

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM



GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ: VERGİ MEVZUATI VE
TMS 16'NİN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ÇIKARDIĞI
ETKİLERİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

UTKU CANBAZ

İSTANBUL, 2024

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM



GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ: VERGİ MEVZUATI VE
TMS 16'NİN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ÇIKARDIĞI
ETKİLERİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

UTKU CANBAZ

İSTANBUL, 2024

KABUL VE ONAY

UTKU CANBAZ tarafından hazırlanan “GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ: VERGİ MEVZUATI VE TMS 16’NIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ÇIKARDIĞI ETKİLERİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ” adlı tez çalışmasının savunma tarihi 20.11.2024 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen jüri tarafından oy birliği /oy çokluğu ile İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman

Doç. Dr. Meltem Gürünlü

.....

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin Acar Uğurlu

İstanbul Arel Üniversitesi

.....

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Osman Yılmazcan

İstanbul Gedik Üniversitesi

.....

İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun
..... tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

.....

Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ: VERGİ MEVZUATI VE TMS 16’NİN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ÇIKARDIĞI ETKİLERİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25.11.2024

UTKU CANBAZ

ÖZET

**GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ: VERGİ MEVZUATI VE TMS 16'NIN
FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ÇIKARDIĞI ETKİLERİN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**
YÜKSEK LİSANS TEZİ
UTKU CANBAZ
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM
(DANIŞMAN: DOÇ. DR. MELTEM GÜRÜNLÜ)

İSTANBUL, 2024

Bu çalışmanın amacı; gayrimenkul değerlemesinin Türk vergi mevzuatı ve Türk muhasebe standartları açısından nasıl ele alındığını göstermek, aralarındaki farklılıkları karşılaştırarak ortaya koymak ve mali tablolara etkilerini analiz etmektir.

Çalışmada, öncelikle çalışmanın konusu, önemi ve kapsamı, temel kavramlar, değerlendirme, gayrimenkul ve gayrimenkul değerlendirme anlatılmıştır. Daha sonra Türk vergi hukuku açısından değerlendirme kavramı tanımlanarak Türk vergi hukukunda değerlendirme tedbirleri açıklanmış, akabinde ilgili vergi kanunlarında gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin alt düzenlemeler anlatılmıştır. Gayrimenkul değerlemesinde, Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırma yapabilmek amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları, değerlendirme ilkeleri ve değerlendirme ölçütleri açısından ele alınmış, ardından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca Türk vergi hukukunda gayrimenkul değerlemesine ilişkin kurallar ile Türk muhasebe standardındaki farklılıklar, örnek uygulamalar ile tespit edilmeye çalışarak gayrimenkul değerlemesindeki farklılıkların finansal tablolara etkisi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bilanço, Maddi Duran Varlık, Gayrimenkul, Vergi Usul Kanunu, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

ABSTRACT

REAL ESTATE VALUATION: COMPARATIVE ANALYSIS OF THE EFFECTS OF TAX LEGISLATION AND TMS 16 ON FINANCIAL STATEMENTS

**MASTER'S THESIS
UTKU CANBAZ**

**GRADUATE SCHOOL, ISTANBUL AREL UNIVERSITY
ACCOUNTING AND AUDITING
(SUPERVISOR: ASSOC. PROF. DR. MELTEM GÜRÜNLÜ)**

İSTANBUL, 2024

The purpose of this study; The aim is to show how real estate valuation is handled in terms of Turkish tax legislation and Turkish accounting standards, to compare the differences between them and to analyze their effects on financial statements.

In the study, firstly, the subject of the study, its importance and scope, basic concepts, valuation, real estate and real estate valuation are explained. Then, the concept of valuation in terms of Turkish tax law was defined and the valuation measures in Turkish tax law were explained, and then the sub-regulations regarding the valuation of real estate in the relevant tax laws were explained. In order to make a comparison with the Tax Procedure Law in real estate valuation, Turkish Accounting Standards are discussed in terms of valuation principles and valuation criteria, and then regulations regarding the valuation of real estate according to TMS 16 Tangible Assets Standard are included. In addition, the effects of the differences in real estate valuation on the financial statements were examined by trying to determine the differences in the rules regarding real estate valuation in Turkish tax law and the Turkish accounting standard with sample applications.

Key Words: Balance Sheet, Tangible Assets, Real Estate, Tax Procedure Law, TMS 16 Tangible Fixed Assets Standard

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİL LİSTESİ.....	vi
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
1 GİRİŞ	1
2 GAYRİMENKULLERİN VE FİNANSAL TABLOLARIN TANIMI VE KAPSAMI.....	3
2.1 Gayrimenkul Kapsamı	4
2.2 Finansal Tablo Tanımı	5
3 VERGİ USUL KANUNU VE İKİNCİL MEVZUATA GÖRE GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ.....	9
3.1 Değerleme Ölçüleri	10
3.1.1 Maliyet Bedeli.....	11
3.1.2 Borsa Rayıcı.....	12
3.1.3 Tasarruf Değer	13
3.1.4 Mukayyet Değer.....	13
3.1.5 Nominal Değer.....	13
3.1.6 Rayiç Değeri.....	13
3.1.7 Emsal Bedel	14
3.1.8 Vergi Değeri.....	17
3.1.9 Alış Bedeli.....	17
3.1.10 Alış Emsal Bedeli.....	18
3.1.11 Ortalama Perakende Satış Bedeli	18
3.1.12 Finansal Kiralamalarda Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri.....	19
3.2 Şirketin Aktifine Dahil Edilecek Gayrimenkullerin Değerlemesi	19
3.2.1 Edinilen Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	19
3.2.2 İnşa Edilmiş Gayrimenkullerin Değerlemesi	20
3.2.3 Arsa Üzerinde İnşaat Yapılması.....	21
3.2.4 Gayrimenkulün Yıkılması ve Yerine Yeni Bir Gayrimenkulün İnşa Edilmesi	21
3.2.5 Kat Karşılığı Gayrimenkul Yapılması	23
3.2.6 Gayrimenkulün İşletmeye Sermaye Olarak Getirilmesi	24
3.2.7 Grup İşletmeler Arasında Gayrimenkulün Devrinden Doğan Değerleme	24
3.2.8 İşletmeden Çekilen Gayrimenkulleri Değerleme.....	24
3.2.9 Trampa Yoluyla Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	26
3.3 Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması.....	26
3.4 Özel Maliyet Bedeli	28
3.5 Amortisman.....	30
3.5.1 Amortisman Ayırma Yöntemleri	35
3.6 Gayrimenkul Değer Düşüklüğü	38
3.7 Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması	39

3.8	Değeri Düşen Gayrimenkulün Sigorta Tazminatı Alınması	41
3.9	Gayrimenkullerin Dönem Sonu Değeri	42
4	TMS 16 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ.....	44
4.1	Standardın Amacı.....	44
4.2	Standardın Kapsamı	44
4.3	Standartta Yer Alan Açıklamalar (TMS 16, p. 6)	45
4.4	Gayrimenkullerin Aktifleştirme Şartları	47
4.5	Gayrimenkulün Değerlemesi	47
4.6	TMS 16 Standardına Göre Değerleme Yöntemleri.....	48
4.6.1	Maliyet Bedeli Yöntemi.....	48
4.6.2	Yeniden Değerleme Usulü	52
4.7	Gayrimenkulün Takas Yoluyla Edinimi	53
4.8	Gayrimenkullerde Değer Artışı.....	54
4.9	Amortisman.....	55
4.9.1	Doğrusal Amortisman Yöntemi	61
4.9.2	Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Usulü	62
4.9.3	Üretim Miktarları Yöntemi	63
4.10	Gayrimenkullerde Değer Düşüklüğü	64
4.11	Değer Düşüklüğü Zararının İptali	68
4.12	Gayrimenkullerde Değer Düşüklüğü Tazminatı	71
4.13	Gayrimenkullerin Bilanço Dışı Bırakılması.....	72
5	GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİNDE: VUK VE TMS 16 FARKLILIKLARININ FİNANSAL TABLO ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR	77
5.1	Değerleme Farklılıklarının Bilanço Üzerindeki Etkisine İlişkin Örnek Uygulama	77
5.1.1	Vergi Usul Kanununa Göre Düzenlenen Bilanço	77
5.1.2	Türkiye Finansal Raporlama Standardına Uygun Olarak Düzenlenen Bilanço 79	
5.2	Gayrimenkul Değerlemesinde Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Farklılıklarına İlişkin Örnek Uygulamalar.....	83
5.2.1	Satın Alma Yoluyla Edinimdeki Farklılıklara İlişkin Örnek Uygulama 83	
5.2.2	Kredi İle Gayrimenkul Satın Alınması	85
5.2.3	Arsa Satın Alınarak Üzerine Bina İnşa Edilmesi.....	86
5.2.4	Başkasının Arsası Üzerine Kat Karşılığı Bina Yapılması	89
5.2.5	Arsa Değerlemesinde Yeniden Değerleme Modelinin Kullanılması (Değer Artışı)	90
5.2.6	Arsa Değerlemesinde Yeniden Değerleme Modelinin Kullanılması (Değer Azalışı).....	91
5.2.7	Yeniden Değerleme Yöntemi İle Değerlenen Gayrimenkulün Satılması 92	
5.2.8	Amortisman Ayırma Tekniği Farklılığı	93
5.2.9	Gayrimenkulün Taksit İle Satın Alınması	94
5.2.10	Özel Maliyet Bedeline İlişkin Örnek Uygulama.....	95
5.3	Gayrimenkullerin VUK ve TMS 16 Kapsamında Değerlemesindeki Farklılıkların Tablo Üzerinde Gösterilmesi	96
6	SONUÇ.....	99
7	KAYNAKLAR	103

8	ÖZGEÇMİŞ.....	111
----------	----------------------	------------



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 4.4.1 Değer düşüklüğü muhasebeleştirme (Yıldıztekin, 2010: 269)	67
Şekil 4.2 Yeniden değerlendirme (Yıldıztekin, 2010: 272).....	68
Şekil 4.3 Değer düşüklüğünün iptal edilmesi (Yıldıztekin, 2010: 270).....	71



TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 4.1 Maddi duran varlığın maliyetleri	50
Tablo 4.2 Brüt yönteme göre yeniden değerlendirme (Örten ve Bayırlı, 2007: 45)	60
Tablo 4.3 Doğrusal amortisman yöntemi	61
Tablo 4.4 Azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi	63
Tablo 4.5 Üretim miktarı yöntemi	64
Tablo 5.1 Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan bilanço	79
Tablo 5.2 TMS 16 kapsamında hazırlanan bilanço	82
Tablo 5.3 Gayrimenkul değerlendirme farklılıkları (Kıymetli Şen, 2013: 34-35)	96
Tablo 5.4 Amortisman açısından VUK ve TMS 16 karşılaştırması (Şen; 2011: 154-156)	97

KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
UDS	: Uluslararası Değerleme Standardı
TMDK	: Türk Medeni Kanunu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
YAG	: Yatırım Amaçlı Gayrimenkul
FRİKÇ	: Türkiye Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MDV	: Maddi Duran Varlık
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

ÖNSÖZ

Yüksel Lisans çalışmamın başlangıcından itibaren tezin biçimlenmesinde büyük katkılarını aldığım Doç. Dr. Meltem GÜRÜNLÜ'ye ve çalışma süresince manevi desteğini esirgemeyen eşim Zehra Ece CANBAZ'a sonsuz teşekkürlerimi sunar, bu çalışmamı; hayatıma anlam katan biricik oğlum Eren CANBAZ'a atfederim.

25.11.2024

UTKU CANBAZ

1 GİRİŞ

Gayrimenkul değerlemesi, mevcut dzenlemeler içerisinde Vergi Mevzuatını temel alınarak oluşturulmuştur. Türkiye Muhasebe Standardı farklı bir amaç ve anlayış içerisinde dir. Bu farklılıklar, gayrimenkulün; değerlenme yöntemleri, maliyetini oluşturan kalemler, yararlı ve/veya faydalı ömrü ve finansman giderleri gibi temel unsurlarda ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, gayrimenkullerin değerlemesini, Türkiye Muhasebe Standardı ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde inceleyip, karşılaştırarak finansal tablolara üzerindeki etkilerini ortaya koyarak, işletme sahiplerine, yatırımcı, kredi veren gibi ilgili karar vericilere ve politika yapıcılara önerilerde bulunmaktır.

İşletmelere ait gayrimenkullerin; satın alınarak aktife kaydedilmesi, kiraya verilmesi veya satılarak aktiflerinden çıkarılması, inşa edilmesi, arsa üzerine inşaat yapılması, binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılması, şirketlere sermaye olarak konulması, takasa konu olması, değer düşüklüğü vb. nedenlerle gayrimenkullerin değerinin Vergi Usul Kanununa ve TMS 16'ya göre değerlemesi ile aralarındaki farkların ortaya konularak karşılaştırılması sonucu; işletmelerin gelecek planlarının oluşturulması, vergi matrahının tespiti, şirketlere finansman kaynakları oluşturulması açısından hem şirket ortakları hem de üçüncü kişilere aydınlatıcı ve ticari bilgi sunma anlamında oldukça önemlidir.

Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. İşletmeler ait gayrimenkullerin değerlemesi Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Vergi Usul Kanunu bağlamında incelenerek açıklanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, çalışmanın konusu, önemi, kapsamı ile çalışma metodu açıklanmıştır.

İkinci bölümde gayrimenkullerin ve finansal tabloların tanımı ve kapsamı anlatılmaktadır.

Üçüncü bölümde Vergi Usul Kanununa göre gayrimenkullerin değerlemesi incelenmektedir.

Dördüncü bölümde TMS 16'ya göre gayrimenkullerin değerlemesi incelenmektedir.

Beşinci bölümde gayrimenkullerin değerlemesi, TMS ve VUK açısından farklılıklar örnek uygulama ile desteklenerek finansal tablolara olan etkileri açıklanmıştır.

Altıncı bölümde ise finansal tablolara etkileri analiz edilip, tez konusu ile varılmak istenen sonuç açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Konu üzerine yazılmış kitaplar ve uluslararası standartların ülkemize uyarlanarak, Türkçe olarak sunulan Meslek Birlikleri tarafından çıkarılan standartlar, tebliğler, süreli yayınlar; internet ortamında mevcut web sayfaları ile mevcut kanun ve düzenlemelerden yararlanılarak yazılmıştır. Bu çerçevede, yürürlükte bulunan 213 numaralı Vergi Usul Kanunu ile 16 numaralı TMS'de yer verilen bilgi bütünü kullanılacak olup, gayrimenkul değerlendirme ilgili örnek uygulamalar üzerinde TMS 16 ve vergi mevzuatının ortaya çıkardığı etkiler karşılaştırmalı olarak analiz edilecektir.

2 GAYRİMENKULLERİN VE FİNANSAL TABLOLARIN TANIMI VE KAPSAMI

Gayrimenkulle ilgili bir değerleme; herhangi bir gayrimenkulün satın alınması, satılması ya da kiralanması, açık arttırma ya da tasfiye etmek için satılması, sigortalamaya esas olacak değerin saptanması, teminat gösterilmek suretiyle kredi alınması, gayrimenkul için hurda değerinin belirlenmesi, firma birleşme, devir ve ele geçirmelerinde firma aktiflerindeki taşınmazların değerinin saptanması, vergilendirme işlemleriyle kamusal yarar için bir devlet kuruluşunca gerçekleştirilen istimlak işlemleri için kullanılması, kiralama ile leasing işlemlerinin konusu olan taşınmazların kıymetinin saptanması ve gayrimenkullerle ilgili vergi matrahlarının saptanması vb. çok geniş bir faaliyettir (Önal ve Tezcan, 2008: 16).

Gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin bilgilere yer verilmeden önce, konunun daha iyi ortaya konulabilmesi amacıyla gayrimenkullerin ve finansal tabloların tanımı ve kapsamının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlüğünde, gayrimenkul tanımının “taşınmaz” olduğu belirtilmiştir. Gayrimenkul tanımının tam olarak anlaşılabilmesi amacıyla taşınmaz kavramının da açıklanması gerekmektedir. Taşınmaz kavramı yine Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlüğünde; “ev, tarla vb. taşınamayan mülk; gayrimenkul” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2023).

Gayrimenkul tanımı, Uluslararası Değerleme Standartlarında geniş olarak; araziyle arazinin doğal parçası olan ağaç ve madenler gibi bütün olgularla araziler üzerinde olan bina ve alan iyileştirmesiyle toprak altındaki ve üstündeki mekanik ve elektrik donanımı vb. bütün sabit bina ilaveleri, biçiminde tanımlanmıştır (UDS, 2013).

Taşınmaz, toplumsal ve fiziksel alandaki taşınamayan eşya şeklinde tanımlanabilmektedir. Değerse, taşınmazın özelliklerinin yanında gereksinimin o anki şiddetine dayalı olarak farklılığa sahip olan bir terimdir. Taşınmazın değerinin belirlenmesinde değer üzerinde etkili olan etmenler belirlenirken yerel nitelikler çeşitlilik göstermekte, bunun yanı sıra bölgedeki bireylerin söz konusu değere etkide bulunan etmenlere bakışı değişmektedir (Önal ve Tezcan, 2008: 17).

2.1 Gayrimenkul Kapsamı

Gayrimenkul tanımının çok geniş olması, tez konusunun amacı çerçevesinde sınırlandırma gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle gayrimenkulün kapsamı aşağıdaki şekilde sınırlandırılmaya çalışılmıştır.

- 4721 numaralı TMK'nın, taşınmaz mülkiyetinin konusu başlığı altınca açıklanan 704. maddesinde, Türk Dil Kurumu'nun gayrimenkul tanımında geçen taşınmaz kavramı ile kastedilmek istenenin ne olduğu aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (TMDK, m. 704).

Taşınmazın konusunu şu şekilde sıralayabiliriz:

1. Araziler,
 2. Tapu sicilinde farklı bir bölüme kaydedilmiş olan bağımsız ve süreklilik arz eden haklar,
 3. Kat mülkiyeti siciline kaydedilmiş bağımsız kısımlar.
- 213 sayılı VUK'un "Gayrimenkuller" başlıklı 269. maddesinin ikinci fıkrasında gayrimenkul kapsamının aşağıdaki gibi olduğu belirtilmiştir (VUK, m. 269).

Yasa çerçevesinde, aşağıdaki değerler taşınmaz şeklinde değerlendirilmektedir:

1. Taşınmazların mütemmim cüzüleriyle ayrıntıları;
 2. Tesisatlarla makinalar;
 3. Gemilerle öteki taşıtlar;
 4. Gayrimaddi haklar.
- Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan Maddi Duran Varlıklar başlıklı 16 numaralı TMS'nin "Tanımlar" bölümünde maddi duran varlık kapsamı açıklanmıştır. Bu açıklama aşağıda yer aldığı gibidir (KGK, 2023).

Maddi duran varlıklar:

(a) Ürün ile hizmet üretiminde veyahut sunumunda kullanılması, başka insanlara kiralanmak ya da yönetsel amaçlar için kullanılmasına yönelik olarak elde bulundurulanan

(b) Bir yıldan çok kullanılacağı düşünülen,

maddi kalemler şeklinde değerlendirilir.

2.2 Finansal Tablo Tanımı

Bir firmanın; mali durumu, faaliyetleri, nakit akımlarıyla ilgilidir ve verilecek olan için gerekiyorsa muhasebe bilgi sisteminin verilerine ihtiyaç hissedilecektir. Muhasebe bir firmanın mali bütün işlemlerini belgelere dayanıp kaydeden, tasnif ederek söz konusu bilgileri belirli kurallarda ve zamanlarda raporlaştıran ve söz konusu raporları analiz eden bilgi sistemidir (Bkz. Kotar ve Dokur, 2002).

Muhasebe tarafından kayıt altına alınıp sınıflandırılarak toplanan bilgiler, işletmeyle ilgili taraflarca çeşitli amaçlarla kullanılacak şekilde özetlenen tablolara “finansal tablolar” denir. Şirketlerin gelecek faaliyet dönemleri hakkında rasyonel kararlar verebilme ve plan yapabilmek için mevcut ve geçmiş durumların incelenmesi gerekir.

Mevcut ve geçmiş durumların incelenerek gerekli kararların alınmasına yardımcı olmak amacıyla sunulması gereken finansal tablolar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunuyla Türkiye Muhasebe Standartlarına dayalı olarak farklı farklı ele alınacak olup, söz konusu finansal tablolara aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

- 213 sayılı VUK çerçevesinde tanzim edilmesi gereken mali tablolara için aynı kanununun 175. maddesi ve mükerrer 257. maddesiyle T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına değiştirebilme hakkı verilmiştir.

213 numaralı VUK’un 175. maddesinde şu şekilde açıklama yapılmıştır.

“Firmalar bu bölümde yazılmış amaç ve temellere uymak şartı ile, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin iç yapısına elverişli olan istedikleri yöntem ve biçimde

düzenlemekte özgürdürler. Lakin, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile T.C. Ticaret Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların oluşturulmasına ilişkin biçim ve yöntemleri belli etmeye, bunları firma, şirket ile işletme cinsleri yönünden uygulanmasını yönlendirmeye ve bunlara ait diğer yöntem ve biçimleri tespiti yetkilidir (VUK, m. 175).”

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanması sonucu 1 sayılı MUGT yayınlanmış olup, bu tebliğde düzenlenmesi gereken mali tablolarla bunlara dair usullerle esaslar saptanmıştır.

1 sayılı MUGT'nin, IV Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması başlıklı kısmında düzenlenmesi gereken finansal tablolar; Temel Finansal Tablolar ile Ek Mali Tablolar ayrımı yapılarak açıklanmıştır. Söz konusu tablolar aşağıdaki gibidir.

- Temel Finansal Tablolar: Bilanço ve Gelir Tablosu

- Ek Finansal Tablolar: Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu ve Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Tez konusunun yeterince detaylandırılabilmesi ve kavranabilmesi açısından 1 sayılı MUGT'de tanımlanan finansal tablolardan sadece temel finansal tablolar Bilanço ve Gelir Tablosu üzerinde durulacaktır.

1 sayılı MUGT'de, Bilançonun tarifi; bilanço firmanın belirli bir zamandaki fotoğrafında yer alan varlıklarla söz konusu kıymetlerin ortaya çıkardığı kaynakları gösteren finansal tablodur, şekilde yapılmıştır. Bu açıklamaya paralel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 192. maddesinde Bilançonun tanımı yapılmış olup, aşağıdaki gibidir.

Bilanço, envanterdeki değerlerin tasnif edilmiş ve karşılıklı olarak kıymetleri çerçevesinde tertiplenen özetidir.

Bilançoda aktif ve pasif olarak 2 tablo vardır.

Aktifte mevcutlarla birlikte alacaklar (bulunuyorsa zararlar), pasifte borçlar yazılır.

Aktifin sayısal toplamıyla borçların sayısal toplamı arasındaki fark, girişimcinin firmaya mevzu varlığını (özsermayeyi) oluşturur.

Özsermaye pasif tablosuna yazılır ve böylece aktiflerin ve pasiflerin bulunduğu tabloların toplamları denkleştir. İhtiyatlarla kar ayrı gösterilseler de özsermayenin cüzleri sayılır (VUK, m. 192).

1 sayılı MUGT’de, Gelir Tablosunun tanımı; gelir tablosu, firmanın belirli bir zamanda sağladığı bütün gelirlerle aynı dönemde katlanmış olduğu tüm maliyetlerle giderleri ve bunların neticesinde firmanın sağladığı dönem net kâr ya da dönem net zararını içerir, şekilde yapılmıştır.

- 6102 sayılı TTK’nın 64. maddesi çerçevesinde şirketler finansal tablolarını düzenlemek zorundalardır. Söz konusu kanunun 64. maddesinin 5. fıkrasında bu hususa şu şekilde değinilmiştir;

“Bu Kanuna uymakla mükellef tüzel ile gerçek kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 numaralı VUK’un defter düzenleme ve kayıt tarihiyle alakalı kararlarıyla aynı Kanunun 175. ve mükerrer madde 257’deki haklara binaen belli edilen hususlara göre hareket etmek durumundadırlar. Bu Kanunun defter düzenleme, envanter, finansal tabloların tanzimi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 numaralı Kanun ve öteki vergi yasalarında benzer hususların uygulanmasına, vergi yasalarına uyumlu olacak şekilde vergi matrahının belli edilmesi, ayrıca buna yönelik finansal tabloların düzenlenmesine mani olmaz (TTK, m. 64).”

Aynı kanunun madde 88’in 1. fıkrası ile finansal tabloların tanziminde TMS ile TFRS’ye uyum şartı getirilmiştir ve aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Madde 64 ve 88’de yer alan düzenlemelere tabi tüzel ile gerçek kişiler münferit ve konsolide mali tablolarını tanzim ederken, KGK tarafından ilan edilen, TMS’de, kavramsal çerçevede gösterilen muhasebe prensipleriyle prensiplere ait değerlendirmelere riayet etmek ve bunları uygulamak durumundadır (TTK, m. 88).”

VUK’a dayalı olarak yapılan finansal tablolar, tek düzen hesap planı çerçevesinde oluşturulmaktadır, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre tanzim

edilmektedir. VUK, kamusal yarar gözetilmek suretiyle oluşturulan kamusal alacak şeklinde vergi gelirlerini en üst düzeyde tutmaya dönük işler. VUK çerçevesinde mükelleflerin muhasebe sistemleri kamusal alacak olan vergilerin tahsili üstüne oluşturulmuştur. Kamu, vergi mükelleflerinin oluşturacağı ve uygulayacağı muhasebe sistemini MSUGT (Tek Düzen Hesap Planı) yayımlamıştır. TMS'yle gelişen ve globalleşen ekonomiye, ülkemizdeki kurumlarla firmaların entegrasyonu temin edilmeye çalışılmıştır, doğrudan yatırımlarla Türkiye'ye yatırımda bulunan çok milletli firmaların muhasebe sistemleriyle Türkiye'de uygulanmış olan muhasebe sistemleri arasındaki farklar ortadan kaldırılmak istenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları işletmelerle kuruluşların vergiyi oluşturan matrahtan çok varlıklarla kaynakların etkinliği, firmaların faaliyetlerinin verimliliği, firmalar için oluşmuş veya oluşacak finans risklerinin tespitiyle işletme paydaşlarına doğru, güvenilir bilgileri ulaştırmaktır ve raporlamaktır. VUK ve TMS arasında mali verilere bakışından amaç farklılıklarının bulunması her iki sistemin de uygulamalarında farklılıklara yol açmış ve işletmenin verilerinin farklı uygulamalar ile incelenmesi sonucunda farklı finans raporu ve analizler vardır (Başkan ve Tunç, 2020: 109).

Türkiye Muhasebe Standartlarından olan 1 numaralı Finansal Tabloların Sunuluşuna ilişkin standardın “Tam bir finansal tablolar seti” başlığı altında ele alınan finansal tablolar aşağıda gösterildiği gibidir:

- a) Yılsonuna ait finans durum tablosu,
- b) Yıla ait kâr ya da zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- c) Yıla ait öz kaynak değişim tablosu,
- d) Yıla ait nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikası bilgileriyle öteki detaylı olayları kapsayan dipnotlar,

Tez konumuzun amacının ile uygulamadaki yeri ve öneminin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununa paralel olarak yukarıda belirtilen Finansal Durum Tablosu (Bilanço) ve Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu) dikkate alınarak açıklama yapılarak örnek uygulama oluşturulacaktır.

3 VERGİ USUL KANUNU VE İKİNCİL MEVZUATA GÖRE GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ

Gayrimenkullerin nasıl değeriyeceği konusuna değeriilmeden önce değerieme kavramını açıklamak yerinde olacaktır.

Firmalar faaliyetleri sürdürebilmeleri için yabancı kaynaklar ve özkaynaklar ile dönen ve duran varlıklara gereksinim hissederler. Varlıklar muhasebenin raporlama işlevinin gereği olarak bilançoda yer almaktadır ve zamanla kıymetlerinde değerişimler olmaktadır. Böyle olunca realiteye uygun sunum için kıymetinde değerişimler olan varlıkların, finans tablolarındaki tutarlarında güncelleme gereksinimi söz konusu olmaktadır.

Değeriemenin konusu, varlıklarla kaynakların ilk defa muhasbeleştirilmesini takip eden dönemlerde finans tablolarında gösterilmesinde esas alınacak parasal değeriin saptanmasıdır. Değeriemenin amacıysa, firmanın finans durumuyla buna dayalı olarak faaliyetlerin neticelerini realiteye en yakın biçimde saptamaktır (Tunçez, 2019: 209).

VUK'a göre değeriemenin amacı vergi matrahının belirlenmesi ise, tüm değerieme düzenlemelerinde, nesnel usullerle ölçüler getirme amacına sahiptir. Bunun için de değeriemeyle alakalı saptama yetkisini gelir idaresi kendi elinde tutmayı ister. Bu hususta, firma sahiplerine ve yetkililerine karar serbestliği tanınmak istenmektedir. Çünkü söz konusu kararlar firmaya bırakılırsa, firmaların sürekli olarak minimum vergi ödemeye dönük kararlar vereceği fikri egemendir. Bundan dolayı, matrah belirlenmesinin "takdir" biçiminde bir ölçüde nesnel olarak da saptanabileceği kabul edilmesine karşın, yeri geldiğinde, bu yöntemde nasıl matrah takdiri yapılacağı da düzenlenmek istenmiştir (Başagaç, 2006: 130).

Her gayrimenkul kendi içinde birçok özellik barındırır. Bu özelliklerin her birinin değeriye olan etkisi farklıdır. Bu nedenle gayrimenkul değeriemesi için birçok farklı yöntem geliştirilmiştir (Özen ve Şişman, 2019: 142).

VUK'un, gayrimenkullerin değeriemesiyle ilgili maddeleri yasanın "Değerieme" başliğı altında yer alan üçüncü kitabında bir araya getirmiştir. Vergi Usul

Kanununda değerleme ile ilgili; vergi matrahının tespiti ile ilişkili olan kıymetlerin tespit edildikten sonra takdir edilerek değerinin belli edilmesi görüşü benimsenmiştir.

Kıymetlerin değerlemesinin yapılabilmesi için değerleme gününün tespitinin yapılması gerekmekte olup, aynı kanuna göre değerleme gününün vergi kanunlarının işaret ettiği gün ve zaman olduğu tanımlaması yapılmıştır. Vergi kanunlarının işaret ettiği gün ve zaman kavramını, tez konusu kapsamında sınırlayarak biraz açacak olursak; hesap döneminin kapatıldığı yani bilançonun hazırlandığı 31.12. tarihi dikkate alınarak değerleme yapılacaktır.

