



**VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE  
STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR**

**Barış TUR**

**Ocak 2018  
DENİZLİ**

**VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE  
STANDARTLARI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Dönem Projesi  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe ve Finansman Programı**

---

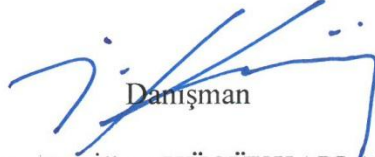
**Barış TUR**

**Danışman: Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN**

**Ocak 2018  
DENİZLİ**

## YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU

Sosyal Bilimler Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı öğrencisi Barış TUR tarafından Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN yönetiminde hazırlanan “**Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar**” başlıklı proje başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.

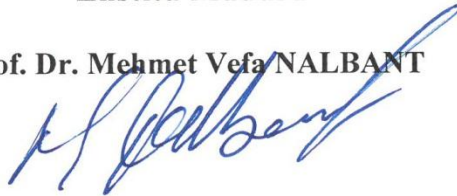
  
Danışman

Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun  
31/01/2018 tarih ve .05/13.. sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT



Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmaların yapılması ve bulguların analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Bariş TUR



## **TEŐEKKÜR**

Tez çalıőmam sűresince desteklerini esirgemeyen hocam Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN' a, gösterdikleri sabır ve anlayıőtan dolayı eőim Hatice Nermin TUR ve oğlum Egemen TUR'a ayrıca maddi ve manevi desteklerinden ötürü annem Mine TUR ve babam Mustafa TUR'a sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇIŞINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR

TUR Barış  
Dönem Projesi  
İşletme ABD  
Muhasebe ve Finansman Programı  
Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

Ocak 2018, vii+54 Sayfa

**01.Ocak.2014 tarihinden itibaren belli kurum ve kuruluşlar için muhasebe standartlarını uygulama zorunluluğu getirilmiştir.**

**Ülkemizde halen mali tabloların oluşturulmasında vergi mevzuatı etkilidir.**

**Bu etki firmaların muhasebe işlemlerinde vergi mevzuatına göre düzenlemeye zorlamaktadır. Muhasebe standartlarının esas amacı, firmaların mali verilerinin gerçeğe en yakın şekilde hazırlanmasına yön vermektir.**

**01.Ocak.2014 tarihinden itibaren belli bir kurum ve kuruluşlara muhasebe standartları uygulaması zorunlu hale gelse de yavaş yavaş dünya ülkeleri ile aramızda raporlama entegrasyonu oluşmaktadır.**

**Muhasebe Standartlarının tam anlamıyla yürürlüğe girmesiyle, vergi usul kanunu esasları sadece vergi hesabında dikkate alınacaktır.**

**Çalışmamızda vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarına istinaden maddi duran varlıkların farklılıklarından bahsedilmiştir.**

**Anahtar Kelimeler:** Amortisman, Muhasebe Standartları, Değerleme,

## **ABSTRACT**

### **TAX PROCEDURE LAW AND TURKEY ACCOUNTING STANDARDS ACCOUNTING TO FINANSAL FIXED ASSEST**

TUR Barış  
Term Project  
Business Administration Department  
Accounting and Finance Programme  
Adviser of Project: Assoc. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

January 2018, vii+54 Paper

**Since January 1, 2014, it has been obliged to implement accounting standards for some institutions and organizations.**

**Tax legislation is still effective in the formation of financial statements in our country. This effect forces firms to regulate taxation in the accounting process. The main aim of accounting standards is to direct firms to prepare financial statements in the closest way to the truth.**

**Since January 1, 2014, the application of accounting standards to some institutions and institutions have become mandatory, but there is a gradual integration of reporting with the World countries.**

**With the accounting standards in full effect, the principles of the tax procedure law will only be taken into account in the tax calculation.**

**I have mentioned about differences between tax legislation and financial fixed assets which is according to accounting standarts, in this Project.**

