamaktadır, ancak tarım işletmelerindeki her türlü meyve bahçesi ve bağ gibi

²³ Metin Eren, "İşveren Tarafından Yapılan Giyim Giderlerine Amortisman Uygulanıp Uygulanmayacağı Hususunda Yaşanan Tereddüt", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:26, Sayı:138, 2016, s. 191.

²⁴ Vergi Usul Kanunu 313. Madde

²⁵ Necdet Sağlam ve diğerleri. **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012, s. 224.

tarım tesisi ile işletmede inşa edilmiş olan her türlü hak ve yol amortismanına tabidir.²⁶ Bununla birlikte, bina ile birlikte satın alınan arsa ve arazi birlikte amortismanına tabi tutulur. Arsa ve arazinin değer kaybı yaşaması veya hammadde ve yığıntı yeri şeklinde kullanılması halinde amortismanına tabi tutulur.²⁷

VUK'un 320. Maddesine göre de, bir varlığa amortisman ayrılması için söz konusu varlık işletmenin aktifine girmelidir.²⁸

Maddi duran varlıkların içerisinde amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler şu şekildedir:²⁹

-Boş arazi ve arsalar için herhangi bir yıpranma söz konusu olmadığından amortismanına tabi değerlendirilmemektedirler. Bununla birlikte, arazi ve arsalar üzerinde bulunan bahçe, yol ve parklar bu kapsamın dışında kalmakta, amortismanına tabi olmaktadır.

-Yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen maddi duran varlıklar, yapımların devam ettiğinden bir amortismanına tabi değildir.

-Maddi duran varlıkların mülkiyeti edinilmeden önce verilen avanslar amortismanına tabi değildir.

1.3.3 Amortisman Oranı ve Süresi

İşletmelerde faaliyetin devamı için önem arz eden maddi duran varlıkların amortisman oranı ve süresi VUK gereğince belirlenmektedir.

Amortisman oranları VUK'un 315. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden kıymetler oran, yıl ve yöntem olarak aynı çerçevede amortismanına tabi tutulurlar.³⁰

Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya ilk yıl uygulanandan daha düşük bir seviyede ayrılmasından ötürü amortisman süresi uzatılamaz.³¹

²⁶Vergi Usul Kanunu 314. Madde

²⁷ Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 136.

²⁸Vergi Usul Kanunu 320. Madde

²⁹ Gülümser Ünkaya ve Sinan Aslan, **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 206-207.

³⁰ Yaklaşım Yayınları, "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri", **Yaklaşım Dergisi Ocak 2012 eki**, http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201201/2f.htm#_ftn5, 23.04.2017.

1.3.4 Amortisman Listelerindeki Asgari Bilgiler

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların doğru bir biçimde takip edilebilmesi ve kontrolünün sağlanabilmesi ve anlaşılabilir bir raporlama yapılabilmesi için amortisman listelerinde bulunması gereken asgari bilgiler vardır:³² Bu bilgileri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- İktisadi kıymetin bulunduğu bölüm veya yerin kodu (üretim, muhasebe, satış, tedarik zinciri vb.)
- İktisadi kıymetin kendi kodu (Her biri için kod tanımlanmalıdır)
- İktisadi kıymetin türü, cinsi ve taşıt olması durumunda modeli ve plakası gibi bilgiler
- İktisadi kıymetin maliyet bedeli
- İktisadi kıymet için uygulanan amortisman yöntemi
- İktisadi kıymetin amortisman oranı
- İktisadi kıymetin amortisman oranına göre faydalı ömrü
- Cari yıla ait amortisman tutarı
- Birikmiş amortisman
- Özel maliyet bedellerinin söz konusu olduğu durumlarda, harcamanın hangi kiralık yer için yapılmış olduğunu tanımlayan bir kod
- Maddi olmayan diğer duran varlıklarda, varlığın ait olduğu İktisadi kıymet ile bağlantı kodu.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılacağı üzere asgari bilgilerin yanında işletmelerin faaliyet niteliğine göre maddi duran varlıkların izlendiği hesap detayları farklılaşabilmektedir

³¹Vergi Usul Kanunu 315. Madde

³² Koray Ateş, **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi Rehberi**, Özel Baskı, Muhasebet yayınevi, Ankara, 2013, s. 55-56.

1.3.5 Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'ta aşağıdaki gibi amortisman yöntemleri belirlenmiştir:

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

Anlaşılabacağı üzere amortisman ayırabilmek için işletmeler amortisman oranları ve süreleri ile birlikte amortisman yöntemlerinden birini seçmektedirler. Normal ve azalan kalanlar yöntemi seçimlik yöntem olup fevkalade ve madenlerde amortisman özel durumlar halinde kullanılmaktadır.

1.3.5.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemine göre varlığın maliyeti belirlenen yararlı ömrüne eşit bir biçimde dağıtılması gerekir. Bu yöntemde öncelikle varlığın yararlı ömrü bulunmakta ve amortismana tabi olan değer bulunan bu ömre eşit olarak dağıtılmaktadır.³³

Örnek: X işletmesi 2016 Şubat ayında 50.000 TL değerinde bir iş makinesi satın almıştır. Böyle bir makine için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen amortisman oranı %20 ise, bu koşullarda oluşacak amortisman tablosu şu şekildedir:

Tablo 2: VUK'a Göre Normal Amortisman Yöntemi Örnek

Yıl	Giriş Bedeli	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı
2016	50.000 TL	%20	10.000 TL
2017	50.000 TL	%20	10.000 TL
2018	50.000 TL	%20	10.000 TL
2019	50.000 TL	%20	10.000 TL
2020	50.000 TL	%20	10.000 TL

³³ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 159.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere normal yöntem ile amortisman süresi boyunca her yıl eşit dağılım söz konusu olmaktadır.

1.3.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan kalanlar yöntemi olarak da isimlendirilebilmektedir. Bu yöntemde normal amortisman yöntemi için hesaplanan oranın iki katı esas alınmakta ve %50'yi aşmama koşulu bulunmaktadır. Bu oran üzerinden amortisman hesabı yapılmaktadır.³⁴

Azalan bakiyeler yönteminin en önemli sakıncası hesaplama için uzun zaman gerekmesi ve maddi duran varlık için ayrılan amortisman değerinin her yıl değişmesidir. Bununla birlikte, maddi duran varlığın maliyet bedeli faydalı ömrü içerisinde tamamıyla yok edilmemektedir. Amorti edilmemiş bir kalıntı olmasına yol açan bu sakınca, amortisman süresinin son yılına devreden değere eşit bir tutarda amortisman ayrılarak giderilmektedir.³⁵

Normal amortisman yönteminde belirtilen iş makinesi alımı örneğinden gidilecek olursa hesap şu şekilde olacaktır:

Amortisman oranı: $(1 / \text{Ekonomik Ömür}) * 2$

$$1 / 5 = 0,20$$

$$0.20 \times 2 = 0,40 \text{ yani } \% 40' \text{ dır.}$$

$$50.000 \times \% 40 = 20.000 \text{ TL yıllık amortisman tutarı}$$

Bu örnek için oluşacak amortisman tablosu şu şekildedir:

³⁴ Hüseyin Ali Kutlu, **Tekdüzen Genel Muhasebe**, Güncellenmiş 2. Basım, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 158.

³⁵ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, Genişletilmiş 14. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2011, s. 161.

Tablo 3: VUK’a Göre Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi Örnek

Yıl	Giriş Bedeli	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı
2016	50.000 TL	%40	20.000 TL
2017	30.000 TL (50.000-20.000)	%40	12.000 TL
2018	18.000 TL (30.000-12.000)	%40	7.200 TL
2019	10.800 TL (18.000-7.200)	%40	4.320 TL
2020	6.480 TL	Son yıl kalanı	6.480 TL

Tablodan da görüleceği üzere duran varlığın amortisman tutarı her yıl değişkenlik göstermektedir.

1.3.5.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Amortisman uygulamasında maddi duran varlıklar, faydalı ömürlerine bakılarak ilgili dönemlerde itfa edilirler. Bu aynı zamanda muhasebede dönemsellik ilkesinin de gereğidir. İşletmelerde daha önceden tahmin edilemeyen bazı nedenlerle maddi duran varlıkların olağanüstü şekilde değer kaybına uğramaları mümkündür. Bu gibi durumlarda işletmelerin kullanabilmesi için V.U.K. 317. maddesinde “fevkalade amortisman uygulaması” getirilmiştir.

Maliye Bakanlığınca tespiti yapılan maddi duran varlıkların belirlenen fevkalade amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulduğu durumlar şu şekilde sıralanabilir:³⁶

- Amortisman tabi maddi duran varlığın deprem veya yangın gibi olağanüstü durumlar sonucunda değer kaybına uğraması
- Amortisman tabi maddi duran varlığın gelişen araştırma geliştirme faaliyetleri sonucunda teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak teknik açıdan verim ve değerinin düşmesi

³⁶Vergi Usul Kanunu 317. Madde

- Amortismanına tabi maddi duran varlığın kapasite fazlası nedeniyle normalden daha fazla yıpranması.

Fevkalade amortisman uygulamasında kullanılacak olan oran duruma göre farklılık göstermekle birlikte, mükellefin başvurusu ile Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilir.

Örnek: Bir işletmenin 2013 yılında 50.000 TL'ye satın almış olduğu makinenin amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir. İşletme, 2015 yılında gerçekleşen bir yangın sırasında hasarlanan bu makine için Maliye Bakanlığı'na fevkalade amortisman talebi ile başvurmuştur. Bakanlık 1 yıl için %30'luk bir amortisman tespitinde bulunmuştur. Buna göre makineye ilişkin amortisman tablosu şu şekilde olacaktır.³⁷

Tablo 4: VUK'a Göre Fevkalade Amortisman Yöntemi Örnek

Yıllar	Demirbaşın Değeri		Amortisman Tutarı
2013	10.000 TL	x 0,20 =	2.000 TL
2014	10.000 TL	x 0,20 =	2.000 TL
2015	10.000 TL	x 0,30 =	3.000 TL
2016	10.000 TL	x 0,20 =	2.000 TL
2017	10.000 TL	x 0,10 =	1.000 TL
		Toplam	10.000 TL

Yukarıdaki bilgilere göre yangın esnasında zarar gören makine için yapılan başvuruda Maliye Bakanlığının belirlediği orana göre ilgili yılda ayrılan amortisman farklılık göstermekte ve izleyen yılda kalan tutarlar amortisman olarak ayrılmaktadır. Olağanüstü bir durum söz konusu olduğundan ilgili yılda diğer yıllardan farklı orana tabi tutularak amortisman ayrılmaktadır.

³⁷ Sami Karacan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, 3. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009, s. 114.

1.3.5.4. Kıst Amortisman Yöntemi

VUK'un 320. maddesi uyarınca düzenlenmiş olan Kıst amortisman uygulaması, faaliyeti tamamen veya kısmen binek otomobil kiralaması ya da çeşitli şekillerde çalıştırılması olan işletmeler için geçerlidir.

Bu yöntemde işletmelerin bu faaliyetlerine yönelik kullandıkları araçlar hariç olmakla birlikte, sahip oldukları binek otomobiller için amortisman ayrılma şekli belirlenir. Buna göre, bu otomobillerin aktife girdiği hesap döneminde ay kesri tam ay sayılır ve kalan ay süresi için amortisman ayrılır. Amortismanın ayrılmadığı süreye denk gelen bakiye değer itfa süresinin son yılında yok edilir.³⁸

Kıst amortisman uygulaması binek otomobiller dışındaki amortisman tabi iktisadi kıymetler için geçerli değildir.

Örnek: X işletmesi 2016 Ekim ayında 75.000 TL değerinde bir binek araç satın almıştır. Bu aracın faydalı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Bu araç için oluşacak amortisman tablosu şu şekildedir:

Tablo 5: VUK'a Göre Kıst Amortisman Yöntemi Örnek

Yıl	Giriş Bedeli	Amortisman Oranı	İlgili Yıl Amortismanı
2016	75.000 TL	%20	5.000 TL (75.000x4)/12
2017	75.000 TL	%20	15.000 TL
2018	75.000 TL	%20	15.000 TL
2019	75.000 TL	%20	15.000 TL
2020	75.000 TL	Son yıl kalanı	20.000 TL

Tablodan anlaşılacağı üzere kıst amortismanının normal amortismandan farkı maddi duran varlığı edinildiği dönem içinde ilgili aylarda amortisman tutarı hesaplanmaktadır.

³⁸ Toroslu, s. 236.

1.3.5.5. Madenlerde Amortisman Yöntemi

VUK'un 316'ncı maddesinde, madenler ve taş ocakları için işletme sebebiyle içerisindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybetmeleri durumunda imtiyaz ve maliyet bedellerinin yok edilmesi açıklanır. Buradaki nispetler, ilgililerin müracaatları sonrası mahiyet ve büyüklük koşulları dikkate alınarak Maliye ve Sağlık Bakanlıkları tarafından her bir maden ve taş ocağı için ayrı ayrı belirlenir. Buna göre, madenlerin genel amortisman uygulamasından ayrıldığı konular şu şekildedir:³⁹

- Bir maden veya taş ocağının amortismanına tabi tutulabilmesi için ilgililerin müracaatta bulunmuş olma koşulu bulunmaktadır.
- Her bir maden ve taş ocağı için amortisman oranı büyüklük ve mahiyetine göz önünde bulundurularak özel olarak tespit edilmektedir.
- Madenlerin ve taş ocaklarının amortismanına tabi tutulabilmeleri için fiilen işletiliyor olması ve içerisindeki cevher miktarının azalmış olması gerekmektedir.
- Maden ve taş ocaklarının amortisman oranları konusunda Maliye ve Sanayi Bakanlıkları birlikte yetkilendirilmişlerdir.

Örnek: Bir maden ocağının rezervi tahmini 400.000 ton, imtiyaz bedeli ise 200.000 TL'dir. Bu maden ocağından 2016 yılında 5.000 ton kömür çıkartılmıştır.

Bu durumda;

Amortisman Oranı $5.000 / 400.000 = 0,0125$

Ayrılacak Amortisman Tutarı ise $200.000 \times 0,0125 = 2.500$ TL olacaktır.

³⁹Vergi Usul Kanunu 316. Madde

Muhasebe kayıtları şu şekildedir:⁴⁰

İmtiyaz bedelinin ödeme kaydı

	Borç	Alacak
272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	200.000	
102 Bankalar		200.000

Amortisman payı ayırma kaydı

	Borç	Alacak
730 Genel Üretim Giderleri	2.500	
278 Birikmiş Tükenme Payları		2.500

Rezerv bittiğinde hesabın kapatılması

	Borç	Alacak
278 Birikmiş Tükenme Payları	200.000	
272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri		200.000

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı üzere madenlerde amortisman rezerv miktarına göre amortisman oranı belirlenmektedir.