3.1 Değerleme lleri

Vergi Usul Kanununa göre değerleme ltleri şu şekildedir:

1. Maliyet Bedeli
2. Borsa Rayici
3. Tasarruf Değeri
4. Mukayyet Değer
5. İtibari Değer
6. Vergi Değeri
7. Rayiç Bedel
8. Emsal Bedel ve creti
9. Alış Bedeli
10. Alış Emsal Bedeli
11. Ortalama Perakende Satış Bedeli
12. Finansal Kiralamalarda Kira demelerinin Bugünkü Değeri

Her ne kadar Vergi Usul Kanununda değerleme ltleri birden fazla sayılmış olsa da, amacımız gayrimenkullerin VUK ile TMS'ler arasındaki değerleme farklarının bilançoya etkisini ortaya koymak olduğundan sadece gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin ltlerin tanımlanmasına detaylı olarak değinilecektir. Bu kapsama aldığımız değerleme ltleri aşağıda tanımlanarak gayrimenkullerin değerlenmesi Vergi Usul Kanunu kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.1 Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, gayrimenkullerin alınması, değerinin yükseltilmesi ve bunlara bağlı bütün giderlerin toplamı olduğu Vergi Usul Kanununda açıklamıştır. İnceleme konumuz olan gayrimenkullerin, değerlemesi açısından büyük öneme sahip olan maliyet bedelinin daha ayrıntılı açıklanması gerekmektedir.

Yasadaki “müteferri bilumum giderler” ibaresini; “faiz, vade farkı, kur farkı, nakliye giderleri, taşıma sigortası, alma ve satma vergisi vb. harcamalar” olarak düşünülmesi uygun olur (Kahraman, 2006: 44).

213 sayılı Vergi Usul Kanununda iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesiyle ilgili aşağıda yer verilen ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

Aşağıdaki giderler de maliyet bedeline dâhildir:

- a) Ekonomik değer iktisap edilmesinin ya da kıymetinin artırılmasıyla direkt olarak alakalı; gümrük vergileri, boşaltma, yükleme, gümrük komisyonları, taşıma ve montaj giderleri,
- b) Ekonomik değer satın alınması ya da kıymetinin artırılmasıyla direkt olarak alakalı; resimlerle harçlar, noter, tapu, mahkeme, kıymet tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) Ekonomik değer satın alınmasında kullanılmakta olan kredilerle ilgili faiz giderleriyle bunlarla ilgili kur farklarının; mallarda malların stoklara girdiği zamana kadar, öteki ekonomik kıymetlerdeyse ekonomik değer envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadarki kısmıyla bu kredilerle ilgili giderler (Faiz giderleriyle kur farklarının öteki bölümlerini maliyet bedeline ilave etmekte ya da genel giderler içinde gösterme konusunda serbestirler.),
- d) Ekonomik değer stok ya da envantere kaydedildiği zamana kadarki depolamayla sigorta giderleri,
- e) Taşınmazda yer alan binanın satın alınarak yıkılmasıyla arsasının düzenlenmesinden kaynaklanan giderler.

Gayrimenkuller ile direkt alakalı olması koşuluyla, bunların envantere dahil edildiği yıl bitimine kadarki hibeler maliyet tutarından indirilmektedir.

Ekonomik değerin (mal dışında) elde edilmesinin ya da kıymetinin artırılmasıyla alakalı olan ÖTV, indirilemeyecek KDV, banka ve sigorta muameleleri vergisiyle KKDF'nin maliyet bedeline eklemekte genel giderler içerisinde gösterme konusunda yükümlüler serbesttir (VUK, m. 262).

Gayrimenkullerin kıymetini süreğen şekilde yükseltmeyen giderler maliyete yazılmaz ve ait olduğu senede gider olarak yazılır. Mesela normal tamirle bakım harcamaları maliyete eklenmez ve ait olduğu yılda gider yazılır (Uysal ve Eroğlu, 2005: 356).

Maddi olmayan sabit varlıklar da maliyet bedeliyle kıymetlenmektedir. İktisap edilmiş olan bir maddi olmayan sabit kıymetin edinim tutarı, eksper ücretleri, intikal harçları, sözleşme giderleri gibi haricinde alışıyla kullanılmasını temin etmek üzere mecburi harcamaları içine almaktadır (Canoğlu, 2006: 8).

3.1.2 Borsa Rayici

Borsa rayici; menkul kıymetlerle kambiyo borsasına ve ticaret borsalarına kaydedilmiş ekonomik değerlerin değerlemeden bir gün önce borsadaki muamelelerin ortalama kıymetlerini ortaya koyar (VUK, m. 263).

Maddenin hükmündeki değerlendirme biçiminin uygulanması borsaların mevcudiyetine bağlıdır. Türkiye'de, menkul kıymetlerle ticaret borsaları olmasına rağmen, kambiyo borsaları yoktur (Yıldırım, 2001: 207).

Türkiye'de, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı kararıyla yabancı para arzı ve talebinde serbest belirlenme esası seçilmiştir. Karara göre, özel finans kurumları, döviz büfeleri, serbest şekilde yabancı para alımıyla satımı yapabilmektedir ve kurları kendileri saptayabilmektedir. Türkiye'de, kambiyo borsaları bulunmamasından dolayı Maliye Bakanlığı, senenin son gününde uygulanacak döviz kurlarını VUK Genel Tebliğiyle ilan edilir. Yayımlanan tebliğde, efektif alış kuruyula döviz alış kuru olarak 2 tür kur yayımlamaktadır ve işletmenin kasasındaki nakitler efektif alış kuruyula değerlendirilir iken, yabancı parayla olan alacaklarla bankadaki yabancı paralar alış kuruyula kıymetlenmektedir (Bakmaz, 2007: 206).

3.1.3 Tasarruf Değer

Tasarruf değeri; bir ekonomik değerın değerleme zamanında sahibi için arz ettiği reel bedeldir (VUK, m. 264). Ekonomik değerlerin değerlemesinde çoğunlukla kullanılmakta olan bir çeşit değerleme biçimi olarak kabul edilmemiştir. Yalnızca senetlerle ilgili alacak ve borçların kıymetlenmesinde kullanılabilir. Bu durum işletmenin tercihine bırakılmıştır. Yani isterse firmalar senede bağlı alacaklarını borçlarını tasarruf değeri ile değerleyebilir. Fakat alacak senetlerini tasarruf değeri ile değerleyen firmalar, borç senetlerini de tasarruf değeri ile değerlemek mecburiyetindedir (Bkz. Öztürk ve Özer, 2003).

3.1.4 Mukayyet Değer

Kayıtlı değer; ekonomik bir değerın muhasebe kayıtlarındaki gözükten değeridir (VUK, m. 265). Yasadaki tanımdan da anlaşıldığı gibi mukayyet değer; ekonomik değerın muhasebe kayıtlarındaki hesap değeridir. Mukayyet değer ile değerlendirilmiş olan ekonomik değer, değerleri defter kayıtlarında oluşan ve yine söz konusu kayıtlardan çıkarılabilen değerlerdir. Bundan dolayı, bu ekonomik değerlerin kayıtlı değerlerini belirlemek üzere muhasebe kayıtlarındaki değerlerini incelemek yeterlidir (Yılmaz, 1997: 51).

3.1.5 Nominal Değer

Nominal değer; her çeşit bonolar ile eshamlarla tahvillerin üstünde yazılan değerlerdir (VUK, m. 266).

3.1.6 Rayiç Değeri

Rayiç değer, bir ekonomik varlığın yani gayrimenkulün değerleme günündeki normal ticari değeridir (VUK, m.m. 266). Bu çerçevede normal alım satım kıymetinin anlaşılmasında, pazardaki benzer niteliğe sahip ürünlerin bedellerinin açığa çıkarılması lazımdır. Normal bedele, arza ve isteğe dayalı olarak gerçekleşen pazar fiyatıdır. Söz konusu tarifteki “alım ile satım” kelimeleri farklı işlemlerin kastedilmediği, alıcı için satın alımı, satıcı için ise satışı ortaya koyan bir işlemdir (Demir, 2014: 54).

Taşınmazın normal bir piyasasının oluşmasına yönelik olarak aşağıda yer alan hipotezlerin gerçekleşmesinin gerekli olduğu belirtilebilir (Alptürk, 2006: 68);

- Bir malın varsayılan tutarı, rakiplerin yer aldığı piyasa içerisinde maddi olarak, satılması beklenen en fazla tutardaki fiyatın üstünde bulunmasını,
- Açık piyasada satılmasına yönelik olarak elverişli bir süre tanınması,
- Ödemenin nakit ya da nakit eşdeğeri olarak yahut değerlendirme esnasında piyasadaki finansman çeşitlerinden yapılması,
- Fiyatın belirlenmesinde, alıcılarla satıcıların birlikte karar vermesi ayrıca fiyatın fiyat arttırıcı öğelerden elimine edilmesi,
- Alıcıyla satıcı ihtiyatla hareket eder ve yeterince bilgi sahibidir.

3.1.7 Emsal Bedel

Değerleme gününde firmaya dâhil ekonomik değerlerin kıymeti her zaman bilinemez ya da belirlenemez. Mesela firma sahibi yaptığı binanın maliyetini kayıtlarından belirleyemeyebilir. Yapılmasının ardından doğal ya da farklı nedenlerden kaynaklı olarak ekonomik değerın kıymetinde azalmalar olabilir. İşte yasa koyucu bu gibi nedenlerden kaynaklı olarak bu tip ekonomik değerlerin aynı durumdaki öteki ekonomik değerlerin değeriyle kıymetlenmesini istemektedir. Kısacası emsal bedeliyle değerlendirilmesini istemektedir (Özyer, 2008: 476).

213 sayılı Vergi Usul Kanununda iktisadi kıymetlerin emsal bedeli değerlendirilmesiyle ilgili aşağıda yer verilen ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

Emsal fiyatı, gerçek fiyatı belli edilemeyen, ya da bilinmeyen yahut gerçek bir şekilde saptanamayan ürünün, değerlendirme zamanında elden çıkarılması durumunda benzerine dayanan kıymettir.

Emsal fiyatı sırayla, aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde tespit edilir:

1. sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cinsteki nevideki ürünlerden sırayla değerlemenin gerçekleştirileceği ayda ya da bir önceki ayda ya da aylarda satış

yapılmış ise, emsal bedeli söz konusu satışların miktarına ve tutarına dayalı olarak mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır. Bunun uygulanmasına yönelik olarak, aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek tüm malların miktarına göre % 25'ten az olmaması gerekir.

Bu esasta değerlendirme mükelleflerce kendi defterleriyle belgelerindeki kayıtlara dayalı olarak saptanmaktadır. Bunun uygulanabilmesine yönelik olarak aşağıdaki koşulların bir arada olması lazımdır (Ünel, 2007: 445).

Eşyanın misli emtialar arasında yer alması gerekmektedir. Misli olmayanlar karakterleri bakımından benzer özellikte değişik emtia olmayan eşyalardır.

- Mükellefin değerlemenin gerçekleştirileceği aydan 2 ay evveline dek değerlendirme konusu gerçekleştirilecek ekonomik kıymet ile aynı cinsten ve türden ekonomik değer kanunda belirtilmiş olan sınırlamalar çerçevesinde satılması lazımdır.
- Aylık satılan adedinin, emsal bedeli belirlenecek tüm malların miktarına göre %25'in altında yer almaması gerekmektedir.

Vergi İdaresi Tarafından Tespitler: Ortalama satış fiyatı aslında emsal bedeli yukarıda da belirttiğimiz üzere, mükellefçe belirlenebilir. Fakat mükellef ortalama satış fiyatı esas çerçevesinde belirleme olanağı bulunuyorken, maliyet bedeli esasını uygulamışsa ya da takdir yöntemiyle belli edilen emsal bedeliyle değerlendirme yapmış ise vergi incelemesi esnasında durumun belirlenmesi üstüne, emsal bedeli ortalama satış bedeli sırasında, inceleyen kişi tarafından hesaplanmak suretiyle gereken işlemler yapılmaktadır.

2. sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Emsal fiyatı tespit edilmesi gereken emtianın, maliyet tutarı bilirse ya da tespiti mümkünse, işletme söz konusu maliyet tutarına, toptan satımlar ile ilgiliyse % 5, perakende satımlar ile ilgiliyse % 10 ekleyerek emsal fiyatını doğrudan tespit etmektedir.

Perakende teslim, teslimi yapılmış olan ürünlerin aynen ya da işlenmesinin ardından satışını yapanlarla firmalarında kullanacak olanlar haricindekilere satılmasıdır (KDV, 2014).

Bir satımın perakende satım olarak anlaşılabilmesi; adet açısından ortalama alıcının olağan gereksinimini aşmaması, satışın konusu olan ürünün özel şahıslarca, normal olarak kullanılabilir niteliklere sahip olması ve alıcının ürünü yeniden satışa sunmaması lazımdır (KDV, 1986).

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıdaki esaslar çerçevesinde belli edilemeyen emsal fiyatları alakadar olanların başvurusu üstüne takdir komisyonu tarafından takdir yoluyla açığa kavuşturulur. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılarak ve kullanılmış eşya için ayrıca aşınma oranları baz alınarak yapılmaktadır. Takdir edilmiş olan bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava etme hakları saklıdır. Firma, dava açılması verginin tahakkukunu ve tahsilini durdurmaz.

Bilindiği üzere, işletmeler olağan durumlarda değer biçme komisyonunun kararları aleyhine mahkemeye başvurularak dava açılmaz. Kendiliğinden yapılan hesaplamalarda mahkemeye başvuru direkt olarak değer biçme komisyonu kararına aleyhine değil, ama söz konusu karara dayalı olarak idare tarafından yapılmış olan tarhiyata yöneltilmektedir. Buna mukabil, vergi idaresinin takdir komisyonunun kararlarına her durumda mahkemeye başvurma yetkisi bulunmaktadır. 213 numaralı Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde, değer biçilmiş olan emsal bedele aleyhine mahkemeye başvurma açısından, yalnızca mükelleflerden söz edilmesi budan dolayıdır. Vergi yönetimi, takdir komisyonunun tüm kararlarındaki gibi, emsal bedelinin belirlenmesiyle alakalı kararına karşı da, aynı kanunun 377. maddesine göre mahkemeye başvurabilirler. Fakat bunun ortaya çıkma olasılığı çok azdır. Fakat değer biçme komisyonunun beş azasından 3'ü vergi yönetiminden gelmektedir ve vergi dairesinin müdürü komisyonun başkanıdır. Görevli takdir komisyonlarının başkanlarının da Maliye Bakanlığınca atanmış olan bireyler olduğu dikkate alınır ise durumun çok fark etmeyeceği anlaşılmaktadır (Bkz. Özbacı, 2006).

Emsal bedelin mükellefçe bizzat hesaplandığı durumlarda, söz konusu hesaplara ait kayıtlarla cetveller ispat edici kağıtlar olarak korunur.

Yukarıda yer alan esaslar ile kayıtlı olmadan kaza mercilerinin re'sen biçmiş oldukları değerlerle zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararlardaki öğeler emsal bedelinin yerine geçmektedir (VUK, m 267).

3.1.8 Vergi Değeri

Vergi Değeri, Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesi çerçevesinde gayrimenkul ve arsa için tespit edilen değerdir. VUK'un değerleme kısmında yazılmayan ya da yazılı olup da kendi ölçüleri ile değerlenmesine olanak bulunamayan ekonomik değerden bina ve arazi vergi değerleri ile, diğerleri, varsa borsa rayici, bulunmuyorsa mukayyet değerleri, o da bulunmuyorsa emsal bedeli ile değerlenmektedir (VUK, m 289).

İktisadi firmaların değerlerinin değerlemesi açısından vergi fiyatı, maliyet tutarı tespit edilemeyen binalarla arazinin değer biçme ölçüsü şeklinde kullanılmaktadır (Aydın, 2002). Ticaret işletmelerinin sahiplerinin özel mal varlıklarına ilave olsun ya da ilave edilmesin maliyet tutarı tespit edilemeyen bina ve arazi şirkete ilave edilerek istendiği zaman vergi değeriyle değerlenmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2005: 190).

1319 numaralı EVK'ya dayalı olarak vergi tutarı; arsalarla araziler ile ilgili değer biçme komisyonları tarafından biçilen birim değerlerle, binalar için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Bakanlığının birlikte belirlediği bina metrekare maliyetleriyle belirlenir (Güleryüz, 2014: 75).

1319 numaralı EVK'ya dayalı olarak, binalarla arazinin rayiç fiyatı beyan günündeki normal alım satım fiyatıdır. Anlaşıldığı gibi vergi fiyatı binayla arazinin emlak vergisi matrahına esası olan değerdir. Emlak Vergisi Yasası binayla arazinin rayiç değerinin bu yasanın ilgili hükümleri çerçevesinde belirlenen asgari beyan değerinin altında olmayacağını belirtmiştir. Böyle olunca bir binayla arazinin VUK'daki vergi değeri de söz konusu asgari beyan değerlerinin altında olmayacaktır. Vergi yükümlüsü söz konusu asgari değerin üstünde bir değer belirleme konusunda serbesttir (Türker, 2011: 434).

3.1.9 Alış Bedeli

Vergi Usul Kanununda alış bedeline ilişkin bir tanımlama yapılmamış olup, aynı kanununun 279. maddesinde alış bedeline değinilmiştir.

Alış bedeli; bir ekonomik değerin iktisap edilmesinin karşılığında ödenen ya da borçlanılan kıymettir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014: 130). Alış fiyatı, maliyet fiyatından ayrı bir şekilde, ekonomik değerin satın alınması için yapılmış olan müteferri giderleri içermez (Meriç, 1982; 33).

3.1.10 Alış Emsal Bedeli

Alış emsal fiyatı, anılan yasanın yürürlük kazandığı tarihte ya da sonraki senelerde bilanço esas çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyet tesis ettirerek giriş yapacaklar ilk bilançosu ile envanterini düzenlerken firmaya ait ekonomik değerleri söz konusu yasanın üçüncü kitabında yazılı hükümlere göre değerlendirir. Maliyet bedeliyle değerlendirilmesi icap eden değerlerin söz konusu bedeli bilinmiyor ise maliyet bedelinin yerine mükelleflerin bizzat belli edecekleri alış emsal bedeli değerlemeye esas tutulmaktadır (VUK, g. m. 4).

VUK'un alış emsal bedeli geçici 5. maddede şöyle tanımlanır: Bu yasanın mer'iyete girmiş olduğu tarihte ya da sonraki senelerde ticari, zirai ya da mesleki kazançlarından dolayı yeniden Gelir Vergisine girecek ya da basit usulden gerçek usule geçecek olan mükelleflerle öteden beri faaliyetini sürdüren serbest meslek erbabının amortismanına tabi ekonomik değerleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyor ise bizzat kendileri tarafından alış tarihindeki rayice dayalı olarak tahmin edilecek bedeliyle değerlendirilmektedir. Söz konusu değerlerin alış tarihleriyle mükellefiyete giriş ya da gerçek usule geçme zamanı arasında yer alan senelere ilişkin amortismanlar değeri söz konusu tutardan indirilir ve kalan tutarın amortismanına devam edilir (VUK, g. m. 4).

3.1.11 Ortalama Perakende Satış Bedeli

Vergi Usul Kanununda ortalama perakende satış bedeline ilişkin bir tanıma yer verilmemiştir. Söz konusu değerlendirme ölçüsü, Gelir Vergisi Kanununda aşağıda yer verildiği gibi ifade edilmiştir.

“Çalışan ücretlilere verilecek ayınlar, verilecek günde ve ortamdaki ortalama perakende ederine göre değerlendirilir (GVK, m. 63).”

3.1.12 Finansal Kiralamalarda Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri

Finansal kiralamalarda kira ödemelerinin günümüzdeki kıymeti, kira borçlarının ifasının, sözleşme gününde, kiralamada kullanılmış olan faiz nispetinin baz alınmasıyla hesaplanmış olan günümüzdeki değerlerinin toplamıdır (VUK, m. m. 290).

3.2 Şirketin Aktifine Dahil Edilecek Gayrimenkullerin Değerlemesi

213 numaralı VUK madde 269'da firmaların bünyesinde bulunan taşınmazların değerlendirilmesiyle ilgili düzenlemeler vardır. Bu madde de yer alan 1. fıkrada "işletmelere ilave edilen tüm gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir" denilmektedir, ikinci fıkrasındaysa taşınmazların yanı sıra taşınmaz olarak değerlendirilecek kıymetler verilmektedir (Oluş Yayıncılık, 2014: 408).

3.2.1 Edinilen Gayrimenkullerin Değerlemesi

VUK'un 262. maddesi çerçevesinde; maliyet bedeli, ekonomik bir değer elde edilmesi ya da değerinin yükseltilmesine yönelik olarak yapılmış olan ödemeler ile bu kıymetlerle ilgili tüm giderlerin toplamıdır. Maliyet bedeli; gayrimenkullerin değerlendirilmesinde kullanılır (Bkz. Oktar, 2011).

Özetle maliyet esaslı prensibi izlenmek suretiyle, taşınmazın bedeli, ekonomik değerlerin satın alınmasında ödenmiş olan alış bedeliyle söz konusu ekonomik değerlerin alınmasına yönelik olarak katlanılmış olan giderlerin toplamıdır (Bkz. Örtün ve Karapınar, 2003).

Taşınmazlar ile taşınmaz şeklinde kıymetlenen değerler satın alma ya da imal sureti ile iktisap edilebilmektedir. Satın alma durumunda, maliyet bedeli şu öğelerden oluşur.

- Satın alınma fiyatı,
- Makineyle tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Halihazırdaki binanın iktisap edilip yıktırılması ile arsanın düzenlenmesinden kaynaklanan giderler.

Noter, tapu, kıymet değer biçimi, mahkeme, komisyon ve tellaliye vb. gider ve harçlar ile emlak alım vergisi (tapu harcı) ve taşıt alım vergisinin maliyete dahil edilmesi ya da genel giderler arasında gösterilmesi serbesttir (Bkz. Özbacı, 2006).

Satın alma yoluyla aktifleştirilen gayrimenkullere ait faiz ve kur farklarının iktisadi kıymetlerin maliyet dahil edilip edilmeyeceği yönelik 163 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nde aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır.

1. Yatırımların finansmanı için kullanılmış olan krediler ile alakalı faizlerden kuruluş dönemine isabet edenlerin sabit kıymet ile aynı amortismanla yok edilerek yatırım giderlerine dahil edilmesi gerekmektedir; çalışma dönemine ait olanlarınsa, mevcut yıllarda direkt gider olarak kaydedilmesi veya kıymet değerine intikal ettirilerek amortismanına tabi tutulması,

2. Dolar, Euro vb. kredi kullanılmak suretiyle yurtdışından sabit kıymet alınması sırasında veya ilerleyen yıllarda söz konusu kıymetlere ait borç taksitlerinin değerlemesiyle oluşan kur karşılaştırmasından kaynaklanan tutarların, kıymetin iktisap edildiği yıl sonuna kadar olanların, değer maliyetine dahil edilmesi mecburi bulunmaktadır; benzer gayrimenkuller ile alakalı bu dönemin ardından oluşan kur karşılaştırmasından kaynaklanan tutarların ilgili yıllarda doğrudan gider yazılması veya kıymetin değerine intikal ettirilip amortismanın ayrılması mümkündür (VUK Genel Tebliği).

3.2.2 İnşa Edilmiş Gayrimenkullerin Değerlemesi

Gayrimenkuller satın alınarak iktisadi işlemenin aktifine kaydedilebileceği gibi iktisadi işletmeler tarafından inşa edilip aktiflerine de kaydedilebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 271. maddesine göre baştan yapılan binalarda, yapım giderlerinin satış fiyatı olduğu belirtilmiştir. Gayrimenkulün, inşa giderlerinin içerisinde hangi giderlerin yer aldığı aynı kanununun 275. maddesinde tek tek sayılmış olup, maliyete dahil edilmesi gerekenler bu giderler aşağıdaki gibidir:

1. Mamulün üretilmesinde harcanan ilkel ve ham madde tutarı;
2. Mamul için harcanan işçinin çalışması karşılığı ödenen bedel;
3. Genel üretim giderlerinden eşyaya isabet eden pay;

4. Genel idare giderlerinden eşyaya isabet eden pay; (Söz konusu payın eşyanın maliyetine dahil edilmesi serbesttir.)

...

Mükellefler, ürettikleri malların maliyet bedellerini yukarıdaki öğeleri içermek koşuluyla istedikleri yöntemde belirlenebilir (VUK, m 275).

3.2.3 Arsa Üzerinde İnşaat Yapılması

Şirket aktifine kayıtlı arsa üzerine inşaat başlanması durumunda öncelikle arsanın maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Arsa maliyetinin tespiti yapıldıktan sonra söz konusu tutar gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. O halde arsanın maliyet bedeli biliniyor ise bu bedel, bilinmiyor ise VUK'un 289. maddesi çerçevesinde değerlendirilerek maliyete dahil edilmesi gerekmektedir.

Kanununun 289. maddesinde; iktisadi işletmelere dahil değerleri değerlendirme bölümünde yer verilmeyen ya da yer verilip de onun ölçüleri ile değer biçilmesine imkan kalmayan ekonomik değerlerden bina ile arazi vergi fiyatı ile değer biçileceği ifade edilmiştir (VUK, m 289). Vergi değerinin ne olduğu hususuna 3.2.8. bölümünde değinilmesi nedeniyle tekrar burada değinilmeyecektir.

3.2.4 Gayrimenkulün Yıkılması ve Yerine Yeni Bir Gayrimenkulün İnş Edilmesi

213 numaralı VUK madde 262'nin 1. fıkrasında maliyet fiyatı açıklanmış, akabinde 2. fıkrasında maliyet bedeline dahil olan giderler bentler halinde belirtilmiştir. 2. fıkranın alt bentlerinde maddeler halinde sayılan maliyet dahil edilecek giderler aşağıdaki gibidir:

a) Ekonomik değer iktisap edilmesiyle ya da değerinin artırılmasıyla direkt olarak alakalı; gümrük vergileri ve komisyonları, doldurma, indirme, taşıma ve montaj giderleri,

b) Ekonomik değer satın alınması ya da değerinin artırılmasıyla direkt alakalı; resimlerle harçlar, mahkeme, tapu, noter, danışmanlık değer biçme, komisyon ve ilan giderleri,

c) Ekonomik değerin edinme kaynağına ait olan kredilerle ilgili faiz giderleriyle bunlara dair kur farklarının; mallarda malların stoklara girmiş olduğu zamana dek, öteki ekonomik kıymetlerdeyse ekonomik değerin envantere alınmış olduğu hesap döneminin sonuna kadarki kısmıyla bu kredilerle ilgili giderler (Faiz giderleriyle kur farklarının öteki bölümlerini maliyet fiyatına ekleme ya da genel giderler içinde gösterme konusunda işletmeler serbesttir.),

ç) Ekonomik değerin stoklara ya da envantere alınmış olduğu tarihe kadarki depolamayla sigorta harcamaları,

d) Taşınmaz olan bir yapının satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzenlenmesinden kaynaklanan harcamalar.

Gayrimenkuller ile direkt alakalı olmak koşuluyla, gayrimenkullerin envantere dahil edildiği yıl sonuna kadarki bağışlar maliyet toplamından indirilmektedir.

Ekonomik değerin (emtiaların dışında) iktisap edilmesinin ya da kıymetinin artırılmasıyla alakalı olan ÖTV, indirilemeyecek KDV, BSMV ile KKDF'nin maliyet toplamına ekleme ya da genel giderler içinde gösterme konusunda işletmeler serbesttir (VUK, m. 262).

Yukarıda yer verilen madde metninde de anlaşılacağı üzere; firmanın aktifine dahil olup daha itfa edilmemiş yapının yıkılması halinde binanın itfa edilmemiş bedeliyle yıkım masraflarının, yeni yapılmış olan binanın maliyetine dahil edilmesi VUK'nun 262. maddesindeki "maliyet" teriminin mantığından dolayıdır. Buna mukabil yıkılmış olan binanın hurdasının satışı söz konusuysa "maliyet" teriminin mantığından dolayı söz konusu tutarın da yeni bina maliyetinden indirilmesi lazımdır (Ürkmez, 2004: 293).

Arsalar, üstünde yapılan inşaatlar tamamlanıncaya dek, emlak vergisi bakımından arsa niteliğini korur ve bu çerçevede emlak vergisine tabi tutulur. İnşaatın bittiği senede arsa sahibinin söz konusu belediyeye, arsanın binaya dönüştüğünü bildirmesi lazımdır (İnşaatın bitmesi senenin son 3 ayında gerçekleşmişse, bildirim inşaatın bitiminden başlayarak 3 ay içerisinde yapılması lazımdır). İnşaatın bittiği seneyi takip eden seneden başlayarak arsanın yerine bina olarak emlak vergisi (bina vergisi) ödenir. Söz konusu bildirim arsa sahibince yapılması lazımdır. Çünkü

hukuksal açıdan arsa sahibi söz konusu arsanın üstüne yapılmış olan binanın da malikidir. Cins tahsis işlemiyle bu işlemin harcından arsa sahibi sorumlu olmaktadır (Maç, 2004). Söz konusu VUK'un 262. maddesinin 2. fıkrasının b bendi gereği bu giderler gayrimenkulün maliyetine dahil edilmesi gereken giderlerdendir.

3.2.5 Kat Karşılığı Gayrimenkul Yapılması

Arsa sahibi ve gayrimenkulü inşa edecek firma ile arasında noterde kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak karşılıklı hak ve yükümlülükler tespit edilecektir. Bu anlaşmaya göre arsa sahibinin inşaatın kanunlara, yönetmeliklere ve imzalanmış olan sözleşmeye göre yapılarak kendisine teslim edilmesinin ardından bu dairelerden, inşa eden firmaya anlaşma gereği olan dairelerin tapuda teslim edilmesi gerekmektedir.

Daire karşılığı inşaat anlaşmalarında inşaatı gerçekleştirecek işletme, arsayı kendisine devredene arsa fiyatını hemen ödemektense arsa karşılığında vereceği dairelerle öder (Korhan ve Özkan, 2013: 26-32). Bu durumda arsa sahibine verilen gayrimenkullerin maliyet bedeli arsa bedeli olarak kabul edilerek inşa maliyetine dahil edilecektir.