**Keywords:** Depreciation, Accounting Standards, Valuation

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	vii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLAR VE UNSURLARI

1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı.....	3
1.2. Maddi Duran Varlıkların Unsurları.....	4
1.2.1. Arazi ve Arsalar.....	4
1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı.....	4
1.2.3. Binalar Hesabı.....	4
1.2.4. Tesisler, Makineler ve Cihazlar Hesabı.....	5
1.2.5. Taşıtlar Hesabı.....	6
1.2.6. Demirbaşlar Hesabı.....	6
1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı.....	7
1.2.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı.....	7
1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı.....	7
1.2.10. Verilen Avanslar Hesabı.....	9

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

2.1. Değerlemenin Tanımı ve Ölçütleri.....	10
--	----



2.1.1. Maliyet Bedeli.....	10
2.1.2. Borsa Rayici.....	11
2.1.3. Tasarruf Değeri.....	12
2.1.4. Mukayyet Değer.....	12
2.1.5. İtibari Değer.....	12
2.1.6. Rayiç Bedel.....	12
2.1.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.....	12
2.1.8. Vergi Değeri.....	14
2.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	14
2.2.1. Arazi ve Arsalarda Değerleme.....	17
2.2.2. Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Bina Yapılması.....	17
2.2.3. Binalarda Değerleme.....	18
2.2.4. Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme.....	18
2.2.5. Taşıtlarda Değerleme.....	19
2.2.6. Demirbaşlarda Değerleme.....	19
2.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman.....	20
2.3.1. Genel Açıklama.....	20
2.3.2. Amortisman Ayırma Şartları.....	21
2.3.3. Maddi Duran Varlığın İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması.....	21
2.3.4. Maddi Duran Varlığın Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması.....	22
2.3.5. Maddi Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması....	22
2.3.6. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması.....	23
2.3.7. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	23

2.3.8. Normal Amortisman Usulü.....	24
2.3.9. Azalan Bakiyeler Usulü.....	24
2.3.10. Fevkalade Amortisman.....	26
2.3.11. Madenlerde Amortisman.....	27

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 16)

#### MADDİ DURAN VARLIK STANDARDI

3.1. Standardın Amacı.....	31
3.2. Standardın Kapsamı.....	31
3.3. Standart ile İlgili Tanımlar.....	32
3.3.1. Taşıyıcı Bitki.....	32
3.3.2. Defter Değeri.....	32
3.3.3. Maliyet.....	32
3.3.4. Amortisman Tabi Tutar.....	33
3.3.5. Amortisman.....	33
3.3.6. İşletmeye Özgü Değer.....	33
3.3.7. Gerçeğe Uygun Değer.....	33
3.3.8. Değer Düşüklüğü Zararı.....	33
3.3.9. Maddi Duran Varlıklar.....	33
3.3.10. Geri Kazanılabılır Tutar.....	33
3.3.11. Bir Varlığın Kalıntı Değeri.....	33
3.3.12. Yararlı Ömür.....	33
3.4. Muhasebeleştirme.....	33
3.5. Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme.....	35

3.6. Amortismanlar.....	38
3.6.1. Amortisman Tabi Değer.....	38
3.6.2. Amortisman Yöntemi.....	41
3.7. Maddi Duran Varlıkların Takibi.....	45
3.8. Maddi Duran Varlıkların Satılması.....	45
3.9. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Açıklamalar.....	46
KAYNAKLAR.....	52
ÖZGEÇMİŞ.....	54

**KISALTMALAR**

VUK	Vergi Usul Kanunu
MDV	Maddi Duran Varlıklar
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
MUGT	Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu

## GİRİŞ

Bilançodaki aktif grubu içerisinde bulunan duran varlıklar kaleminde yer alan maddi duran varlıklar şirketler için önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple maddi duran varlıkların kayıtlara alınması ve amortismanlarının takip edilmesi önem arz eder.