Madenlerde amortisman oranı = Yıllık Üretim / Tahmini Rezerv formülü ile belirlenmektedir.

1.3.6 Amortismanlarda Yöntem Değişirme Şartları

İşletmeler vergi planlaması açısından duran varlıklarına ait amortisman yöntemini serbest bir şekilde belirleyebilmektedirler. Amortisman yöntemi değiştirme konusu vergi usul kanunda açıklanmıştır.

İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olan değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnızca bir tanesi

⁴⁰ Ömer Tekşen ve Seviç Şahin Dağlı. “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı: 20, 2017, s. 431.

uygulanabilir. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman uygulanıyorsa, normal amortisman yöntemine geçilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.⁴¹

Bir başka deyişle amortisman yöntemi değişikliği yapılabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir:⁴²

- İşletmenin bilanço esasına göre defter tutuyor olması gereklidir.
- Yapılan değişikliğin bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir.

Azalan bakiyeler yönteminden normal yönteme geçilebilir, ancak normal yöntemden azalan kalanlar yöntemine geçilmesi mümkün değildir.

1.3.7 Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlarla İlgili Özellikli Hususlar

İşletmelerde bir yıldan daha fazla süre mal ve hizmet üretiminde kullanılması için edinilen maddi duran varlıkların elden çıkarılması yalnızca bazı özel durumlarda söz konusu olur. Yenileme, mal veya hizmetin kullanılmaması veya varlığın ekonomik ömrünü tamamlanması maddi duran varlığın elden çıkarılma nedenleri arasındadır.⁴³

1.3.7.1. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Satılması

İşletmede amortisman tabi iktisadi değerın satılması durumunda satış değeri ile defterlerdeki kayıtlı değerler farklı olabilir. Bu fark işletmenin lehineyse 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabına kaydedilirken, aleyhineyse 689 Diğer Olağandışı Gelir ve Zararlar hesabına kaydedilir. Net aktif değeri, maddi duran

⁴¹ Arzu Akçura Değer, “Amortisman Uygulaması”, Verginet, 02.04.2018, <http://www.verginet.net/dtt/1/amortisman-ayirma-yontemleri.aspx>, (05.11.2017).

⁴² Mehmet Ali Feyiz, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, 10. Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013, s. 86.

⁴³ Salim Şengel, **Genel Muhasebe**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 207.

varlığın maliyet bedelinden satış oranına kadar birikmiş amortismanlar toplamı çıkartılarak bulunur:⁴⁴

(Net Aktif Değer = Maddi Duran Varlık Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar Toplamı).

Örnek: XYZ A.Ş firması 10.000 TL’ye aldığı bir maddi duran varlığı 7.500 TL’ye satmıştır. Satış zamanına kadar birikmiş amortisman tutarı 3.200 TL’dir. Bu işlem için hesaplama ve muhasebe kaydı şu şekildedir:

$$\text{Net Aktif Değer} = 10.000 - 3.200 = 6.800 \text{ TL}$$

$$\text{Kar} = 7.500 - 6.800 = 700 \text{ TL}$$

	Borç	Alacak
100 KASA	8.850	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	3.200	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		10.000
391 HESAPLANAN KDV		1.350
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		700

1.3.7.2. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Hasar Görmesi

Amortisman tabi maddi duran varlıklar yangın, deprem, sel veya su basması gibi afetler sebebiyle hasara uğrayabilirler. VUK’un 329. Maddesine göre bunlar için alınan sigorta tazminatı bunların değerlerinden amortisman tabi olanlarda ayrılan amortisman çıkartıldıktan sonra kalan değerden fazla veya eksik olursa, bu fark kar (679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar) veya zarar (689 Diğer Olağandışı Gelir ve Zararlar) hesabına geçirilir.⁴⁵

⁴⁴ Arzova, s. 235.

⁴⁵ Vergi Usul Kanunu 329. Madde

Örnek: XYZ A.Ş işletmesinin üretimde kullandığı 80.000 TL maliyetindeki ve 15.000 TL birikmiş amortismanı olan bir makine çıkan yangın sonucu hasarlanmıştır. Bu makine için sigorta şirketinden 150.000 TL sigorta tazminatı alınmıştır. Bu işleme ait muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
100 KASA	150.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	15.000	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		80.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		85.000

1.3.7.3. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıkların Yenilenmesi

Maddi duran varlıklar uzun ömürlü kullanılacak varlıklar olduğundan zaman içerisinde teknolojiye uyum sağlayamama veya benzeri sebepler ile varlığı yenilenmesine ihtiyaç duyulabilir. Bu durumda bazı koşulları sağlaması durumunda yenileme fonu kullanılmaktadır.

Yenileme fonu, işletmelere mali açıdan esneklik kazandıran ve cari dönem içerisinde ödenmesi gerekli verginin azaltılmasını sağlar. Böylelikle işletme aktifinde bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı ile ortaya çıkan karın ve sigorta tazminatlarının yeniden yatırıma dönüşmesini amaçlar.⁴⁶

Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda satış ile elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak amacıyla, satışın yapıldığı yıl birinci yıl kabul edilmek üzere en fazla üç yıl boyunca pasif tarafta 549 Özel Fonlar hesabında kayda alınmaktadır. Sebebi ne olursa olsun, bu zaman zarfında kullanılmayan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıl dolmadan işin terkedilmesi, devredilmesi veya işletmenin tasfiye edilmesi durumunda karlar ilgili yılın matrahına ilave edilir.⁴⁷

⁴⁶Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 139.

⁴⁷Vergi Usul Kanunu 321. Madde

Bir önceki başlık altında verilmiş örnekteki durum için, yangında hasar gören makinenin yerine yeni bir makine satın alınması gerekirse ortaya çıkacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
100 KASA	150.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	15.000	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		80.000
549 ÖZEL FONLAR		85.000

1.4. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

1.4.1 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

VUK’a göre maddi duran varlıklar için değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir ve kıymetlerin aktifleştirilmesi bu bedel üzerinden olur.⁴⁸ Değerleme ölçüsü vergi tutarının tespitine yönelik olup, maliyet bedelinin esas alınmasının nedeni henüz gerçekleşmemiş kar veya zararın vergilendirilmesini önlemektir.⁴⁹ Maliyet bedeli VUK’un 262. maddesinde “İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK’da satın alma bedeli hariç, maliyet bedeline dahil giderlerle ilgili esaslar şu şekilde belirlenmiştir:⁵⁰

- Maliyet bedeline gümrük vergisinin yanı sıra nakliye ve montaj giderleri de ilave edilir.

⁴⁸Mehmet Emin AKYOL, **Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi**, 15.12.2011, <http://www.ozdogrular.com/content/view/17678/>, 21.04.2017.

⁴⁹Numan Emre Ergin, **TMS Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası, Cilt:7, Sayı:418, 2016, s.9-20.

⁵⁰Vergi Usul Kanunu 362. Madde

- Satın alınan binanın yıkılması ve bulunduğu arsasının tesviyesi ile ilgili giderler maliyet bedeline eklenir.
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı ve özel tüketim vergileri maliyet bedeline eklenebilir, ancak isteğe bağlıdır.

Maddi duran varlığın yabancı kaynak ile edinilmesi durumunda, aktifleştirme dönemi sonunda meydana gelen kur farkı ve faizlerin maliyet bedeline eklenmesi mecburidir. Bu, aynı zamanda değerleme günü itibariyle vadesi gelmemiş olan kredilerin, değerleme gününe kadar olan süreye denk gelen faizleri için de geçerlidir. Bu durum VUK'un 285. maddesinde yer alan "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." hükmü gereğince.

Dalgalı kur sistemi ile birlikte dövizli kredilerin değerlemesinde kur farkının lehte oluşması mümkün hale geldiğinden, aktifleştirme dönemin sonuna kadar oluşan bu tür kur farkları maliyet bedeliyle ilişkilendirilmektedir.

Aktifleştirme döneminden sonra oluşan finansman giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi maliyet bedeline de dahil edilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ilk yıl yapılan tercihin değiştirilemez olduğudur.

Aktife alma sırasında oluşan maliyet bedelinin değişebileceği haller de bulunmaktadır:

- Maddi duran varlığın yabancı kaynak kullanılarak edinilmesi durumunda, aktife almanın gerçekleştiği hesap döneminden sonra oluşan faiz ve kur farkları maliyet bedeline eklenecek olursa ilk aktifleştirme değeri değişecektir.
- VUK'un 272. maddesine göre normal bakım, tamir ve temizleme giderleri haricinde, taşınmazı genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak adına yapılan giderler maliyet bedeline eklenmelidir. Bu da maliyet bedelinin değişmesine sebep olur.⁵¹

VUK'un 298. maddesine göre defterlerini bilanço esaslı uyarınca tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri amortismanına tabi duran varlıklarını yeniden

⁵¹Vergi Usul Kanunu 272. Madde

değerlemeye tabi tutabilirler. İmtiyazlı şirketler hariç tutulurken, iktisadi devlet teşekkülleri için zorunlu bir uygulamadır.

Maddi duran varlığın değerlendirme öncesi net değeri ile sonrası net değeri arasındaki fark değer artışı olarak ifade edilir. Net aktifin belirlenmesinde ayrılmayan amortismanların ayrıldığı kabul edilir. Değer artışı gelir vergisi mükellefleri tarafından pasif tarafta 522 özel bir fon hesabında tutulur ve maddi duran varlığın yeni değeri ile amortisman ayrılması sürdürülür. Burada hariç tutulan bina, arsa ve araziler için ayrılacak amortismanlarda değerlendirme öncesi değerler baz alınır.⁵²

Yeniden değerlendirme yapılan iktisadi kıymetlerin satılması durumunda oluşacak değer artışı amortisman gibi dikkate alınır.

Her yılsonunda Maliye Bakanlığınca güncellenen yeniden değerlendirme oranı, o yılın Ekim ayı sonunda son bir yıllık Devlet İstatistik Enstitüsünün toplam eşya fiyatları genel indeksindeki ortalama fiyat artış oranıdır. Değerlemenin yapılmaması veya eksik yapılması gibi durumlarda geçmişe yönelik değerlendirme yapılamaz. Hesap dönemi içerisinde aktife giren iktisadi kıymetler için, o dönem yeniden değerlendirme yapılmaz.⁵³

1.4.2 Maddi Duran Varlık Envanteri

İşletmeler dönem sonlarında mevcutlarını envanter çıkartarak doğru şekilde tespit etmeyi amaçlar. Bunun için, muhasebe dışı envanter çalışmalarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetlerini tespit ederler ve bu tespiti kayıtlarla karşılaştırırlar. Sonrasında da bu iktisadi kıymetler için ayrılacak amortisman payları hesaplanarak muhasebe dışı envanter çalışmalarını tamamlanır. Hesaplanan amortisman paylarının ilgili gider hesaplarına kayıt işlemi, muhasebe içi envanter çalışmaları kapsamında yapılır. Muhasebe dışı envanter sonucu hesap kayıtları şu şekildedir.⁵⁴

-Tespit edilen eksiklikler geçici şekilde 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları, fazlalıklar ise 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabına kaydedilir.

⁵² Karacan, s. 119.

⁵³ Karacan, s. 120.

⁵⁴ Durmuş Acar ve Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 356.

Örnek:

Bir işletmenin dönem sonu düzenlediği fiili stok sayımında, stokta 53.000 TL tutarında ticari mal olduğu tespit edilmiştir. Bu tarihte 153 Ticari Mallar hesabının borç kalanı 54.000 TL'dir. Stok sayım sonucu sebebiyle muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	1.000	
153 TİCARİ MALLAR		1.000

Emsal bedeli 1.250 TL olan eksik mallardan depo sorumlusu personel sorumlu tutulmuştur. Bununla ilgili muhasebe kaydı şu şekildedir:

	Borç	Alacak
135 PERSONELDEN ALACAKLAR	1.475	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.250
391 HESAPLANAN KDV		225

	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.000	
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		1.000

-Dönem sonuna ulaşıldığında eksikliklerin sebebi belirlenememiş ise oluşan fark işletmeden çekme, çalınma veya kayıp şeklinde kabul edilerek 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabına gider kaydedilir. Bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görür ve vergi matrahına ilave edilir.

-Eksikliğin sebebi dönem sonuna kadar belirlenmemiş olmasına rağmen araştırması devam edecek ise ihtiyatlılık kavramı gereği ilgili hesapta karşılık ayrılır.

-Maddi duran varlığın bilanço tarihinde fiili olarak var olmamasına rağmen işletme aktifleri arasında görünmesi gibi bir karışıklığın önüne geçebilmek için 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesabı kullanılır.

-199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesabı, sayımda tespit edilen eksikliklerin sayım fazlalarının üzerinde olması durumunda, fark kadar ayrılacak karşılığın izleneceği hesaptır. Ayrılan karşılık 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesaba alacak kaydedilirken, 654 Karşılık Giderleri hesabına da borç kaydedilir.

Bu bölümde maddi duran varlıklar konusu Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde maddi duran varlıklara ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklar

Finansal tabloların işletmenin finansal performansını açık ve tutarlı bir biçimde tanımlayabilmesi için muhasebe standartlarına ihtiyaç vardır. Muhasebe standartları, finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda ortak dil sağlamaktadır.⁵⁵

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına rehberlik eden ve raporlamaları düzenleyen, finansal tabloların hazırlanmasına sistematik getiren normlar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:⁵⁶

- Mevcut uygulamalardaki farklılıkların önlenmesi
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlanması
- Oluşturulan finansal tabloların açık, uygun, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını gerçekleştirilmesi
- İşletme ile ilgili üçüncü şahısların yanlış değerlendirme yapmalarını önlenmesi
- Uluslararası alanda finansal bilginin raporlamalar aracılığı ile sunulması sırasında ortak bir dil birliğinin oluşması

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, uluslararası standartlar çerçevesinde oluşturulan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak finansal tablo hazırlanmasında standartların doğru anlaşılması bununla birlikte uygulanmasının doğruluğu önem taşımaktadır. Belirlenen standartlara uygun olarak karşılaştırılabilir finansal tablolara ulaşmanın yolu standartları doğru analiz edebilmektir.

⁵⁵ Balavant M. Unnibhavi, **Financial Accounting**, Nice Printing Press, Delhi, 2005, s.12.