İnşa edenin yaptığı toplam harcama kendisine kalmış olan bağımsız bölüm ya da binaların maliyet bedelini teşkil eder. Söz konusu maliyet tutarı mal sahibinin arsa bedeline karşılık gelir. Mesela, $\frac{1}{2}$ 'si mal sahibine $\frac{1}{2}$ 'si inşa eden firmaya ait olacak biçimde yapılmış olan kat karşılığı sözleşmesine dayalı olarak inşa edilmiş olan toplam 10 tane konutun toplam maliyeti 1 milyon TL'sa, inşa eden firmaya kalmış olan tüm konutların maliyet bedeli 200 bin TL'dir. Böyle olunca arsanın sahibine kalmış olan daire ya da binaların maliyet bedelinin de arsanın mal oluş bedelinden az olmamak şartıyla 1 milyon TL olmalıdır. Eğer inşa eden firma tarafından düzenlenen faturada inşa eden firmanın arsanın sahibine vermiş olduğu hizmet payı yer aldıysa, arsa sahibi kendinde kalmış olan arsa bedeliyle inşa eden firmanın tanzim ettiği faturadaki inşaat hizmet bedelini toplayarak kendisine düşen bağımsız bölümlerin maliyet bedeline ulaşacaktır. Eğer inşa eden firma arsa sahibine fatura düzenleyecekse, faturada arsa bedeli dışında yalnızca arsa sahibine düşen bağımsız bölümlere isabet eden inşaat hizmeti tutarı ortaya konmalıdır. Yukarıda yer alan örnekte inşa eden firmanın mal sahibine tanzim edeceği faturadaki bedel inşa eden firmanın uhdesindeki inşaat maliyetinin %50'si kadar, yani 500 bin TL olmalıdır. inşa eden firma yönünden tüm

bölümlerin maliyet bedeli arsa payı dahil 200 bin TL'ken, arsa sahibi açısından arsa dışında maliyet bedeli 500 bin TL'dir (Şeker, 2009: 125).

3.2.6 Gayrimenkulün İşletmeye Sermaye Olarak Getirilmesi

Firmaya aynı sermaye olarak konan tüm ekonomik değerlerin kıymeti TTK hükümleri çerçevesinde saptanır. Söz konusu hüküm ekonomik bir değer olan taşınmazlar için de geçerlidir. TTK hükümlerinde ekonomik değerler için saptanan kıymet, firma için bu taşınmazı satın almanın bedelidir. Yani satın alınmış olan taşınmazlar söz konusu değer ile defterlere yazılmaktadır (Ürel, 2012: 443).

3.2.7 Grup İşletmeler Arasında Gayrimenkulün Devrinden Doğan Değerleme

Mükellefin, bir firmasında kayıtlı olan bir taşınmazı söz konusu firmasından çıkarıp hesapları ayrı tutulmuş olan farklı bir firmasına dâhil etmesi olanaklıdır. Bu taşınmaz başta kayıtlı olduğu firmadaki maliyet bedeliyle ve birikmiş amortismanlarıyla söz konusu firmadan çıkarılacak aynı değer firmaya dâhil edilecektir (Ürel, 2012: 440).

3.2.8 İşletmeden Çekilen Gayrimenkulleri Değerleme

Gayrimenkul alımı ve satımı faaliyeti ile iştigal eden işletmelerin stoklarında yer alan gayrimenkullerin işletme sahipleri, eşi ve çocukları tarafından firmadan çekilmiş olan taşınmazların emsal bedeliyle değerlendirileceği hükmü; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 1. fıkrasında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“1. İşletmeci ile eşinin ve çocuklarının firmadan çekmiş oldukları nakitler veya aynen uhdelerine geçirdikleri diğer kıymetler (Aynen edinilen kıymetler emsal fiyatı ile değer biçilerek işletmecinin çektiklerine eklenir) (GVK, m. 41).”

İşletmeden çekilen gayrimenkullerin emsal bedel ile değerlendirileceği hükmü sabit olduğu hareketle emsal bedelden ne anlaşılması gerektiği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde açıklanmıştır. Bu madde aşağıdaki gibidir:

“Emsal fiyatı, gerçek fiyatı belli edilemeyen, veyahut gerçek bir şekilde saptanamayan ürünün, değerlendirme zamanında elden çıkarılması durumunda benzerine dayanan kıymettir.

Emsal fiyatı sıra ile, aşağıda belirtilen yöntemlere göre tespit edilir:

1 sıra: (Ortalama fiyat yöntemi) benzer tür ve çeşitteki emtianın sırasıyla değer biçileceği ayda veya bir önceki veya bir daha önceki aylarda satım gerçekleşmişse, emsal fiyatı bu satımların miktar ve tutarına göre işletmelerin tarafından belli edilecek "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu yöntemin pratikte uygulanabilmesi için, aylık satım miktarının, emsal fiyatı belli edilecek her bir eşyanın miktarına oranla % 25'ten aşağı olmaması gerekir.

2. sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Emsal fiyatı belirlenecek eşyanın, maliyet fiyatı tespit edilmiş veya edilebilirse, bu durumda işletme bu maliyet fiyatına, toptan satımlar için % 5, perakende satımlar için % 10 ekleyerek emsal bedeli belli edilir.

3. sıra: (Takdir esası) Yukarıda yer verilen yöntemlerle tespit edilemeyen emsal fiyatları ihtiyaç sahiplerinin başvurusu ile değer biçme komisyonunca değer biçerek tespiti yapılır. Değer biçmeler, maliyet fiyatı ve piyasa ederleri araştırılarak ve eski mallar için ayrıca eskime oranları dikkate alınarak yapılır. Değer biçilen bedellere işletmelerin vergi mahkemesine başvuru hakları mahfuzdur. Fakat, mahkemeye başvurulması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (VUK, m. 267).”

Yukarıdaki kanun metninden anlaşılacağı üzere, işletmeden çekilen gayrimenkulün emsal bedel ile değerlemesinde; ilk önce birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esası, bu esasa göre tespit yapılamaması halinde ikinci sıradaki maliyet bedeli esasının uygulanması eğer bu yöntemle göre de makul bir tespit yapılamaması halinde üçüncü sıradaki takdir esasının uygulanması gerekmektedir.

Ortalama satış fiyatı esasının uygulanabilmesi için emsal bedeli araştırılan malın aynı cins ve neviden mallar olması gerektiğidir. Bir diğer ifadeyle işletmeden çekilen gayrimenkullerin (konut veya işyerlerinin) yanında yer alan tanımıyla misli mal niteliğinde olması gerekmektedir. Fakat bazen içinde yer alan fayans, parke, pencere vb. bütün özellikleri aynı olan daireler bile misli mal niteliğinde olmayabilir. Örneğin bir binada aynı cepheye bakan zemin kat, ara kat ve en üst katta yer alan

dairelerin fiyatları farklı olabilir, yine aynı katta bulunan dairelerden arka cepheye bakan ile ön cepheye bakan dairelerin fiyatları farklı olabilir, bu da bu dairelerin misli mal olma özelliğini yok etmektedir. Emsal bedel tespitinde maliyet esası uygulanmaya çalışılırken gerçek maliyet bedelinin belirlenememesi hallerinde maliyet bedeli esasına göre emsal bedel tespiti olanağı kalmayacağından emsal bedelin takdir esasına göre yapılması gerekmektedir (Uğurlu, 2011: 7-14).

3.2.9 Trampa Yoluyla Gayrimenkullerin Değerlemesi

Trampa sözleşmesi, taraflardan birisinin diğerine bir ya da birkaç şeyin teslimiyle mülkiyetini geçirmeyi, öteki tarafın aynı biçimde farklı bir ya da birkaç şeyin teslimiyle mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesinin karşılığı olarak borçlandığı bir sözleşmeye verilen isimdir (Bkz. Yavuz, 2011).

Trampa işleminde, Borçlar Kanununa 232. maddesine göre, trampa edenlerin mal verme borçlusu olduğu ölçüde satıcı hükümlerine, mal alacaklısı olduğu ölçüde alıcının hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir (Bkz. Hatemi, Sezoran ve Arpacı, 1992).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 328. maddesinde trampanın satış hükmünde olduğu belirtilmiştir (VUK, m 328). Trampa yoluyla işletmeden ihraç edilen malın değeri alınan gayrimenkulün değeri ile değerlendirilecektir.

3.3 Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

Gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirildiği önceki bölümlerde detaylı olarak açıklamıştır. Gayrimenkullerin maliyet bedeline ayrıca olağan bakım, onarım ile temizleme harcamaları dışında, gayrimenkul ya da elektrik elde etme ile bölüştürme kıymetlerini geniş duruma getirmek veya varlık ederini ekseriyetle artış yapmak gerekçesiyle yapılan harcamalar, taşınmazın ya da elektrik elde etme ve bölüştürme varlıklarının elde etme bedeline ilave edilir (VUK, m 272).

Taşınmazın kıymetinin arttırılmasına dönük doğrudan ve dolaylı giderlerle harcamalar (söz konusu değerinin arttırılmasına dönük harcamalar varlıkların yararlanma süresinin uzatılması ya da yararlanama işlevlerinin arttırılması yahut her

ikisinin birden yapılmasıdır.) maliyet arttırıcı gider şeklinde görülüp, bunların toplamı taşınmazın maliyetine ilave edilmesi lazımdır. Maliyeti arttıran giderler;

- Taşınmazı genişletmek üzere yapılmış olan masraflar,
- Taşınmazın ekonomik ömrünü arttırmak üzere yapılmış olan masraflar,
- Taşınmazın normal kullanım süresini ya da kıymetini devamlı olarak arttırmakla beraber sunduğu yararı ve verimi arttıran giderler,
- Taşınmazın iktisabında bulunmayan fakat sonradan eklenen tertibatlar için yapılmış olan masraflar,
- Normal kullanıma dayalı olarak ortaya çıkan eklentiler ya da yenilikler haricinde yapılmış olan her tür masraflar,
- Taşınmazda bulunmayan fakat daha sonra ilave edilen kalorifer, asansör vb. mütemmim cüzler maliyet bedeliyle değerlendirilecektir. Söz konusu harcamalar, binadan ayrı olarak amortismanına tabi tutulacaktır.

Maddeden de anlaşılacağı gibi gayrimenkullerle alakalı giderler 2'ye ayrılmıştır. Normal bakım, tamir ve temizleme masrafları ilkinin teşkil ederken, taşınmazı genişletmek ya da ekonomik değerini sürekli olarak arttırmak için yapılmış olan giderlerse ikinci kısmı teşkil etmektedir. İlkinde yer alan masraflar doğrudan gider şeklinde kaydedilir iken, ikincisindeki yer alan giderlerse taşınmazın maliyetine ilave edilmektedir (Önal ve Tezcan, 2008: 15-36).

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla söz konusu harcamalara ve giderlere örnek vermek yerinde olacaktır.

- Gayrimenkulü genişletmek için yapılan giderler; örneğin, bir fabrika binasının bulunduğu arsa üzerinde, fabrika binasında yapılan faaliyete kesim işlerinin yapılması amacıyla ilave olarak yeni bir ek bina inşaatına yönelik olarak yapılmış olan masraflar binanın maliyet bedeline ilave edilmelidir.

- Taşınmazın ekonomik ömrünü arttırmak üzere yapılmış olan masraflar; mesela, uzun yıllardır aynı binada faaliyetine devam eden bir fabrikanın, faaliyetlerinin aksamaması ve yeni büyük maliyetlere katlanmaması amacıyla, fabrika binasını depreme dayanıklı hale getirilmesi ve kullanım ömrünü uzatması amacıyla yaptığı bina güçlendirme giderleri binanın maliyet bedeline eklenmelidir.

- Taşınmazın iktisabında bulunmayan fakat sonradan eklenen tertibatlar için yapılmış olan masraflar; örneğin, fabrika binasında yürütülen bir faaliyet kapsamında çalışanların performansını arttırmak amacıyla sosyal tesis inşa edilmesine ilişkin giderler maliyet bedeline dahil edilmelidir.

3.4 Özel Maliyet Bedeli

Firmalar ekonomik çalışmalarını devam ettirmek üzere gereksinim hissettikleri taşınmazları satın alabilecekleri gibi bunları kiralayabilirler. Firmalar kiracı olarak kullanmış oldukları taşınmazlara işlerinin gerektirdiği kimi ek yatırımlarda bulunulabilir. Kiracının taşınmaza yapılmış olan ek yatırımlar bu taşınmazı genişletici ya da iktisadi kıymetini artıran nitelikteyse yapılmış olan söz konusu yatırımlar özel maliyet bedeli şeklinde değerlendirilmelidir (Uğurlu, 2013: 109-122).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272. maddesinde “Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması” başlık konularak özel maliyet bedeli ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Olağan bakım, onarım ile temizleme harcamaları dışında, gayrimenkul ya da elektrik elde etme ile bölüştürme kıymetlerini geniş duruma getirmek veya varlık ederini ekseriyetle artış yapmak gerekçesiyle yapılan harcamalar, taşınmazın ya da elektrik elde etme ve bölüştürme varlıklarının elde etme bedeline ilave edilir

(Bir geminin satın alınması zamanındaki hızını artırmak, yolcu ve mal biriktirme ve barındırma düzenine ilaveler yapmak veya farklılaştırarak ekonomik değerini sürekli artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisiyle değişik yapmak veya satın alım anında bulunmayan yeni bir tertibatın ilavesi amacıyla yapılan harcamalar maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kiralanmış ise veya elektrik elde etme ve dağıtım varlıklarının kullanarak faydalanma hakkı verilmişse, kiralayan veya faydalanma hakkını elinde bulunduran tüzel kişinin yaptığı 1. ve 2. fıkralardaki giderler gayrimenkullerin özel maliyet bedeli olarak ilaveten değerlendirilir. Kiralayanın veya faydalanma hakkını elinde tutan tüzel kişinin faaliyetlerini icra için ortaya çıkardığı tesisata ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilir.

Gayrimenkuller ile elektrik elde etme ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem onarım, hem de değer ilave etme giderlerini kapsadığı durumda, işletme bu giderlerden maliyet bedeline ilave edilecek bölümü ayrıca belirtmek zorunluluğundadır (VUK, m. 272).”

Yukarıda yer verilen açıklamaya ilave olarak; muhasebe sisteminde yapılan özel maliyet tanımını 1 seri numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki gibidir açıklanmıştır.

“Özel maliyetler kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan uzun olması durumunda da beş yılda amorti edilir (1 Seri Numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği).”

Yukarıdaki yasal düzenlemelere göre özel maliyet bedelinin koşullarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Harcamaların kiracılarca yapılması lazımdır,
- Yapılmış olan harcamanın neticesinde ortaya çıkan değerın taşınmazdan ayrılması halinde bir değer ortaya koymaması ve yalnız başına bir işlevinin bulunmaması lazımdır,
- Harcamanın olağan bakım, onarım ve tamirat niteliğine sahip olmaması lazımdır,
- Yapılmış olan masrafların ekonomik değerin kıymetini artıran ve fonksiyonunu genişleten nitelikte olması lazımdır.

Söz konusu özellikler dikkate alındığı zaman işyeri olarak kiralanmış olan bir taşınmazda kiracının faaliyetlerini icra edebilmek üzere yaptığı masraflar eğer taşınmazı genişletmek ya da ekonomik değerini arttırmak üzere yapılmışsa, söz konusu masraflar yasal defterlere "Özel Maliyet Bedeli" adıyla hesapta toplanıp

aktifleştirilmesiyle amortisman vasıtasıyla giderleştirilmesi lazımdır (Uğurlu, 2013: 109-122).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 327. maddesinde özel maliyet bedellerinin itfasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalara ilişkin detaylar şu şekildedir:

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

Özel maliyet bedelinin itfası, hükme göre eşit yüzdeler yöntemiyle gerçekleştirilmesi gerekir. Bundan dolayı azalan bakiyeler yöntemiyle itfa edilemeyecektir. Böyle olunca karşımıza süre problemi çıkar. Kiralanmış olan ekonomik değerın kira müddeti itfa süresidir. Mesela 4 seneliğine kiralanmış olan bir bina için yapılmış olan balkon düzenlemesiyle ilgili giderler özel maliyet bedeli çerçevesinde 4 sene içerisinde eşit yüzdeler ile itfa edilmesi lazımdır. Sürenin 5 seneden çok olması halinde de yine ilgili sürede itfa edilecektir. Ancak bunun aksini öngören, 5 seneden uzun kiralamalarda da 5 sene içerisinde itfa edileceğini iddia edenler de bulunmaktadır (Bkz. Yücel, 2014). Yapılan kiralamalarda, kiralama süresi belirsiz süreli olması durumunda özel maliyet bedelinin itfası, 333. seri numaralı VUK Genel Tebliği çerçevesinde beş yıl olacaktır (333 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği). Kira süresinde daha sonra yapılmış olan bir değişiklik itfa süresinde bir değişikliğe neden olmayacaktır (BDK, 2016).

Taşınmaz için yapılmış olan özel maliyetin itfa edilmemiş bölümü, söz konusu taşınmazın satın alınması halinde ilgili ekonomik değerın maliyet bedeline ilave edilerek amorti edilebilecektir, defaten gider yazılamayacaktır (İstanbul V. B. 2013).

3.5 Amortisman

Türk Dil Kurumu sözlüğünde, amortisman kelimesinin “yıpranma payı” olduğu belirtilmiştir (TDK, 2024).

213 sayılı VUK'un Amortisman Mevzuu başlıklı 313. maddesinde amortisman ilişkin aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

Değeri 6.900,00 (2024 yılı için) Türk Lirasını geçmeyen peştemallıklarla işletmede kullanılan ve değeri 6.900,00 TL (2024 yılı için) Türk Lirasını geçmeyen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmadan direkt olarak gider kaydedilebilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşarlarda bu tutar birlikte dikkate alınır (VUK, m. 313).”

Amortisman uygulamalarındaki amaç, bilançoya maliyet değerleri ile kaydedilen duran varlıklardaki değer kaybının gider şeklinde raporlanmasını temin etmektir. Çünkü, duran varlıklardan birden çok dönemde beklenen yarar için katlanılmış olan maliyetin tümünü, direkt olarak belli bir dönemin gideri şeklinde kaydetmek olanaksızdır. Muhasebe prensipleri, birden çok dönemde yarar beklenen varlığın maliyetlerinin iktisadi ömrü boyunca mümkün olduğunca sistemli olarak ilgili dönemlere dağıtılıp muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Uzun dönemler yararlanılan varlığın maliyetinin kullanılan tüm dönemlere sistemli olarak dağıtılması da amortismanla gerçekleşmektedir (Dinç ve Atabay, 2018: 69).

Duran varlıklar fiziksel ve iktisadi nedenler ile zaman içinde değer kaybı yaşar. Duran varlıkların birden çok seneye yayılmış olan ömrüne karşın, bedellerinin tek bir senede giderleştirilmesi dönemsellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bir varlığa yapılmış

olan harcamanın tek dönemde gider yazılması, bu varlık için yapılmış olan harcamaların, varlığın kullanılacağı öteki dönemlerin gelirleriyle kıyaslanması imkanını ortadan kaldıracaktır. Bundan dolayı duran varlıklar için yapılmış olan masrafların, duran varlığın kullanılacağı düşünülen dönemlere göre bir dağıtım anahtarıyla dağıtılıp giderleştirilmesi (yani vergi matrahından indirilmesi) dönemsellik prensibinin bir gereğidir. Vergiyle muhasebe uygulamalarında söz konusu işlem “amortisman” kavramıyla karşılanır (Çelik ve Güven, 2013: 244).

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 313. maddesinde yer verilen tanımdan anlaşılacağı üzere; işletmenin aktife kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetin bir seneden çok kullanılmasıyla aşınma ve yıpranmaya uğraması lazımdır.

Kanunun hükümleri incelendiği zaman amortismanına tabi olan değerlere amortisman ayrılabilmesi için evvela envanter defterine kaydedilmesi ve de aktife alınması lazımdır. Envanter defterinde kaydedilmeyen bir ekonomik değer için amortisman ayrılabilmesi olanaklı değildir. Mesela firmada fiili olarak kullanılmasına karşın, mülkiyeti işletmenin olmayan ya da işletme ortaklarına ait (finansal kiralama ile iktisap edilen değerler dışında) ekonomik değerler için işletme envanterine dahil olmamalarından dolayı amortisman ayrılması olanaklı değildir (Kahramanmaraş VDB, 2013).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 314. maddesi çerçevesinde boş arsalarla araziler amortismanına tabi değildir. Bu durumun istisnası ilgili kanun maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır (VUK, m. 314).

Boş arazilerle kullanılmayan arsalar amortismanına tabi tutulmaz fakat,

- 1. Tarımsal işletmelerde oluşturulan meyve, fındık, dut, zeytin ve gül ile incir bahçeleri ayrıca bağlar vb. tarımsal tesisler;*
- 2. Firmada yapılan tüm tür yollarla harklar için;
Amortismanına uygulanmaktadır.*

- 213 sayılı VUK Süre Bakımından başlıklı 320. maddesinde şu şekilde açıklama yapılmıştır (VUK, m. 320).

“Amortisman müddeti, varlıkların aktife kaydedildiği seneden başlar. Bu müddetin sene ile hesaplanması halinde (1) sayısı işletmeler tarafından uygulanan orana bölünür.

Faaliyetleri kısmen veyahut tümüyle binilmek için kullanılan otomobillerinin kiralanması veya farklı şekillerde işletme işi ile uğraşanlar bu nedenle kullanılan binek otomobiller haricindeki, şirketlerin bünyesinde bulunan binek otomobillerinin aktife kaydedildiği takvim yılı için ay kesri tam ay sayılarak kalan ay müddeti kadar amortisman hesaplanarak kaydedilir. Amortisman hesaplanmayan müddete karşılık gelen artan değer, itfa müddetinin son senesinde tümüyle yok edilir.

İsteyen işletmeler, amortisman ayırmaya, firmanın aktifine yeni kaydolunacak ekonomik değerler (2. fıkrada yer alanlar dışında) için kullanmaya hazır olduğu tarihte başlayıp ve her takvim yılı için varlığın aktifte kaldığı müddet kadar gün yöntemine göre amortisman hesaplanabilir. Müddetin gün olarak hesap etmek için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca belli edilip ilan edilen yarar ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılır.

İşletmeler, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının ekonomik değerler için belli edip ilan ettiği yararlı ömürlerden az olmamak şartıyla amortisman süresini, her sene için aynı oran olacak şekilde, tespit etmesi ihtiyaridir. Ancak, bu süre TC. Hazine ve Maliye Bakanlığınca belli edilen müddetin iki katını geçemez ve elli seneyi aşamaz. İşletmeler bu kararlarını ekonomik değerinin envantere alındığı geçici vergi döneminin sonunda kullanırlar. Bu doğrultuda belli edilen amortisman müddeti ve oranı ilerleyen yıllarda değiştirilemez.

Her senenin amortismanı ancak o seneye ait değerlemede kullanılabilir.

Amortismanın her hangi bir sene yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan az bir hadle yapılmasıyla amortisman süresi uzatılamaz.

Bu maddedeki 1.veya 3. fıkraya göre amortisman hesaplamaya başlanılmasından sonra bu hesaplama yönteminden vazgeçilemez.”

VUK'un 320'inci maddesi çerçevesinde amortismanın uygulama süresi varlığın aktife girdiği sene başlar. Aktife girme tarihinin senenin başı ya da sonu

olmasının önemi bulunmaz. Yalnızca binek otomobillerde ilk senenin amortisman tutarının hesaplamasında aktife girdiği senede ay hesabı yapıp amortisman tutarı hesaplanmaktadır (Bkz. Özzyer, 2015).

İşletmeler envanterlerine dahil olan fakat kullanmadıkları (başkalarına ödünç verilmiş, kiralanmış olan değerler) ekonomik değerler için amortisman olarak ayrılabilir (Bkz. Yıldırım, 2014).

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca belli edilip ilan edilen amortisman oranlarının saptanmasında, bu varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı ifade edilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca saptanan amortisman nispeti 1 rakamının alakalı kıymetin yararlı süresine bölünmesiyle belirlenmektedir. Mesela 5 sene faydalı ömrü bulunan bir varlığın amortisman oranı 1 rakamının 5'e bölünmesi ile %20 şeklinde belirlenmektedir (Erol ve Uyanık, 2014: 98).

333 sayılı Vergi Usul Genel Tebliğinde binaların amortisman oranın konusunda birden fazla ayırım yer almaktadır. Binanın kullanım amacına ve yapımında kullanılan malzemeye göre amortisman oranı farklılaşmaktadır.

- Binanın kullanım amacı: Ticari, sınai, zirai ve mesleki firmaların yönetim binalarıyla bu binaların sağlık ve toplumsal hizmetler için kullanmış oldukları binalar, sigorta, ticarethane, muayenehane, banka, yazıhane, okul, pansiyon, otel, banyo binaları, hamam, tiyatro vb. eğlence yerleri, spor sahalarından üstü kapatılmış olanlara binalar, ardiye, depo, spor sahalarındaki tribünler vb. hizmetlere ayrılan binalar, ikamet için kullanılan daire, apartman ve emsali binaların, "Beton, kargir, demir, çelik" yapılması halinde yararlı ömrü 50 yıldır, amortisman oranı da % 2'dir.

- Binanın kullanım amacı: Fabrika, istasyon, atölye, terminal, hangar, garaj, kantar dairesi, pompa dairesi, kazan dairesi, elektrik santral binalarıyla benzer hizmetler için ayrılmış binaların, "Beton, kargir, demir, çelik" yapılmış olması durumunda yararlı ömrü 40 yıldır ve amortisman oranı % 2,50'dir.

3.5.1 Amortisman Ayırma Yöntemleri

213 sayılı VUK üzerinde yapılan araştırmada; amortisman ayırma yöntemlerini açıklayan dört madde yer almaktadır. Söz konusu maddeler ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

- Normal Amortisman başlığıyla başlayan madde 315'te; *“İşletmeler amortisman uygulanması gereken ekonomik değerlerini (7338 numaralı kanunda yer alan madde 32'ye ilave edilen ibare; 26.102021), madde 320'nin 4. fıkrası saklı kalmak üzere, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının belli edip ilân edeceği nispetlerle yok ederler. İlân edilecek nispetlerin belli edilmesinde ekonomik değerlerin yararlı ömürlerinden faydalanılır.”*

- Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin tanımlandığı mük. madde 315'te;

“Bilanço yöntemine göre defter tutan işletmelerden isteyenler, amortismanına tabi ekonomik değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemiyle yok edebilirler.

Bu yöntemin uygulanmasında;

1. Her sene, amortisman hesaplanacak değer, önceden ayrılan amortismanlar bütünüün çıkarılmasıyla tespit edilir. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltilmesi yapılmış yıllarda, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, amortismanına tâbi ekonomik değerın yeniden hesaplanmış tutarından önceden ayrılan amortismanların bütünüün katsayı uygulanarak yeniden bulunan değerden düşürülerek tespit edilir.

2. (Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu yöntemin tatbikinde amortisman nispeti % 50'yi aşmamak şartıyla normal amortisman nispetinin iki katıdır.

3. Bu yöntemde amortisman müddeti normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu müddetin son senesinde arta kalan tutar, o sene bütünüyle yok edilir.”

- Madenlerde amortisman yönteminin tanımlandığı madde 316'da; "*Kullanma nedeniyle içerisindeki özünün azalmasıyla ekonomik değerini yitiren madenlerin ve taş çıkarılan yerlerin imtiyaz veya maliyet bedelleri, ihtiyaç sahiplerinin, başvurularıyla bu alanların büyüklük ve nitelikleri dikkate alınarak ve her maden veya taş çıkarılan yerler için farklı farklı olacak şekilde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında birlikte tespiti yapılacak oranlar üzerinden yok edilir.*"

- Fevkalade amortisman yönteminin tanımlandığı madde 317'de;
"*Amortismanına olacak:*

1. *Yangın, deprem, su basması vb. olumsuz durumlar sonunda kıymet değerini tümüyle veya kısmen yitiren;*

2. *Yeni buluşlar nedeniyle teknik randıman ve değerleri düşerek bütünüyle veya kısmen kullanılamayacak durumda olan;*

3. *Zorunlu çalıştırıldıkları için olağandan fazla eskime ve yıpranmaya uğrayan;*

Menkul, gayrimenkul ve haklar için, işletmelerin başvurmak suretiyle alakalı Bakanlıkların olumlu görüşü alınarak, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca her firma için işin niteliğine göre farklı farklı tespit edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları" uygulanır."

Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman metodunda işletmeler ATİK değerini T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca belli edilip ilan edilen yararlı süre ve nispetler üstünden yok eder. Söz konusu metot doğrusal veya sabit metot şeklinde de bilinir (Bkz. Marşap, 2008). Bu metotta, belirlenen oran, amortisman hesabına esas alınan değerle çarpılacaktır ve elde edilen tutar, ayrılmış olan amortisman tutarı olacaktır. Bu durum, tüm hesap dönemlerinde tahsis edilecek amortisman tutarının da eşit olmasını mecburi hale getirmektedir (Erdoğan, 2006: 118-128).

Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi

Hangi amortisman metodunun kullanıldığı fark etmeksizin, duran varlığın faydalı ömrünün sonunda toplam amortisman tutarı aynıdır. Amortisman hesaplama metotları arasındaki farklılık, ayrılmış olan amortisman tutarının senelere dağıtılmasında etkisini göstermektedir. Ayrılmış olan toplam amortisman tutarı aynı olmasına karşın uygulanmış olan yöntemler ile ayrılmış olan tutarların peşin değerleri farklılaşmaktadır. Bilhassa yüksek enflasyon dönemlerinde söz konusu farklılık daha da artar. Böyle olunca firmalar açısından tercih edilecek amortisman metodu önemlidir. Türk Vergi Mevzuatında sonradan kullanılmaya başlayan azalan bakiyeler metodunun amacı da mükellefleri, bu metot farklılığının sağladığı finansal getiriyle desteklemektir (Parlakaya, 1999: 133).

Bu usul uygulandığı zaman, ilk seneler daha fazla tutarlardaki amortisman ayrımı ile indirimde yükseleceği için kazanımda artış olacaktır. Azalan bakiyeler metodundan faydalanamayanlara göre bilanço yöntemiyle defter tutmakta olan işletmeler, bu metottan faydalanmakla 2. bir kazanım sağlamaktadır (Ergülen ve Erdem, 1998: 432).