Bir yıldan daha uzun vadede kullanılmak için alınan maddi duran varlıklar muhasebe sistemine aktarılması, kullanılacağı süre zarfında takip edilmesi, kullanım süresinin sona ermesi neticesinde “satılması veya hurdaya ayrılması” kayıtlardan çıkartılması uzun yıllardan beri vergi usul kanunu ve gelir vergisi hükümlerine göre takip edilmiştir.

Vergi usul kanunu ve gelir vergisi kanununun muhasebe sistemine olan etkileri belge düzenleme, kaydetme gibi yaptırımlar getirmekte ve uyulmaması neticesinde ağır yaptırımlarla karşılaşmaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından takip edilen “Uluslararası Muhasebe Standartları” kurum tarafından çevirimleri yapıp Türkiye Muhasebe Standartları olarak hayatımıza girmektedir.

Bu yeni gelişmeler vergi kanunlarımızda da bir takım değişikliğe sebep olmuştur.

Her ne kadar bazı değişiklikler yapılsa da vergi usul kanunu ve gelir vergisi kanunu mevzuatı vergi toplama esasları üzerine kurulu olmasından dolayı, şirketler tarafından hazırlanan mali verilerin ilgili kişilere tam ve doğru bir bilgi verdiği düşünülemez.

Bu projemizde şirket aktifleri arasında önemli bir paya sahip olan maddi duran varlıkların vergi kanunları ile muhasebe standartlarında yer alan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardıyla karşılaştırılmasını ele almaktadır.

Proje çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe uygulamaları genel tebliğine istinaden maddi duran varlıklarla ilgili tanımlamalar ve alt hesapları ile ilgili bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde ise, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve amortismanına tabi tutulması işlenmiştir.

Üçüncü ve son bölümümüzde ise, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ait bilgilere yer verilmiş örnek olaylarla irdelenmeye çalışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLAR VE UNSURLARI

#### 1.1. Maddi Duran Varlıkların Tanımı

İşletme çalışmalarında kullanılmak üzere alınan ve tahmini faydalanma süresi bir yıldan uzun olan fiziki varlık türlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların takip edildiği hesap grubudur.<sup>1</sup> Bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait bulunması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde

kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,

- Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.<sup>2</sup>

Maddi duran varlıklar, işletme varlıklarında önemli bir yer tutar, maddi duran varlıklara ait amortisman ve bakım onarım giderleri de gelir gider durumunu yakından etkilemektedir.

Maddi duran varlıklar, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde yer alan Tek Düzen Hesap Planında 25 ve 26 numaralı grupların arasında kalan hesaplardan oluşmaktadır.

Duran Varlıkların muhasebe kayıtları maliyet değeri üzerinden yapılır. Duran Varlığın maliyeti de, satın alma fiyatı, nakliye, sigorta, gümrük, montaj vb. maliyetler toplamından oluşur. Söz konusu duran varlık bizzat işletme tarafından üretilmiş ise bunun maliyetini, hammadde, malzeme, işçilik, enerji, amortisman ve genel imalat giderleri payları toplamına eşit olacaktır. Bu durumda duran varlığın muhasebeleştirilmesinde imal edilme maliyeti esas alınır.<sup>3</sup> (VUK m.271)

Bakım ve onarım için yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı muhasebe döneminin giderleri olduğundan ilgili varlıkların maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Fakat bir duran varlık kalemini geliştirmek için yapılan harcamalar ise, ilgili varlıkların iktisadi değerlerini artırdığından, bunların ilgili duran

<sup>1</sup> 1.Sıra Numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 21447 NL Resmi Gazete, Ankara 1992

<sup>2</sup> Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara 2007, s.440.