⁵⁶ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli ve Karşılaştırmalı**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2005 s.7

Bu standart, ülkemizde 31.12.2005 tarihinde ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarında oluşan değişikliklere uyum sağlamak amaçlı yürürlüğe girdiği tarihten itibaren güncellemeler yapılabilmektedir.

2.1.1. Standardın Amacı

Maddi Duran Varlılara İlişkin Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki başlıca konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve ilgili kayıtların finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları olarak belirlenmiştir.⁵⁷

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere standardın amacı maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlerinin belirlenmesi ve standart kapsamında amortisman tutarları ve değer düşüklüğü ile finansal tablolara yansıtılmasıdır.

2.1.2. Standardın Kapsamı

Başka bir standardın farklı muhasebe uygulamaları gerektirmediği veya buna izin vermediği sürece maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardı hükümleri uygulanmaktadır.⁵⁸

Görüleceği üzere muhasebe uygulamalarının gerektirdiği maddi duran varlık muhasebeleştirilmesinde başka bir standart kapsamına girmediği sürece maddi duran varlık standartları uygulanmaktadır.

⁵⁷Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:1 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁵⁸Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde 2 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

2.1.3. Standardın Kapsamına Dahil Edilmeyen Unsurlar

Standardın kapsamına dahil edilmeyen unsurlar aşağıdaki gibidir:⁵⁹

- a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı doğrultusunda satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflanmış olan maddi duran varlıklardır,
- b) Tarım faaliyetleri ile ilgili canlı varlıklar,
- c) Madencilik ile ilgili hazırlık aşaması, arama aşaması veya değerlendirme çıkarmaya ilişkin harcamaların muhasebeleştirilmesi,
- d) Doğalgaz petrol veya benzer nitelikte olup yenilenebilir özelliği olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar.

Ancak bu standart 'b-d' arasında tanımlanmış varlıkların geliştirilmesi veya korunmasına yönelik maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılacağı üzere standardın kapsamı dışında bulunan unsurlar maddeler halinde belirlenmiş ve kapsam dışında kaldığına yer verilmiştir.

2.1.4. Tanım ve Açıklamalar

Maddi duran varlıklar, başkalarına kiralama veya yönetsel amaçlarla üretimde veya mal / hizmet arzında kullanılması için tutulan ve bir yıldan daha fazla kullanılması beklenen işletme varlıklarıdır.⁶⁰

Maddi duran varlık ve buna ilişkin kavramlar, maddi duran varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) hakkında tebliğ'in ekinde açıklanmıştır.⁶¹

- **Defter değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının indirilmesi sonrası finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

⁵⁹Birol Yıldız ve Tunç Köse, **Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2015. s. 173

⁶⁰ Henning Van Greuning. **International Financial Reporting Standards**, The World Bank, 5. Baskı, Washington, 2009. s. 92.

⁶¹Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:6 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

- **Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit, nakit benzeri veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerdir. (belli durumlarda TFRS'lerin özel hükümlerine göre ilk muhasebeleştirilmede atfedilen bedel)
- **Amortisman tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerın düşölmesiyle elde edilen tutardır.
- **Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.
- **İşletmeye özgü değer:** Bir varlığın sürekli kullanımından ve yararlı ömrü sonunda elden çıkarıldığında sağlanması beklenen veya bir yükümlölüğün karşılanması oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir.
- **Gerçeğe uygun değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.⁶²

Bu değer belirlenirken aktif piyasası olan varlıklar için piyasa oluşun fiyatlar, olmayan varlıklar için piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyetleri veya değerleme uzmanlarının takdirleri esas alınabilir.⁶³
- **Değer düşüklüğü zararı :** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmıdır.

⁶²Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:6 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁶³Uğur Kaya ve Engin Dinç, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:2, 2007, s.345.

- **Maddi duran varlıklar:** Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı varsayılan fiziki kalemlerdir.
- **Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.
- **Kalıntı değer:** Bir varlığın tahminlenen yararlı ömrü sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması ile elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
- **Yararlı ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süre veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimidir.

Yukarıdaki bilgilere göre standardın kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak olan terimlerin açıklmalarına yer verilmiştir. Söz konusu bu ifade ve terimler maddi duran varlık standardının muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve amortisman konuları kapsamı dahilindedir.

2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maddi duran varlığın maliyeti; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye yansıtılması durumunda ve güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda finansal tablolara varlık olarak yansıtılmaktadır.⁶⁴ Elde edilen varlıklardan gelecekte ekonomik fayda söz konusu değil ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

⁶⁴Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:7 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

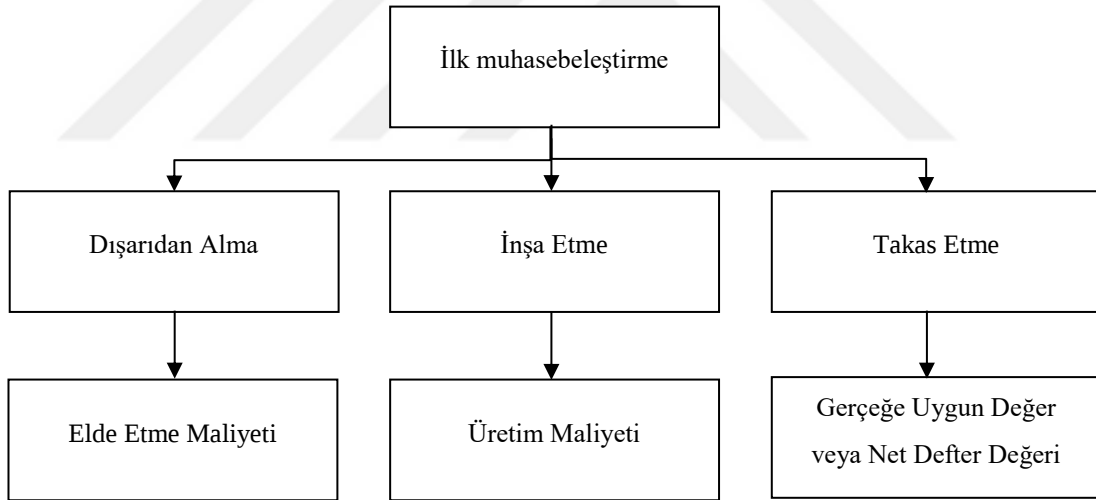
Burada ekonomik faydanın belirlenmesinde teknik bilgi çerçevesinde tahminlemelerin güvenilirliği önemlidir.⁶⁵

Bakım malzemeleri ve yedek parçalar genelde stoklarda izlenirken kullanıldıkları zamanda gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Ancak işletmede kullanılacak önemli yedek parça ve bakım malzemeleri birden fazla dönemde kullanılacak ise maddi duran varlıklar hesabında yer almaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşılabacağı üzere maddi duran varlıklar için satın alınan ürünü maddi duran varlık üzerine ya da stoklar hesabına aktarılacağı ürünün kullanım şekli, işlevi ve kullanım süresine göre belirlenmektedir.

Bir maddi duran varlık kaleminin sürekli kullanımı için belirli periyotlarda arıza kontrolleri yapılması gerekli olabilir. Bu kapsamda yapılan büyük çaplı kontrollerin maliyetleri yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilir.⁶⁶

Şekil 1: Maddi Duran Varlık İlk Muhasebeleştirme Şekli



Kaynak: Yıldız, Birol ve Tunç Köse. **Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2015. s. 177

Şekilden de anlaşılabacağı üzere muhasebeleştirme 3 şekilde gerçekleşir; dışarıdan alma, inşa etme, taksa etmedir. Dışarıdan alma ürünün elde etme maliyeti

⁶⁵İlker Kıymetli Şen, **Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri**, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, 2013, s.23.

⁶⁶ Ahmet Kızıl ve diğerleri, **TMS – TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Der Yayınları, İstanbul, 2013, s.173.

ile, inşa etme ilgili kalemin üretim maliyeti ile, ve takas etme gerçeğe uygun değer veya net defter değeri ile muhasebeleştirilmektedir.

2.2.1. Başlangıç Maliyetler

Bazı maddi duran varlıklar gelecekte elde edilmesi beklendiği üzere ekonomik yarar sağlamayabilir. Ancak bu maddi duran varlık işletmenin diğer varlıklarının beklenen ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilmektedir. Dolayısıyla bir maddi duran varlığın elde edilmesi sonucu ilişkili varlıkların gelecekte ekonomik yararının ilgili kalemlerin elde edilmemesi durumunda ilişkili varlıkların işletmeye sağlayacağı yarardan fazla olması halinde bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.⁶⁷

Örneğin, otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın iş güvenliği, üretim ve depolama için yapacağı çevre düzenlemesi varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.2.2. Sonraki Maliyetler

Sonraki maliyetler, bir maddi duran varlığın bakımı, belirli periyotlarda veya belli koşullarda yenilenmesi ve gerekli kontrol faaliyetlerine ilişkin maliyetleri kapsamaktadır.⁶⁸

İşçilik, sarf malzeme ve küçük parça maliyetlerinden meydana gelen maddi duran varlıkların günlük bakım maliyetleri, ortaya çıktıkları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi duran varlığın kullanımının sürebilmesi için düzenli kontroller gerekiyorsa, yapılacak kapsamlı kontrole ilişkin maliyet de defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir.

Örneğin bir uçağın parçalarının yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir.⁶⁹

⁶⁷ Gürbüz Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.232.

⁶⁸ Raif Parlakkaya, **Uluslararası (Türkiye) Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010 s.20-21.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere maddi duran varlıkların bazı parçalar belirli periyodlar ile yenilenirken bazıları bir defalık yenilenmesi yeterli olmaktadır. Bu şekilde oluşan yenileme durumundaki maliyet aynı tarihte ilgili duran varlığın defter değerine eklenir ve muhasebeleştirilir. Yenilenen parçanın defter değeri standardın bilanço dışı bırakması ile ilgili gereklerine uygun şekilde bilanço dışı bırakılır.

2.3 MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM

Bir varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan maddi duran varlık maliyet bedeli ile ölçülmektedir.⁷⁰

2.3.1. Maliyet Unsurları

Maddi duran varlık kalemlerinin maliyetinin içerdiği unsurlar şu şekildedir:⁷¹

- İndirim ve ticari iskontoların düşüldükten sonraki satın alma fiyatı. (İthalat ve iade edilmeyen alış vergileri dahil)
- Varlığın yerleştirileceği yer ve gerekli koşullarda çalışabileceği duruma getirilmesi ile ilgili maliyetler.
- Varlığın sökülmesi, taşınması veya bulunduğu alanın restorasyonu ile ilgili tahmini maliyet, ilgili kalemin sağlanması veya stok üretimi dışındaki bir gerekçeyle kullanımı ile katlanılan yükümlülük.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere maliyetin içerdiği unsurlar varlığın indirim sonrası fiyatı, varlığın konumlanacağı yer ve koşul varlığı sökülmesi takılması gibi faaliyetlerden oluşmaktadır.

Varlığın maliyeti sadece alış fiyatı ile oluşmayabilir. Varlığın temini, kurulumu taşıması, montajı gibi faaliyetler de özünde varlığın maliyetini oluşturmaktadır.

⁶⁹ Gökçen ve diğerleri, s.235.

⁷⁰Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:15 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁷¹Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:16 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

Direkt olarak varlığa atfedilebilen maliyetler şu şekildedir⁷²:

- Doğrudan varlık kaleminin sağlanması veya inşaatına ilişkin olarak çalışanların elde ettiği faydalardan kaynaklanan maliyetler
- Yerin hazır edilmesi ile ilgili maliyetler;
- İlk teslimat ile ilgili maliyetler;
- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun biçimde çalıştığının kontrolüne yönelik test maliyetlerinden, varlığı çalışma şartlarına getirirken üretilen kalemlerin satışı ile sağlanan net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar;
- Mesleki ücretler.

Direkt olarak varlığa atfedilebilen maliyetler söz konusu iken varlığın maliyetine girmeyen durumlar da olabilmektedir.

Bir maddi duran varlığın maliyetine girmeyen maliyetler aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.⁷³

- Yeni bir tesisin açılmasındaki maliyet
- Yeni bir ürün veya buna ilişkin maliyetler
- Yeni bir konumda, geniş bir müşteri kitlesi ile iş yapmak amaçlı katlanılan maliyetler.
- Yönetim ve diğer genel giderler.

2.3.2. Maliyetin Ölçümü

Maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatı ile eşdeğer tutardadır. Ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi söz konusu ise, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, finansal tablolara kredi dönemi boyunca faiz olarak yansıtılır.⁷⁴

Bir veya daha fazla maddi duran varlık kalemi, parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığı elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti,

⁷²Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:19 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁷³ Gökçen ve diğerleri, s.235.

⁷⁴Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:23 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Elde edilen veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi gibi durumlar olmadığı müddetçe gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Elden çıkarılan varlık hemen bilanço dışı bırakılamıyor da olsa, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalem, gerçeğe uygun değeri ile ölçülemiyor ise maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.⁷⁵

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere elden çıkarılan bir varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçümlenir. Ancak güvenilir bir şekilde gerçeğe uygun değer ölçümlenemiyorsa varlık defter değeri ile ölçümlenebilmektedir.

2.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ SONRASI ÖLÇÜM

TMS 16 Standardına göre maddi duran varlıkların aktif hesaplara alındıktan sonra değerlemesi ile ilgili olarak iki yöntem belirlenmiştir.

- Maliyet Modeli
- Yeniden değerlendirme modeli

İşletmeler bu iki yöntemden birini seçerler ve belirledikleri bir yöntem üzerinden maddi duran varlıklar grubunun tamamına aynı model ile uygulama yaparlar.⁷⁶

2.4.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararını indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir.⁷⁷ Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade etmektedir.

⁷⁵ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:24 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁷⁶ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/IFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2012, s. 449.

⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:31 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı, net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Burada kullanım değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimden sağlanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Net defter değerinin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olması durumunda, geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değer ile takip edilmesini engellemek için, varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Böyle bir durumda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir.⁷⁸

2.4.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri uygun 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.⁷⁹

Gerçeğe uygun değerinin bulunması ile ilgili hususlar şu şekildedir⁸⁰:

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme konusunda uzman kişiler tarafından değerlendirilmesi ile belirlenir. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genelde değerlendirme yolu ile belirlenmiş piyasa değerleridir.⁸¹

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde oluşan gelir etkileri TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre, vergisel açıdan değerlemeye tutulmuş bir varlık daha önceden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık izleyen dönemde değerlemeye tabi tutulacaksa hem yeniden değerlemenin hemde vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergi etkisi işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak bu değerlemeyeniden değerlendirme ile ilgili değilse ya

⁷⁸ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2015. s. 253.