Madenlerde Amortisman

Türkiye’de maden yataklarının sahipliği devletin hükmü ve kullanımındadır. Bunun için bu tip yatakları işletmekte olan tüzel ile gerçek şahısların elinde olan maden yatakları değil, yalnızca söz konusu yatakların işletme hakları ve imtiyazlarıdır (Aksoylu, 2013: 137-156).

Madencilik çalışmaları çerçevesinde aktifleştirilen giderlerin amortismanı yararlı ömür esas alınıp normal amortisman ya da imalat birimine göre amortisman metotlarına göre itfa edilmektedir. Madencilikte yararlı ömür; amortisman tabi varlığın işletmelerce beklenen kullanım süresini ya da aktifleştirilmiş katlanılan maliyetlerin sonucunda elde edilen işletilmeye değer madenden sağlanan imalat birimi sayısıdır (Karapınar, Zaif ve Torun, 2010: 43-68). Rezerv miktarının T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına belli ettirilmesi durumunda, tespit edilen yöntemi uygulayarak amortisman tahsis edilmesi mümkündür. Görünmekte olan ve olası rezervin anlaşılabilmesi halindeyse amortisman tahsis edilmesi imkansızdır.

Normal amortisman metodu; madencilikte aktifleştirilen giderlerin rezervlerin beklenen ömrü boyunca tüm dönemlerde eşit şekilde itfa edilmesini öngörmektedir. Rezervlerin beklenen ömrü rezervden beklenen imalatın toplam süresidir. Üretim birimine dayalı olarak amortisman metodunda; aktifleştirilen giderler üretilebilir rezerv miktarı esas alınıp itfa edilmektedir (Karapınar, Zaif ve Torun, 2010: 43-68).

Maliyet Bedeliyse VUK madde 262'den yola çıkılarak; maden çıkarılan yerin imtiyaz yetkisini elinde bulundurandan veya devletten almak suretiyle edinilmesine karşılık olarak ödenen bedelle müteferri giderlerin toplamıdır (Koray, 2010: 386).

Fevkalade Amortisman Yöntemi

Türkiye'de yürürlükte olan vergi mevzuatında tahmin edilen normal amortisman oranlarıyla söz konusu nispetlere dayalı olarak hesap edilecek amortisman müddetleri, duran varlıkların olağan şartlarda ortaya koyacakları performansına bağlı olarak belirlenen ortalama değerleri ortaya koymaktadır. Bunun haricinde, duran varlıkların birden fazla sebeple normal performansını gösterme niteliğini yitirmesi söz konusu olabilir. Bundan dolayı, duran varlıkların olağandışı olaylara muhatap kalmalarından dolayı normalin çok üstünde yıpranması, aşınması ya da değer kaybetmesi vb., bir kısım hususi durumlar için hususi amortisman düzenlerinin meydana getirilmesi gerekir. VUK içinde "fevkalade amortisman" başlığıyla hususi bir yok etme düzeni konmasının arkasındaki sebep de budur (Öztürk, 2013: 33).

Fevkalade amortismanla alakalı olarak mükelleflerce gerçekleştirilecek başvurunun, fevkalade amortismanı gerekli kılan durumun olduğu senede yapılması lazımdır. Bunun yanı sıra hasara uğradığından fevkalade amortismanına tabi tutulmuş olan varlığın tamir ettirilmesi halinde; tamir ile alakalı masraflar aktifleştirilmektedir (Bkz. Çatıkkaş ve Çalış, 2008).

3.6 Gayrimenkul Değer Düşüklüğü

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kıymeti Düşen Mallar başlıklı 278. Maddesi aşağıdaki gibidir (VUK, m. 278):

“Yangın, deprem ve su basması gibi olumsuz durumlar sebebiyle ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak vb. durumların sonucunda iktisadi

kıymetlerinde anlamlı bir düşüş meydana gelen mal ile maliyetlerinin hesaplanması olağan olmayan hurdalar ve döküntüler, üstupu, deşe ve ıskartalar emsal fiyatı ile değerlendirilir.”

Yukarıda yer verilen madde lafzından anlaşılacağı üzere, değer düşüklüğü hesaplamasının emtia için geçerli olduğu ortadadır. Bilhassa fiyatlar genel düzeyinin düşmesinden dolayı firmaların dönem sonundaki stoklarının değeri ciddi şekilde düştüğü zaman, satılmış olan ticaret malının maliyetinin normalden daha düşük çıkmasını engellemeye dönük olarak bu hüküm konmuştur. Çünkü dönem sonu stok değerinin reel durumundan daha yüksek hesaplanması, satılmış olan ticaret mallarının maliyetini azaltmaktadır. Bu hükümlerle ayrıca ekonominin duraklama dönemlerinde fiyatların önemli düzeyde düşmesinden dolayı emtianın emsal bedelle değerlendirilmesi, işletmenin fiktif kârları üzerinden vergilendirme sakıncasını ortadan kaldırmaktadır (Demir, 2005: 159).

Firmaların finans tablolarındaki bazı iktisadi değerlerin faydalı yıllarının uzun olması ve ekonomik çalışmalarda uzun vadeli kullanılmaları varlıkların tek seferde giderleştirilmesini engellemektedir. Bunun için VUK'un 313. maddesine göre iktisadi faydası bir seneden fazla olan değerler için amortisman terimi kullanılmaktadır (Erdoğan, 2010: 48).

VUK'ta bunun yanı sıra amortisman tabi değerlerdeki olağandışı kayıpların bazı sebeplere dayanmak şartı ile fevkalade (olağanüstü) amortisman yolu ile zarar yazılması tanzim edilmiştir.

3.7 Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması

213 numaralı VUK'un amortisman tabi malların satılması başlığı altındaki madde 328'de şu şekilde açıklama yapılmıştır (VUK, m. 328).

“Amortisman tabi ekonomik değerlerin satışının yapılması karşılığında hak edilen tutar ile bunların envanter defterine kaydedilen tutarları arasındaki farklılık kar ve zarar hesabına kaydedilir. İşletme hesabı yöntemi ile defter tutan firmalarla serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farklılığı defterlerinde gelir ya da gider izlemeleri gerekmektedir.

Amortisman hesabı yapılıp ayrılanların değeri ayrılan amortisman tutarları indirildikten sonraki bakiye tutardır.

Devir ve trampa, satış yapılmış gibi kabul edilecektir.

Bilanço yöntemiyle defter tutan işletmelerce;

a) Satışı yapılan ekonomik değerlerin yenisinin alınması veya benzer nitelikteki bir ekonomik değer edinilmesi, yapılan faaliyetin özelliğine göre zaruri bulunması veyahut bu konuda işletme sahiplerince karar alınmış ve girişime geçilirse bu durumda, satımda oluşan kâr, satımın zamanı izleyen 3. senenin sonuna dek pasifte geçici bir hesapta izlenebilir. Bu zaman zarfında, satımı yapılan ekonomik değerlerin yenisinin alınması veya benzeri nitelikteki bir ekonomik değer edinimi olmaz ise, geçici hesapta izlenen kâr, satımın zamanı izleyen 3. senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.

b) Pasifte geçici bir hesapta izlenen kâr, finansal kiralama yoluyla edinilmiş olanlar dâhil olmak üzere (a) bendindeki yöntemler dâhilinde edinilen bir veya birden fazla varlığın bu Kanunda belirtilen kriterlere göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup bitirilmesinden sonra yok edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta izlenen kâr, satımı yapılan ekonomik değer yerine edinilen yeni varlığın amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satımın zamanı izleyen 3. senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.

ç) satımın zamanı izleyen 3. senenin sonunda önce işin bırakılması, devri veya firmanın tasfiyesi durumunda pasifte geçici bir hesapta izlenen kâr o senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, gayrimenkulün satış dönemindeki birikmiş amortisman tutarı, gayrimenkulün yasal deftere kayıt edildiği tarihteki bedelinden düşüldükten sonra satış bedeli ile kıyaslanarak kar ve/veya zarar durumu ortaya çıkarılacaktır.

Taşınmazların satışının sözleşme ile yapılması mümkündür. Satış sözleşmesi Türk Borçlar Kanununun 207. maddesinde tanımlandığı gibi satıcının, satılan malın zilyetliğini ve mülkiyetini alan kişiye geçmesi, alan kişinin ise buna mukabil bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmelere verilen isimdir. Başka bir ifadeyle satış sözleşmesi, satıcının malvarlığıyla bunun üstündeki haklarını alıcıya devretmeyi, alıcının da buna mukabil satıcıya saptanan miktarı ödemeyi borçlandığı sözleşmedir (Yavuz, 2011: 24).

3.8 Değeri Düşen Gayrimenkulün Sigorta Tazminatı Alınması

213 numaralı VUK'un Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı başlığı altında madde 329'da değeri düşen ATİK'ler ilgili detaylı açıklama yer almakta olup, aşağıdaki gibidir (VUK, m. 329):

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi olumsuz olaylar sebebiyle tümünden veya kısmen zarara uğrayan amortismanına tabi ekonomik kıymetler için alınmış olan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olan kıymetlerde ayrılan amortisman çıkarıldıktan sonraki bakiye değerden) fazla veya eksik olduğu durumda farkı kar veya zarar hesabına geçirilmesi gerekir.

Bilanço yöntemiyle defter tutan işletmelerce;

a) Alınan sigorta tazminatı ile tümünden veya kısmen zarar gören amortismanına tabi ekonomik değerlerin yenisinin alınması veya benzeyen özelliklere sahip bir ekonomik değer edinimi, faaliyet konusunun karakterine göre zaruri görülürse veyahut bu konuda firmaya yönetenler tarafından karar alınmış ve icrasına başlanırsa tazminat fazlalığı, tazminatın alındığı zamanı izleyen 3. senenin sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta izlenebilir. Her ne gerekçeyle olursa olsun bu zaman zarfında zarar gören ekonomik değerlerin yenisinin alınması veya benzeyen özelliklere sahip bir ekonomik değer edinimi gerçek olmazsa, geçici hesapta izlenen tazminat fazlalığı, tazminatın zamanı izleyen 3. senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.

b) Pasifte geçici bir hesapta izlenen tazminat fazlalığı, finansal kiralama işlemleri ile satın alınanlar dâhil olmak üzere (a) bendindeki yöntemler dâhilinde edinilen bir veya birden fazla varlığın bu Kanunda belirtilen kriterlere göre ayrılacak

amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup bittikten sonra itfa yapılmamış olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir.

c) Pasifte geçici bir hesapta izlenen tazminat fazlalığı, zarar gören ekonomik değerlerin yerine edinilen yeni varlıkların amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı zamanı izleyen 3. senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.

ç) Tazminatın alındığı zamanı izleyen 3. senenin sonundan önce işin bırakılması, devredilmesi veya firmanın tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta izlenen tazminat fazlalığı o senenin kâr ve zarar hesabına ilave edilir.”

Bu maddeden anlaşılacağı gibi; zarar gören ya da zayı olan ekonomik değerlerin net aktif değeriyle sigorta tazminatı karşılaştırılmaktadır ve sigorta tazminatının, ekonomik değerlerin net safi tutarını geçen bölümünün kazanç ya da zarar hesabına geçirilmesi lazımdır (Yiğit, 2024).

3.9 Gayrimenkullerin Dönem Sonu Değeri

Dönem sonu işlemleri ya da envanter çalışmaları, bir dönem içerisinde kayıtlara intikal ettirilen ve tasnif edilen değer hareketlerinin mali tabloların çıkarılmasına imkan sağlayacak biçimde ele alınarak yeniden düzenlenmesini amaçlamaktadır. Dönem sonu işlemleri fiili sayımla bu sayımın sonuçlarının kayıtlar ile kıyaslanmasını ve sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerini içermektedir. Bu aşamalardan sonra da mali tablolar düzenlenir (Akyol, 1997: 18-36).

Yasa koyucu sene bitiminde amortisman kaydedilmesi hususunda seçme imkanı vermiştir. Sene bitiminde mükellefler ister ise amortisman tutarını direkt olarak duran varlıkların bedellerinden indirebileceklerdir, isterler ise tahsis edilen amortismanları pasifte bir karşılık hesabında toplayabileceklerdir. Doğrudan metot ve dolaylı metot şeklinde isimlendirilen bu metotlar aşağıda verilmiştir (Yükçü, 2009: 489).

Direkt Yöntem

Bu metotta hesaplanmış olan amortisman tutarı, direkt olarak duran varlığın değerinden düşülür. Yapılmış olan muhasebe kaydında hesaplanmış olan amortisman değeri kadar ilgili harcama kalemine borç, duran varlık kalemine alacak kaydetmesi gerekir. Bu sayede bilanço içerisindeki duran varlığın ilk maliyet ederinin aksine safi aktif değeri gözükmemektedir (Yıldız, 2009: 174).

Endirekt Yöntem

Bu kaydedilme metodunda hesaplanmış olan amortisman tutarları, direkt olarak iktisadi kıymetin maliyetinden düşülmemektedir, pasifte farklı hesapta (Birikmiş Amortismanlar Hesabı) izlenmektedir. Bu metotta duran varlıklar bilançoda maliyet değerleriyle görülebilecektir. Bunun yanı sıra iktisadi kıymet için ayrılan birikmiş kümülatif amortisman tutarı da bilançoda bulunacaktır (Yıldız, 2009: 174).

Tek Düzen Hesap Planı tarafından, dolaylı metodun hesaplanmasına izin verilmektedir. Dolaylı metot ile hesaplama yapılması halinde, iktisadi kıymetin maliyet bedeli sürekli bilançoda görülecektir ve söz konusu varlıklara ait amortisman masrafları amortisman hesaplarında toplu olarak bulunacaktır. Bu sayede, ihtiyaç duyulan zamanda, iktisadi kıymetin maliyet bedeliyle net aktif tutarının birlikte görmek olanaklıdır (Özulucan, 2005: 100).

4 TMS 16 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

4.1 Standardın Amacı

TMS 16'nın gerekçesi, finansal tabloları kullanacak ihtiyaç sahiplerinin, firmanın maddi duran varlıklardaki yatırımıyla söz konusu yatırımdaki değişimleri saptayabilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarıyla alakalı muhasebe düzenlemelerini tanzim etmektedir. Maddi duran kıymetlerin kaydedilmesindeki ana hususlar; kıymetlerin kaydedilmesi, defterlerde gözüken değerlerinin tespiti ile bunlar ile alakalı olarak mali tablolara aktarılması gereken amortisman tutarlarıyla değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, p. 1).

Maddi duran varlıklar ticaret ve hizmet firmalarına göre imalat firmalarının finansal tablolarında önemlidir. Bunun için 16 numaralı TMS, maddi duran kıymetin kayıtlara alınması, defterde gözüken değerinin belirlenmesiyle bunlarla alakalı amortisman giderleriyle değer düşüklüklerinin mali tablolara aktarılması firmaların kazançları için önemlidir (Kaya ve Dinç, 2007: 343-364).

4.2 Standardın Kapsamı

Standart aşağıdaki varlıkların muhasebeleştirilmesi için uygulanmamaktadır (TMS 16, p. 3):

- (a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'e göre satışa yönelik olarak elde tutulmakta olan varlık şeklinde sınıflandırılan maddi duran varlıklar.
- (b) Taşıyıcı bitkiler haricindeki tarım faaliyetleriyle alakalı canlı kıymetler (bakınız: Tarımsal Faaliyetler başlıklı 41 numaralı TMS). Bu standart, taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmamakla birlikte taşıyıcı bitkilere uygulanmaktadır.
- (c) Madenlerle ilgili araştırma, hazırlama, çıkartma ile değerlendirme harcama/kıymetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçmek (bakınız: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi başlıklı 6 Numaralı TFRS).

(d) Petrol, doğal gaz vb. özellikli yenilenemeyen tabii kaynaklara benzeyen madenler üstündeki haklarla madeni cevherler.

Fakat, Standart (b)-(d) aralığında tanımlanmış olan kıymetlerin geliştirilmesinde veya muhafazasında kullanılmakta olan maddi duran varlıklar hakkında da uygulanmaktadır.

Standart çerçevesinde üzerinde durulan hususlar (Gençoğlu, 2007:198):

- Varlığın ilk kayda alınması esnasında hangi unsurların maliyete dahil olduğu,
- İlk kaydedilmeden sonraki değerlemeler,
- İleride ortaya çıkacak maliyetlerle varlığın bilanço dışına bırakılması,
- Defter değerinin belirlenmesiyle bu kayıtların mali tablolarına yansıtılması,
- Amortisman ile değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesi.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller başlıklı 40 numaralı TMS’de yatırım amaçlı taşınmazlar adına maliyet metodunu kullanmakta olan firma, yatırım amaçlı taşınmazlarına standarttaki maliyet metodunu uygulamaktadır (TMS 16, p. 5).

Ürün ya da hizmet imalatında veya tedarikinde yahut yönetsel amaç ile kullanılmak ya da olağan iş akışı bağlamında satılmaktan çok, kira geliri yahut değer artış kazancı (sermaye kazancı) veya her ikisini birden elde etmek için (sahibi yahut finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan mülke ”Yatırım Amaçlı Gayrimenkul” (YAG) adı verilir (Oruç, Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007: 1130).

4.3 Standartta Yer Alan Açıklamalar (TMS 16, p. 6)

Defter Değeri: Bir kıymetin toplam biriken amortismanı ile biriken değer azalış zararlarının indirilmesinin ardından finans tablolarına yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir kıymetin edinilmesi veyahut inşa edilmesinde ödenmiş olan nakit ile nakde benzeyen yahut verilmiş öteki tutarların gerçeğe uygun kıymeti, ayrıca belirli durumda, (öteki TFRS’lerin hususi hükümlerine göre) ilk defa kaydileştirme esnasında alakalı kıymete atfedilmiş olan bedeldir. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman Tabi Tutar: Kıymetin maliyetinden ya da maliyet yerine geçebilen başka bedellerden kalıntı değer düşülmesi ile bulunan tutardır.

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömür müddetince sistemli dağıtılmasıdır.

İşletmeye Özgü Değer: Bir firmanın bir varlığın sürekli olarak kullanılmasından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığı zaman elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının günümüzdeki değeridir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılanlar içerisinde ölçme zamanının yapılacak sıradan bir işlemde varlığın elden çıkarılmasından sağlanacak ya da borç bakiyesinin devrinde verilecek tutardır.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir kıymetin defter değerinin geri kazanabilir tutarını geçen kadardır.

Maddi Duran Varlıklar:

Ürün veya hizmet imalatı ya da piyasa sürme aşamasında kullanılmak, diğerlerine kiraya vermek ya da yönetsel gerekçeler için kullanılmak üzere tutulan ve

Birden fazla dönemden daha çok kullanılması düşünülen, fiziksel unsurlar.

Türkiye Muhasebe Standardında (TMS) dönen varlık tanımlanan ve bunun haricinde kalan varlıklar duran varlıklardır. Bu çerçevede (TMS 1, p. 57);

- Firmanın olağan faaliyet dönemi içerisinde paraya dönüştürülmesinin, satılmasının ya da tüketilmesinin beklenmesi,

- Bilhassa ticari olarak elde tutulması,

- Bilanço gününün ardından 12 ay içerisinde paraya dönüştürülmesi olanaklı varlıklar dönen varlıktır, bunun dışındaki varlıklar da duran varlıktır.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir kıymetin realiteye uygun değerinden satım için katılan giderlerin çıkarılıp elde edilen değerle kullanım değerinden daha fazla olanıdır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir kıymet yaklaşık olarak belirlenen faydalı süresinin sonunda yer alan hal ve yaşına ulaştığı zaman satılması durumunda sağlanması muhtemel tutardan, satış işleminin tahmini maliyetleri çıkartılıp elde edilen tahmini değerdir.

Faydalı Ömür:

a) Bir kıymeti firmanın kullanabilmesi için tahmin edilen süre olabileceği gibi

b) Firmanın alakalı kıymetten sağlamayı tahmin ettiği imalat sayısı vb. imalat birimidir.

Kullanım Değeri: Bir firmanın bir kıymeti sürekli olarak faydalanılmasından ve yararlı ömrünün sonunda satış yapıldığı zaman sağlanması veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının günümüzdeki değeridir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006: 146).

4.4 Gayrimenkullerin Aktifleştirme Şartları

Bir varlığın finansal tablolara yansıtılması için ilgili taşınmasının, ileride firmaya ekonomik bir fayda sağlama potansiyelinin olmasıyla maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMS 16, p. 7). Muhasebe standartları; ilki ilk kayıta, ikincisi sonraki dönemlerde, varlıkla işlemin çeşidine dayalı olarak değerlemeyi merkeze alan iki aşamalı bir kayıt sistemi öngörür (Bkz. Senal, 2015).

4.5 Gayrimenkulün Değerlemesi

Varlık olarak muhasebeleştirme şartlarına sahip gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirme aşamasında maliyet bedeliyle ölçülmektedir (TMS16, p. 7). İlk muhasebeleştirme döneminden sonra yapılacak değerlemelerde işletmeler maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini esas alarak gayrimenkullerini değerleyebilir (TMS16, p. 30-31). İşletmeler bu aşamada hangi değerlendirme yöntemini kullanacaklarını kendileri belirleyebileceklerdir. Ancak, hangi yöntem seçilirse o yöntem tüm maddi duran kıymetlerin değerlemesinde uygulanacaktır (TMS 16, p. 29).

Maddi duran kıymet tanımına uyan tüm yedek parçalar, yardımcı donanımlar ve servis donanımları TMS-16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bu kalemlerin,

maddi duran varlık tanımına uymaması durumunda stok şeklinde sınıflandırılır (TMS 16, p. 8).

TMS 16 standardına dayalı olarak olması muhtemel muhasebeleştirmede, hangilerinin maddi duran varlık şeklinde aktifleştirileceğiyle ilgili bir öngörü yapılmamıştır. Bu konu firmanın kendine has şartlarına bağlı olmasından dolayı firmanın muhakeme yeteneğine bırakılmıştır (Savun, 2014: 38).

4.6 TMS 16 Standardına Göre Değerleme Yöntemleri

FRİKÇ'ye göre mali tablolara alınması gereken varlıklar parasal tutarı belirlenerek ölçülür. Bu nedenle her varlık için bir ölçüm esasının bulunması gerekir (FRİKÇ, p. 6.1).

TMS 16'ya göre gayrimenkullerin değerlemesinde kullanılacak ölçüm esaslarının tanımları aşağıda yer almaktadır.

4.6.1 Maliyet Bedeli Yöntemi

Gayrimenkul, varlık kalemi varlık şeklinde muhasebeleştirilmesinin ardından, finans tablolarında maliyetinden birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesinin ardından ortaya çıkan değeriyle gösterilmektedir (TMS 16, p. 30).

İşletmeler gayrimenkulle alakalı tüm maliyetleri oluştuğu tarihte dikkate almaktadır. Söz konusu maliyetler içerisine gayrimenkulün alınması ya da inşa edilmesine yönelik olarak katlanılmış olan maliyetlerle daha sonra yapılmış olan; ekleme, kısmi yenileme ya da bakım için katlanılmış olan maliyetlerdir. Gayrimenkulün maliyeti içerisine, belirtilen tüm maliyet kalemlerinden kiralama yoluyla edinilmiş olanların bulunması durumunda, söz konusu kiralama maliyetleri veya kullanım hakkı varlıklarının amortismanları maliyete dahil edilir (TMS 16, p. 10).

Maddi Duran Varlık başlıklı 16 numaralı TMS'de yer alan paragraf 11'de, paragrafında, başlangıç maliyetlerinin, maddi duran varlıkların güvenlik ve çevresel nedenler ile alınabileceğini, bu duran varlıkların ediniminin belli bir maddi duran

varlıktan gelecekte sağlanması beklenen ekonomik faydayı arttırmasa da, firmanın öteki varlıklarından ileride elde edilecek ekonomik faydayı artırabilme potansiyelinden dolayı gerekli olabileceği belirtilmiştir. Varlığın edinimi sırasında yapılmış olan maliyetler varlığın maliyet bedeline ilave edilirken, sonradan oluşan küçük miktardaki belirli aralıklarla yapılan bakım, tamir giderleri direkt olarak ilgili yıl gideri şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Ama bakım maliyeti için katlanılmış olan değer fazla olması ayrıca sağlanacak yarardan birden fazla dönem faydalanılacak olması halinde katlanılan giderler varlığın değerine dahil edilmektedir (Hüseyinov, 2015: 161).

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının 12. paragrafında, işletmelerin gayrimenkullerin günlük bakım maliyetlerinin aktifleştirilemeyeceği ve oluştukları tarihte gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Günlük bakım maliyetlerine, diğer bir ifadeyle tamir ve bakım maliyetlerine; çalışana ödenen bedel, inşaa için kullanılan tüketim malzemesi ile ufak parça maliyetleri örnektir. Kimi maddi duran kıymetlerin sürekli yenileme süreci olabilir. Hatta binanın duvarının değiştirilmesi gibi nedenle maddi duran varlık kalemleri satın alınabilir. Bu durumda aynı standardın 7. paragrafta belirtilen muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda söz konusu parça maliyetleri oluştuğu tarihte maddi duran varlığın defter değerine eklenir.

Maliyet Dahil Olan Unsurlar

TMS 16 standardının 16. paragrafında yer verilen, maddi duran varlık maliyet unsurları aşağıdaki öğeleri içermektedir:

- İndirimlerle ticari iskontoların düşülmesinin ardından, satın alma fiyatıyla ithalat ve iade edilmeyen alış vergileri dahil tutar,

- Varlığın faaliyet göstereceği yerle çalışmasını sağlayacak hale getirilmesiyle ilgili katlanılmış olan tüm maliyetler,

- Maddi duran varlığın sökülmesiyle ve taşınmasıyla yerleştirileceği alanın onarımıyla ilgili tahmini maliyet, firmanın bir kaleminin elde edilmesi veya stok üretimi haricinde deneme amaçlı kullanılmasına ilişkin maliyetler.

TMS 16 standardının 17. paragrafında yer verilen, doğrudan ilgili varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler şunlardır:

- Doğrudan gayrimenkulün elde edilmesi veya inşaatı ile alakalı personele sunulan faydalara ilişkin tutarlar,

- Yerin hazır hale getirilmesi ile ilgili tutarlar,

- İlk teslim ile alakalı tutarlar,

- Kurulumla montajla ilgili tutarlar,

- Kıymetin elverişli biçimde çalışıp çalışmadığıyla ilgili test maliyetleri (varlığın teknik ve fiziki performansının, başkalarına kiraya verilmek veya yönetsel amaçlara yönelik kullanılabilir halde olup olmadığının değerlendirilmesi),

- Mesleki ücretler (Örneğin, mühendise ödenen ücretler).

Tablo 4.1 Maddi duran varlığın maliyetleri

Maliyete Dahil Unsurlar	Doğrudan Giydirilebilir Maliyetler
Satın Alım Fiyatı	Çalışanlar için ödenen giderleri
Deneme amacıyla yapılan bütün imalat giderleri	Test giderleri
Yönetimce istenilen şartlara getirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen bütün harcamalar Montaj yapılacak sahanın düzenlenmesiyle restorasyonuna dair tahmini maliyetler	İlk teslimata ilişkin maliyetler
Denemek için gerçekleştirilen bütün imalat giderleri	Kurulumla ve montajla ilgili giderler
Varlığın sökülmesi ile taşınmasına dair tahmini maliyetler	Mesleki ücretler

Maliyete İlave Edilmeyen Unsurlar

16 numaralı TMS standardının 19 ve 20. paragrafında yer verilen, maliyet unsuru olmayan giderler aşağıdaki gibidir:

- Yeni bir tesisin açılma bedelleri,

- Yeni mal veya hizmetin tanıtılmasıyla ilgili bedeller (tanıtma ile reklam giderleri dahil)

- Potansiyel bir yerde ya da yeni müşteriyle çalışabilmek adına katlanılmış olan bedeller,

- Yönetimle öteki genel giderler,

- İşletmeye geçebilir durumda olup, daha kullanılmasına başlanmamış veya tüm kapasitede çalışmadan kaynaklı maliyetler,

- Talebin oluşması evresinde katlanılmış olan maliyetler (başlangıç zararları gibi),

- İşletme çalışmalarının yeniden organize edilmesi ya da yeniden yerleşime ilişkin harcamalar.

Gayrimenkulün inşası aşamasında, bazı arızı faaliyetler icra edilip bu arızı faaliyetler sonucu gelir ve/veya gider oluşabilir. Mesela, inşaat sahası inşaat başladığı zamana kadar araç park sahası şeklinde kullanılması sonucu gelir sağlanabilir. Söz konusu arızı faaliyetlerin sonucu elde edilen gelir ve/veya gider, varlığın gerekli duruma ve yere getirilmesine yönelik olarak gerekli olmadığı için gelir tablosunda ait olduğu kazanç ve maliyet hesabında gösterilir (TMS 16, p. 21).

Maddi duran varlıkların alınması ve işletme içinde inşa edilmesinde aynı ilkeler göz önünde bulundurulur. Firma sıradan faaliyetleri çerçevesinde aynı varlıkları satışı için üretiyorsa, söz konusu kıymetlerin maliyeti elden çıkarma amacıyla üretilenlerin maliyeti ile aynıdır. Bundan dolayı, bu tip maliyetler hesaplanır iken firma içi karlar elimine edilmektedir. Aynı biçimde inşa aşamasında normalin üstündeki tutarda atık madde, işgücü ya da başka kaynaklar varlığın maliyetine dahil değildir (TMS 16, p. 22).

Bir maddi duran varlık unsurundan maliyet hesaplaması yapılır iken, söz konusu varlığın deftere kaydedilme tarihindeki peşin fiyatının temel alınmasının icap ettiği TMS 16'nın 23. maddesinde ifade edilmiştir. Bu çerçevede, maddi duran varlığın iktisabıyla alakalı ödenecek tutar kredi vadesinin sonrasına erteleniyor ise ilgili kıymet

özellikli kıymet değil ise eğer, kıymetin hemen ödenecek tutarıyla vadeli tutarı arasındaki fark kredi dönemince finansman şeklinde finans tablolarında raporlanmaktadır. Ama iktisap edilmiş olan maddi duran varlık özellikli kıymetse söz konusu kıymetin hemen ödenecek tutarıyla vadeli tutarı arasındaki fark, ilgili kıymetin maliyetine ilave edilebilmektedir. Mesela, X İşletmesinin iş konusuyla alakalı satın alınacak bir makinenin hemen ödenecek tutarı 60.000 TL, 3 sene vadeli fiyatıysa 70.000 TL'dir. Verilen örnekte, firmanın almış olduğu makine özellikli bir varlıksa 70.000 TL vadeli fiyatıyla makinenin aktifleştirilmesi, özellikli bir kıymet değil ise 60.000 TL hemen ödenecek tutarıyla makinenin aktifleştirilmesi lazımdır. Makinenin hemen ödenecek tutarıyla vadeli tutarı arasındaki 10.000 TL vade farklılığını firma, finansman gideri şeklinde kapsamlı gelir tablosunda raporlaması lazımdır (Deran, Savaş ve Sürer, 2014: 79-80).