<sup>3</sup> Nihat Küçüksavaş, *Finansal Muhasebe*, İstanbul 2012, s.399

varlıkların maliyetine eklenmesi gerekir. Eklenen bu harcamalar amortisman yolu ile gidere dönüştürülmektedir.<sup>4</sup>

## **1.2. Maddi Duran Varlıkların Unsurları**

### **1.2.1. Arazi ve Arsalar**

İşletmenin sahip olduğu arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

Arazi, tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçalarına denir. Arsa ise, belediye sınırları içinde olup inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçalarına verilen addır. Arazi ve Arsalar hesabında yer alan varlıklar için amortisman ayrılması söz konusu değildir. Ancak, işletmelerin aktifinde kayıtlı arsalar üzerine yapılan bina, tesis, yol, gibi iktisadi değerler ile zirai kazanç sağlamak için kullanılmakta olan meyvalık, zeytinlik, fındıklık vb. bir yıldan uzun devamlı tarım tesisleri amortismanına tabidir. Örneğin bir meyve bahçesinin, üzerinde bulunduğu arazi bedeli ile beraber aktifleştirileceği ve amortismanına tabi tutulacağı, üzerine bina yapılan arsaların tutarının da inşaatı yapılan binanın bedeline eklenerek amortismanına tabi tutulması gerektiği savunulmaktadır.<sup>5</sup> İşletme ticari faaliyetlerini yürütmek için veya yatırım amaçlı satın almış olduğu arazi ve arsalar maliyet fiyatı ile bu hesabın borcuna, söz konusu arazi ve arsalar elden çıkarıldığında hesabın alacağına kayıt yapılır.<sup>6</sup>

### **1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı**

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır. Yeraltı düzenler için; Kanallar, bacalar, yeraltında dekovil hatları, yerüstü düzenleri için; Hava meydanları, pistler, iskeleler, rıhtımlar, bentler, spor sahaları, örnek olarak verilebilir.<sup>7</sup>

### **1.2.3. Binalar Hesabı**

Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

**Örnek:** İşletme bina yaptırmak için değişik tarihlerde aşağıda sıralı işlemleri yapmaktadır.

- Firma aktifinde kayıtlı 100.000 TL değerindeki arsayı kullanacaktır.
- 75.000 TL inşaat malzemesi alınmıştır.

<sup>4</sup> Küçüksavaş, s.400

<sup>5</sup> Doç. Dr. Ahmet Erol, *Mali Çözüm*, Ağustos 2014 s.91

<sup>6</sup> Şeref Kavak, *Genel Muhasebe*, Ankara 2005 S.203

<sup>7</sup> Sevilengül, s.441



- Mütcahhide hakkeğiş olarak 125.000 TL ödenmiştir.
- Binanın aktifleştirilmesi.

258 Yap. Olan Yat. Hs.	100.000	
258.01 Bina Yatırımı		
250 Arsa ve Araziler		100.000
250.01 Arsa		
<u>Kayıtlı arsanın yatırıma aktarılması</u>		
258 Yap. Olan Yat. Hs.	75.000	
258.01 Bina Yatırımı		
320 Satıcılar		75.000
320.02 A İnş. Mlz. Aş.		
<u>İnşaat malzemesi alışı</u>		
258 Yap. Olan Yat. Hs.	125.000	
258.01 Bina Yatırımı		
320 Satıcılar H.		125.000
320.03 B Müt.İNş. Aş.		
<u>İnşaat firmasına hakkeğiş ödemesi</u>		
252 Binalar Hs.	300.000	
252.01 İdari Bina		
258 Yap. Olan Yat. Hs.		300.000
258.01 Bina Yatırımı		

#### 1.2.4. Tesisler, Makineler ve Cihazlar Hesabı

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb.) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

Üretimde kullanılan makine, tesis ve cihazların ayrıntılı tanımı şu şekilde yapılabilir.<sup>8</sup>

- **Tesisler:** Bir makinenin ürettiği enerjiyi aktaran, dağıtan veya bir makinenin yaptığı içi uzağa götüren, makineler arasındaki sistemi sağlayan (Su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır.