⁷⁹ Şeref Demir, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/IFRS**, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, 2015 s.113

⁸⁰ Remzi Örtün ve diğerleri, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-IFRS)**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, s. 210.

⁸¹ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:32 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

da ileride bir değerleme yapılması beklenmiyorsa ve iye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.⁸²

2.4.2.1. Yeniden Değerlemenin Sıklığı

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemelerinin hangi sıklıkla yapılacağı ve hangi zamanlarda yapılması gerektiği değerleme ile ilgili yöntem bakımından önem arz etmektedir.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, standardın belirlediği çerçevede maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, varlığın yeniden değerlendirilmesi gerekebilmektedir. Maddi duran varlıkların bazıları gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilir. Buna rağmen gerçeğe uygun değerlerinde önem arz eden değişikliklerin olmadığı maddi duran varlıklarda yıllık olarak yeniden değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu maddi duran varlıklar için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilme yapılması uygun olabilmektedir.⁸³

2.4.2.2. Yeniden Değerlemede Birikmiş Amortismanların Durumu

Bir maddi duran varlık değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirilme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden biriyle işleme alınmaktadır.⁸⁴

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklik ile orantılı bir şekilde düzeltilir ve değerlendirilme sonrasındaki varlık defter değeri yeniden değerlendirilmiş varlığın defter değerine eşit olmaktadır. Bu yöntem bir varlığın itfa edilmesi durumunda yenilenme maliyetinin bir endeks olarak uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumda kullanılmaktadır.

⁸² Türkiye Muhasebe Standardı-12 madde:65 <http://www.kgk.gov.tr>, (05.11.2017)

⁸³ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:34 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁸⁴ Parlakkaya, Raif. **Uluslararası (Türkiye) Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010 s.30

- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve netleştirilen tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilmektedir. Kullanılan bu yöntem genelde binalar içindir.

Birikmiş amortismanların düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler muhasebeleştirilen varlıkların defter değerindeki meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturmaktadır.⁸⁵

2.4.2.3. Yeniden Değerlemede Artış Olması

Bir maddi duran varlığın yeniden değerlendirme sonucunda kayıtlı değeri arttığında, bu artış direkt olarak özkaynaklarda ‘Yeniden değerlendirme değer artışı’ adı ile finansal tabloya alınmaktadır. Bununla birlikte oluşan yeniden değerlendirme artışı bu varlığı daha önceden değer azalışı olup giderleştirilmiş olması halinde değer azalışını terse çevirdiği ölçüde gelir olarak finansal tablo kayıtlarına alınmaktadır.⁸⁶

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere önceki dönemlerde yapılan değerlemelerde değer düşüklüğü olması durumunda yeniden değerlendirme sonucu önceki dönemde olan değer azalışından daha fazla değerlendirme artışı var ise azalış terse döndüğü ölçüde gelir kaydedilmektedir.

2.4.2.4. Yeniden Değerlemede Azalış Olması

Standardın 40. Maddesine göre yeniden değerlendirme sonucu maddi duran varlığın değeri azaldığında gider olarak muhasebeleştirilir ve daha önce kaydedilen değer artışı var ise özkaynakta olan tutarı alacaklandırılarak azaltılır.⁸⁷

- Standarda göre maddi duran varlığın değer düşüklüğü tespiti için işletme kaynaklı bazı faktörler⁸⁸

⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:35 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁸⁶ Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, x. Baskı, İstanbul, 2007.s.208

⁸⁷ Büyükipekci, Semih ve Ergün Yiğit. “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2016, s. 228.

- Varlığın fiziksel hasara uğraması ve değer düşüklüğünün tespitine dair delilin olması
- Varlığın kullanılması ile sağlanan fiili getirisinin bütçelenen tutardan önemli düzeyde düşük olması
- Bütçelenmiş olan faaliyet karının azalma göstermesi

Yukarıdaki açıklamalarda bahsedilen işletme içi faktörlerin yanında işletme dışı faktörler de şunlardır:

- Varlığın piyasa değerinin önemli düzeyde düşüş göstermesi
- Yatırım karlılığı hesaplamalarında yararlanılan faiz oranı veya piyasa faiz oranlarının artış göstermesi
- Yakın bir zamanda işletmeyi etkileyecek teknolojik ve yasal gelişmeler
- İşletmenin tamamı düşünüldüğünde net varlıkların ve piyasa değerinin işletmenin defter değerinden düşük olması

Görüleceği üzere bir varlığın değer düşüklüğünün belirlenebilmesi için işletme içi ve işletme dışı faktörler bulunmaktadır. Standarda göre bu faktörler değerlendirilerek değer düşüklüğü tespiti yapılmaktadır.

2.4.2.5. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışlarının Durumu

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme artışı, ilgili varlığın bilanço dışı bırakılması durumunda geçmiş yıl karlarına atılabilir. Aynı durum varlığın kullanımdan kaldırılması ya da elden çıkarılması durumlarında olabilmektedir. Bununla birlikte değer artışının bir kısmı işletme varlığı kullandıkça aktarılabilir. Bu değer artışı varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman kadar olmaktadır. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz⁸⁹

⁸⁸ Ateş, Koray. **Yeni TTK Uyumlu ve Anlatımlı 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012 s.5

⁸⁹Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:41 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN

İşletmelerde bir yıldan daha fazla kullanılacak olan ve bu süre içerisinde yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi beklenen duran varlıklar amortisman tabidir. Bu açıklamadan yola çıkarak maliyet unsuru olan maddi duran varlıkların tek kalem yerine kullanıldığı süre içerisinde gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaktadır.⁹⁰

Vergi usul kanunu ile karşılaştırıldığında Türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman uygulamalarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar bir tablo ile aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Tablo 6: VUK ve TMS Açısından Amortisman Uygulamaları

	VUK AMORTİSMAN UYGULAMASI	TMS-16 AMORTİSMAN UYGULAMASI
Amortisman Ayırma Şartları Açısından	En az bir yıl kullanım	En az bir yıl ya da bir faaliyet döneminde kullanım
	Yıpranma, aşınma ya da kıymet düşüşü	Yıpranma, aşınma ya da kıymet düşüşü
	Aktife kayıtlı (Envantere dahil olma) ve kullanıma hazır olmalı	Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı
	Minimum iktisadi kıymet değeri koşulu (2017 yılı için 900 TL)	İktisadi kıymet değeri koşulu yoktur
	Satış amaçlı ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayrılmasına devam edilebilir	Satış amaçlı ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayrılmaz
	Parçalara veya sınıflara ayırmak suretiyle amortisman ayrılmasına yönelik bir düzenleme yoktur.	Parçalara veya sınıflara ayırmak suretiyle amortisman ayrılması mümkündür.
	Amortisman ayrılması isteğe bağlıdır. Ancak ayrılmayan amortismanlar daha sonra da ayrılamaz.	Amortisman ayrılması mecburidir.

⁹⁰Kırlıoğlu, Hilmi ve Aydın Bağdat. “Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt:12, Sayı:16, 2014, ss.623

Amortisman Tabi Tutar Açısından	Maddi duran varlığın maliyet bedeli amortismanın konusudur.	Maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşülmesinden sonra kalan değer amortisman konusudur.
	Maddi duran varlığın elde edilmesi sırasında oluşan vade farkları varlığın maliyetine dahildir. Bu nedenle de, amortisman toplam tutar üzerinden ayrılır.	Maddi duran varlığın elde edilmesi sırasında oluşan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmez. Bu nedenle de, amortisman vade farksız tutar üzerinden ayrılır.
	Maddi Duran Varlığın elde edildiği dönemdeki finansman giderleri maliyete ilave edilmelidir. (takip eden dönemlerde isteğe bağlı) Bu nedenle, amortisman konusundaki değer finansman giderlerini kapsar.	Özellikli maddi duran varlıklar hariç olmak üzere, varlığın elde edilmesine ilişkin finansman giderleri maliyete ilave edilmemelidir. Bu nedenle, amortisman finansman giderlerini kapsamayan maliyet bedelinden ayrılır.
Amortisman Oranı ve Süresi	Yararlı ömür amortisman esas süre olmakla birlikte, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulmalıdır.	Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre tespit edilir.
	Yararlı ömür yıl bazlı olarak tespit edilir.	Yararlı ömür yıl veya üretim birimi bazlı olarak tespit edilebilir.
	Yararlı ömür olağanüstü durumlar haricinde sabittir.	Yararlı ömür ve kalıntı değer ile ilgili tahminler yıllık olarak kontrol edilir ve gerekli durumlarda değişiklikler yapılır.
	Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı %50'yi geçmeme koşuluyla Normal Amortisman oranının iki katıdır.	Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki katıdır, ancak bir oran sınırlaması bulunmamaktadır.
Amortisman Tutarının Hesaplanması Açısından	Sadece binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması söz konusudur.	Kıst amortisman tüm Maddi Duran Varlıklar için söz konusudur.
	Binek Otomobilin satın alındığı aydan itibaren amortisman ayrılmaya başlanır.	Maddi duran varlığın kullanılabilir hale gelmesi ile amortisman ayrılmaya başlanır.
	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yıl amortisman tutarına eklenir.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarının yansıtılmasında varlık ömrünün bittiği dönemi izleyen aylar dikkate alınır.

Amortisman Yöntemi Açısından	Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi (Hızlandırılmış), Madenlerde Amortisman Yöntemi ve bazı özel durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemi kullanılabilir.	Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi kullanılabilir.
	Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıysa Azalan Bakiyeler Yöntemine geçiş mümkün değildir, ancak tam tersi bir geçiş mümkündür.	Belirlenen amortisman yönteminin sürdürülmesi esastır. Ancak yöntem beklenen tüketim biçimi değiştiğinde değiştirilebilir.
	Azalan Bakiyeler Yöntemini yalnızca Bilanço Usulüne göre defter tutan mükellefler tarafından uygulanabilir.	Tüm işletmeler defterlerini TMS/TFRS'ye göre tutup, finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaya başladığında standartların öngördüğü hükümlerin uygulanması esastır.

Kaynak: Çiğdem Şen. “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt:19, Sayı:142, 2011, s. 154-156.

2.5.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Tutarı

Bir varlığın amortisman tutarı varlığın yararlı ömrüne göre belirlenir ve yararlı ömür boyunca sistematik bir çerçevede dağıtılır. Bir maddi duran varlığın yararlı ömrü ve kalıntı değeri her hesap döneminde gözden geçirilir. Beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardına göre muhasebe tahminlerindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmektedir. Bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya cari durumlarının belirlenmesinde gelecekte beklenen fayda değerlendirilmesinden kaynaklanan dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeniyle yapılan düzeltmeleri kapsamaktadır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler yeni bilgi ve gelişmeden kaynaklanmaktadır, hataların düzeltilmesi anlamında gelmez.⁹¹

⁹¹Türkiye Muhasebe Standardı-8 madde:5 <http://www.kgk.gov.tr>, (05.11.2017)

Bir varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki faktörler dikkate alınmaktadır.⁹²

- Varlığın beklenen kullanımı fiziksel aşınma ve yıpranması
- Üretimdeki değişiklikler ve gelişmeler
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi yasal ve benzeri kısıtlamalar

Yukarıdaki faktörler analiz edildikten sonra yeni bir ekonomik ömür belirlenebilir.

2.5.2. Amortisman Yöntemleri

Şirketler, maddi duran varlıkları için aşağıdaki amortisman yöntemlerinden birini tercih edebilirler.

Kullanılan amortisman yöntemi maddi duran varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararına ilişkin işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.⁹³

Her hesap dönemi sonunda gözden geçirilen varlık gelecekteki ekonomik yarar beklentisi değişmesi durumlarında amortisman yöntemi modeli yansıtacak şekilde değiştirilmektedir.⁹⁴

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere şirketler için amortisman yöntemi seçme konusunda seçme hakkı verilmiştir.

2.5.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı durumda, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır. Yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.⁹⁵

⁹² Tuğay, Osman. “ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:2, 2013, ss. 167-187

⁹³ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:60 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁹⁴ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:61 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

⁹⁵ Abdioğlu, Hasan, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek

$$\text{Yıllık Amortisman} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değeri}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ayrıca bir varlığın bakım onarımı, o varlıktan amortisman ayrılmasına engel teşkil etmemektedir.⁹⁶

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılabacağı üzere amortisman tutarı, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değeri düşüldükten sonra tahmini yararlı ömre oranlanması ile bulunmaktadır.

Örnek:

X işletmesi 01 Haziran 2016 tarihinde 90.000 TL'ye bir taşlama tezgahı satın almıştır. Faydalı ömrü 5 yıl, kalıntı değeri 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Normal amortisman yöntemi seçilmesi durumunda:

Maliyet:	90.000 TL
Kalıntı Değeri:	10.000 TL
Amortisman Tabi Tutar:	80.000 TL
Faydalı Ömür:	5 Yıl

Amortisman tutarları:

Tablo 7: TMS'ye Göre Normal Amortisman Yöntemi Örnek

	1.yıl	2.yıl	3.yıl	4.yıl	5.yıl
Amortisman Gideri	16.000 TL	16.000 TL	16.000 TL	16.000 TL	16.000 TL
Birikmiş Amortisman	16.000 TL	32.000 TL	48.000 TL	64.000 TL	80.000 TL
Net Defter Değeri	74.000 TL	58.000 TL	42.000 TL	26.000 TL	10.000 TL

Uygulamalar", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:23, 2014, ss. 364-397. s.370

⁹⁶ Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:52 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

Örnekten anlaşılacağı üzere normal amortisman yöntemine göre her dönem amortisman tutarı 16.000 TL olarak finansal tablolarda yer almaktadır. Varlık faydalı ömrünü tamamladığında net defter değeri kalıntı değerine eşit olacaktır.

2.5.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Maddi duran varlıklarda her dönem amortisman tutarı varlığın net defter değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu yöntemde normal amortisman oranı iki katıdır. Hesaplama net değer üzerinden yapıldığı için ayrılan amortisman tutarı her yıl bir önceki yıla göre azalmaktadır.⁹⁷

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere bu yöntemde net değer üzerinden ayrılan amortisman oranı aynı zamanda normal amortisman oranının iki katı şeklindedir.