Maddi duran varlığın defter ederi Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması başlıklı 20 numaralı TMS'de alınmış olan kamusal bağışlardan dolayı azaltılabilmektedir (TMS 16, p. 29).

4.6.2 Yeniden Değerleme Usulü

Bu değer biçme metodu, enflasyon muhasebesindeki benzer şekilde maddi duran kıymetlerin değerinin belirli bir katsayı kullanmak suretiyle olağan fiyat seviyesine çıkartılması işi değildir; enflasyon muhasebesinden ayrı olarak maddi duran varlığın kıymetinin değerlendirme tarihindeki değerine getirilmesidir (Kaval, 2005: 37).

Gayrimenkulün tekrar değerlendirilmiş tutarı, değerini belirleme günündeki realiteye uygun değerinden, birikmiş amortismanla tüm değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi halinde oluşan tutar olacaktır. Tekrar değerlemeler, raporlama döneminin sonunda realiteye uygun değer kullanılmak suretiyle elde edilecek değer defter değerinden anlamlı ölçüde farklı gözükmesine yol açmayacak biçimde süregiden biçimde yapılmalıdır (TMS 16, p. 31).

Kimi maddi duran varlıkların unsurlarında gerçeğe uyan tutarları anlamlı değişiklikler göstermesinden dolayı senelik olarak tekrar değerlendirilmeyi gerektirmektedir. Gerçeğe uygun tutarında ciddi farklılıklar olmayan maddi duran varlık unsurları için bu çoğunlukta yeniden değerlemenin yapılması gerekmez. Söz

konusu varlıklar için sadece 3 ya da 5 dönemde bir tekrar değerlendirme yapılabilir (TMS 16, p. 34).

Gerçeğe uygun değer, bir kıymetin olması gereken pazar şartlarında bilgili ve arzulu taraflar arasında değiş tokuş yapılmasıdır ve kimi zorunlulukların ifa edilmesi halinde iki tarafın da ödemeye razı geldiği fiyattır. Söz konusu fiyat, mesleki yeterliliği bulunan değer biçme uzmanlarınca saptanabilmektedir. Arazi ve/veya arsalar haricindeki kıymetlerin gerçeğe uygun değeri, değer biçme sonucu bulunan piyasa ederleridir. Maddi duran varlığın niteliğinden dolayı veya el değiştirmesinin az olmasından dolayı kapsamlı veriye ulaşılmadığında, gelir yaklaşımı ya da itfa edilerek yenilenme maliyeti kuramı kullanılmak suretiyle gerçeğe uygun değeri tespit edilebilir (Gökdoğan, 2010: 42-43).

Maddi duran varlıkların tekrar değerlendirilmesinden kaynaklı, mevcutsa, gelir vergilerinin tesirleri “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı”na göre muhasebeleştirilmekte ayrıca açıklanmaktadır (TMS16, p. 42).

4.7 Gayrimenkulün Takas Yoluyla Edinimi

Birden çok maddi duran varlık, parasal olmayan kıymet veya kıymetler ya da parasal olan ve olmayan kıymetlerin toplamı karşılığı edinilebilir. Böyle bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; takas işleminin ticari içerikten mahrum olması ile elde edilen varlığın ya da elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumları söz konusu olmadığında gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Edinilen kıymetin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilememesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan kıymetin defter değeriyle ölçülmektedir (TMS 16, p. 24).

Bir firma, takasın ticarileşip ticarileşmeyeceğinin bulunup bulunmadığını; işlemin sonucunda ileriki zamanlardaki nakit akımlarının ne çoklukla değişeceğini hesaba katarak saptar. Aşağıda yer verilen şartlardan bir tanesinin bulunması halinde takasın ticari olabileceği düşünülmelidir (TMS 16, p. 25):

a) Edinile kıymette kaynaklanabilecek nakit akışlarının (riziko, zamanlama ile tutar olarak) transfer edilmiş olan kıymetten kaynaklanan nakit akışlarından farklı olması; ya da

b) Firmanın işlemten etkilenmiş olan faaliyetlerinin firmaya has değerinin değış tokuş işleminin sonucunda farklılaşması ve

c) (b) ya da (a)'da ortaya konan farklılıkların, değış tokuş edilmiş olan kıymetlerin gerçeğe uygun değerine göre önemli sayılması.

Bir takasın ticarileşip ticarileşmeyeceğinin saptanmasında, firmanın işlemten etkilenmiş olan faaliyetlerinin firmaya has değeriyle ilgili olarak vergiden sonra nakit akışları dikkate alınmaktadır (TMS 16, p. 25).

Bir kıymetin gerçeğe uygun değeri, (a) ilgili kıymet için kabul edilebilir gerçeğe uygun değer ölçümlerinin bulunduğu aralıktaki değışkenliğin önemli olmaması halinde ya da (b) bu aralıktaki farklı tahminlerle ilgili ihtimallerin realiteye uygun değer belirlenir iken kabul edilebilir biçimde değerlendirilebildiği halde, güvenli biçimde ölçülebilmektedir (TMS 16, p. 26).

4.8 Gayrimenkullerde Değer Artışı

Maliyet metodunda maddi duran varlığın maliyet fiyatı ile muhasebeleştirilmesinin ardından, finans tablolarında maliyet tutarından toplam amortisman ile bulunuyorsa biriken değer düşüklüğü zararlarının indirilmesinin ardından ortaya çıkan değerle gösterilmektedir. Maliyet yaklaşımında değer artışı dikkate alınmaz. Yıllonlarında kıymetin karşılaştığı değer düşüşü kıymetin defter ederinden düşölüp gelir tablosuna zarar şeklinde yazılır (Ayçiçek, 2009: 204).

Yeniden değer biçme yaklaşımında kıymet tekrar değerlemenin yapılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortismanla müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle elde edilen değer ile değerlendirilmektedir. Değer artışı öz kaynakta raporlanır. Ayrıca daha önce bir değer azalışı olduysa, sonradan oluşan değer artışları, aynı varlığın daha önce gelir tablosuyla ilişkilendirilen yeniden değer biçme değer azalışını aksine çevrildiği oranda hasılat şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Şayet bir kıymetin defter ederi yeni değerlendirilmenin akabinde azalmış ise bahsi geçen azalış gider şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Fakat, bu kıymet ile alakalı olarak daha evvel bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuş ise söz konusu azalma önceki yeniden değerlendirme

farkını tersine çevirdiği ölçüde öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülmektedir (Ayçiçek, 2009: 92).

Değerlemenin sonucunda bir varlığın değerinde artış olması halinde bilançonun öz kaynaklar grubuna dahil edilmektedir. Değeri azalmışsa, değer artış tutarı, değer artışı yok edilinceye dek gelir, geçen bölümü de öz kaynaklara yazılır ve yeniden değerlendirilmiş olan tutarda güncellemeye gidilir (Büyükipekçi ve Yiğit, 2016: 228).

Bir maddi duran varlık kalemiyle ilgili öz kaynak kategorisindeki yeniden değerlendirme değer artışı, o kıymet mali tablo dışı bırakıldığı zaman direkt geçmiş senenin kârlarına ilave edilebilir. Bu konu kıymetin kullanımının bırakılması ya da satım yapılması halinde de geçerlidir. Diğer taraftan, eder artışının bazı bölümü, kıymet firma kullandıkça aktarılabilir. Böyle olunca, aktarılmış değer artışı, kıymetin yeniden değer biçilen defter değeri üstünden hesaplanan amortismanla özgün maliyeti üstünden hesaplanan amortisman arasındaki farklılık kadardır. Yeniden değerlendirme değer artışından geçen senenin kârlarına aktarım kâr ya da zarar üstünde yapılamaz (TMS 16, p. 41).

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklı, mevcutsa, gelir vergilerinin tesirleri TMS 12 Gelir Vergilerine göre muhasebeleştirilip açıklanmaktadır (TMS 16, p. 42).

4.9 Amortisman

“Yıpranma payı” olarak bilinen, Fransızca “amortir” eyleminden türetilen ve Latince “ağır ağır öldürmek, hızını kesmek” vb. anlamlarındaki “amortisman” sözcüğü duran bir kıymetin faydalanma süresinde senelere yayılıp giderleştirilmesidir (Haftacı 2010: 141).

Ülkemizde amortisman işlemleriyle söz konusu işlemlerin finansal tablolara aktarılmasına dönük olarak vergi mevzuatımızda ve TMS’de farklı düzenlemeler bulunur. Sözlükteki anlamı ile “aşınma” ya da “yıpranma payı” anlamındaki “amortisman” kelimesi bir kıymetin amortismanına tabi değerinin, faydalı ömrü süresince sistemli dağıtılmasıdır (Hatipoğlu, 2012: 188).

Edinilmiş olan maddi duran varlıkların aktifleştirilmesiyle söz konusu varlıklardaki değer kaybının amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi finansal tabloların reel durumu yansıtması açısından dikkatlice üzerinde durulmakta olan bir konudur (Pamukçu, 2010: 68).

Bir maddi duran varlığın, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti bulunan tüm parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmaktadır (TMS 16, p. 43). Firma maddi duran varlığın başta finans tablolarına alınmış olan tutarını, önemli parçalara ayırmaktadır ve tüm parçaları farklı farklı amortismanına tabi tutmaktadır. Mesela, firma, kiralayan biçiminde olacak faaliyet kiralamaları çerçevesinde maddi duran varlık edinmiş ise, bu kıymetin maliyetine eklenen ve pazar şartları ile karşılaştırıldığı zaman kiralamanın lehte ya da aleyhte hükümlerine atfedilebilen kısımların farklı farklı amortismanına tabi olması uygundur (TMS 16, p. 44).

Firma maddi duran varlığın kimi kısımlarını farklı bir amortismanına tuttuğunda, varlığın kalanını da amortismanına tabi tutmaktadır. Artan kısmı, varlığın bir başına önemli olmayan kısımlarından oluşur (TMS 16, p. 46). Firma, bir kalem maliyeti o kalemin tüm maliyetine nazaran önem atfedilemeyen kısımlarını farklı farklı amortisman uygular (TMS 16, p. 47).

Tüm dönemlerle ilgili amortisman tutarı, farklı bir kıymetin defter değerine ilave edilmeyeceği müddetçe, gelir tablosuyla ilişkilendirilmektedir (TMS 16, p. 48). Yılın amortisman tutarı genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Ama, kimi zaman varlıkla ilgili ilerideki iktisadi faydalar öteki kıymetlerin imalinde kullanılabilir. Böylece, amortisman gider tutarı öteki kıymetin maliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır ve defter değerine eklenmektedir. Örnek olarak, imalat tesisi ve/veya eşya amortismanı stokların dönüştürme maliyetine eklenmektedir (bakınız: TMS 2). Aynı biçimde, geliştirme faaliyetlerine yönelik olarak kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara göre muhasebeleştirilip bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilebilir (TMS 16, p. 49).

Bir varlığın amortismanına tabi olan bedeli, faydalı ömründe sistemli biçimde dağıtılmaktadır (TMS 16, p. 50). Varlığın kalıntı değeriyle faydalı ömrü ekseriyetle tüm dönemlerinin sonunda kontrol edilip, gerçekleşmesi beklenen evvelki tahminlere

benzer olmaması durumunda, değişiklikler, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalara başlıklı 8 numaralı TMS'ye binaen muhasebe tahmininde değişiklik olarak kaydıleştirilmektedir (TMS 16, p. 51).

İktisadi bir kıymetin amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir halde olduğunda başlamaktadır. Kalıntı değerin olmaması ya da önemsiz olduğu hallerde, bu ederi göz önünde bulundurulmak mecburiyetinde olmaz. Hurda değer hesaplamasında paranın vakit açısından kıymetinin göz önünde bulundurularak tertipli şekilde üzerinden geçilmesi lazımdır (Tuğay 2013: 170). Hurda (kalıntı) değer, varlığın tahmini faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılmasının neticesinde sağlanması muhtemel tutardan, satışların tahmini maliyeti düşölüp elde edilen tahmini tutardır (Taşkın, 2012:105). Maddi duran varlığın kalıntı değeri az değerse, amortismanına tabi değer hesaplanır iken söz konusu değer dikkate alınmaz (Çam, 2014: 13).

Mesela, maliyeti 800.000 TL olan bir makinanın faydalı ömrünün sonunda 200.000 TL'ye satılacağı; fakat bunun için söküm, nakliye işlemleri yapacaklara 10.000 TL harcanacağı tahmin ediliyor ise söz konusu makinanın kalıntı değeri $200.000 - 10.000 = 190.000$ TL olacaktır (Erol ve Uyanık, 2014: 104).

Bir varlıkla ilgili ilerideki ekonomik faydalar, firma tarafından esas olarak kullanım müddetince tüketilmektedir. Ama, teknik veya iktisadi kıymeti yitirme ve bir varlığın kullanılmadan kaldığı hallerdeki aşınmayla yıpranma genel olarak varlıktan sağlanacak iktisadi faydaların azalmasına neden olur. Sonuçta, bir varlığın faydalı ömrünün tespit edilmesinde aşağıda yer alan bütün etkenler dikkate alınmaktadır (TMS 16, p. 56):

a) Kıymetin tahmini kullanımı. Kullanım kıymetin tahmini kapasitesine veya fiziki imalatına dayalı olarak değerlendirilmektedir.

b) Tahmini fiziki aşınma ile yıpranma. Tahmini fiziki aşınmayla eskime, kıymetin kullanılan vardiya adedi, bakım tadilat programıyla kıymetin kullanılmadan geçirdiği dönemlerdeki tamiratla bakım vb. operasyonel etkenlere dayalıdır.

c) İmalattaki değişimlerden ya da gelişmelerden yahut varlığın imal ettiği ürünün ya da hizmetin piyasa talebindeki değişimlerden kaynaklı teknik veya ticari değer yitirmektir. Bir varlığın kullanımı ile imal edilen bir kıymetin satış fiyatında

tahmini ilerideki azalmalar kıymetin teknik veya ticari bakımdan değerini yitirmesiyle ilgili beklenti oluşturabilmektedir, bundan dolayı varlıkla ilgili ilerideki ekonomik faydaların azalışını yansıtabilmektedir.

d) Kiralayabilme işlemlerinin ilgisiz olacağı tarihlere benzeyen, kıymetin kullanılmasındaki kanun vb. kısıtlamalardır.

Kıymetin beklenen ömrü firmanın kıymetten tahmin edilen yarara dayalı olarak saptanır. Firmanın kıymet yönetimi siyaseti, kıymetlerin belli bir süre veya ilerideki iktisadi faydalarının belli oranda tüketilmesinin ardından satış yapılmasını gerektirebilmektedir. Buna binaen, bir kıymetin faydalı ömrü iktisadi hizmet müddetinden az sürebilir. Bir kıymetin beklenen ömrünün tahmin edilmesi, firmanın aynı kıymetlerle alakalı tecrübelerine ilişkin oluşan takdir sorunudur (TMS 16, p. 57).

Varlığın kayıtlı tutarı zamana dayalı olarak saptanmış ise varlığın fiziki ömrü değil, firmanın varlıktan faydalanma süresi dikkate alınır. Aynı varlığı farklı sahipler kullandığında, bakım onarım faaliyetleri için verilen öneme dayalı olarak, daha uzun ya da daha kısa iktisadi ömre sahip olabilir. Mesela; depolama veya imalat için kullanılmakta olan binanın showroom şeklinde kullanılması durumuna göre daha uzundur. Burada fiziki ömür değil, iktisadi ömür söz konusudur (Akgül, 2004: 2).

Mesela, 100.000.000.000 TL maliyetli ve imalat ömrünün, iktisap tarihinde 10 sene şeklinde belirlendiği bir varlık için normal amortisman metodu uygulanmaktadır ve hurda değer ikinci plana atılmaktadır. Varlığın iktisap edilmesinden 2 sene sonra, yönetim varlığın tahmini yararlı ömrünü 6 sene şeklinde belirlemiştir. Bu zamana dek varlığın defter değeri de 80.000.000.000 TL ($100.000.000.000 \times 8/10$) olmuştur, kalan ve tahmini yararlı sürede 4 (6-2) senedir (Akgül, 2004: 3).

Bir kıymetin bakiye değeri kıymetin defter değerine denk veya çok fazla çıkabilir. Bu böyle olunca, kıymetin amortisman tutarı, hurda tutarı daha sonra kıymetin defter değerinin altında bir tutara düşene dek sıfıra eşitlenir (TMS 16, p. 54).

Amortisman, kıymetin kalıntı değeri defter değerini geçmediği müddetçe, gerçeğe uygun değerinin defter değerini geçtiği hallerde de mali tablolarına aktarılmaktadır. Bir varlığın bakımı ve onarımı, amortisman ayırma gereksinimini ortadan kaldırmamaktadır (TMS 16, p. 52). Amortisman ayırma işlemi, kıymet

tamamıyla itfa olmadığı müddetçe, kullanılmadan kaldığı veya kullanımdan kaldırıldığı zaman durmaz fakat kullanıma dayalı amortisman yöntemi uygulanır iken, amortisman gideri imalat olmadığı dönemlerde nötr olabilir (TMS 16, p. 55).

Arsalarla binalar bir arada alındıkları zaman da ayrı düşünülebilir maddi duran kıymetlerdir ve farklı olarak muhasebeleştirilir. Çakıl ocaklarıyla toprak biriktirmek üzere kullanılmakta olan sahalar vb. kimi istisnalar dışında olmak üzere, arsaların sonsuz faydalı süresi bulunmaktadır ve bundan dolayı amortisman hesaplanmaz. Binaların sınırlı faydalı süresi bulunmaktadır ve bundan dolayı amortisman tabi varlıklardır. Tek binanın üstünde yer alan arsanın kıymetindeki fazlalaşma binanın amortisman tabi değerini etkilemeyecektir (TMS 16, p. 58). Arsanın maliyetinin, mevcutun sökme, kaldırma ve yenileme maliyetlerini kapsaması halinde, arsanın bu maliyetlerle ilgili olanı, söz konusu maliyetlere katlanılmasından sağlanan yararlılardan faydalanma süresinde amortisman tabi tutulmaktadır. Birtakım hallerde, arsanın kendisinin kısıtlı bir faydalı ömrü olabilir, böyle olunca, arsanın kullanımından elde edilecek yararları yansıtacak biçimde amortisman ayrılmaktadır (TMS 16, p. 59).

Beklenen ömrün tespitiyle ilgili farklı bir noktaysa, hepsi ayrı beklenen ömrü olan kısımlardan müteşekkil binanın ne şekilde amortisman tabi tutulacağıdır. Mesela, ısıtma yeri, çatı tarafı vb. değişik yapı kısımlarından müteşekkil bir bina birleşmiş kıymet kabul edilmektedir ayrıca tüm bölümler adına farklı hesaplama gerçekleştirilir. Bu durumun gerekçesi, tüm bölümlerin ayrı beklenen ömrünün bulunmasıdır. Mesela, ısıtma yerinin beklenen ömrü 20 yılken, çatı kısmının beklenen ömrü 15 sene olabilme ihtimali mevcuttur. Bundan dolayı bunların amortisman hesaplaması farklıdır fakat muhasebe yer alan önemlilik ilkesine göre, söz konusu tutarlar, mali tablolarında birleştirilmelidir (Akgül, 2004: 2-3).

Bir gayrimenkulün yeniden değerlendirme yöntemi değerlendirilmesi durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman iki şekilde hesaplanabilmektedir. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir:

- Brüt defter değeri, kıymetin defter değerinin tekrar değerlendirilmesi ile dengeli biçimde düzeltilmelidir. Örnek vermek gerekirse, brüt defter değeri incelenebilir pazar dataları baz alınır yahut defter değerindeki değişim ile ölçülü şekilde düzeltilebilir. Tekrardan değerlendirme zamanındaki biriken amortisman, brüt defter değeriyle kıymetin

biriken değer düşüklüğü zararlarının göz önüne alınmasından sonrasındaki defter değeri arasındaki farklılık kadar düzeltilmelidir (TMS 16, p. 35).

Tablo 4.2 Brüt yönteme göre yeniden değerlendirme (Örten ve Bayırlı, 2007: 45)

a) Cari Değerin Hesaplanması	= Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi
b) Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi	= Birikmiş Amortisman x Değerleme Katsayısı
d) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Örnek: 2021 senesinde satın alınan bir gayrimenkulün satın alma fiyatı 500.000 TL'dir. Yararlı ömrü 50 yıl olan gayrimenkulün 2022 yılının sonundaki gerçeğe uygun değerinin 600.000 TL olduğu tespit edilmesi durumunda 2022 yılının sonundaki amortisman değeri aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

$$\text{Cari Değer} = 600.000 (500.000 + 100.000)$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = 1,2 (600.000/500.000)$$

$$\text{Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman} = 12.000 (10.000 \times 1,2)$$

$$\text{Ayrılacak Amortisman} = 12.000 (600.000 \times 0,02)$$

$$\text{Toplam Amortisman} = 24.000 \text{ TL}$$

- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeriyle netleştirilmektedir (TMS 16, p. 35). Net yöntem çerçevesinde yeniden değerlendirme metodu; varlığın brüt defter değeriyle netleştirilip yeniden değerlemeden sonraki tutara getirildikten sonra genel olarak bu yöntem binalar için tercih edilir (Örten ve Bayırlı, 2007: 38).

Örnek: Brüt defter değerinde verilen örnek üzerinden gidildiğinde;

500.000 TL'ye 2021 yılında alınan gayrimenkulün 30.06.2022 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmasına karar verilmiş olup, % 10 oranında artış olduğu tespit edilmiştir (31.12.2021 tarihindeki birikmiş amortisman 10.000 TL'dir).

$$500.000 \times 0,10 = 50.000 \text{ TL}$$

$$10.000 \times 0,10 = 1.000 \text{ TL}$$

Toplam Değer Artışı = 49.000 TL'dir.

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, kıymetin amortisman tutarı, düzeltilen değeriyle hurda tutarı (mevcutsa) eksiltilmiş defter değerinin sonraki yıllarda kalan faydalı süresine sistemli bir düzende bölüştürülmesini temin edecek biçimde düzeltilmesi gerekir (TMS 36, p. 121).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömrü boyunca sistemli olarak dağıtmak üzere farklı amortisman metotları kullanılabilir (TMS 16, p. 62). Bu metotlar doğrusal amortisman metodu, azalan bakiyeler metodu, ve üretim miktarı metodudur.

4.9.1 Doğrusal Amortisman Yöntemi

Doğrusal amortisman metodunda, varlığın kalıntı değeri değişmediği müddetçe, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir (TMS 16, p. 62). Bu metotta senelik amortisman tutarı şöyle hesaplanmaktadır (Abdioğlu, Yumuşak, Uyar, 2014: 370);

Dönemlik Amortisman Tutarı = (Maliyet Tutarı – Hurda değer) / Beklenen Faydalı Ömür

Örnek: Bir işletme imal ettiği emtialarını paketlemek amacıyla 01.08.2020 tarihinde 210.000,00 TL'ye paketleme makinesi almıştır. İşletme makinenin kullanım ömrünün 5 yıl olduğuna ve kalıntı değerinin 10.000,00 TL olduğuna karar vermiştir.

Tablo 4.3 Doğrusal amortisman yöntemi

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	16.666,67
2021	20.000,00
2022	20.000,00
2023	20.000,00
2024	20.000,00
2025	23.333,33
Toplam	200.000,00

İlk başta kıymetin amortisman hesaplanacak değerinin netleştirilmesi gerekmektedir.

Maliyet Tutarı – Kalıntı değeri: 210.000,00 – 10.000,00 = 200.000,00 TL

Varlığın her yıla düşen amortisman tutarı: 200.000,00/5 = 40.000,00 TL

Varlık alındığın 2020 yılında ayırması gereken amortisman tutarı:
40.000,00/12 * 5 = 16.666,67 TL (5 aylık tutar)

2021, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında 40.000,00 TL amortisman ayrılması gerekmektedir. Son yıl olan 2025 yılında ise makine 01.08.2025 tarihinde ekonomik ömrünü tamamlayacak olması nedeniyle toplam 7 aylık 23.333,33 TL amortisman ayıracaktır.

4.9.2 Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış Amortisman) Usulü

Azalan bakiyeler usulü, maddi duran kıymetlerin kullanım süresince randımanın gittikçe azalacağı, bunun yanı sıra giderek artış olan bakım tadilat giderlerinden dolayı yıpranma maliyetinin de seneler itibari ile artış olacağı realitesinin göz önünde bulundurulduğu bir metottur ve baştaki senelerde çok, takip eden yıllardaysa daha az amortisman ayrılması esasına dayanır (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 19-20). Azalan bakiyeler metodunda, amortisman tutarı beklenen süre boyunca azalmaktadır (TMS 16, p. 62).

Senelik amortisman tutarı şöyle hesaplanmaktadır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 371);

Senelik Amortisman Gideri = (Maliyet tutarı – Hurda değer) x (Normal amortisman oranı x 2)

Örnek: Bir işletme imal ettiği emtialarını paketlemek amacıyla 01.08.2020 tarihinde 210.000,00 TL'ye paketleme makinesi almıştır. İşletme makinenin kullanım ömrünün 5 yıl olduğuna ve kalıntı değerinin 10.000,00 TL olduğuna karar vermiştir.

Tablo 4.4 Azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi

Yıl	Brüt Değer	Amortisman Hesaplama	Amortisman Gideri	Kalıntı Değer
2020	210.000,00	$84.000 \times 5/12 = 35.000,00$	35.000,00	126.000,00
2021	126.000,00	$84.000 \times 7/12 = 49.000,00$	70.000,00	75.600,00
		$50.400,00 \times 5/12 = 21.000,00$		
2022	75.600,00	$50.400,00 \times 7/12 = 29.400,00$	42.000,00	45.360,00
		$30.240,00 \times 5/12 = 12.600,00$		
2023	45.360,00*	$30.240,00 \times 7/12 = 17.640,00$	32.373,33	10.000,00
		$35.360,00 \times 5/12 = 14.733,33$		
2024	10.000,00	$35.360,00 \times 7/12 = 20.626,67$	20.626,67	10.000,00
Toplam			200.000,00	

* Faydalı ömür bittiğinde bakiye hurda değerinin 10.000,00 TL olabilmesi için amortisman uygulanacak değer $45.360,00 - 10.000,00 = 35.360,00$ TL olmalıdır.

4.9.3 Üretim Miktarları Yöntemi

Üretim miktarı metodunda daha evvel belirtilen öteki 2 metottan, normal ve azalan bakiyeler metodundan ayrı şekilde kıymetin kullanım yahut imalat miktarı dikkate alınmalıdır (Karakaya, 2014: 256). Üretim miktarı metodunda beklenen kullanım veya imalat miktarı üstünden amortisman ayrılmaktadır (TMS 16, p. 62).

Bu yöntem çerçevesinde senelik amortisman payı şöyle hesaplanmaktadır (Şen, 2011; 140).

$$\text{Amortisman Nispeti} = \frac{\text{Maliyet Tutarı} - \text{Hurda Değer}}{\text{Kıymetin Beklenen Ömrü Boyunca Üreteceği Öngörülen Üretim Miktarı}}$$

Senelik Amortisman Tutarı = Amortisman Nispeti x Senelik Üretim Miktarı

Örnek: Bir firma imal ettiği emtialarını paketlemek amacıyla 2020 yılında 210.000,00 TL'ye paketleme makinesi alınmıştır. İşletme makinenin beklenen ömrünün 5 yıl olduğuna ve kalıntı değerinin 10.000,00 TL olduğuna karar vermiştir. İşletme 5 yıl boyunca 800.000 birim emtia paketleneyeceğini tahmin etmektedir.

Amortisman Oranı: $210.000,00 - 10.000,00 / 800.000 = 0,25$

Tablo 4.5 Üretim miktarı yöntemi

Yıl	Paketlenen Emtia Sayısı	Amortisman Nispeti	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2020	130.000	0,25	32.500,00	32.500,00
2021	170.000	0,25	42.500,00	75.000,00
2022	270.000	0,25	67.500,00	142.500,00
2023	180.000	0,25	45.000,00	187.500,00
2024	50.000	0,25	12.500,00	200.000,00
Toplam	800.000		200.000,00	

4.10 Gayrimenkullerde Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğradığıyla ilgili bazı göstergeler bulunmaktadır. Söz konusu göstergeler firma içi ve dışı olmak üzere 2 başlıkta toplanır. Varlığın fiziksel açıdan hasara uğradığıyla ilgili geçerli delillerin bulunması, varlığın tasfiyeye yönelik olarak elde tutulması veya değişik gerekçelerle kullanılacak olması, kıymetin performansının düşmesiyle ya da düşeceğiyle ilgili kanıtların bulunması, firma içi bilgilerden oluşturur. Bir maddi duran varlığın pazar fiyatının ciddi şekilde azalması, teknolojik olarak veya farklı kanuni düzenlemeler ile pazar şartlarında değişiklik olması, yatırımın kârlılığı hesaplanır iken piyasa faiz oranlarındaki artışlar, firmanın piyasa ederinin, bünyesinde olan net kıymetlerinin defter ederinden daha aşağı olması firma dışındaki bilgi kaynaklarındandır (Teşken ve Dağlı, 2017: 434).

Firma dışında oluşan bilginin kaynaklarından bazıları şunlardır (TMS 36, p. 12);

a) Yıl içerisinde kıymetin gerçeğe uygun kıymetinin, yıllarında geçmesinden ya da olağan kullanmadan kaynaklanması öngörülenden daha çok azalmış olduğuyla ilgili gözlemlenebilir belirtiler bulunmaktadır.

b) Firmanın faaliyetine devam ettiği teknolojik, ekonomik ya da hukuksal çevreyle piyasada ya da varlığın tahsis edildiği pazarda firma üstünde negatif etkisi bulunan önemli değişiklikler dönem içinde gerçekleşmiştir ya da söz konusu değişikliklerin yakın bir zamanda gerçekleşmesi beklenmektedir.

c) Dönem içinde, faiz oranları ya da diğer yatırım kârlılığıyla alakalı pazar oranları artmıştır; bu artışların, kıymetin yararlanma değerinin hesaplanmasında kullanılmakta olan indirim oranını ciddi şekilde etkileyebilmesi ve kıymetin geri kazanılabilir tutarını ciddi şekilde düşürmesi olasıdır.

d) Firmanın net kıymetlerinin defter ederi pazar ederlerinden çok fazladır.