Yıllık Amortisman = (Maliyet bedeli-Birikmiş Amortisman) x(Normal Amortisman Oranı x 2)

Örnek:

X işletmesi 01 Ocak 2016 tarihinde 65.000 TL'ye bir yapıştırma makinesi satın almıştır. Faydalı ömrü 5 yıl, kalıntı değeri 5.000 TL olarak belirlenen makine için azalan bakiyeler yöntemine karar verilmesi durumunda:

Maliyet:	65.000 TL
Kalıntı Değer:	5.000 TL
Amortisman Tabi Tutar:	60.000 TL
Faydalı Ömür:	5 Yıl
Amortisman tutarları:	

⁹⁷ Şavlı, Tuba. **Kamu Gözetimi Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014 s.150

Tablo 8: TMS'ye Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi Örnek

	1.yıl	2.yıl	3.yıl	4.yıl	5.yıl
Amortisman Gideri	24.000 TL	14.400 TL	8.640 TL	5.184 TL	7.776 TL
Birikmiş Amortisman	24.000 TL	38.400 TL	47.040 TL	52.224 TL	60.000 TL
Net Defter Değeri	41.000 TL	26.600 TL	17.960 TL	12.776 TL	5.000 TL

Örnekten anlaşılacağı üzere azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre, her yıl hesaplanan amortisman tutarları azalan bir seyir izlemektedir. Ancak son yıl kalan tutar amortisman gideri olarak yansımakta olduğundan önceki dönemden yüksek olabilmektedir.

2.5.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarına göre amortisman yönteminde varlığın faydalı ömrü belirli bir zaman süreci değil, üretime bağlı birimler üzerinden tespit edilir. Bu yöntemde, örneğin bir tezgahın ömrü toplam çalışma saati ve üretim adedi şeklinde öngörülür. Buna göre, amortisman tutarı her dönem üretim miktarı ile doğru orantılı bir şekilde hesaplanır ve bu yöntemde tezgahın çalışmadığı zamanlar finansal tablolara yansıtacak bir amortisman gideri söz konusu olmaz.⁹⁸

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yöntem üretim miktarı ile orantılı olup varlığın üretimde fiilen çalıştığı zamanlarda amortisman gideri oluşmaktadır.

Yıllık Amortisman=(Maliyet bedeli-Kalıntı değeri) / Tahmini toplam üretim miktarı

⁹⁸ Şavlı, s.150-151.

Örnek:

X işletmesinin 100.000 TL maliyet ile satın aldığı bir ambalajlama tezgahın, faydalı ömrü süresince 200.000 adet ambalajlama yapması beklenmektedir. Kalıntı değerinin önemsiz kabul edildiği tezgah için üretim miktarına göre amortisman yöntemi seçilmesi durumunda:

Maliyet:	100.000 TL
Kalıntı Değer:	0 TL
Amortisman Tabi Tutar:	100.000 TL
Faydalı Ömür:	200.000 Adet
Birikmiş Amortisman:	0,50 TL/adet

Amortisman tutarları

Tablo 9: TMS'ye Göre Üretim Miktarı Yöntemi Örnek

	1.yıl	2.yıl	3.yıl	4.yıl	5.yıl
Ambalaj Adedi	30.000 adet	40.000 adet	50.000 adet	50.000 adet	30.000 adet
Amortisman Gideri	15.000 TL	20.000 TL	25.000 TL	25.000 TL	15.000 TL
Birikmiş Amortisman	15.000 TL	35.000 TL	60.000 TL	85.000 TL	100.000 TL
Net Defter Değeri	85.000 TL	65.000 TL	40.000 TL	15.000 TL	-

Örnekten anlaşılacağı üzere, üretim miktarına göre amortisman yönteminde her yıl üretimle doğru orantılı şekilde amortisman tutarı hesaplanmaktadır. Bu yöntemde üretim miktarı belirleyici faktör olmaktadır.

Yukarıdaki bahsi geçen amortisman yöntemleri değerlendirildiğinde, normal ve azalan bakiyeler yöntemleri kullanılması durumunda işletmeler maddi duran varlıkların kullanılmadığı ileri sürerek amortisman hesaplamadan kaçınamaz. Ancak üretim miktarı yöntemi seçildiğinde işletmeler maddi duran varlığın kullanılmadığı üretimin yapılmadığı dönemlerde amortisman gideri hesaplamak zorunda değildir. Bu durumda amortisman gideri finansal tablolara yansıtılmaz. Üretim miktarı yöntemi genellikle mevsimsel üretim yapan işletmeler tarafından tercih edilmektedir.

2.6. BİLANÇO DIŞI BIRAKMA

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu(bilanço) dışı bırakılır.⁹⁹

Bir maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ve kayıplar ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerekmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir ve kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz.¹⁰⁰

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu(bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değerı arasındaki fark olarak belirlenir.¹⁰¹

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere maddi duran varlık işletme tarafından satılması, devredilmesi veya kullanılmayacak durumda olması durumunda bilanço dışı bırakılır. Bilanço dışı bırakılacak kayıp ya da kazancın belirlenmesi ise net tahsilat ve defter değerı farkı üzerinden yapılmaktadır

2.7. AÇIKLAMALAR

Her maddi duran varlık grubu için finansal tablolarda yer verilmesi gereken açıklamalar şu řekildedir¹⁰²:

- Amortisman yöntemleri
- Amortisman oranları ya da yararlı ömürler
- Brüt defter değerinin belirlenmesi konusunda ölçümlere ilişkin ana noktalar
- Dönem baőı ve sonu brüt defter değerıyla birikmiş amortisman tutarı ve mutabakatı

⁹⁹Trkiye Muhasebe Standardı-16 madde:67 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

¹⁰⁰Trkiye Muhasebe Standardı-16 madde:68 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

¹⁰¹Trkiye Muhasebe Standardı-16 madde:71 <http://www.kgk.gov.tr>, (11.10.2017)

¹⁰² Türkiye Muhasebe Standardı-16 madde:73 <http://www.kgk.gov.tr>, (05.11.2017)

- Borçlar üzerinde teminat gösterilen maddi duran varlıklar, bunlar üzerindeki rehinler / ipotekler ve tutarları
- Maddi duran varlık oluşurken ortaya çıkan, defter değerine eklenen harcamalar
- Maddi duran varlığın edinimi amacıyla yapılmış, sözleşmeye bağlı taahhütler
- Değer kaybeden, yok olan ya da elden çıkartılan maddi duran varlıklar için üçüncü şahıslarca tazmin edilen ve gelir tablosuyla ilişkilendirilmiş tutarlar (Gelir tablosunda ayrıca raporlama yapılmamış ise)
- Dönem süresince gelir tablosu üzerinde ya da diğer varlıkların sağlanma maliyetlerinin parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı

Yeniden değerlendirme söz konusu ise; bunun yürürlük tarihi, bağımsız bilirkişi tarafından mı yapıldığı, ilgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde kullanılan yöntemler ve açıklamalar, değer artışının dönem içi değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtımı konusundaki kısıtlar.

2.8. MADDİ DURAN VARLIKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Maddi duran varlık standardı uyarınca varlıkların satın alınması, varlıklar üzerinde amortisman ayrılması ve değerlendirme dönemlerinde Vergi Usul Kanunu mevzuatına göre önemli farklılıklar vardır. Bundan dolayı işletmeler yasal kayıtlarında vergi mevzuatına göre muhasebeleştirme ve değerlendirme yaparken oluşan farklılıkları finansal tablolar üzerinde düzeltme yaparak izlemeleri mümkündür. Böylece işletmeler VUK'a göre amortisman defteri ile birlikte TFRS' ye uygun amortisman defteri tutmaları ya da bilgisayar programları aracılığıyla izlemeleri önerilmektedir. Hem VUK'a hem de TFRS'ye uygun amortisman tabloları tutmaları raporlama aşamasında finansal tablolar üzerinde düzeltme yapmalarına ve oluşan farklılıkların ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü kolaylıkla hesaplamalarına olanak sağlamaktadır.¹⁰³

¹⁰³ Örtün ve diğerleri, s. 210.

Yukarıdaki açıklamalara göre işletmelerde maddi duran varlıkların dönem sonu işlemlerinde bilgisayar programları aracılığı ile ihtiyaç olan bilgiler doğrultusunda TFRS ve VUK açısından farklı defter tutulup raporlama aşamasında kolaylıkla karşılaştırma yapılabilmektedir.

Tek düzen hesap planına göre maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan ve TFRS'ye göre ayrı raporlanan hesaplar aşağıdaki gibidir.¹⁰⁴

- Satış amaçlıyla elde tutulan maddi duran varlıklar dönen varlıklar içinde ayrı grupta raporlanmakta ve farklı ölçümlenmektedir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı raporlama yapılmakta ve maddi duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir. Oluşan değerlendirme farklılıkları kar ve zararda izlenebilmektedir.

Görüleceği üzere satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıkların değerlemesi farklı ölçümlenmekteyken yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı rapor halinde maddi duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme farklılıkları kar veya zarar hesaplarında takip edilmektedir.

2.9. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 29 Temmuz 2017 de yayınlanmış olup amacı TMS/TFRS ile belirli konularda karşılaştırılabilir bilgi sağlanması gerçeğe ve ihtiyaca uygun raporlama standardı oluşturmaktır. BOBİ FRS 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girecektir.¹⁰⁵

Maddi duran varlıklar BOBİ FRS 12. bölümünde yer almaktadır. Bu bölümde maddi duran varlık tanımı TMS 16 ile uyumludur. Şöyle ki bakım malzemeleri ve yedek parça maddi duran varlık tanımına uyduğu takdirde bu bölüm kapsamına dahil

¹⁰⁴ Gülşirin Bodur, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012. S.100-101

¹⁰⁵ Resmi Gazete, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ", **Tebliğ**, 29.07.2017, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729m1.htm>, (01.11.2017)

edilir aksi halde stoklar içerisinde sınıflanmaktadır. Ayrıca maddi duran varlığın satın alınmasından sonraki süreçte yapılan varlığın ekonomik ömrünü uzatan ve gelecekte sağlanacak faydayı arttıran harcamalar varlığın defter değerine dahil edilmektedir.¹⁰⁶

Bu bölümde maddi duran varlıklar konusu Türkiye Muhasebe Standartları açısından ele alınmış, ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmamızın üçüncü bölümünde otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin Vergi Mevzuatına ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş tablolarının karşılaştırılması ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.



¹⁰⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 76, 2017, ss. 13,14

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

3.1. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ

Otomotiv yan sanayi sektörü teknolojinin hızla gelişme gösterdiği bir sanayi koludur. Teknolojinin gelişmesi ile beraberinde değişen sürecin takibi, rekabet edebilme unsurlarını ortaya koymuştur. Ayrıca sektörde faaliyet gösteren firmaların uluslararası kabul görmüş kalite belgelerine sahip olması kaçınılmaz olmaktadır. Otomotiv yan sanayi sektörünün hitap ettiği pazarın niteliği itibarıyla teknolojik gelişmeler, alınan lisanslar, araştırma geliştirme faaliyetleri ve insan kaynakları işleyişi bakımından otomotiv ana sanayi ile paralel ilerlemektedir.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak otomotiv yan sanayinde üretilen parçaların çeşitliliği değerlendirildiğinde otomotiv ana sanayinin yanında dolaylı olarak imalat sanayi, tarım, imalat, ulaştırma, inşaat, savunma, madencilik sektörlerine üretimlerinden pay sağlamaktadır.¹⁰⁷

3.2. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE TÜRKİYE’NİN GELİŞİMİ

Otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörü Türkiye ekonomisinin gelişimini sağlayan sektörlerdendir. Bunun yanında firmaların büyük kısmı Marmara ve daha sonra Ege bölgesinde faaliyet göstermektedir. Bu firmalar bir yandan ana sanayi firmalara parça ve hizmet üretirken, bir yandan da kendilerine parça ve hizmet üretecek küçük yan sanayilerin gelişmesine de fırsat sağlamaktadırlar. Bununla birlikte sektörün teknik personel gerektirmesi ülkedeki çalışan profilini de olumlu yönde etkilemektedir.

¹⁰⁷ TÜBİTAK, “Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayii) 2023 Vizyonu”, **Draft Rapor**, http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/mm/Ek6a.pdf, (05.11.2017).

Bu sektördeki firmalar gelişen teknolojiye hızla ayak uydurmakta, ülkenin coğrafi konum avantajını da kullanarak başta Avrupa olmak üzere tüm dünyadaki ana sanayiler için potansiyel tedarikçi olmaktadır.

3.3. UYGULAMANIN AMACI

Çalışmanın ilk üç bölümünde açıklanan teorik bilgileri desteklemek amacıyla Ege Bölgesinde faaliyet gösteren otomotiv yan sanayi işletmesinin finansal tablolarında maddi duran varlıklarının sunuluşunun TMS ve VUK açısından incelenmesi araştırmamızın amacını oluşturmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda işletmenin 2016 yılı VUK'a göre Bilanço ve Gelir Tablosu, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Finansal durum tablosu ve Kapsamlı gelir tabloları tedarik edilmiş olup çalışmanın ekler bölümde yer almaktadır.