Firma içinde oluşan bilginin kaynaklarından bazıları şunlardır (TMS 36, p. 12);

a) Kıymetin fiziki hasarla karşılaştığıyla ya da değer yitirdiğiyle ilgili delil vardır.

b) Firmada, kıymetin var olan ya da gelecek kullanım metodunu etkileyecek, ciddi negatif değişiklikler olmuştur ya da bunların yakın zamanda olması tahmin edilmektedir. Söz konusu değişiklikler şunlardır; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sonlandırılması ya da yeniden yapılandırılması planları bulunmaktadır; varlığın beklenen tarihten evvel elden çıkarılması planlanır; varlığın faydalı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu neticesine varılmıştır.

c) Firma içi raporlamada, varlığın iktisadi performansının tahmin edilenden daha kötü olduğuyla ya da olacağıyla ilgili delil vardır.

Bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğünün gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmasında, Varlıklarda Değer Düşüklüğü başlıklı 36 numaralı TMS kuralları uygulanmaktadır. Söz konusu standart firmanın kıymetin defter değerlerinin ne şekilde tespit edileceğini, kıymetin geri kazanılabilir değerinin ne şekilde belli edileceğini ve

değer düşüklüğü zararının hangi tarihte kaydedileceği veya iptal edilmesi gerektiğini saptar (TMS 16, p. 63).

Kıymetin değer düşüklüğüne uğrayabileceğini ortaya koyan firma içi raporlardan sağlanan kanıtlar şöyledir (TMS 36, p. 14):

a) Varlığın edinimine yönelik muhtemel nakit akışları yahut kıymeti elde tutmak ya da çalıştırmak üzere ilerleyen zamanlarda olması muhtemel nakit, ilk başta bütçelenenden önemli düzeyde fazladır;

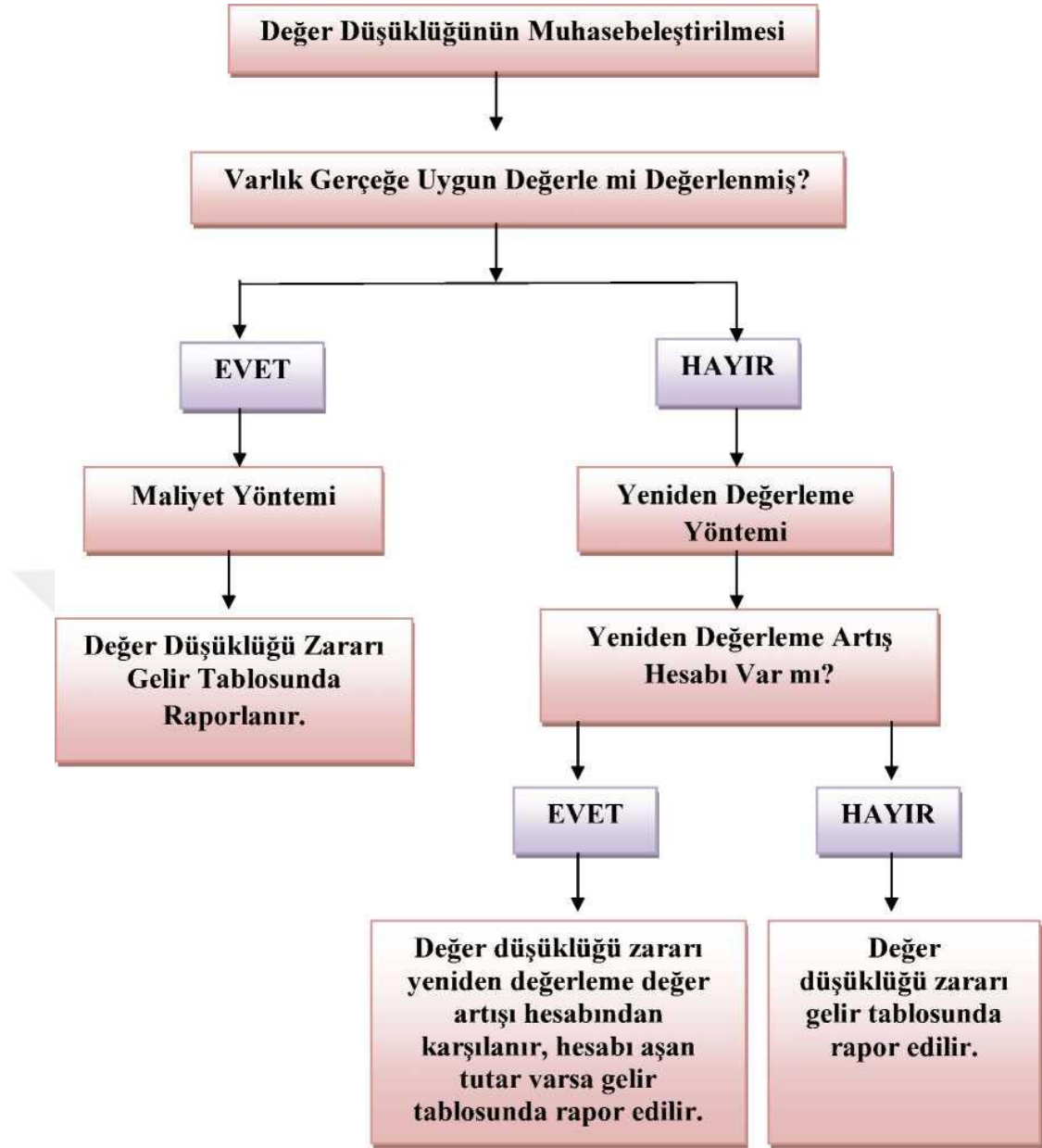
b) Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları ya da faaliyet kârı veya zararı bütçelenenlerden önemli düzeyde olumsuzdur;

c) Bütçelenen net nakit akışlarında ya da faaliyet kârında ciddi azalmalar ya da bütçelenen zararda önemli artışlar vardır veya

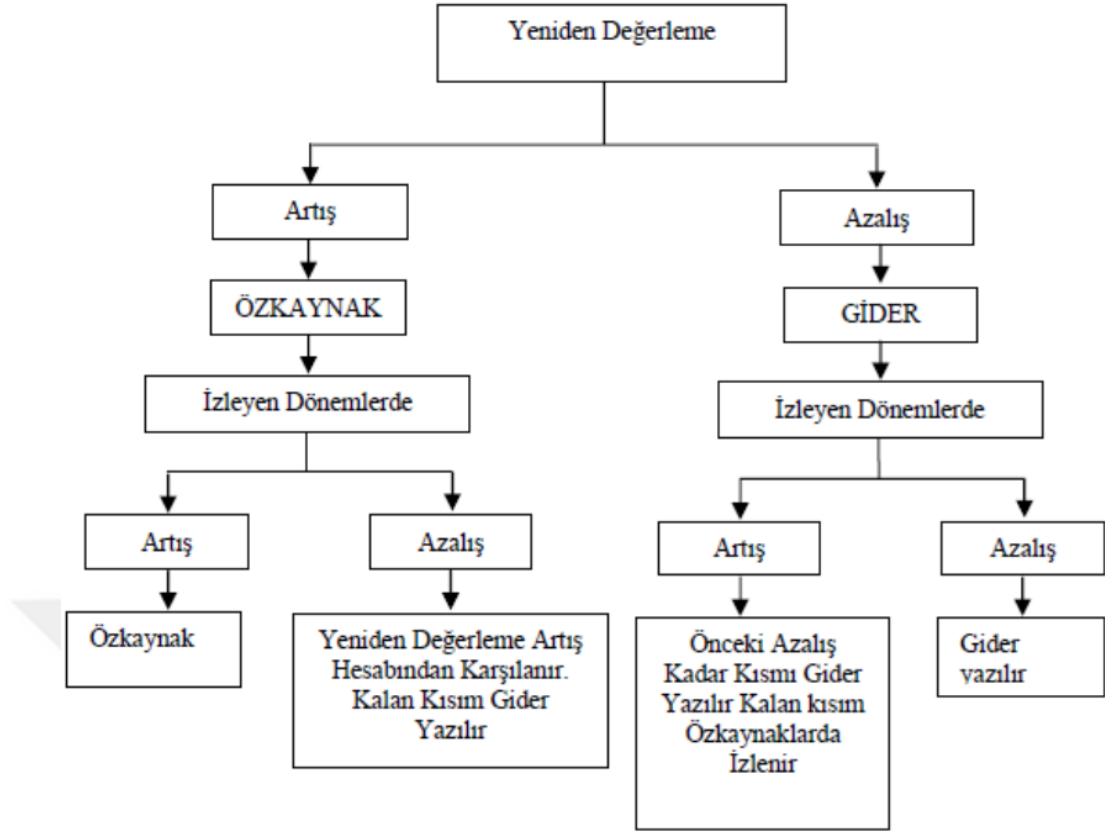
d) Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, gelecekle ilgili bütçelenmiş tutarlar ile bir arada düşünüldüğü vakit kıymetlerle alakalı işletme zararları yahut net nakit çıkışları olabileceği anlaşılmaktadır.

Kıymet diğer bir Standarda dayalı olarak (mesela Maddi Duran Varlıklar başlıklı 16 numaralı TMS'deki yeniden değer biçme metoduna dayalı olarak) yeniden değer biçilmiş tutar üstünden gösterilmediği müddetçe; değer düşüklüğü zararı hemen kârda ya da zarar kaydedilir. Yeniden değer biçilmiş varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararı, yukarıda parantez içinde belirtilen Standarda dayalı olarak yeniden değerlendirme değer azalışı şeklinde düşünülür (TMS 36, p. 60).

Eğer varlığın defter değeri yeniden değer biçildikten sonra azaldı ise söz konusu azalış harcama şeklinde muhasebeleştirilir. Şayet, söz konusu azalış diğer kapsamlı gelir içinde varlık ile alakalı olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki tüm alacaklar kalanının kapsamı kadar muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelire kaydedilen bu azalma, yeniden değer biçme fazlası başlığında öz kaynaklar içinde biriken tutarı azaltmaktadır (TMS 16, p. 40)



Şekil 4.4.1 Değer düşüklüğü muhasebeleştirme (Yıldıztekin, 2010: 269)



Şekil 4.2 Yeniden değerlendirme (Yıldıztekin, 2010: 272)

4.11 Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak evvelki dönemlerde muhasebeleştirilmiş olan değer düşüklüğü ziyarı, yalnızca, söz konusu kıymetin geri kazanılabilir tutarının tespitinde kullanılacak öngörülerde, nihai değer düşüklüğü zararının kaydileştirilmesinden sonra belli değişikliğin gerçekleşmesi halinde kaldırılabilir. Durum bu şekildeyse, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına arttırılır. Bu artma, değer düşüklüğü zararının ortadan kaldırılmasıdır (Tuna ve Tuna, 2011; 7).

Şerefiye harici bir varlıkla ilgili olan evvelki yıllarda kaydileştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan sonra var olmayabileceği ya da azaltılmış olabileceği şeklinde belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir iken, firma, hiç olmazsa aşağıda yer verilen işaretleri göz önüne almaktadır (TMS 36, p. 111):

Firma dışında oluşan bilginin kaynaklarından bazıları şunlardır;

a) Yıl içerisinde kıymetin değerinin anlamlı düzeyde arttığını ortaya koyan göstergeler bulunmaktadır.

b) Dönem içinde, firmanın faaliyetlerini sürdürdüğü teknolojik, ekonomik ya da hukuksal çevreyle piyasada ya da varlığın tahsis edildiği pazarda firma üstünde pozitif etkisi olan anlamlı farklılıklar gerçekleşmiştir yahut bu farklılıkların gelecek zaman zarfında gerçekleşeceği tahmin edilmektedir.

c) Yıl içinde, faiz nispetleri yahut farklı yatırım kârlılığıyla ilişkili piyasa nispetleri azalmıştır ve bunun, kıymetin kullanma ederinin tespiti yapılırken kullanılmakta olan indirim nispetine ciddi düzeyde tesir etmesi ve kıymetin geri kazanılabilir tutarının büyük boyutta artırması olasıdır.

Firma dışında oluşan bilginin kaynaklarından bazıları şunlardır;

a) Firmada, kıymetin var olan ya da ilerideki kullanma metodu üzerinde etkili olabilecek, olumlu değişiklikler olmuş ya da bunların yakın zamanda olması beklenmektedir. Söz konusu değişiklikler, dönem içinde varlığın performansını arttırmak ya da iyileştirmek için katlanılmış olan maliyetler ya da varlığın ait olduğu faaliyetin yeniden yapılandırılmasını içermektedir.

b) Firma içi raporlamada, kıymetin ekonomik başarısının olması gerekenden daha iyi olduğuyla ya da olacağıyla ilgili delil vardır.

Şerefiyenin dışında, bir kıymet için kaydileştirilmiş değer düşüklüğü zararının daha fazla mevcut olmayabileceğinin ya da azalmış olabileceğinin bir belirtisinin olması halinde, kıymet için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese de, arta kalan faydalı süresinin, amortisman metodunun ya da hurda değerinin alakalı kıymetin bağlı olduğu Standart çerçevesinde analizden geçirilmesiyle düzeltme gerektirebileceği anlaşılabilir (TMS 36, p. 113).

Şerefiyenin dışındaki varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararının iptalinden dolayı kalan defter ederi, evvelki yıllarda bu kıymetle alakalı değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmesi durumunda oluşacak (amortisman göz önüne alınmadan) defter değerini geçmez (TMS 36, p. 117). Şerefiyenin dışındaki bir kıymetin defter değerinde, evvelki yıllarda alakalı kıymet için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesi durumunda oluşacak (amortisman göz önüne alınmadan) defter değerinin üstündeki bir artma, yeni değerlendirme kabul edilir. Bu tür yeniden değer biçmenin

muhasebeleştirilmesi noktasında, firma kıymetin tabi olduğu Standardı tatbik eder (TMS 36, p. 118).

Varlık, başka Standarda (mesela Maddi Duran Varlıklar başlıklı 16 numaralı TMS'deki yeniden değer biçme metoduna) dayalı olarak yeniden değer biçilmiş bir tutarda takip edilmediği müddetçe, şerefiyenin dışındaki kıymetin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi anında kârda ya da zararda kaydileştirilir. Yeniden değer biçilmiş kıymetin değer düşüklüğü zararının kaldırılması, başka Standart çerçevesinde yeniden değerlendirme artışı şeklinde görülür (TMS 36, p. 119).

Yeniden değer biçilmiş kıymetin değer düşüklüğü zararının kaldırılması diğer kapsamlı gelir içerisinde kaydileştirilir ve bu varlıkla ilgili yeniden değerlendirme fazlasını artırır. Lakin, kaldırılmış olan değer düşüklüğü zararının, yine benzer yeniden değer biçilmiş varlıkla alakalı olarak evvel kâr ya da zarar olarak kaydileştirilen değer düşüklüğü zararına karşılık gelen kısmı, kârda ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 36, p. 120).

a) Maddi duran varlıkların değer dūşüklüęü 36 numaralı TMS'ye dayalı olarak muhasebeleştirilmektedir.

b) Kullanılmayan veya satışı yapılan maddi duran varlıkların finansal tablo dışına alınması bu Standarda göre belirlenmektedir.

c) Deęer dūşüklüęü bulunan, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için 3. şahıslardan alınmış olan tazminatlar tahsil edilebilir olduğu zaman kârın ya da zararın tespitinde dikkate alınmaktadır.

d) Yenilenen, satın alınan veya yenilemek için inşa edilmiş olan maddi duran varlıkların maliyeti bu Standart çerçevesinde belirlenmektedir.

4.13 Gayrimenkullerin Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi duran varlığın defter değeri aşağıda yer verilen hallerde mali tablo dışına çıkarılır (TMS 16, p. 67):

a) Satıldığı zaman yahut

b) Kullanımından veya satım yapılmasından ileride iktisadi fayda öngörülmediği hallerde.

Bir maddi duran varlığın mali tablo dışına çıkarılmasından kaynaklı getiri ya da ziyan alakalı kalem mali tablo dışına çıkarıldığı zaman (Kiralamalar başlıklı 16 numaralı TFRS'ye göre satma ve geri kiralama işlemleri için tersini gerektirmediği müddetçe) kâra ya da zarara yansıtılmaktadır. Kazançlar, hasılat şeklinde tasnif edilemez (TMS 16, p. 68). Fakat, başkalarına kiralanmak için elinde bulundurduğu maddi duran varlıklarını olağan iş akışı içinde sürekli şekilde elden çıkaran bir firma, bahsi geçen tür kıymetlerin kiralanma gerekçesi sonlanmasıyla o kıymetler satış için elde tutulan kıymet durumuna geldiği zaman, söz konusu kıymetleri defter değeri tutarları üstünden stoklara aktarmaktadır. Bahsedilen kıymetlerin satılmasından sağlanan hasılat, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat başlıklı 15 numaralı TFRS'ye göre gelir şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Normal faaliyet akışı içinde satılması için elde bulundurulanan kıymetlerin stoklara geçirildiği hallerde 5 numaralı TFRS tatbik edilmez (TMS 16, p. 68A).

Bir maddi duran varlıktan satımının yapılması, farklı yollar ile (trampa, finansal kiralama ya da bağış) gerçekleşebilmektedir. Bir maddi duran varlığın satılma zamanı 15 numaralı TFRS'deki, bir edim mecburiyetinin hangi zamanda gerçekleştirildiğinin belirlenmesiyle ilgili hükümlere göre, teslim alanın varlığı kontrol etmeye başladığı tarihtir. Satışla ve geri kiralama ile yapılan elden çıkarma işleminde TFRS 16 uygulanmaktadır (TMS 16, p. 69).

Eğer, firmanın maddi duran varlık kaleminin defterdeki tutarına, alakalı kalemin bir kısmı için yenilenme maliyetlerinin eklenmesi halinde; yenilenen kısmının ayrı şekilde yok edildiğine veya edilmediğine bakılmadan, yenilenmiş olan kısmının defterdeki tutarı mali tablo dışına çıkarılmaktadır. Firma için yenilenmiş olan parçanın defter değerinin saptanması mümkün/uygulanabilir değil ise, yenileme maliyeti, yenilenmiş olan parçanın alındığındaki veya inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi şeklinde kullanılabilir (TMS 16, p. 70).

Bir maddi duran varlığın mali tablo dışına çıkarılmasından kaynaklı kazanç veya kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklı net tahsilatla varlığın defter değeri arasındaki fark olarak saptanır (TMS 16, p. 71).

Bir maddi duran varlık kaleminin mali tablo dışına çıkarılmasından kaynaklı getiri veya zarara eklenecek tutar, 15 numaralı TFRS'nin 47-72 paragrafların arasındaki işlem tutarlarının belirlenmesiyle ilgili hükümlere göre saptanır. Getiri veya zarara eklenen öngörülebilir tutarda sonradan oluşan değişimler, 15 numaralı TFRS yer alan işlem tutarındaki değişimlerle ilgili hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir (TMS 16, p. 72).

Firma işlem bedelini belirlemek üzere sözleşmenin hükümleriyle ticaret teamüllerini dikkate almaktadır. İşlem bedeli, firmanın 3 kişiler şahsına tahsil edilmiş bedeller dışında (mesela kimi satım vergisi), üstlendiği hizmetleri ya da ürünleri alıcıya devretmesinin karşılığı olarak hak ettiğini öngördüğü tutardır. Müşteri ile yapılmış olan bir anlaşmada üstlenilen bedel, değişmeyen bedelleri, değişebilen bedelleri ya da ikisini beraber içerebilmektedir (TFRS 15, p. 47).

İşlem bedeli saptanırken firma aşağıda yer alan başlıklara ait ögelerin tümünü dikkate almaktadır (TFRS 15, p. 48).

- a) Değişken tutar
- b) Değişken tutar öngörülerinin sınırlandırılması
- c) Anlaşmada anlamlı bir finansman unsurunu bulunması
- d) Nakit olmayan tutar
- e) Alıcıya ödenebilecek tutar

Değişken Bedel

Anlaşmada üstlenilen bedelin değişken bir tutar yer alması halinde firma, alıcıya üstlendiği malların ve hizmetlerin sunulmasına karşılık olarak hak edeceği bedeli öngörmektedir (TFRS 15, p. 50). Bedel; “iskonto, iade edilen tutar, avantajlı fiyat, puanlar, teşvikler, başarı primleri, para iadeleri, yaptırım vb.” başka unsurlardan dolayı değişebilmektedir. Üstlenilen bedel, firmanın kazancı hak edebilmesi ileride gerçekleşebilecek bir durumun olması ya da olmaması koşuluna şartına bağlandığı durumlarda da değişebilmektedir. Mesela, bedel, malın satışının belli amaca varması halinde belli başarı priminin üstlenildiği veya malın iade hakkının olduğu hallerde değişebilecektir (TFRS 15, p. 51).

Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Anlaşmanın taraflarının kararlaştırdığı ödeme işlemlerin zamanlanması (alenen veya örtük olarak), müşteri ya da firmaya, malların ya da hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı biçiminde önemli bir yarar sağlıyor ise firma işlem bedelini belirler iken taahhüt edilmiş olan tutarda paranın zaman değerinin tesirine dayalı olarak değişiklik yapmaktadır. Bu şartlarda anlaşma anlamlı bir finansman bileşeni içermektedir (TFRS 15, p. 60). Anlamlı bir finansman bileşeni için üstlenilmiş olan tutarda değişiklik yapılmasının amacı, üstlenilen mallar ya da hizmetler devredildiği zaman (ya da devredildiği müddetçe) müşteri bu mallar ya da hizmetler için nakdi olarak ödeme yapsaydı ödemek istediği bedeli (yani nakit satım bedelini) yansıtan tutar üstünden getirinin firmanın mali tablolarına eklenmesinin temin etmektedir (TFRS 15, p. 61).

Basit bir uygulama olarak firma, sözleşmenin başında, müşteriye taahhüt ettiği malların ya da hizmetlerin devir tarihiyle müşterinin bu malların ya da hizmetlerin bedelini ödediği tarih arasındaki müddetin 1 sene ya da daha az olacağını göz önünde bulundurması halinde, taahhüt edilmiş olan tutarda anlamlı bir finansman bileşeninin tesiri için değişiklik yapmak mecburiyetinde olmaz (TFRS 15, p. 63).

Firma, taahhüt edilmiş olan bedeli önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltir iken, sözleşmenin başında firmayla müşteri arasında farklı bir finansman işlemi yapılsaydı, söz konusu firma yansıtılacak indirim nispetini kullanır. Söz konusu nispet, anlaşmaya dayalı olarak finansmanı alanın kredi niteliklerinin yanında, anlaşma çerçevesinde devredilmiş olan varlıklar dâhil müşteri ya da firma tarafından sağlanmış olan teminatları ya da güvenceleri yansıtabilir. Firma söz konusu oranı, taahhüt edilmiş olan tutarın nominal bedelini, mallar ve hizmet sunumu alıcıya yapıldığında (ya da yapıldıkça) alıcı nakdi olarak ödemiş olması durumunda ödenecek bedele indirgeyen nispeti tespit edebilir. Anlaşmanın başlangıcından sonra, faiz nispetleri ya da öteki koşullarda oluşan değişikliklerle ilgili olarak (müşterinin kredi riskiyle ilgili değerlendirmede bir değişiklik vb.) iskonto oranında güncellemeye gidilmez (TFRS 15, p. 64).

Firma, finansmanın tesirlerini (faiz gelirlerini ya da giderlerini) müşterileri ile yapmış olduğu sözleşmelerden kaynaklı gelirden farklı şekilde kapsamlı gelir tablosunda sunması gerekir. Faiz getirileriyle masrafları, müşteriyle yapılmış olan anlaşmanın bir anlaşma kıymeti (ya da alacağı) yahut bir anlaşma mecburiyeti şeklinde kaydedilmesi ölçüsünde finans tablolarına alınmaktadır (TFRS 15, p. 65).

Gayri Nakdi Bedel

Anlamanın nakit olmayan bedel ödemesinin üstlenildiği sözleşmeler ile alakalı işlem bedelini saptamak üzere, firma, nakdî olmayan bedeli (ya da gayri nakdî bedel taahhüdünü) realiteye uygun değeri üzerinden ölçmesi gerekir (TFRS 15, p. 66). Firma nakit olmayan bedelin realiteye uygun değerini makul bir biçimde tahmin edemiyor ise bu bedele karşılık olarak müşteriye (ya da müşteri sınıfına) taahhüt edilmiş olan malların ya da hizmetlerin sadece satım fiyatlarını kaynak alıp nakit olmayan bedeli endirekt şekilde ölçmesi gerekmektedir (TFRS 15, p. 67).

Müşteriye Ödenebilir Bedel

Bir alıcıya ödenebilecek bedel, firmanın müşteriye (ya da firmanın mallarını ya da hizmetlerini alıcıdan alabilecek diğer kişilere) ödenebilecek ya da ödenmesini tahmin ettiği nakit bedelleri içerir. Alıcıya yapılmış olan ödeme müşterinin firmaya devrettiği farklı mallar ya da hizmetlere karşılık olarak yapılmıyor ise firma alıcıya ödenebilecek tutarı işlem tutarında ve getiride azaltmak şeklinde kaydileştirir (TFRS 15, p. 70).

Alıcıya ödenebilecek tutar alıcıdan alınmış değişik mallar ya da hizmetlere karşılıksa, firma ürün ya da hizmet alımını tedarikçi firmalardan yaptığı diğer alımlar ile aynı biçimde muhasebeleştirir. Firma, müşteriye ödenebilir bedelin müşteriden aldığı farklı malların ya da hizmetlerin realiteye uygun değerini geçen bölümünü işlem bedelinden bir azaltma şeklinde muhasebeleştirir. Firma, müşteriden almış olduğu malların ya da hizmetlerin realiteye uygun değerini makul biçimde tahmin edemiyor ise müşteriye ödenebilir bedelin tümünü işlem bedelinden bir azaltma şeklinde muhasebeleştirir (TFRS 15, p. 71).

Bu çerçevede, bir alıcıya ödenebilecek tutarın işlem tutarından azaltma şeklinde kaydileştirilmesi halinde, firma getirideki düşüşü aşağıda yer verilen durumlardan hangi birisi ileride gerçekleşir ise o zamanda mali tablolara almaktadır (TFRS 15, p. 71):

a) Firmanın ilgili ürünlerin ya da hizmetleri müşteriye devretmesinin karşılığında hasılatı finans tablolarına alması

b) Firmanın bedeli ödemesi ya da ödeme taahhüdü yapması (ödeme ilerideki bir duruma bağlansa bile). Söz konusu taahhüt, firmanın ticari teamüllerinden zımni olarak çıkarılabilir.

5 GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİNDE: VUK VE TMS 16 FARKLILIKLARININ FİNANSAL TABLO ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

Tezin yukarıda kalan bölümlerinde gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin Vergi Usul Kanunu ve 16 numaralı TMS'deki temel bilgiler genel hatları ile açıklanmıştır. Bu bölümde, Vergi Usul Kanunu ve 16 numaralı Türkiye Muhasebe Standardındaki gayrimenkul değerlendirme farklılıklarının, örnek uygulamalar vasıtasıyla bilanço ile mali ve ticari kar üzerinde nasıl bir etki yarattığı somut olarak ortaya konulmaya çalışılacaktır.

5.1 Değerleme Farklılıklarının Bilanço Üzerindeki Etkisine İlişkin Örnek Uygulama

Bu örnekte; gerek Vergi Usul Kanunu gerekse TFRS'ye göre hazırlanacak bilançolarda yer alan kalemlerden bu tez konusu ile ilgili olanlar haricindeki veriler sabit kabul edilecektir. Bu şekilde bilançolar hazırlanarak, aralarındaki farklılıkların net olarak ortaya çıkması sağlanmaya çalışılacaktır.

Örnek uygulamada, öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hazırlanarak Bilanço ortaya konulacak daha sonra TMS 16 kapsamında Bilanço hazırlanarak farklılıkların net bir şekilde görülmesi sağlanacaktır.

5.1.1 Vergi Usul Kanununa Göre Düzenlenen Bilanço

Arazi ve Arsalar

Y şirketi, 12.07.2023 tarihinde, ilerleyen yıllarda işletme binası inşa etme düşüncesi ile bir arsa satın almıştır. Satın alma tarihi itibarıyla arsanın değeri 375.000,00 TL'dir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 314. maddesine göre boş arsaya amortisman ayrılmayacaktır. VUK'a göre arsalar maliyet bedeli ile değerlendirileceği için 31.12.2024 tarihindeki defter değeri 375.000,00 TL olacaktır.

Binalar

Y Şirketi, 01.01.2022 tarihinde, 1 yıl vadeli yıllık % 48 faiz oranı ile tamamı kredili olarak toplam 8.200.000,00 TL tutarında bir bina satın almıştır. Bu binanın alımı sırasında 164.000,00 TL tapu masrafı, 246.000,00 TL emlak komisyonu ve 120.000,00 TL kıymet takdiri yapılmasına ilişkin giderlere katlanmıştır. İşletme, satın aldığı bina için faiz dışında yapılan bu harcamaların dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine ve azalan bakiyeler usulü yöntemiyle amortisman ayırılmasına karar vermiştir.

333 numaralı VUK Genel Tebliğine göre binalar için belli edilen yararlı süre 50 sene olup, amortisman oranı % 2'dir. İşletme azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma yöntemini tercih etmesi nedeniyle uygulayacağı amortisman oranı % 4'tür.

Yıllar itibariyle hesaplanan amortisman tutarı aşağıdaki gibidir:

2022 Hesap Dönemi: $8.200.000,00 \times 0,48 = 3.936.000,00$ TL faiz gideri binanın maliyetine dahil edilecektir. $530.000,00$ TL dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. 31.12.2022 tarihi itibariyle binanın amortismanına tabi tutarı $12.136.000,00$ TL'dir.