3.4. UYGULAMANIN SINIRLARI

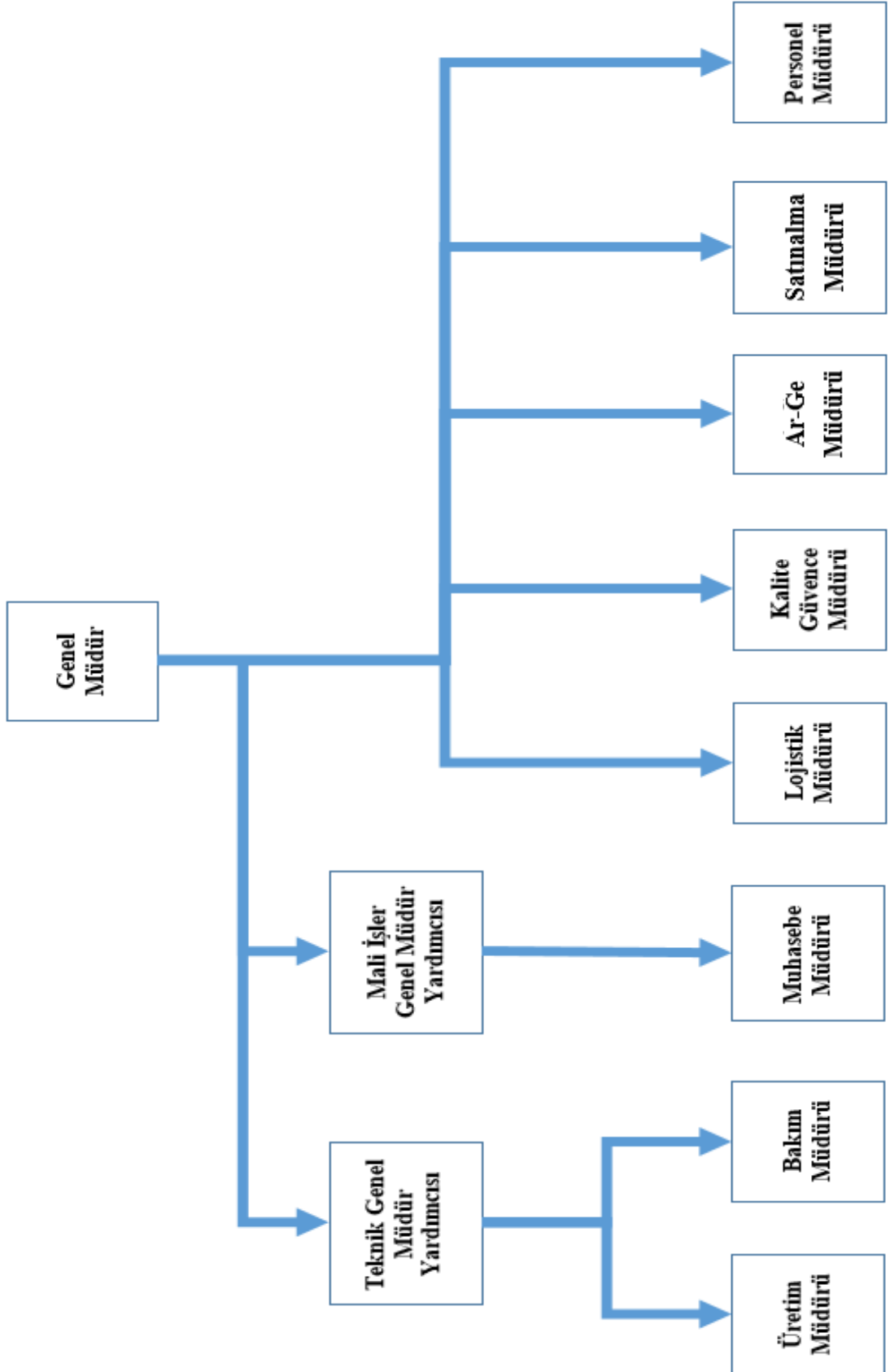
Çalışmamızdaki uygulamada tek bir işletme üzerinden detaylı bir çalışma yapılması uygun görülmüştür. İşletmenin Mevzuata uygun muhasebe kayıt ve raporlama şekli ile Türkiye Muhasebe Standartları raporlamaları için uygun kayıtlar karşılaştırılmaktadır.

3.5. UYGULAMA YAPILAN OTOMOTİV YAN SANAYİ İŞLETMESİNİN TANITILMASI VE ORGANİZASYON YAPISI

Söz konusu işletme Ege Bölgesi'nde faaliyet göstermekte olup, müşteri portföyünü otomotiv ana sanayi oluşturmaktadır. İşletme 1990 yılında kurulmuştur. İşletme Anonim şirket olmakla birlikte halka açık bir şirkettir. Sermaye piyasası kurulu denetimine tabidir. İşletme planlı sipariş üzerine çalışmakta ve otomotiv sanayi için parça üretimi gerçekleştirmektedir. İşletme emek ve teknolojinin yaklaşık olarak eşit değerlerde olduğu bir üretim gerçekleştirmektedir. Ortalama 350 kişi istihdam etmektedir.

İşletmede maddi duran varlıklar elde edilme maliyetinden birikmiş amortisman düşülmesiyle bulunan net değerler ile gösterilmektedir. Varlıkların edinim tarihlerinden sonraki maliyetler, gelecekte sağlayacağı ekonomik fayda değerlendirilerek varlığın defter değerine eklenir ya da gider olarak kaydedilir. Bunun dışında kalan diğer tüm bakım onarım giderleri ilgili döneme ait kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Amortisman, varlıkların brüt defter değeri üzerinden faydalı ömürlerine göre normal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmaktadır. Enflasyon muhasebesi uygulanması ile 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla endeks oranları ile raporlama dönemindeki Türk Lirası'nın alım gücüne getirilmesinde varlıkların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınmıştır. 1 Ocak 2005 tarihinden sonraki alımlar nominal değerleriyle gösterilmiştir. Maddi duran varlıklar tam kapasite kullanıma hazır hale geldiğinde aktifleştirilir ve itfa edilmeye başlanır. Maddi duran varlıkların hurda değerinin önemli tutarda olmadığı tahmin edilmektedir. Amortisman enflasyona göre düzeltilmiş tutarlar üzerinden maddi duran varlıkların faydalı ömürlerini yansıtan oranlarda normal amortisman yöntemine göre hesaplanmaktadır. Arsalar ekonomik ömürleri sonsuz kabul edildiğinden amortisman tabi tutulmamışlardır. Varlıkların faydalı ömürleri; Binalar 25-50 yıl, makine tesis cihazlar 2-25 yıl, taşıt araçları 5 yıl, döşeme ve demirbaşlar 4-25 yıl şeklindedir.

Şekil 2: Organizasyon Şeması



Yukarıdaki organizasyon şemasından da anlaşılacağı üzere müdürlüklerin bulunduğu bir yapılanmadır. İşletmenin 2016 yılı sonu itibariyle maddi duran varlıkların kalemleri detaylı bir şekilde TMS ve VUK açısından değerlendirilmiştir.

İlgili yıllarda enflasyon değerlendirme endeksi baz alınarak enflasyon muhasebesi uygulanmıştır.

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınan tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılmasıyla, finansal tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını anlamını taşımaktadır.¹⁰⁸

3.6. İŞLETMENİN MADDİ DURAN VARLIK HESAP GRUBU KAYITLARININ VUK VE TMS AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.6.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR

Tek düzen muhasebe sistemine göre 2016 yılı itibariyle işletmenin aktifinde kayıtlı maddi duran varlıkların kalem tutarı net 13.842.658,38 TL olup, bu tutar bilançoda yer alan toplam varlıklar içerisinde % 13'ünü oluşturmaktadır. İşletme üretim işletmesi olmasından dolayı maddi duran varlıklar içerisinde en yüksek paya sahip kalem brüt 58.163.494,38 TL olup Tesis Makine ve cihazlar hesabıdır. Aşağıdaki tabloda finansal tablodan alınmış maddi duran varlık kalemleri yer almaktadır.

¹⁰⁸ Resmi Gazete, “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, **Kanun**, 02.04.2018, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031230.htm>, (05.11.2017).

Tablo 10: VUK’a Göre Maddi Duran Varlıklar

Maddi Duran Varlıklar	
1. Arazi ve Arsalar	373.516,88
2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.708.915,63
3. Binalar	4.602.799,38
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	58.163.494,38
5. Taşıtlar	2.173.887,50
6. Demirbaşlar	3.374.585,63
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	56.753.044,38
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	140.690,88
10. Verilen Avanslar	57.812,50
Maddi Duran Varlıklar Toplam	13.842.658,38
Aktif Toplam	103.967.140,00

TMS’ye göre 2016 yılı itibariyle işletmenin aktifinde kayıtlı maddi duran varlıkların kalem tutarı 67.147.665 TL olup, toplam maddi duran varlıklar 131.622.967 TL’dir. Bu tutar bilançoda yer alan toplam varlıklar içerisinde % 50’sini oluşturmaktadır. Bununla birlikte TMS’ye göre finansal tabloların sunuluşunda maddi duran varlıklar tek kalem olarak gösterilmiştir. Ancak tabloların sunum raporunda dipnotlar bölümünde maddi duran varlıklar hesap bazında ayrı ayrı gösterilmektedir.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılaçağı üzere VUK ve TMS açısından maddi duran varlıklar tutar olarak karşılaştırıldığında farklar oluşmaktadır. Bu farklar vergi mevzuatına göre uygulamanın muhasebe standartlarına göre uyarlanmış tutarlarını ifade etmektedir. İşletme muhasebe programının işleyişini VUK ve TMS’ye göre olmak üzere iki defter üzerinden düzenlemektedir. Vergisel açıdan VUK’ a göre düzenlenen finansal tablolar, standartlara göre VUK kayıtları üzerinden düzeltme ve sınıflama kayıtları ile TMS’ye uygun finansal tablolar halini almaktadır. Aşağıdaki tabloda işletmenin VUK ve TMS’ye uygun finansal tablolarındaki maddi duran varlıkların farkları gösterilmiştir.

Tablo 11: Maddi Duran Varlıklar VUK-TMS Karşılaştırılması

Hesap No	Hesap Adı	VUK'a göre	TMS'ye göre	Fark
250	Arazi ve Arsalar	373.517	50.000.000	(49.626.483)
251	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.708.916	1.945.705	(236.789)
252	Binalar	4.602.799	4.944.746	(341.947)
253	Tesis, Makina ve Cihazlar	58.163.494	56.254.521	1.908.974
253.01*	Kiralama ile alınan makinalar	-	1.932.214	(1.932.214)
254	Taşıtlar	2.173.888	2.140.201	33.686
255	Demirbaşlar	3.374.586	3.391.831	(17.245)
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(56.753.044)	(53.602.243)	(3.150.802)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	140.691	140.691	0
259**	Verilen Avanslar	57.813	-	57.813
	Toplam	13.842.658,38	67.147.665,38	(53.305.007)

*253.01 Kiralama ile alınan makinalar TMS'ye göre bir alt hesapta incelenirken , VUK'a göre 253 Tesis, Makine hesabın içerisinde yer almaktadır.

**259 Verilen avanslar hesabı TMS'ye göre gelecekte fayda yaratmayacağı için TMS'de yer almamıştır.

Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hesaplar ayrı incelenmiş ve farklar belirtilmiştir. Vergi mevzuatına göre düzenlenmiş olan muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre uyarlanmış muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

3.6.1.1. Arazi ve Arsalar

Arazi ve arsalar hesabı VUK'a göre 373.517 TL iken TMS'ye göre 50.000.000 TL'dir. Bu durumda 49.626.483 TL fark oluşmaktadır.

Enflasyon muhasebe uygulaması ve enflasyon düzeltmesi yapmış bir işletme olarak 17.868 TL endeks farkı olarak kayda alınmıştır. Geçmiş dönemde oluşmuş ve açılış bakiyesi ile cari döneme aktarılmış ve TMS'ye göre muhasebe kaydı şu şekildedir.

	Borç	Alacak
250 ARAZİ VE ARSALAR	17.868	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		17.868

Yukarıdaki muhasebe kaydından anlaşılacağı üzere 17.868 TL'lik fark Geçmiş yıllar karları hesabına aktarılmıştır.

Bununla birlikte işletmenin konumu, çevresi zaman içerisinde artan konutlar ile sanayi bölgesinden uzaklaşmıştır. İşletme yönetimi arazi ve arsaların değerinin bu faktörler çerçevesinde arttığını düşünmektedir. İşletme binasının da üzerinde bulunduğu arazi ve arsaları SPK lisanslı bir değerleme şirketi aracılığı ile rayiç bedeli için değer tespiti yaptırmıştır. İşletme binasının eski olması sebebiyle değerleme dışı tutulmuştur.

Değerleme şirketi değer tespit raporunda arsa ve arazilerin değerinin 49.608.615 TL olduğu raporu yönetime sunmuştur. Buna göre TMS'ye göre muhasebe kaydı şu şekildedir.

	Borç	Alacak
250 ARAZİ VE ARSALAR		
522 YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	49.608.615	49.608.615

Yukarıdaki muhasebe kaydına göre tespit raporu ile yapılan değer artışı yeniden değerleme artışları hesabına aktarılmaktadır.

3.6.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabında enflasyon değerlemesi ile ilgili oluşan endeks farktan dolayı geçmiş yıllardan gelen kaydın açılış kaydı ile cari döneme aktarılması gerçekleşmiştir.

	Borç	Alacak
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	236.789	236.789

Yukarıdaki muhasebe kaydına göre 236.739 TL'lik fark Geçmiş yıllar karları hesabına aktarılmıştır

3.6.1.3. Binalar

Binalar hesabı VUK'a göre 4.602.799 TL iken TMS'ye göre 4.944.746 TL tutarındadır. Aradaki fark 341.947 TL geçmiş dönemlerden enflasyon endeks farkı olup cari döneme aktarılmıştır. TMS'ye göre muhasebe kaydı şu şekildedir.

	Borç	Alacak
252 BİNALAR		
	341.947	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		341.947

Yukarıdaki bilgilere göre 341.947 TL tutarı kadar enflasyon endeks farkı 570 Geçmiş yıllar karları hesabında izlenmektedir.

3.6.1.4. Kiralama ile Alınan Makinalar

Kiralama ile alınan makinalar VUK'a göre maddi duran varlıklar hesabında yer almazken TMS'ye göre finansal raporların dipnotlarında bir alt hesap olarak yer almaktadır. Tesis makine ve cihazlar konusu bakımından ayrıştırılmış olup mülkiyeti işletmeye ait olmayan kısmı tesis, makine ve cihazlar hesabından çıkarılarak ayrı bir hesap kaleminde raporlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalara göre TMS açısından kiralama ile alınan makinaların maddi duran varlıklar hesabından ayır izlenmesi için sınıflama kaydı oluşturulur.

İşletme maddi duran varlıkları incelendiğinde 1.932.214 TL'lik kısmı kiralama ile alınan makinalardan oluştuğu tespit edilmiştir. TMS' ye göre muhasebe kaydı şu şekildedir.

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 253.01 Kiralama ile alınan makinalar	1.932.214	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		1.932.214

Yukarıdaki muhasebe kaydında anlaşılabacağı üzere Tesis makina ve Cihazlar hesabında bulunan tutarın kiralama ile alınan makine ve cihazla olması sebebiyle ve sınıflama yapılması amacıyla bir alt hesapta izlenmektedir.

3.6.1.5. Tesis, Makine ve Cihazlar

Tesis Makina ve cihazlar hesabı incelendiğinde yukarıdaki açıklamalara göre kiralama ile alınan makinalar sınıflanmıştır. Bununla birlikte Tesis makine ve cihazların alımı kredi borçlanmasıyla olmuştur. VUK' a göre makine ve cihaz alımında kredili borçlanma gerçekleştiğinde borçlanma maliyeti aktifleştirilmektedir. Ancak TMS'ye göre maddi duran varlıkların kredili alımlarında faizin ilgili maddi duran varlığın bünyesinde aktifleştirilmesi TMS-23 Borçlanma Standardı uyarınca değerlendirilmektedir.

Şöyle ki TMS-23 Borçlanma maliyetleri standardında aktifleştirmenin gerçekleşmesi için birkaç koşulu vardır.