* 2022 hesap dönemi amortisman tutarı:

$$12.136.000,00 \times 0,04 = 485.440,00 \text{ TL}$$

* 2023 hesap dönemi amortisman tutarı:

$12.136.000,00 - 485.440,00 = 11.650.560,00$ TL 2023 hesap dönemi başı net defter değeri

$$11.650.560,00 \times 0,04 = 466.022,40 \text{ TL}$$

* 2024 hesap dönemi amortisman tutarı:

$11.650.560,00 - 466.022,40 = 11.184.537,60$ TL 2024 hesap dönemi başı net defter değeri

$$11.184.537,60 \times 0,04 = 447.381,50 \text{ TL}$$

* 31.12.2024 tarihindeki net defter değeri:

11.184.537,60 - 447.381,50 = 10.737.156,10 TL 31.12.2024 tarihindeki net defter değeri

* 31.12.2024 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarı:

485.440,00 + 466.022,40 + 447.381,50 = 1.398.843,90 TL

Y işletmesi tarafından 31.12.2024 tarihinde Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilanço aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.1 Vergi Usul Kanunu kapsamında hazırlanan bilanço

AKTİF	Y ŞİRKETİ 31.12.2024 TARİHLİ BİLANÇOSU (TL)	PASİF	
DÖNEN VARLIK	20.300.000,00	KISA VADELİ YABANCI	9.850.000,00
<i>Hazır Değer</i>	<u>5.707.000,00</u>	KAYNAK	
Kasa	7.000,00	<i>Ticari Borçlar</i>	<u>8.000.000,00</u>
Bankalar	4.500.000,00	Satıcılar	8.000.000,00
Alınan Çekler	1.200.000,00	<i>Diğer Borçlar</i>	<u>550.000,00</u>
<i>Menkul Değerler</i>	<u>890.000,00</u>	Personele Borçlar	430.000,00
Hisse Senetleri	890.000,00	Diğer Çeşitli Borçlar	120.000,00
<i>Ticari Alacaklar</i>	<u>7.800.000,00</u>	<i>Ödenecek Vergi Ve Diğer</i>	<u>1.300.000,00</u>
Alıcılar	7.800.000,00	<i>Yükümlülükler</i>	
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.400.000,00	Ödenecek Vergi Ve Fonlar	535.000,00
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	1.400.000,00	Ödenecek Sosyal Güvenlik	645.000,00
<i>Diğer Alacaklar</i>	<u>450.000,00</u>	Kesintisi	
Diğer Çeşitli Alacaklar	450.000,00	Diğer Yükümlülükler	120.000,00
<i>Stoklar</i>	<u>4.290.000,00</u>	UZUN VADELİ YABANCI	11.350.000,00
İlk Madde Malzeme	1.230.000,00	KAYNAKLAR	
Yarı Mamul	540.000,00	<i>Ticari Borçlar</i>	<u>8.600.000,00</u>
Mamuller	2.400.000,00	Satıcılar	7.400.000,00
Diğer Stoklar	120.000,00	Borç Senetleri	1.200.000,00
<i>Diğer Dönen Varlıklar</i>	<u>1.163.000,00</u>	<i>Borç ve Gider Karşılıkları</i>	<u>2.750.000,00</u>
İndirilecek KDV	1.110.000,00	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.750.000,00
İş Avansları	53.000,00	ÖZ KAYNAKLAR	12.067.156,10
DURAN VARLIKLAR	12.967.156,10	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	<u>4.800.000,00</u>
<i>Ticari Alacaklar</i>	<u>55.000,00</u>	Sermaye	3.300.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	55.000,00	Sermaye Düzeltme Olumlu	1.500.000,00
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<u>12.912.156,10</u>	Farkları	
Arazi ve Arsalar	375.000,00	<i>Kar Yedekleri</i>	<u>750.000,00</u>
Binalar	12.136.000,00	Yasal Yedekler	750.000,00
Tesis Makine ve Cihazlar	1.250.000,00	<i>Geçmiş Yıl Karları</i>	250.000,00
Demirbaş	550.000,00	<i>Dönem Net Karı</i>	6.267.156,10
Birikmiş Amortismanlar (-)	1.398.843,90		
AKTİF TOPLAMI	33.267.156,10	PASİF TOPLAMI	33.267.156,10

5.1.2 Türkiye Finansal Raporlama Standardına Uygun Olarak Düzenlenen Bilanço

Muhasebe Uygulama Genel Tebliğlerinde yer verilen tek düzen hesap planı ile TFRS kapsamında hazırlanacak finansal tablolar arasında uyum sağlanması

amacıyla; Kamu Gözetim Kurumu tarafından 29.07.2024 tarihinde alınan karar ile, kullanılması ihtiyari olmak üzere, finansal kuruluşlar dışında kalan ve finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlayan işletmeler için "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı" ilan edilmiştir.

Bu örnek uygulama kapsamında oluşturulacak Bilanço kalemleri söz konusu hesap planı dikkate alınarak oluşturulacaktır.

Firmalar, TFRS'lere geçme zamanı itibariyle bir maddi duran varlık kalemini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri geçme zamanı itibariyle ilgili varlık kaleminin öngörülebilir maliyeti olarak kullanma hakkını tercih edebilir. (TFRS 1, D5)

Bu hüküm dikkate alınarak maddi duran varlık kalemlerine ilişkin hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutar aşağıdaki gibi olacaktır.

Arazi ve Arsalar

31.12.2024 tarihi itibariyle elde tutulan arsanın dönem sonu defter değeri 375.000 TL'dir. TMS 16'nın 58. Paragrafına göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmayacak olup, değerlendirme kuruluşları tarafından yapılan değerlendirme sonucu (Yeniden değerlendirme oranı % 43 olarak dikkate alınacaktır.) tespit edilen tutar 536.250,00 TL'dir.

Binalar

Y Şirketi, 01.01.2022 tarihinde, 1 yıl vadeli yıllık % 48 faiz oranı ile tamamı kredili olarak toplam 8.200.000,00 TL tutarında bir bina satın almıştır. Bu binanın alımı sırasında 164.000,00 TL tapu masrafı, 246.000,00 TL emlak komisyonu ve 120.000,00 TL kıymet takdiri yapılmasına ilişkin giderlere katlanmıştır. İşletme, binanın faydalı ömrünün 20 yıl olduğuna ve azalan bakiyeler usulü yöntemiyle amortisman ayırılmasına karar vermiştir.

İşletmenin bina için belirlediği faydalı ömür 20 yıl olup, amortisman oranı % 5'tir. İşletme azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma yöntemini tercih etmesi nedeniyle uygulayacağı amortisman oranı % 10'dur.

Yıllar itibariyle hesaplanan amortisman tutarı aşağıdaki gibidir:

2022 Hesap Dönemi: $8.200.000,00 \times 0,48 = 3.936,000,00$ TL faiz gideri TMS 16'da yer hükümler gereği dönem gideri olarak muhasebeleştirilecek, binanın alımı sırasında yapılan gider tutarı olan $530.000,00$ TL maliyetine dahil edilecektir. 31.12.2022 tarihi itibariyle binanın amortismanına tabi tutarı $8.730.000,00$ TL'dir.

* 2022 hesap dönemi amortisman tutarı:

$$8.730.000,00 \times 0,10 = 873.000,00 \text{ TL}$$

* 2023 hesap dönemi amortisman tutarı:

$8.730.000,00 - 873.000,00 = 7.857.000,00$ TL 2023 hesap dönemi başı net defter değeri

$$7.857.000,00 \times 0,10 = 785.700,00 \text{ TL}$$

* 2024 hesap dönemi amortisman tutarı:

$7.857.000,00 - 785.700,00 = 7.071.300,00$ TL 2024 hesap dönemi başı net defter değeri

$$7.071.300,00 \times 0,10 = 707.130,00 \text{ TL}$$

* 31.12.2024 tarihindeki net defter değeri:

$7.071.300,00 - 707.130,00 = 6.364.170,00$ TL 31.12.2024 tarihindeki net defter değeri

* 31.12.2024 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarı:

$$873.000,00 + 785.700,00 + 707.130,00 = 2.365.830,00 \text{ TL}$$

Y işletmesi tarafından 31.12.2024 tarihinde TMS 16 kapsamındaki düzenlemeler dikkate alınarak düzenlenen bilanço aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.2 TMS 16 kapsamında hazırlanan bilanço

VARLIKLAR	Y ŞİRKETİ 31.12.2024 TARİHLİ TMS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ BİLANÇOSU (TL)	KAYNAKLAR	
TOPLAM DÖNEN VARLIK	20.300.000,00	KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜK	9.850.000,00
<i>Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar</i>	<u>5.707.000,00</u>	<i>Ticari Borçlar</i>	<u>8.000.000,00</u>
Kasa	7.000,00	Satıcılar	8.000.000,00
Bankalar	4.500.000,00	<i>Diğer Borçlar</i>	<u>550.000,00</u>
Alınan Çekler	1.200.000,00	Personele Borçlar	430.000,00
<i>Finansal Yatırımlar</i>	<u>890.000,00</u>	Diğer Çeşitli Borçlar	120.000,00
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar	890.000,00	<i>Ödenecek Vergi Ve Benzeri Yükümlülük</i>	<u>1.300.000,00</u>
<i>Ticari Alacaklar</i>	<u>7.800.000,00</u>	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	400.000,00
Alıcılar	7.800.000,00	Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler	135.000,00
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.400.000,00	Kesintileri	645.000,00
Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	1.400.000,00	Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler	120.000,00
<i>Diğer Alacaklar</i>	<u>450.000,00</u>	UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜK	11.350.000,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	450.000,00	<i>Ticari Borçlar</i>	<u>8.600.000,00</u>
<i>Stoklar</i>	<u>4.290.000,00</u>	Satıcılar	7.400.000,00
İlk Madde ve Malzeme	1.230.000,00	Borç Senetleri	1.200.000,00
Yarı Mamul	540.000,00	<i>Uzun Vadeli Karşılıklar</i>	<u>2.750.000,00</u>
Mamuller	2.400.000,00	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.750.000,00
Diğer Stoklar	120.000,00	ÖZ KAYNAKLAR	7.855.420,00
<i>Diğer Dönen Varlıklar</i>	<u>1.163.000,00</u>	<i>Ödenmiş Sermaye</i>	<u>4.800.000,00</u>
İndirilecek KDV	1.110.000,00	Sermaye	3.300.000,00
Verilen İş ve Personel Avansları	53.000,00	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	1.500.000,00
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	8.755.420,00	<i>Kar Yedekleri</i>	<u>750.000,00</u>
<i>Diğer Alacaklar</i>	<u>55.000,00</u>	Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler	750.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	55.000,00	<i>Geçmiş Yıl Karları</i>	<u>250.000,00</u>
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	<u>8.700.420,00</u>	<i>Dönem Net Karı</i>	<u>2.055.420,00</u>
Arazi ve Arsalar	536.250,00	TOPLAM VARLIKLAR	29.055.420,00
Binalar	8.730.000,00	TOPLAM KAYNAKLAR	29.055.420,00
Tesis Makine ve Cihazlar	1.250.000,00		
Demirbaşlar	550.000,00		
Birikmiş Amortisman (-)	2.365.830,00		

Tablo 5.1 ve 5.2’de görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 uygulanmasında; arsanın değeri arasındaki farklılığın nedeni yıl sonunda gayrimenkul değerlendirme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bina’nın değerlendirilmesinde, gerek ilk edinim gerek yıl sonundaki değerlendirme kriterleri gerekse de amortisman tutarları birbiri ile benzerlik göstermemektedir. Bu durumun temel sebebi, binalar için ilk edinim tarihinde ve aktife alındığı tarihten sonraki gayrimenkul değerine ilave edilecek ve/veya edilmeyecek maliyetlerden doğan farklılık ile binalara ait amortisman tutarının, binanın ekonomik ömürlerin işletme tarafından belirlenen süre üzerinden hesaplanmasıdır.

Y işletmesinin 2024 hesap dönemi VUK ve TMS 16’ya göre bina için hesaplanan amortisman tutarları arasında dönem hasılatından indirim konusu yapabileceği 259.748,50 TL’lik bir fark ortaya çıkmıştır. TMS 16 kapsamında amortisman tutarı hesaplanırken varlığa işletme tarafından belirlenen faydalı ömür

sürelerinin dikkate alınması ve varlığın edinimi aşamasındaki finansman vb. giderlerinin maliyet ilave edilip edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Yukarıdaki tablolardan anlaşılacağı üzere, TMS 16'ya göre hesaplanan amortisman % 58,06 artış göstererek 707.130,00 TL olmuştur. Bu artışın en önemli nedeni, kıymete ait ekonomik ömürlerin işletme tarafından belirlenmiş olmasıdır.

Y işletmesinin 2024 hesap dönemi bilançosu VUK ile 16 numaralı TMS kapsamında karşılaştırmalı şekilde yeniden düzenlenmiştir. Bilançosunda dönem net karında TMS ve VUK arasında 4.211.736,10 TL'lik fark olduğu görülmektedir. Bu farkın nedeni TMS ve VUK'a göre farklılık gösteren amortisman hesaplama yöntemleri ve finansman giderlerinden kaynaklanan değerlendirme farklılıkları olmuştur. Bu farklılıklar işletme dönem net karının 4.211.736,10 TL azalmasına neden olmuş ve buna bağlı olarak işletme daha az kurumlar vergisi ödemiştir. Amortisman ve finansman giderlerinden kaynaklanan değerlendirme farklılıkları işletme dönem net karının % 67,20 azalmasına neden olmuştur.

5.2 Gayrimenkul Değerlemesinde Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Farklılıklarına İlişkin Örnek Uygulamalar

Bu bölümde gayrimenkul değerlemesinin, Vergi Usul Kanunu ile 16 numaralı TMS kapsamındaki değerlendirme farklılıklarının finansal tablolara üzerindeki etkisi; ticari kar ile mali kar irdelenerek somut olarak gösterilmeye çalışılacaktır.

5.2.1 Satın Alma Yoluyla Edinimdeki Farklılıklara İlişkin Örnek Uygulama

Y şirketi, idari işleri yürütmek üzere bir gayrimenkul almaya karar vermiştir. Gayrimenkulün alınması için araştırma yapılması amacıyla emlak şirketine 120.000,00 TL danışmanlık ücreti, değerlendirme uzmanına da 80.000,00 TL ödemiştir. Gayrimenkülü 31.12.2024 tarihinde 1.400.000,00 TL'ye peşin olarak satın alınmıştır. Satın alınan gayrimenkul için % 2 tapu harcı, 1.400,00 TL emlak vergisi ödenmiştir. Şirket gayrimenkulün 50 yıl boyunca kullanılacağını ve kalıntı değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir. 333 nolu VUK Genel Tebliği uyarınca gayrimenkulün faydalı ömrü 50 yıldır.

VUK Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Gayrimenkulün Toplam Maliyeti: 1.400.000,00 TL

Satın Alma Bedeli: 1.400.000,00 TL

* Toplam Giderler: 257.400,00 TL

Tapu Harcı: $1.400.000,00 \times 0,02 = 28.000,00$ TL

Emlak Vergisi: 1.400,00 TL

Alım Öncesi Giderler: 200.000,00 TL

31.12.2024 Amortisman Gideri: 28.000,00 TL

TMS 16 Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Gayrimenkulün Toplam Maliyeti: 1.429.400,00 TL

Gayrimenkulün Satın Alma Bedeli: 1.400.000,00 TL

Tapu Harcı: $1.400.000,00 \times 0,02 = 28.000,00$ TL

Emlak Vergisi: 1.400,00 TL

* Toplam Gider Tutarı: 200.000,00 TL

Alım Öncesi Giderler: 200.000,00 TL

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, Y şirketi tarafından TMS 16 uygulaması kapsamında 200.000,00 TL ticari kardan düşülmüş iken VUK kapsamında 257.400,00 TL gider yazılabilmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha az gözükecektir. 31.12.2024 tarihinde mali kara ulaşmak için ticari kardan $(257.400,00 - 200.000,00)$ 57.400,00 TL çıkartılacaktır.

5.2.2 Kredi İle Gayrimenkul Satın Alınması

Y şirketi, 30.06.2024 tarihinde döviz kredisi kullanılarak 1.400.000,00 TL peşinde bedelle yönetim doğrultusunda kullanmak amacıyla gayrimenkul satın almıştır. 30.06.2024 tarihinde kullanıma hazır hale getirilmiştir. Alınan kredi 15.12.2024 tarihinde vadesi dolarak ödeme yapılmıştır. Ödenen bütün faiz gideri 105.000,00 TL ve kur farkı gideri 8.750,00 TL'dir. Gayrimenkulün kullanılması amacıyla yapılması zorunlu olan kapı, pencere vb. işlemler yapılarak 56.000,00 TL harcama yapılmıştır. Şirket gayrimenkulün 50 yıl boyunca kullanılacağını ve kalıntı değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir. Gayrimenkulün özellikli varlık olmadığı kabul edilecektir. 333 nolu VUK Genel Tebliği uyarınca gayrimenkulün faydalı ömrü 50 yıldır.

VUK Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Gayrimenkulün Toplam Maliyeti: 1.569.750,00 TL

Satın Alma Bedeli: 1.400.000,00 TL

Finansman Gideri: $105.000,00 + 8.750,00 = 113.750,00$ TL

Kullanıma Hazır Hale Getirilmesi İçin Yapılan Giderler: 56.000,00 TL

* Toplam Giderler: 31.395,00 TL

31.12.2024 Amortisman Gideri: 31.395,00 TL

TMS 16 Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Gayrimenkulün Toplam Maliyeti: 1.456.000,00 TL

Gayrimenkulün Satın Alma Bedeli: 1.400.000,00 TL

Kullanıma Hazır Hale Getirilmesi İçin Yapılan Giderler: 56.000,00 TL

* Toplam Gider Tutarı: 128.310,00 TL

Finansman Gider: $105.000,00 + 8.750,00 = 113.750,00$ TL

31.12.2024 Amortisman Gideri (1.456.000,00/50x6/12): 14.560,00 TL

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, Y şirketi tarafından VUK uyarınca finansman giderlerinin maliyete ilave edilmesi nedeniyle mali kara ulaşırken; TMS 16 kapsamında daha fazla dönem gideri hesaplanmış dolayısıyla (128.310,00 - 31.395,00) 96.915,00 TL ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gözükecektir.

5.2.3 Arsa Satın Alınarak Üzerine Bina İnşa Edilmesi

Y şirketi, fabrika faaliyetlerinde kullanmak amacıyla binası inşa etmeye karar vermiştir. Fabrikanın satın aldığı arsanın değeri 2.000.000,00 TL'dir. Fabrika binası için yapılan inşaat harcamaları 4.000.000,00 TL ve tapu harcı için ödenen bedel ise 80.000,00 TL'dir. Fabrika binasının inşa edilmesi amacıyla 01.06.2024 tarihinde, yıllık % 5 faiz oranı ile 1 yıl vadeli 600.000,00 \$ kredi kullanımı yapmıştır. Binanın inşaatı 01.06.2024 tarihinde tamamlanmıştır. Kredi faiz ödemesi altı ayda bir, anapara ödemesi ise vade sonunda yapılacaktır. Şirket, fabrika binasının 50 yıl boyunca kullanılacağını ve kalıntı değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir. Fabrika binasının özellikli varlık olmadığı kabul edilecektir. 333 nolu VUK Genel Tebliği uyarınca gayrimenkulün faydalı ömrü 50 yıldır.

01.06.2024 tarihindeki kur: 1\$ = 10,00 TL

31.12.2024 tarihindeki kur: 1\$ = 12,00 TL

30.05.2025 tarihindeki kur: 1\$ = 13,00 TL

Yıllık Faiz Gideri: $600.000,00 \times 0,05 = 30.000,00/12 \times 6 = 15.000,00$ \$

31.12.2024 tarihinde fabrika binası alınan döviz kredisi için yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Faiz Gideri: $15.000,00 \$ \times 12,00 = 180.000,00$ TL

Anapara Kur Farkı Gideri: $600.000,00 \times (12,00 - 10,00) \times 2 = 1.200.000,00$ TL

TMS 16 Uygulamasında Yapılan Hesaplamalar

* Fabrika Binası Toplam Maliyeti: 4.000.000,00 TL

Fabrika Binası İnşa Bedeli: 4.000.000,00 TL

* Toplam Gider Tutarı: 1.460.000,00 TL

Finansman Gider: 180.000,00 + 1.200.000,00 = 1.380.000,00 TL

Tapu Harcı: 80.000,00 TL

VUK Uygulamasında Yapılan Hesaplamalar

* Fabrika Binası Toplam Maliyeti: 7.380.000,00 TL

Arsa Değeri: 2.000.000,00 TL

Fabrika Binası İnşa Bedeli: 4.000.000,00 TL

Finansman Gideri: 180.000,00 + 1.200.000,00 = 1.380.000,00 TL

* Toplam Giderler: 80.000,00 TL

Tapu Harcı: 80.000,00 TL

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, 31.12.2024 tarihinde Y şirketi, VUK uyarınca finansman giderlerini fabrika binasının maliyetine eklemesi nedeniyle mali kara ulaşırken; TMS 16 kapsamında daha fazla dönem gideri hesaplamış olmasından dolayı (1.460.000,00 - 80.000,00) 1.380.000,00 TL ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gözükecektir.

30.05.2025 tarihinde fabrika binası alınan döviz kredisi için yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Faiz Gideri: 15.000,00 \$ x 13,00 = 195.000,00 TL

Anapara Kur Farkı Gideri: $600.000,00 \times (13,00 - 12,00) \cdot 1 = 600.000,00$ TL

TMS 16 Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Fabrika Binası Toplam Maliyeti: 4.000.000,00 TL

31.12.2024 Tarihindeki Fabrika Binası İnşa Bedeli: 4.000.000,00 TL

* Toplam Gider Tutarı: 795.000,00 TL

Finansman Gider: $195.000,00 + 600.000,00 = 795.000,00$ TL

* Fabrika Binasının TMS 16 Kapsamındaki Amortisman Tabi Tutarı:
4.000.000,00 TL

Fabrika Binasının TMS 16 Kapsamındaki Amortisman Tutarı:

$4.000.000,00/50 = 80.000,00/12 \cdot 6 = 40.000,00$ TL

31.12.2025 Tarihi İtibariyle Fabrika Binası İçin TMS 16 Kapsamında Yapılan
Harcamalar Toplamı: $795.000,00 + 40.000,00 = 835.000,00$ TL

VUK Uygulaması Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

* Fabrika Binası Toplam Maliyeti: 8.760.000,00 TL

31.12.2024 Tarihindeki Fabrika Binası İnşa Bedeli: 7.380.000,00 TL

Finansman Gideri: $195.000,00 + 600.000,00 = 1.380.000,00$ TL

* Fabrika Binasının VUK Kapsamındaki Amortisman Tabi Tutarı:
8.760.000,00 TL

Fabrika Binasının VUK Kapsamındaki Amortisman Tutarı:

$8.760.000,00/50 = 175.200,00$ TL

31.12.2025 Tarihi İtibariyle Fabrika Binası İçin VUK Kapsamında Yapılan
Harcamalar Toplamı: 175.200,00 TL

Yukarıdaki hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, 31.12.2025 tarihinde Y şirketi, VUK uyarınca finansman giderlerini fabrika binasının maliyetine eklemesi nedeniyle mali kara ulaşırken; TMS 16 kapsamında daha fazla dönem gideri hesaplamış olmasından dolayı (835.000,00 - 175.200,00) 659.800,00 TL ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gözükecektir.

5.2.4 Başkasının Arsası Üzerine Kat Karşılığı Bina Yapılması

Y şirketi, başkasına ait 4.000 m² arsa üzerine, 10 daireli işyeri olarak kullanmak üzere bir bina yapmaya karar vermiştir. Arsa sahibine yapılan anlaşmaya göre kendisine para ödenmeyecek, yapılacak dairelerin yarısı yani 5 tanesi arsa sahibine bedelsiz verilecektir. Kalan 5 daire, Y şirketi tarafından idare binası olarak kullanılmasına karar vermiştir. Anlaşma 01.01.2024'te yapılmış ve 31.12.2024'te arsa sahibine inşaat bitirilerek daireler teslim edilmiştir. Bina inşaatında 10 daire için toplam 1.000.000,00 TL maliyete katlanılmıştır. Arsanın, 31.12.2024 tarihindeki rayiç bedeli 1.200.000,00 TL'dir. Vergi Usul Kanunu göre 10 dairenin emsal bedeli 1.100.000,00 TL'dir.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

31.12.2024 tarihindeki arsanın gerçeğe uygun bedeli: $1.200.000,00/2 = 600.000,00$ TL

Arsa sahibine devredilen 5 dairenin maliyet bedeli: $1.000.000,00/2 = 500.000,00$ TL

Gelir kaydedilecek takas tutarı: $600.000,00 - 500.000,00 = 100.000,00$ TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Teslim edilen 5 dairenin emsal bedeli: $1.100.000,00/2 = 550.000,00$ TL

31.12.2024 tarihindeki arsanın aktifleştirme bedeli: 550.000,00 TL

Arsa sahibine verilen 5 dairenin maliyet bedeli: $1.000.000,00/2 = 500.000,00$
TL

Gelir kaydedilecek takas tutarı: $550.000,00 - 500.000,00 = 50.000,00$ TL

31.12.2024 tarihinde mali kar hesaplanırken, TMS 16 kapsamında gelir kaydedilen 100.000,00 TL ile VUK kapsamında gelir kaydedilen 50.000,00 TL karşılaştırılması sonucu bulunan 50.000,00 TL ticari kardan çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha az gözükecektir.

5.2.5 Arsa Değerlemede Yeniden Değerleme Modelinin Kullanılması (Değer Artışı)

Y şirketi, 02.08.2024 tarihinde 5.000 m² arsayı fabrika yapmak üzere 4.500.000,00 TL'ye satın almıştır. Y şirketi fabrika binasının inşaatına 2025 yılında başlamayı planlamaktadır. 31.12.2024 tarihinde arsanın birim m² fiyatı 1.100,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

Arsanın 02.08.2024 tarihindeki kaydedilme değeri: 4.500.000,00 TL

31.12.2024 tarihindeki değeri: $5.000 \times 1.100,00 = 5.500.000,00$ TL

Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu: 1.000.000,00 TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Arsanın 02.08.2024 tarihindeki kaydedilme değeri: 4.500.000,00 TL

31.12.2024 tarihindeki defter değeri: 4.500.000,00 TL

TMS 16 kapsamında arsanın yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan 1.000.000,00 TL Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu izlenmesi nedeniyle gelir kaydedilmemiştir. Dolayısıyla TMS 16 ve VUK birlikte değerlendirildiğinde ticari kar ve mali kar birbirine eşit olacaktır. Bu durumda

gayrimenkulün değeri bilanço değer güncellenmiş tutarı üzerinden izlenecektir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı ve TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından bir değişiklik olmayacak, ancak bilanço zkaynak tutarları değişecektir.

5.2.6 Arsa Değerlemede Yeniden Değerleme Modelinin Kullanılması (Değer Azalışı)

Y şirketi, 02.08.2024 tarihinde 5.000 m2 arsayı fabrika yapmak üzere 4.500.000,00 TL'ye satın almıştır. Y şirketi fabrika binasının inşaatına 2025 yılında başlamayı planlamaktadır. 30.09.2024 tarihinde arsanın değeri yeniden değerlenmiş tutarının 5.000.000,00 TL olduğu anlaşılmıştır. 31.12. 2024 tarihinde ise yeniden değerlenmiş tutarın 4.300.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

Arsanın 02.08.2024 tarihindeki kaydedilme değeri: 4.500.000,00 TL

30.09.2024 tarihindeki değeri: 5.000.000,00 TL

30.09.2024 tarihindeki Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu: 500.000,00 TL

31.12.2024 tarihindeki değeri: 4.300.000,00 TL

Arsanın değer düşüklüğü tutarı: $5.000.000,00 - 4.300.000,00 = 700.000,00$ TL

Değer düşüklüğünün MDV'den karşılanacak kısmı: 500.000,00 TL

Gider yazılacak değer düşüklüğü: 200.000,00 TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Arsanın 02.08.2024 tarihindeki kaydedilme değeri: 4.500.000,00 TL

30.09.2024 tarihindeki defter değeri: 4.500.000,00 TL

31.12.2024 tarihindeki defter değeri: 4.500.000,00 TL

TMS 16 kapsamında deęer dūřuklūęu tutarı olan 200.000,00 TL gider yazılabilecek, ancak VUK kapsamında gider kaydedilmesi mūmkūn olmayacaktır. Bu durumda, mali kara geęerken gider yazılan 200.000,00 TL ticari kara eklenecektir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa gōre hazırlanacak bilanęoda yer alacak dōnem net karı, TMS 16'ya gōre hazırlanacak bilanęoda yer alacak dōnem net karından daha fazla gōzūkecektir.

5.2.7 Yeniden Deęerleme Yōntemi İle Deęerlenen Gayrimenkulūn Satılması

Y şirketi 02.08.2024 tarihinde 1.800.000,00 TL'ye satın aldığı idari ofis olarak kullandığı daireyi 09.09.2024 tarihinde 2.000.000,00 TL'ye satmıştır. Ofisin satış tarihindeki yeniden değerlenmiş tutarı 1.900.000,00 TL'dir. TMS 16 kapsamında hesaplanan birikmiş amortisman tutarı 50.000,00 TL, VUK uyarınca hesaplanan birikmiş amortisman tutarı 30.000,00 TL'dir.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

Ofisinin yeniden değerlenmiş tutarı: 1.900.000,00 TL

Birikmiş Amortisman tutarı: 50.000,00 TL

Ofisin net defter değeri: $1.900.000,00 - 50.000,00 = 1.850.000,00$ TL

Ofisin satış tutarı: 2.000.000,00 TL

Satış Karı: $2.000.000,00 - 1.850.000,00 = 150.000,00$ TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Ofisin kayıtlı değeri: 1.800.000,00 TL

Birikmiş Amortisman tutarı: 30.000,00 TL

Ofisin net defter değeri: $1.800.000,00 - 30.000,00 = 1.770.000,00$ TL

Ofisin satış tutarı: 2.000.000,00 TL

Satış Karı: 2.000.000,00 – 1.770.000,00 = 230.000,00 TL

TMS 16 kapsamında ofisin değer artışında kaynaklanan tutar önce MDV değer artış fonu hesabında takip edilecek, gayrimenkul satıldıktan sonra geçmiş dönem karlarında takip edilecektir. 31.12.2025 tarihinde mali kar hesaplanırken gelir kaydedilmeyen (230.000,00 – 150.000,00 = 80.000,00) 80.000,00 TL ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gözükecektir.