İşletmelerde borçlanma maliyetinin bir varlığın maliyetinin parçası olarak değerlendirilebilmesine, bünyesinde aktifleştirilmesine ancak aktifleştirme koşulu gerçekleştiğinde başlamaktadır. Aşağıdaki koşulların tümünün sağlanması gerekmektedir.¹⁰⁹

- Varlık için harcama yapıldığında
- Borçlanma maliyeti oluştuğunda
- İşletmeden varlığın amacı doğrultusunda kullanıma ve satışa hazır hale getirilmesi için işlemler başladığında

¹⁰⁹ Türkiye Muhasebe Standardı-23 madde:17 <http://www.kgk.gov.tr>, (05.11.2017)

Uygulama konusu işletmede yapılan inceleme sonucu borçlanma faizinin bu koşullara uygun olmadığı anlaşılmıştır. Tesis, makine ve cihazlar için katlanılmış olan borçlanma maliyeti aşağıdaki muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilir

	Borç	Alacak
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	101.331	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		101.331

Yukarıdaki muhasebe kaydına göre borçlanma faizinin gider hesaplarından geri çekilmesi 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri hesabı borçlandırılarak kayda alınmıştır.

Tesis makina ve cihazlara ilişkin enflasyon endeksleme farkı ile oluşmuş açılış kayıtları aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	124.571	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		124.571

3.6.1.6. Taşıtlar

Taşıtlar hesabı VUK'a göre 2.173.887 TL iken TMS'ye göre 2.140.201 TL'dir. Aradaki fark 33.868 TL geçmiş yıllar enflasyon endeks farkından gelmekte olup cari döneme aktarılmıştır. TMS'ye uyarlanması için muhasebe kaydı şu şekildedir.

	Borç	Alacak
254 TAŞITLAR	33.868	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		33.868

Yukarıdaki bilgilere göre enflasyon endeksleme farkı geçmiş yıllar karları hesabında izlenmektedir.

3.6.1.7. Demirbaşlar

Demirbaşlar Hesabı VUK'a göre 3.374.586 TL iken TMS'ye göre 3.391.831 TL olduğu görülmektedir. Aradaki fark 17.245 TL farkın sebebi açılış kaydından gelen enflasyon endeksleme farkı ve bununla birlikte demirbaş alımında kullanılan kredilerin TMS-23 standartlarına uymamasından kaynaklanan faiz gider kaydının geri çekilmesidir.

Açılış kaydına göre endeksleme farkı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

	Borç	Alacak
255 DEMİRBAŞLAR	46.865	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		46.865

Demirbaşların alımı için temin edilen kredinin borçlanma maliyetleri açısından TMS-23 Standardına göre uygun olmadığı belirlenmiştir. İlgili hesap aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Alacak
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	29.620	
255 DEMİRBAŞLAR		29.620

3.6.1.8. Birikmiş Amortismanlar

Birikmiş Amortismanlar hesabında VUK'a göre 56.753,044 T olup TMS 'ye göre 53.602.243TL'dir. Aradaki 3.150.802 TL'lik fark ilgili cari dönem açılış bakiyesi ile birlikte maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin VUK ve TMS açısından farklılık göstermesi sebebiyle oluşmuştur. Dönem içinde oluşan amortisman kayıtlarının olduğu muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

	Borç	Alacak
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.150.801	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		187.941
630 AR-GE GİDERLERİ		26.849
631 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİDERLERİ		13.424
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		40.273
570 GEÇMİŞ DÖNEM KARLARI		2.882.314

Yukarıdaki muhasebe kaydına göre dönem içinde oluşan amortisman kayıtlarındaki farklılıklar ilgili hesaplara dağıtılmıştır. Ek olarak enflasyon endeksleme farkından doğan fark da 570 Geçmiş dönem karları hesabında izlenmektedir.

3.6.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Yapılmakta olan yatırımlar hesabına TMS maddi duran varlık dipnotlarına göre dönem içinde 127.029 TL tutarında borç kaydedilmiş olup geçmiş yıllardan süregelmekte olan 344.784 TL tutar ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılmıştır. Böylece TMS dönem kapanış tutarını incelediğimizde VUK ve TMS

arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu durumda bu hesap ile ilgili herhangi bir kayıt oluşturulmayacaktır.

3.6.1.10. Verilen Avanslar

Verilen avanslar hesabını VUK' a göre 25 grubu içerisinde yer almakla birlikte TMS'ye göre maddi duran varlıklar dipnotlarında gösterilmemektedir. TMS'ye göre ileride fayda yaratmayacağı için tabloda tutar yansımamıştır.



SONUÇ

Globalleşen günümüz dünyasında ayakta kalmak ve büyümek isteyen işletmelerin uzun vadeli yatırımlarının önemi artmış, bu da ister üretim ister hizmet işletmesi olsun maddi duran varlıkları daha önemli hale getirmiştir. İşletmelerin finansal tablolarının ülke dışına çıkarak geniş kitlelere de ulaşacak ve taraf sayısının artacak olması karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik kriterlerini ön plana çıkartmaktadır.

Zaman içerisinde sunuluşu ülkeler arasında farklılıklar gösteren finansal tabloların ortak muhasebe ilkeleri ile oluşturulması ve kontrolü gerekli hale gelmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) bu farklılıkların önlenmesi ve ülkeler arası muhasebe standartlarının ortak bir dile kavuşabilmesi için oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Standardı da bu standardın ülkemiz şartlarına göre uyarlanmış şeklidir. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu da vergi mevzuatı açısından maddi duran varlıklar ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerin temelde kamu yararının arttırılması amacına hizmet ettiği söylenebilir.

İşletmelerdeki uygulamada Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından yöntem ve işleyiş olarak farklılıklar oluşmaktadır. Finansal tabloların, Vergi Mevzuatındaki uygulamaların Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarının hem de finansal tablo kullanıcılarına büyük kolaylık sağlayacaktır.

Bu çalışmamızda, Maddi Duran Varlıkların, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde farklılıkları incelenmiş ve bu kapsamda uygulanan düzenlemelere ilişkin farklılıklara değinilmiştir. VUK ve TMS açısından yapılan karşılaştırmada ağırlıklı olarak amortisman konusu üzerinde durulmuştur. Ayrıca bir işletmenin mali tabloları kullanılarak Vergi Mevzuatına göre düzenlenmiş bir finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre uyarlanması incelenmektedir. Böylece iki uygulama arasındaki farklar ve Türkiye Muhasebe standartlarına göre uyarlanması muhasebe kayıtları ile oluşturulmuştur.

Maddi duran varlıkların değerlendirildiği VUK ve TMS arasındaki farklılıklar gösterilmiş ve farkların sebepleri her hesap için ayrı ayrı açıklanmıştır. İşletmenin

vergi mevzuatının yanında UFRS'ye geçişinin enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemden önce olduğu için günümüzde enflasyon endeks farkları oluşmaktadır. Enflasyondan kaynaklı farklar her dönem açılış bakiyesi ile cari döneme aktarılır. Bu sebeple muhasebe kayıtları ağırlıklı olarak enflasyon endeks farklılıklarından doğan işlemlerden oluşmaktadır. İşletme arazi ve arsaları değişen çevre koşulları, gelişen şehir imar planları ve işletmenin bulunduğu konum itibarı ile değerlendirilmiştir. Binalar eski olduğu için değerlemeye dahil edilmemiştir. Değerleme raporundaki tespitte değer artışı olduğu gözlemlenmiştir. Değer artış hesaplarında kayda alınmıştır. Ayrıca demirbaşlar ve tesis, makine ve cihazların alımı için kredi kullanmış olup TMS standartlarının öngördüğü koşullara uygun olmadığı tespiti ile ilgili tutarlar TMS kapsamında varlığın maliyetine dahil edilmeyip giderleştirilmiştir. Birikmiş amortismanlar hesabında varlıkların faydalı ömürleri VUK ve TMS açısından farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatında her türlü varlık için ömürler belirlenmiş iken TMS de belirli olan ömürler üzerinde işletmede teknik bilgi sahibi yöneticiler tarafından faydalı ömür belirlenebilmektedir. Finansal tablolarda faydalı ömürlerinin ayrı birimler tarafından değerlendiriliyor olması sebebiyle farklılıklar oluşmaktadır. Maddi duran varlıkların VUK ve TMS farklılıklarını işletmenin faaliyet konusu, sektörü, kuruluş tarihi, yönetim kararları, bakım onarım giderlerinin niteliği ve vergi mevzuatı uygulaması ile TMS uygulama farklılıkları gibi birçok durum etkilemektedir.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:12, Sayı:23, 2014, ss. 364-397.

Acar, Durmuş ve Nilüfer Tetik. **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015.

Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2012.

Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2011.

Akyol, Mehmet Emin. “Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi”, 15.12.2011, <http://www.ozdogrular.com/content/view/17678/>, (21.04.2017).

Arıkboğa, Dursun. **Finansal Muhasebe**, DER Yayınları, İstanbul, 2011.

Arzova, Sabri Burak. **Finansal Muhasebe (Cilt-1)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Atabey, Ata, Raif Parlakkaya ve Ali Alagöz. **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya, 2013.

Ateş, Koray. **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi Rehberi**, Muhasebetr yayınları, Bursa, 2013.

Ateş, Koray. **Yeni TTK Uyumlu ve Anlatımlı 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012.

Aydın, Gönül. **Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması**, (Yüksek Lisans Tezi), Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.

Bodur, Gülşirin. **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Büyükipekci, Semih ve Ergün Yiğit. “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2016, ss. 219-231.

Çaldağ, Yurdakul ve Yıldız Ayanoğlu. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Çalış, Nevzat. **Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2013.

Değer, Arzu Akçura. “Amortisman Uygulaması”, **Verginet**, , <http://www.verginet.net/dtt/1/amortisman-ayirma-yontemleri.aspx>, (05.11.2017).

Demir, Şeref. **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/TFRS**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Elitaş, Cemal. **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli ve Karşılaştırmalı**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011.

Eren, Metin. “İşveren Tarafından Yapılan Giyim Giderlerine Amortisman Uygulanıp Uygulamayacağı Hususunda Yaşanan Tereddüt”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt: Kasım-Aralık, Sayı:138, 2016, ss. 185-198.

Ergin, Numan Emre. “Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Cilt:7, Sayı:418, 2016, ss. 9-20.

Feyiz, Mehmet Ali. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 76, 2017, ss. 1-24.

GİB, “Fatura Düzenleme Sınırı”, **GİB Bilgilendirmesi**, <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/fatura-duzenleme-siniri>, (09.10.2017).

GİB, “Vergi Usul Kanunu”, **Vergi Usul Kanunu**, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, (11.10.2017).

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Greuning, Henning Van. **International Financial Reporting Standards**, The World Bank, Washington, 2009.

Güneş, Recep, Durmuş Acar, İsmail Bekçi ve Hayrettin Usul. **Dönemsonu İşlemleri (Genel Muhasebe II)**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013.

Haftacı, Vasfi. **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.

Holmes, Geoffrey, Alan Sugden ve Paul Gee, **Interpreting Company Reports and Accounts**, Ashford Colour Press, Gosport, 2008.

Karacan, Sami. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009.

Karasioğlu, Fehmi. **Finansal Muhasebe- Dönem Sonu İşlemleri- TMS/IFRS Uygulamalı**, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2015.

Kavak, Şeref. **Genel Muhasebe**, Nobel Yayın, Ankara, 2011.

Kaya, Uğur ve Engin Dinç. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2007, ss.343-364.

Kırlioğlu, Hilmi ve Aydın Bağdat. “Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Sayı: 3. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Özel Sayısı, 2016, ss. 615-627.

Kızıl, Ahmet, Mehmet M. Fidan, Cevdet Kızıl ve İrem Keskin. **TMS-IFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, DER Yayınları, İstanbul, 2013.

KGK, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, **Türkiye Muhasebe Standardı**, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, (11.10.2017).

Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.

Koçakoğlu, Hamza. **Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, Beta Basın Yayım, İstanbul, 2011.

Kutlu, Hüseyin Ali. **Tekdüzen Genel Muhasebe**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2011.

Lazari, Liliana ve Luminița Griu-Pislaras. “Accounting Issues About Fixed Assets Under National and International Regulations”, **European Journal of Accounting, Finance & Business Dergisi**, Sayı:3, 2015 ss.32-43.

Örten, Remzi ve Aydın Karapınar. **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-IFRS)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Özbirecikli, Mehmet. **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2011.

Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları, Ankara, 2015.

Öztürk, Belgin. **Maddi Duran Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Parlakkaya, Raif. **Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Nobel Yayın Dağıtım, 2010.

Resmi Gazete, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, **Tebliğ**, 29.07.2017, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729m1.htm>, (01.11.2017).

Resmi Gazete, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ”, **Tebliğ**, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-54.htm>, (11.10.2017).

Resmi Gazete, “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, **Kanun**, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031230.htm>, (05.11.2017).

Sağlam, Necdet, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun. **UFRS (UMS-TMS-TFRS) Uygulama Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012.

Sayım, Ferhat. **Genel Muhasebe- Yevmiye Boşluk Doldurmalı Muhasebe Öğretim Sistemi**, Akademik Arge-Finans, İstanbul, 2015.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Şavlı, Tuba. **Kamu Gözetimi Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Şen, İlker Kıymetli. “Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2013, ss. 21-36.

Şengel, Salim. **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

Tekşen, Ömer ve Seviç Şahin Dağlı. “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı: 20, 2017, s. 424-447.

Toroslul, M. Vefa. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Tuğay, Osman. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, 2013, ss. 167-187.

TÜBİTAK, “Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayii) 2023 Vizyonu”, **Draft Rapor**, http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/mm/Ek6a.pdf, (05.11.2017).

Unnibhavi, Balavant M. **Financial Accounting**, Nice Printing Press, Delhi, 2005.

Ünkaya, Gülümser ve Sinan Aslan. **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Yaklaşım Yayınları, “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi Ocak 2012 eki**, http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201201/2f.htm#_ftn5, (23.04.2017).

Yıldız, Birol ve Tunç Köse. **Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

EKLER



EK 1: VUK’a Göre İşletme Gelir Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
	31.12.2015	31.12.2016
A. BRÜT SATIŞLAR	92.487.513,13	129.566.519,38
1. Yurtiçi Satışlar	19.684.771,25	51.636.090,00
2. Yurtdışı Satışlar	71.292.458,75	75.068.122,50
3. Diğer Gelirler	1.510.283,13	2.862.306,88
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(1.191.843,13)	(604.303,13)
1. Satıştan İadeler (-)	(862.226,25)	(426.566,25)
2. Satış İskontoları (-)	(329.616,88)	(176.696,25)
3. Diğer İndirimler (-)	0,00	(1.040,63)
C.NET SATIŞLAR	91.295.670,00	128.962.216,25
D. Satışların Maliyeti (-)	(70.348.316,25)	(100.786.218,13)
1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(70.348.316,25)	(100.786.218,13)
Brüt Satış Karı veya Zararı	20.947.353,75	28.175.998,13
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(8.626.171,88)	(11.628.558,13)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(384.015,00)	(6.589,38)
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(692.828,75)	(2.662.912,50)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(7.549.328,13)	(8.959.056,25)
Faaliyet Karı veya Zararı	12.321.181,88	16.547.440,00
F. Diğer Faaliyetlerden Olagan Gelir ve Karlar	5.717.853,13	12.329.558,13
1. İstiraklerden Temettü Gelirleri	637.494,38	492.176,88
3. Faiz Gelirleri	122.044,38	114.834,38
7. Kambiyo Karları	3.732.853,75	8.205.231,88
10. Diğer Olagan Gelir ve Karlar	1.225.460,63	3.517.315,00
G. Diğer Faaliyetlerden Olagan Gider ve Zararlar (-)	(3.647.601,25)	(3.171.983,75)
4. Kambiyo Zararları (-)	(3.504.842,50)	(3.164.497,50)
7. Diğer Olagan Gider ve Zararlar (-)	(142.758,75)	(7.486,25)
H. Finansman Giderleri (-)	(1.767.026,88)	(3.338.921,25)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(754.573,75)	(1.697.990,23)
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1.012.453,13)	(1.640.931,03)
Olagan Kar veya Zarar	12.624.406,88	22.366.093,13
I. Olagan Dışı Gelir ve Karlar	2.712.766,25	506.748,25
1. Önceki Dönem Gelir ve Karları	254.911,25	481.618,75
2. Diğer Olagandışı Gelir ve Karlar	2.457.855,00	25.129,50
J. Olagandışı Gider ve Zararlar (-)	(2.335.060,63)	(498.703,75)
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(6.919,38)	(91.907,50)
3. Diğer Olagandışı Gider ve Zararlar (-)	(2.328.141,25)	(406.796,25)
Dönem Karı veya Zararı	13.002.112,50	22.374.137,63
K. Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	1.529.144,50	2.629.618,64
Dönem Net Karı veya Zararı	11.472.968,00	19.744.518,99

EK 2: VUK'a Göre İşletme Bilançosu

	Önceki dönem		Cari dönem	
	31.12.2015		31.12.2016	
AKTİF VARLIKLAR				
I-DÖNEN VARLIKLAR		56.135.795,88		74.877.777,25
A.Hazır Degerler	11.186.385,00		7.800.478,13	
1. Kasa	32,50		0,00	
2. Alınan Çekler	170.831,25		0,00	
3. Bankalar	11.015.521,25		7.800.478,13	
C. Ticari Alacaklar	22.290.592,75		42.963.186,00	
1. Alıcılar	22.290.224,00		42.963.186,00	
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	368,75		0,00	
7. Süpheli Ticari Alacaklar	129.694,38		129.694,38	
8. Süpheli Ticari Alacaklar Karsılığı (-)	129.694,38		129.694,38	
D. Diğer Alacaklar	464.513,13		5.898.495,63	
2. İştiraklerden Alacaklar	46,88		0,00	
4. Personelden Alacaklar	4.620,63		10.976,25	
5. Diğer Çeşitli Alacaklar	459.845,63		5.887.519,38	
E. Stoklar	15.134.550,00		17.027.520,00	
1. İlk Madde ve Malzeme	10.715.386,25		10.804.456,25	
2. Yarı Mamuller - Üretim	1.817.417,50		2.647.255,00	
3. Mamuller	1.338.002,50		2.417.263,13	
5. Diğer Stoklar	1.162.334,38		1.144.770,63	
7. Verilen Sipariş Avansları	101.409,38		13.775,00	
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	291.750,00		134.960,63	
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	272.901,25		134.690,63	
2. Gelir Tahakkukları	18.848,75		270,00	
H. Diğer Dönen Varlıklar	6.768.005,00		1.053.136,88	
1. Devreden KDV	6.762.633,75		1.049.705,63	
4. Pesin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0,00		0,00	
5. Is Avansları	1.775,00		0,00	
6. Personel Avansları	3.596,25		3.431,25	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		56.135.795,88		74.877.777,25
II. DURAN VARLIKLAR		29.501.814,76	27.382,49	
A. Ticari Alacaklar	23.246,88		27.382,49	
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	23.246,88		0,00	
C. Mali Duran Varlıklar	13.548.193,13		13.548.193,13	
1. Bağlı Menkul Kıymetler	10.849.214,38		10.849.214,38	
3. İştirakler	2.667.731,25		2.667.731,25	
6. Bağlı Ortaklıklar	31.247,50		31.247,50	
D. Maddi Duran Varlıklar	15.371.036,63		13.842.658,38	
1. Arazi ve Arsalar	373.516,88		373.516,88	
2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.687.032,50		1.708.915,63	
3. Binalar	4.617.309,38		4.602.799,38	
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	57.811.144,38		58.163.494,38	
5. Tasitlar	2.020.629,38		2.173.887,50	
6. Demirbaşlar	3.178.510,00		3.374.585,63	
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	55.122.465,63		56.753.044,38	
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	805.359,75		140.690,88	
10. Verilen Avanslar	0,00		57.812,50	
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	559.338,13		1.633.472,50	
1. Haklar	318.186,88		466.718,75	
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	936.080,63		2.632.430,63	
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	694.929,38		1.465.676,88	
G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00		37.656,25	
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	0,00		37.656,25	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		29.501.814,76		29.089.362,75
AKTİF TOPLAMI		85.637.610,63		103.967.140,00

III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			24.487.599,50			25.154.958,51
A. Mali Borçlar		15.912.867,50			5.671.531,25	
1. Banka Kredileri	15.912.867,50			5.671.531,25		
B. Ticari Borçlar		6.281.541,25			17.066.203,13	
1. Satıcılar	6.281.541,25			17.066.201,88		
5. Diğer Ticari Borçlar	0,00			1,25		
C. Diğer Borçlar		675.762,50			892.146,88	
1. Ortaklara Borçlar	46.675,63			0,00		
4. Personele Borçlar	591.660,63			892.131,25		
5. Diğer Çeşitli Borçlar	37.426,25			15,63		
D. Alınan Avanslar		7.385,63			0,00	
1. Alınan Sipariş Avansları	7.385,63			0,00		
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		349.434,38			463.305,50	
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	97.523,13			170.606,88		
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	229.446,88			277.781,75		
4. Ödenecek Diğer Yükümlülükler	22.464,38			14.916,88		
G. Borç ve Gider Karşılıkları		956.127,00			927.540,51	
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	1.529.144,50			2.629.618,64		
2. Dönem Karının Pesin Ödenen Vergi ve Diğer	1.587.851,88			1.894.640,00		
5. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	1.014.834,38			192.561,88		
H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		304.481,25			134.231,25	
1. Gelecek Aylara Ait Gelirler	175.170,00			119.558,13		
2. Gider Tahakkukları	129.311,25			14.673,13		
IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			5.825.385,00			10.013.673,13
A. Mali Borçlar		2.025.681,88			5.480.945,63	
1. Banka Kredileri	2.025.681,88			5.480.945,63		
E. Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	3.799.703,13		0,00	4.532.727,50	
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3.799.703,13			4.532.727,50		
V. Öz Kaynaklar			55.324.626,13			68.798.508,36
A. Ödenmiş Sermaye		20.408.808,75			20.408.808,75	
1. Sermaye	1.968.750,00			1.968.750,00		
3. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	18.440.058,75			18.440.058,75		
B. Sermaye Yedekleri		13.310,63			13.310,63	
1. Hisse Senedi İhraç Primleri	6.075,00			6.075,00		
5. Diğer Sermaye Yedekleri	7.235,63			7.235,63		
C. Kar Yedekleri		23.408.990,63			28.611.321,88	
1. Yasal Yedekler	1.787.342,50			2.405.498,75		
3. Olağanüstü Yedekler	21.473.049,38			26.047.861,88		
5. Özel Fonlar	148.598,75			157.961,25		
D. Geçmiş Yıl Karları		20.548,13			20.548,13	
1. Geçmiş Yıl Karları	20.548,13			20.548,13		
F. Dönem Net Karı (zararı)		11.472.968,00			19.744.518,99	
1. Dönem Net Karı	11.472.968,00			19.744.518,99		
PASIF TOPLAMI			85.637.610,63			103.967.140,00

EK 3: UFRS'ye Göre İşletme Kapsamlı Gelir Tablosu

	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
Hâsılat	108.863.661	97.369.609
Satışların maliyeti(-)	(77.498.689)	(73.524.393)
Brüt Kar	31.364.973	23.845.216
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	(3.106.634)	(2.820.934)
Genel yönetim giderleri (-)	(8.372.157)	(7.248.971)
Araştırma ve geliştirme giderleri (-)	(948.473)	(388.873)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	8.241.758	2.245.326
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	(3.545.018)	(3.220.804)
Esas faaliyet kâr	23.634.448,75	12.410.959,38
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	130.201	173.319
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların karlarından paylar, net	222.142	694.619
Finansman gelir ve gideri öncesi faaliyet karı	23.986.791,25	13.278.897,50
Finansman gelirleri	1.027.177	1.907.631
Finansman giderleri (-)	(3.757.301)	(1.938.134)
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kârı	21.256.666,88	13.248.393,75
Sürdürülen faaliyetler vergi gideri / geliri		
- Dönem vergi gideri (-)	(2.654.370)	(1.525.740)
- Ertelenen vergi (gideri)/geliri	(87.373)	212.181
Dönem karı	18.514.924	11.934.834
Diğer kapsamlı gelir/(gider)		
Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kayıpları	(964.798)	(207.519)
Vergi (gideri)/geliri	192.959	41.504
Maddi duran varlıklar (arsa) yeniden değer artış fonu	49.608.615	
Vergi sonrası diğer kapsamlı (gider)	48.836.776	(166.015)
Toplam kapsamlı gelir	67.351.701	11.768.819
Sürdürülen faaliyetlerden hisse başına kar	0,094	0,0606

EK 4: UFRS'ye Göre İşletme Finansal Durum Tablosu

	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
Varlıklar		
Dönen varlıklar	56.884.151	50.142.091
Nakit ve nakit benzerleri	8.484.968	11.129.379
Ticari alacaklar		
- İlişkili taraflardan ticari alacaklar	343.486	47
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	21.319.636	20.082.256
Diğer alacaklar		
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	5.887.433	637.203
Stoklar	19.266.547	17.231.139
Peşin ödenmiş giderler	478.043	374.311
Diğer dönen varlıklar	1.104.039	687.758
Duran Varlıklar	74.738.816	24.543.229
Diğer alacaklar		
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	27.383	23.247
Finansal yatırımlar	75.455	75.455
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	3.323.697	3.499.989
Maddi duran varlıklar	67.147.665	17.900.696
Maddi olmayan duran varlıklar		
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar	3.304.989	2.385.270
Peşin ödenmiş giderler	95.469	-
Ertelenmiş vergi varlığı	764.159	658.572
Toplam Varlıklar	131.622.967	74.685.321
	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
	31 Aralık 2016	31 Aralık 2015
Yükümlülükler		
Kısa vadeli yükümlülükler	16.880.038	24.848.500
Kısa vadeli borçlanmalar	4.939.670	7.836.402
Uzun vadeli borçların kısa vadeli kısımları	438.908	7.690.537
Ticari borçlar		
- İlişkili taraflara ticari borçlar	364.883	55.189
- İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	8.955.309	8.050.846
Diğer Borçlar		
- İlişkili taraflara diğer borçlar	-	46.676
- İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	14.917	22.464
Çalışanlara sağlanan faydalara kapsamında borçlar	1.332.480	913.256
Ertelenmiş gelirler	64.504	67.444
Dönem karı vergi yükümlülüğü	730.394	3.794
Kısa vadeli karşılıklar		
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar	-	129.311
- Diğer kısa vadeli karşılıklar	26.055	26.055
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	12.918	6.527
Uzun vadeli yükümlülükler	6.960.631	3.135.544
Uzun vadeli borçlanmalar	4.384.757	2.025.682
Ertelenmiş gelirler	55.053	115.111
Uzun vadeli karşılıklar		
- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar	2.520.821	994.751
Toplam yükümlülükler	23.840.668	27.984.045
Özkaynaklar	107.782.298	46.701.276
Ödenmiş sermaye	1.968.750	1.968.750
Sermaye düzeltmesi farkları	16.324.441	16.324.441
Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler		
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm (kayıpları)/kazançları	(498.169)	273.669
- Maddi duran varlıklar (arsa) yeniden değer artış fonu	49.608.615	0
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekle	2.420.296	1.787.079
Geçmiş yıllar karları	19.443.441	14.412.503
Net dönem kar	18.514.924	11.934.834
Toplam yükümlülükler ve Özkaynaklar	131.622.967	74.685.321

EK 5: UFRS’ye Göre Maddi Duran Varlıklar Açıklayıcı Dipnotlar

	01 Ocak 2016					31 Aralık 2016
	Açılış	İlaveler	Çıkışlar	Transferler	Yeniden değerlendirme	Kapanış
Maliyet						
Arazi ve arsalar	391.384				49.608.615	50.000.000
Yeraltı ve yerüstü düzenlemeleri	1.923.820	21.884				1.945.705
Binalar	3.886.165	436.246				4.322.411
Özel Maliyetler	525.411	96.924				622.335
Makine, tesis ve cihazlar	55.716.120	896.524	(702.907)	344.784		56.254.521
Kiralama ile alınan makineler	1.932.214					1.932.214
Motorlu taşıtlar	2.005.682	305.224	(170.704)			2.140.201
Döşeme ve demirbaşlar	3.123.778	268.053				3.391.831
Yapılmakta olan yatırımlar	358.446	127.029		(344.784)		140.691
	69.863.021	2.151.883	(873.611)	(0)		120.749.908
Tenzil: Birikmiş amortisman						
Yeraltı ve yerüstü düzenlemeleri	1.746.564	38.913				1.785.477
Binalar	2.668.604	98.837				2.767.441
Özel Maliyetler	537.340	46.626				583.966
Makine, tesis ve cihazlar	41.159.199	1.845.733	(702.907)			42.302.025
Kiralama ile alınan makineler	1.336.467	190.945				1.527.412
Motorlu taşıtlar	1.667.365	99.371	(38.688)			1.728.049
Döşeme ve demirbaşlar	2.846.786	61.088				2.907.873
	51.962.324	2.381.513	(741.594)			53.602.243
Net Defter Değeri	17.900.696					67.147.665