5.2.8 Amortisman Ayırma Tekniği Farklılığı

Y şirketi, şube olarak kullanılmak amacıyla bir binayı 02.03.2023 tarihinde 2.000.000,00 TL bedel ödeyerek satın almıştır. Bina, şube olarak kullanılmaya 20.04.2023 tarihinde başlanmıştır. Y şirketi, binanın kullanım ömrünün 50 yılı olduğuna karar vermiş olup, binanın kalıntı değerinin 300.000,00 TL olarak tahmin etmiştir. Y şirketi, binayı sonraki dönemlerde binayı maliyet yöntemi ile ölçmeyi kararlaştırmıştır. 333 nolu VUK Genel Tebliğinde yer alan amortisman listesinde binanın faydalı ömrünün 50 yılı olduğu tespit edilmiştir. 2023 ve 2024 yıllarına ilişkin amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

2023 Yılı Yıllık Amortisman Tutarı: $2.000.000,00 - 300.000,00 / 50 = 34.000,00$ TL

2023 Yılı Kıst Amortisman Tutarı: $34.000,00 / 12 \times 9 = 25.500,00$ TL

2024 Yılı Yıllık Amortisman Tutarı: $2.000.000,00 - 300.000,00 / 50 = 34.000,00$ TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

2023 Yılı Yıllık Amortisman Tutarı: $2.000.000,00 / 50 = 40.000,00$ TL

2024 Yılı Yıllık Amortisman Tutarı: $2.000.000,00 / 50 = 40.000,00$ TL

- 2023 yılında binanın amortismanına ilişkin olarak VUK ve TMS 16 uygulamalarına dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda toplam fark 14.500,00 TL'dir. Bu farkın nedeni; VUK'a göre kalıntı değer ve kıst amortismanın hesaplamalarda dikkate alınmamasıdır. Bunun sonucu olarak, ticari kardan mali kara geçerken ticari kardan 14.500,00 TL daha indirilebilecektir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha az gözükecektir.

- 2024 yılında binanın amortismanına ilişkin olarak VUK ve TMS 16 uygulamalarına dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda toplam fark 16.000,00 TL'dir. Bu farkın nedeni; VUK'a göre kalıntı değerinin hesaplamalarda dikkate alınmamasıdır. Bunun sonucu olarak, ticari kardan mali kara geçerken ticari kardan 16.000,00 TL daha indirilebilecektir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha az gözükecektir.

5.2.9 Gayrimenkulün Taksit İle Satın Alınması

Y şirketi, bir gayrimenkulü 01.01.2024 tarihinde arsası dahil 10.000.000,00 TL bedel ile satın almıştır. Gayrimenkulün bedeli, 5.000.000,00 TL peşin olmak üzere, geri kalan 5.000.000,00 TL her yılsonu 500.000,00 TL ödenmek suretiyle 10 yılda tamamlanacaktır. Y şirketi, gayrimenkulü ileriki yıllarda maliyet bedeli ile değerlenmesini, faydalı ömrünün 20 yıl olduğunu ve kalıntı değerinin bulunmadığını tahmin etmektedir. 333 nolu VUK Genel Tebliğinde yer alan amortisman listesinde binanın faydalı ömrünün 50 yıl olduğu tespit edilmiştir. Arsa bedelinin, gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin % 25'i olduğu tahmin edilmiştir. Piyasa borçlanma faiz oranı % 6'dır. Piyasa faiz oranına göre, vadeli olarak ödenecek tutar olan 5.000.000,00 TL'nin bugünkü değeri 3.680.043,00 TL, TMS 16 kapsamında 2024 yılı faiz tutarı 220.802,00 TL olarak hesaplanmıştır.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

Gayrimenkulün toplam değeri: $5.000.000,00 + 3.680.043,00 = 8.680.043,00$
TL

Arsa Değeri: $8.680.043,00 \times 0,25 = 2.170.010,00$ TL

Gayrimenkul Değeri: $8.680.043,00 \times 0,75 = 6.510.032,00$ TL

Yıllık Amortisman Gideri: $6.510.032,00/20 = 325.502,00$ TL

2024 Yılı Faiz Gideri: 220.802,00 TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Gayrimenkulün Maliyet Bedeli: 10.000.000,00 TL

Yıllık Amortisman Gideri: $10.000.000,00/50 = 200.000,00$ TL

2024 yılında TMS 16 kapsamında yapılan gider toplamı 546.304,00 TL iken, VUK kapsamında yapılan gider toplamı 200.000,00 TL'dir. 31.12.2024 tarihinde mali kar hesaplanırken 346.304,00 TL ($546.304,00 - 200.000,00 = 346.304,00$) giderlerden düşüldüğü için ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gözükecektir.

5.2.10 Özel Maliyet Bedeline İlişkin Örnek Uygulama

Y şirketi, 01.01.2024 tarihinde eski bir fabrikayı depo olarak kullanmak üzere kiralamıştır. Kira süresi 12 yıl olup, yıllık toplam 50.000,00 TL kira bedeli ödenmesi ve kira süresi sonunda fabrikanın eski haline getirilmesi şartıyla kira sözleşmesi imzalanmıştır. Fabrikayı, depo haline getirmek için 1.000.000,00 TL harcanmıştır. Fabrikayı eski haline getirmenin maliyetinin de 350.000,00 TL olduğu tahmin edilmiştir.

TMS 16 Kapsamında Yapılan Hesaplamalar

Fabrikayı Depoya Haline Getirmenin Maliyeti: 1.000.000,00 TL

Fabrikayı Eski Haline Getirmenin Maliyeti: 350.000,00 TL

Kiralanan Fabrika İçin Hesaplanan Özel Maliyet Bedeli: 1.350.000,00 TL

31.12.2024 Tarihindeki Özel Maliyet İtfa Bedeli: $1.350.000,00/12 = 112.500,00$ TL

VUK Kapsamında Yapılacak Hesaplamalar

Fabrikayı Depoya Haline Getirmenin Maliyeti: 1.000.000,00 TL

Kiralanın Fabrika İçin Hesaplanan zel Maliyet Bedeli: 1.000.000,00 TL

31.12.2024 Tarihindeki zel Maliyet İtfa Bedeli: $1.000.000,00/12 = 83.333,00$
TL

2024 yılında TMS 16 kapsamında yapılan gider toplamı 112.500,00 TL iken, VUK kapsamında yapılan gider toplamı 83.333,00 TL'dir. 31.12.2024 tarihinde mali kar hesaplanırken 29.167,00 TL ($112.500,00 - 83.333,00 = 29.167,00$) giderlerden dūşūldūėu için ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karı, TMS 16'ya göre hazırlanacak bilançoda yer alacak dönem net karından daha fazla gzūkecektir.

5.3 Gayrimenkullerin VUK ve TMS 16 Kapsamında Değerlemesindeki Farklılıkların Tablo zerinde Gösterilmesi

TMS 16 dūzenlemeleri ve Vergi Usul Kanunundaki gayrimenkulūn deėerlenmesine iliřkin farklılıklar ařaėıdaki tabloda yer aldıėı gibidir:

Tablo 5.3 Gayrimenkul değerleme farklılıkları (Kıymetli şen, 2013: 34-35)

Kriterler	Vergi Usul Kanunu	TMS 16
Maliyet Tutarının lmū	<ul style="list-style-type: none">Gayrimenkuller ilk kayıtlara alınması anında maliyet bedeliyle llmesi gerekir. Maliyet bedeli, gayrimenkullerin finansman harcamalarını da içerebilmektedir.	<ul style="list-style-type: none">Gayrimenkuller ilk kayıtlara alınması anında maliyet bedeliyle llmesi gerekir. Maliyet tutarı, defterlere kaydedilme zamanındaki peşin fiyatın eşdeğerine karşılık gelen tutarıdır.İlerleyen yıllarda şirketler muhasebe politikası maliyet modeli ya da yeniden değerleme modelini tercih ederek bu politikayı ilgili MDV sınıfının tamamına

		uygulamaları gerekmektedir.
Değerleme	<ul style="list-style-type: none"> Enflasyon muhasebesi ile beraber yeniden değerlendirme uygulanmaya başlayacaktır. Değer düşüklüğü uygulanmamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> Yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır. Değer düşüklüğü mevcut olduğu zaman kullanılabilir.
Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> Gayrimenkul ediniminde ortaya çıkan vade farkı gayrimenkulün maliyet bedeline ithal edilmesi gerekir. Gayrimenkul edinildiği yılsonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderleri gayrimenkulün maliyet bedeline dâhil edilecektir. Gayrimenkulün edinme yılından sonra oluşan kur farkı ve faiz giderleri maliyet bedeline ilave edilebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir. 	<ul style="list-style-type: none"> Gayrimenkul ediniminde oluşan vade farkları (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak kaydedilir. Gayrimenkul ediniminde oluşan kur farkı ve faiz giderleri (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak kaydedilir.
Sınıflandırma	<ul style="list-style-type: none"> Özel maliyetler MODV sınıfında takip edilmektedir. Finansal kiralama ile edinilen gayrimenkuller MODV sınıfından "Haklar" hesabında takip edilmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> Özel maliyetler maddi bir yapıda olduklarından MDV sınıfında ayrı bir kalem olarak takip edilir. Finansal kiralama ile edinilen gayrimenkuller MDV sınıfında raporlanmaktadır.

Gayrimenkullerin değerlendirilmesinde amortisman uygulaması açısından VUK ve TMS 16'nın karşılaştırılmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.4 Amortisman açısından VUK ve TMS 16 karşılaştırması (Şen; 2011: 154-156)

Vergi Usul Kanunu Kriterleri	TMS 16 Kriterleri
1. Amortisman konusundaki gayrimenkulün maliyet bedelidir.	1. Amortisman konusundaki gayrimenkulün maliyet bedelinden kalıntı değer indirildikten sonra kalan tutardır.
2. Gayrimenkulün ediniminde ortaya çıkan vade farkları gayrimenkulün maliyetine ilave edildiği için vade farkları içeren toplam tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.	2. Gayrimenkulün ediniminde ortaya çıkan vade farkları gayrimenkulün maliyetine ilave edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
3. Gayrimenkulün elde edildiği yıl (sonraki yıllarda isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete ilave	3. Gayrimenkulü elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete ilave edilmemesi gerektiği için (özellikli

gerektiği için amortismanına konu değer finansman giderlerini de içermektedir.	varlıklar hariç) finansman giderleri dahil edilmeden hesaplanan maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK'ta yapılan değişiklikle "yararlı ömür" amortisman hesaplanmasında esas alınmasına rağmen, ilgili tebliğde yer verilen listedeki ekonomik ömürlerin hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belli edilir. Bu ölçüler işletmeler tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece "yıl" olarak belirlenmiştir.	5. Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" olarak tahmin edilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar haricinde değişmez.	6. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her dönem tahmin edilerek ve farklılıklar yansıtılmak zorundadır.
7. Uygulanabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve bazı durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi kullanılmamaktadır.	7. Uygulanabilecek yöntemler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
8. Satış amacıyla edinilen maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik faydası olması beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilmektedir.	8. Satış amacıyla edinilen maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik faydası beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi bırakılır.
9. Kısımlara bölünerek veya gruplandırılarak amortisman hesapla ile ilgili bir kriter bulunmamaktadır. Sadece bir bütün halinde değerlemeye konu olmaktadır.	9. Parçalara bölünerek veya gruplara bölünerek amortisman ayırma mümkün bulunmaktadır.

6 SONUÇ

Ekonomik kararların etkin ve verimli alınabilmesinde gayrimenkul değerlemesi önem arz etmektedir. Ekonomideki önemli aktörlerden olan kamu kurumları, şirketler, finansal kuruluşlar ve bireyler farklı gerekçeler ile gayrimenkulün değerinin ölçülmesini talep edebilmektedirler. Ekonomik aktörlerden, kamu kurumları haricindekiler, genellikle bilançolarını düzenleme aşamasında bu değerlemeye ihtiyaç duyarlar. Kamu kurumları bilançolarda yer alan verileri, ekonominin yönetilmesi, ekonomik ve sosyal kararlar alınması için oluşturacakları politikaları belirlemek amacıyla görmek isteyebilirler.

Şirketlerin, finansal tablo kalemlerinde içerisinde anlamlı bir yer bulan gayrimenkul değerlemesi ile ilgili pratikler Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları gibi kaynaklar bakımından farklılıklar göstermektedir.

Türk Ticaret Kanunu göre, halka açılmış olup olmadığı fark etmeksizin, Türkiye’de faaliyet gösteren bütün şirketlere muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ilan edilen, Türkiye Muhasebe Standartları’na uymaları zorunlu tutulmuştur.

Türkiye’de, firmalar bilançolarını hazırlarken gayrimenkullerini 213 numaralı VUK’a göre değerlemek mecburiyetindedir. Ancak, her firma 16 numaralı TMS’ye göre gayrimenkul değerlemesi yapmak zorunda değildir. Aktif toplamı, net satışlar ve çalışan sayısı kriterlerinden en az ikisi için belirlenen değeri aşan şirketler bu standarda göre zorunlu değerlendirme yapması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda amaç vergi matrahının tespit edilmesi iken, TMS 16’da varlıkların gerçek durumunu yansıtmasıdır.

Gayrimenkulün değerlemesinde; maliyetin ölçümü, yeniden değerlendirilmesi, kur farkı, finansman gideri ve amortisman da dahil olmak üzere birçok konuda farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıkların, şirket değeri, satışların maliyeti, giderler, tahakkuk edecek vergi tutarları gibi birçok hususu etkilediği anlaşılmıştır.

Örnek çalışma, firmaların yılsonlarında ticari kardan mali kara ulaşırken, gayrimenkullerin VUK ve TMS 16 kapsamındaki değerlendirme farklılıklarının ne gibi etkilerinin olduğunu irdelenmesidir. Tez'in 5.2 bölümünden görüleceği üzere, birden farklı olaya örnek verilerek farklılıkların, şirketlerin karlılığını nasıl etkilediğini ve bu farklılıkların bilanço üzerindeki etkileri gösterilmeye çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanununu hükümlerine göre tespiti yapılan kar, mali kar olmakta ve örneklerin detaylarından anlaşılacağı üzere; değişen durum ve şartlarla aksi mümkün olsa da, bu hükümler izlenerek hesaplamalar yapıldığında mali karın yüksek çıktığı görülmektedir. Bu da Vergi Usul Kanununa göre hazırlanan bilançoda yer alan dönem net karın yüksek çıkmasına neden olmaktadır.

TMS 16 hükümlerine göre bilanço hazırlanırken dönem net kar, ticari kar baz alınarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan bilanço ve kar kalemleri, şirketlerin ticari becerilerini gerçeğe uygun yansıttığını varsaymak mümkün olacaktır. Bundan dolayı TMS 16'ya göre değerlemesi yapılan gayrimenkullerin değerinin, gerçekte uyumlu değerinin bilançolara yansıtılması özellikle mali tablo verilerine ihtiyaç duyan çevrelerin, istenilen gerçek dataları sağlayabilmesi önem kazanmaktadır. TMS 16 ile şirketlerin, kendi ve kendi haricindeki şirketlerin faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun görmesi sağlanarak, karlılıklarını daha gerçekçi bir şekilde yönetebileceklerdir. Karlılıkların daha gerçekçi olarak ortaya konulması, şirketler haricindeki ekonomik çevrelerinde alacakları kararlarda daha gerçekçi olmalarına katkı sunacaktır.

Bu çalışmada genel hatlarıyla, yürürlükteki vergi mevzuatı ile TMS 16/TFRS'ye göre değerlendirme yapmak ve bilanço oluşturmak zorunda olan firmalar için önemli olan gayrimenkul değerlemesi açıklanmış ve örnek uygulama ile karşılaştırma yapılmıştır. Tez'in üçüncü bölümünde Vergi Usul Kanunu ve diğer alt mevzuat kapsamında gayrimenkul değerlendirme, dördüncü bölümünde ise TMS 16 kapsamında gayrimenkul değerlendirme açıklanmıştır.

Tez'in beşinci bölümünde ise, maddi duran varlıkların kapsamının geniş olduğu gerekçesi ile; gayrimenkul değerlemesinde edinim tarihi ve sonraki yıllardaki değerlendirme yöntemi ile amortisman ayırma yöntemlerindeki, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 kapsamındaki farklılıklar tespit edilerek, finansal durum tablosu üzerindeki etkileri örnek bir uygulama ile ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu farklılıklar, gayrimenkul ediniminde ortaya çıkan finansman vb. giderlerin maliyete ilave edilip edilmemesinde, gayrimenkulün edinim tarihinde ve sonraki yıllardaki değerlemesinde, amortisman ayırma süresi ve oranında, gayrimenkulün ekonomik ömrünün maliye idaresi ve şirket yönetimleri tarafından belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların şirket değerlemesi ve karlılıkta önemli etkileri olduğu görülmüştür. İşletmelerin varlığının sınırsız olduğu düşünüldüğünde karlılığın artırılarak faaliyetlerin sürdürülebilmesi için ekonomik aktörler ve işletmeler bu farklılıkları karşılaştırarak etkin ve verimli kararlar alabilecek ayrıca gerekli işletme politikalarını belirleyebileceklerdir.

Ülkemizde ticari karın hesaplamasında MSUGT'ler ile TDHP uygulaması önem arz etmektedir. Bu düzenlemelerdeki bilgi içerikleri dikkate alınarak hazırlanan finansal tablolar ve buna göre hesaplanan kar her ne kadar ticari karı yansıtsa da, uygulamada; amacı vergi toplamak olan vergi otoritesi tarafından uygulanması zorunlu tutulan vergi mevzuatı paralelinde kurallar bulunduğu ve dolayısıyla işletmelerin gerçek durumunu yansıtmayabileceği bir gerçektir.

Vergiye tabi karın, vergi toplamak amacıyla vergi otoritesi tarafından oluşturulan mevzuat aracılığıyla artırılması göz önünde bulundurulduğunda; vergi otoritesi, işletmeler tarafından vergi mevzuatı ile standart uygulamaları kapsamında hesaplanacak finansal tablolar arasında seçim yaparken, işletmenin gerçek durumunu yansıtan muhasebe kayıtlarından ziyade vergi toplamak amacıyla oluşturulan muhasebe kayıtları aracılığıyla oluşturulan finansal tabloları, uygulayacağı politikaları belirleme aşamasında kullanmayı tercih edecektir.

TMS ve TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar işletmelerin gerçek mali durumunu yansıtmalarını sağlamak amacıyla oluşturulmuş düzenlemelerdir. Standartlar, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaları fikrini esas alırken, vergi mevzuatı vergi matrahının doğru tespit edilmesi ve vergi kaybının azaltılmasını fikrini esas almaktadır. Bu farklılık, ilk olarak finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan dönemsellik ve tahakkuk ilkesinde kendini göstermekte, ayrıca gelir gider anlayışında, gayrimenkul değerlemesinde ve amortisman gibi uygulamalarda farklılıklar oldukça öne çıkmaktadır. Bu farklılıklar, gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanması ve bu finansal tablolara göre karın olması gerektiği gibi tespit edilmesinde önem arz etmektedir.

Standartlara göre hazırlanan finansal tablolar, verginin tespiti, toplanması, artırılması ve/veya azaltılması amacı güdülmeyen hazırlanması nedeniyle; işletmelerin finansal durumunu yansıtmada daha gerçekçi veriler sunmaktadır. Finansal tabloların sunulmasındaki amacın, değerlendirme farklılıkları sonucu oluşan bilançoların; şirketler, sektörler ve ülkeler arasında karşılaştırılmasını olanak sağlayan, gerçeğe uygun bilgi sunan, güvenilir ölçümlerin yer aldığı ve ihtiyaç sahibi aktörlerin açıkça bilgi sahibi olabileceği finansal tablolara hazırlanmasını sağlamak olmalıdır.

TMS ve TFRS'ler dikkate alınarak hazırlanan bir raporlama, işletmelerin bu tablolardan faydalanarak karar almalarında; faydalı, sağlıklı, gerçekçi ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşmasında etkili olacaktır.



7 KAYNAKLAR

Önal, Y. B. ve Tezcan, K. (2008). Gayrimenkul Değerleme Ve Önemi: Vergisel Açıdan Bir Değerlendirme. Dergi Park. 24: 15-36 <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1869500> (31 Aralık 2023).

KGK. (2023). Kırmızı Kitap. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11575/TFRS-2023-Seti-K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap> (14.01.2024).

Kotar, E. ve Dokur, Ş. (2002). Genel Muhasebe: Temel İlkeler: İstanbul: Alfa Yayınları.

Başkan, D. T. ve Tunç, A. (2020). Türkiye Finansal Raporlama Standartları İle Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişkinin Uygulama Örneği İle İrdelenmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 2020 Özel Sayısı: 108-126. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1419150> (14.01.2024).

Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. 1: 208-214. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635374> (19.10.2024).

Başagaç, H. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özen, A. ve Şişman, A. (2019). Taşınmaz Değer Haritası Üretiminde Konumsal Analiz Bolu Örneği. ISAS WINTER. Samsun: 142-147. [http://www.set-science.com/manage/uploads/ISASWINTER-2019\(ENS\)_0084/SETSCI_ISASWINTER-2019\(ENS\)_0084_0048.pdf](http://www.set-science.com/manage/uploads/ISASWINTER-2019(ENS)_0084/SETSCI_ISASWINTER-2019(ENS)_0084_0048.pdf) (13.04.2024).

Uysal, A. ve Eroğlu N. (2005). Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Sözkese Yaymevi.

Canoğlu, M. A. Maddi ve Gayrimaddi Sabit Varlıkların Muhasebe Tekniğinde Ve Vergi Usul Kanunu'nda Değerlemesi. Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog. 224, 8.

Yıldırım, E. (2001). Sermaye Piyasası Kanunu Ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Tahvil ve Hazine Bonolarının Değerlemesi. Yaklaşım Dergisi. 106, 207.

Bakmaz, Z. (2007). İhracat İşlemlerinin Vergi Kanunları ve Kambiyo Mevzuatı Yönünden Değerlemesi. Mali Çözüm Dergisi. 79: 205-209.

Öztürk B. ve Özer, M. (2003). Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Yılmaz, K. (1997). VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından Değerleme. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Demir, Ş. (2014). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, VUK Değerleme Yaklaşımı. 2.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Alptürk, E. (2006). Gayrimenkul Değerlemesi ve Yöntemleri. Maliye Postası. 624, 68.

Özyer, M. A. (2008). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Ünel, G. (2007). Güncel VUK Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özbalcı, Y. (2006). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Aydın, E. (2002). Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşlemlere Dahil Kıymetleri Değerleme. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2005). Vergi Usul Hukuku. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.

Güleryüz, M. (2014). Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi. Yüksek Lisan Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türker, İ. (2011) Türkiye'de UFRS Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcılarına Etkileri. 1. Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2014). 2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 Gelir Vergisi Kanunu. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Meriç, B. (1982). Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerde Değerleme. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Oluş Yayıncılık A.Ş. (2014). Tüm Vergi Kanunları. İstanbul: Oluş Yayıncılık.

Oktar, S. A. (2011). Vergi Hukuku. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2003). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Ürkmez, M. (2004). Vergi Dünyası-Sorular & Yanıtlar. 280, 293.

Maç, M. (2004). Kiralık Arsa Üzerine Kiracı Tarafından Bina Yapılması. Yaklaşım Dergisi. <https://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/KIRALIK-ARSA-UZERINE-KIRACI-TARAFINDAN-BINA-YAPILMASI/0955da6d-7b78-407d-ac89-9621bf8a0542> (19.10.2024).

Korhan, G. ve Özkan, Ö. (2013). Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinin Değer Artışı Kazancı Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Raporu Dergisi. 166, 26-32.

Şeker, S. (2009). Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları-ı (Gelir). Vergi Raporu Dergisi. 131, 125.

Ürel, G. (2012). Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Seçkin Yayınları.

Uğurlu U. (2011). İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerde Emsal Bedel Karmaşası. Vergi Raporu Dergisi. 143, 7-14.

Yavuz C. (2011). Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler. İstanbul: Beta Yayınları.

Hatemi, H. ve Serozan, R. ve Arpacı, A. (1992). Borçlar Hukuku Özel Bölüm İstanbul: Filiz Kitapevi.

Önal, Y. B. Tezcan K. (2008). Gayrimenkul Değerleme Ve Önemi: Vergisel Açından Bir Değerlendirme. Dergi Park. 24, 15-36.

Uğurlu, U. (2013). Özel Maliyet Bedeli Uygulaması. Vergi Raporu. 171, 109-122.

Yücel, A. T. (2014). Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Genel Muhasebe. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Vergi Müfettişleri Derneği. (2016). Beyanname Düzenleme Rehberi (Cilt 3- Vergi Usul Kanunu Rehberi). Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

Dinç, E. ve Atabay, E. (2018). Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies. 4: 67-91. https://jafas.org/articles/2018-4-2/5_Amortisman_FULL_TEXT.pdf (19.10.2024).

Çelik, B. ve Güven, F. (2013). Mevcutlarda Amortisman ve Özellik Arz Eden Hususlar. E-Yaklaşım. 244.

Özyer, M. A. (2015). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Yıldırım, A. H. (2014). Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Erol A. ve Uyanık R. Y. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi. 24 124: 91-112.

Marşap, B. (2008) Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Erdoğan, M. (2006). Farklı Ömürlere Sahip Olan Maddi Duran Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı. Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Yayını. 29: 118-128.

Parlakkaya, R. (1999). Vergi Tasarrufu Açısından Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi. 1 (3): 133-142.

Ergülen, G. Erdem, H. (1998). Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Aksoylu, S. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 8 (3): 137- 156.

Karapınar, A. ve Zaif, F. ve Torun, S. (2010). Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Uluslar Arası Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 12 (3): 43-68.

Koray, A. (2010). 500 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Öztürk, B. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK Ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2008). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanuna Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Yaklaşım Dergisi. 55.

Demir, H. (2005). Zayi Olan ve Değeri Düşen Malların Vergilendirmeye Etkisi. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog. 204.

Erdoğan, B. (2010). Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Grubunun Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yavuz, C. (2011). Borçlar Hukuku Dersleri. İstanbul: Beta Yayınları.

Yiğit, M. Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar. <https://mesutyigit.com/> (08.04.2024).

Akyol, M. E. (1997). Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. Vergi Dünyası. Sayı:196.

Yükçü, S. (2009). Finansal Muhasebe. 1. Baskı. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın.

Yıldız, G. (2009). Genel Muhasebe 2. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Özulucan, A. (2005). Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları. 1. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Kaya, U. Ve Dinç, E. 2007. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 16 (2): 343-364.

Gençoğlu, Ü. G. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları. 1.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Oruç, H. ve Sağlam, N. ve Şengel, S. Ve Öztürk, B. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama- Örnekler). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Gökçen, G. Ve Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi.

Senal, S. (2015). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü ve Denetimi. 1.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Savun, A. (2014). Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standartlarının İşletmelerce Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyine Etkisi: Türkiye'deki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hüseyinov, İ. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Deran, A. Savaş, İ. ve Süner, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi. 7 (2): 75-95.

Kaval, H. (2005). Uluslararası Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

Gökdoğan, M. G. 2010. Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ayçiçek, F. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 12 (24): 185-216.

Teşken, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve Tms-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 9 (20): 424-447. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/346766> (13.04.2024).

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 36: 34-50.

Büyükepekçi, S. ve Yiğit, E. (2016). TMS-16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış. Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi. 19 (2): 219-231.

Tuna, V. E. ve Tuna, G. (2011). Maliyet Bedeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kavramının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu'na Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Yaklaşım Dergisi. 217.

Yıldıztekin, İ. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24 (4): 259-288.

Pamukçu, F. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 32: 67-84.

Haftacı, V. (2010). Dönemsel Muhasebe. 1. Basım. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi. 17 (2): 167-187.

Taşkın, Y. (2012). Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi. İSMMM Yayınları. 114: 99-112.

Çam, M. (2014). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 7 (1): 11-19.

Erol, A. ve Uyanık, R. Y. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi. 124: 91-112.

Akgül, B. A. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması. İSMMM Yayın Organı; Mali Çözüm Dergisi. 67: 61-72.

Abdioğlu, H., Yumuşak, S. ve Uyar E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamaları. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. 23: 364-397.

Elitaş, C., Akyüz, Y. ve Bulca, H. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi

Açısından Karşılaştırılması. İSMMMOMO Yayın Organı. Mali Çözüm Dergisi. 94: 19-20.

Karakaya, M. (2014). Maliyet Muhasebesi. 6. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. İSMMMOMO Yayın Organı. Mali Çözüm Dergisi. 106: 133-159.

Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 1: 21-36.

Türk Dil Kurumu. Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/> (31 Aralık 2023).

Uluslararası Değerleme Standartları (2013). [https://tdub.org.tr/Images/Uploads/UDS_\(1\).pdf](https://tdub.org.tr/Images/Uploads/UDS_(1).pdf) (31 Aralık 2023).

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf> (19.10.2024).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> (19.10.2024).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (19.10.2024).

Kahraman, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V Bildirileri. Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. No:43: 44

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği. <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> (19.10.2024).

22 Seri Nolu KDV Genel Tebliği. https://www.verginet.net/dtt/3/GenelTebliğler_70.aspx (19.10.2024).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> (19.10.2024).

163 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <https://www.alomaliye.com/2000/01/27/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no163-vuk-163/> (19.10.2024).

1 Seri Numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği. <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-26-12-1992---3997> (19.10.2024).

333 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
<https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=3278> (19.10.2024).

İstanbul VDB. (17.09.2013). Özelge. (Sayı: 11395140-105[327-2012/VUK-1-...]-1506).

TDK. (2024). Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/> (06.04.2024).

Kahramanmaraş VDB. (20.03.2013). Özelge. (Sayı: 47285862-VUK-6-320/03/2013).

Türkiye Muhasebe Standardı 16.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf (19.10.2024).

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf)
(19.10.2024).

8 ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Utku CANBAZ

ORCID Numarası : 0009-0003-1515-4440

Öğrenim Durumu

2009 – 2013 Lisans: Sakarya Üniversitesi – Maliye

2022 – 2024 Yüksek Lisans: İstanbul Arel Üniversitesi – Muhasebe ve Denetim

Ulusal/Uluslararası Bildiri Listesi:

Canbaz, U., Gürünlü M. “Gayrimenkul Değerlemede Farklı Yaklaşımların İncelenmesi: Vergi Mevzuatı VE TMS-16”, 9. Uluslararası Akademik Öğrenci Çalışma Kongresi, İstanbul, 2024.