<sup>8</sup> Sevilengül s.441

- **Makineler:** Kendi kendine, düzgün ve bir modelde olmak üzere, moleküllere şekil veren veya şeklini değiştiren, yeraltından çıkararak, enerjiyi akıma dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya geçiren (Torna, matkap, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlardır.

- **Cihazlar:** Birkaç aletin uygun bir şekilde ilave edilmesinden meydana gelen ve belli başlı işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.

**Örnek:** Firma 200.000 TL değerinde bir baskı makinesi alıyor. Satıcı, makine bedeli ile birlikte 1.000 TL nakliye bedeli ve 2.000 TL'lik montaj giderini de fatura etmiştir. (KDV dikkate alınmamıştır.)

253 Makineler Hs.	203.000	
253.01 Baskı Makinesi		
Makine Bedeli: 200.000		
Taşıma Gideri: 1.000		
Montaj Gideri: 2.000		
320 Satıcılar H.		203.000
320.01 X Makine AŞ		

### 1.2.5. Taşıtlar Hesabı

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta incelenir. Ancak, ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.<sup>9</sup>

### 1.2.6. Demirbaşlar Hesabı

İşletme çalışmalarının devamlılığında kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların takip edildiği hesaptır.

Vergi Usul Kanunu'nun tanıdığı yetki kullanılarak, maliyetini kanundaki sınırlar altında kalan demirbaşlar bu hesaba alınmayıp gider olarak kaydedilirler.<sup>10</sup>

### 1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

<sup>9</sup> 1.Sıra Numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 21447 NL Resmi Gazete, Ankara 1992

<sup>10</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması* Ankara, 2007, s.334

Maddi duran varlıklar hesapları satın alma, devir, inşa veya imal bedelleri ile borçlandırılır. Satılan devredilen, kullanılma yeteneği kaybolanlar ise alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır.

### **1.2.8. Birikmiş Amortismanlar Hesabı**

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesabın yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

VUK 313. Maddesinde; 01.01.2018 tarihinden itibaren 1.000 TL aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 1.000 TL aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

VUK 314. Maddesinde; Boş arazi ve arsaların amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri amortismanına tabi tutulur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklarda birikmiş amortismanlar için tek defter-i Kebir hesabı açılmış bulunmaktadır. Ancak; her duran varlık türü için alt hesaplar açılarak ayrılan amortismanlar takip edilebilir. Böylece duran varlık türü düzeyinde net değerler elde edilebilir.<sup>11</sup>

Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamaları ileride 'Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması' başlığı altında incelenecektir.

### **1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı**

İşletmede, yapımı devam eden ve bittiğinde ilgili maddi duran varlık hesabına devredilecek olan, her türlü ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel giderlerle alakalı harcamaların takip edildiği hesaptır.<sup>12</sup> Burada toplanan harcamalar işin bitiminde ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır.

**Örnek:** İşletme fuarda beğendiği bir makine için,

- 150.000 TL makine bedeli banka kanalı ile ödenmiştir.
- Daha sonra makinenin nakliye ve sigortası için 2.000 TL daha banka kanalı ile satıcı firmaya ödenmiştir.

<sup>11</sup> Sevilengül, S.442

<sup>12</sup> Küçükşavaş, S.422

- Son olarak montaj bedeli için montaj firmasına 1.000 TL ücreti nakden ödemiştir.
- Makine aktife alınmıştır.

258 Yap. Olan Yat. Hs. 258.02 Makine T. C. Yatırımı	150.000	
102 Bankalar		150.000
102.01 Y Bankası <u>Makine Bedeli Ödemesi</u>		
258 Yap. Olan Yat. Hs. 258.02 Makine T. C. Yatırımı	2.000	
102 Bankalar		2.000
102.01 Y Bankası <u>Makine Nakliye ve Sigorta Bedeli</u>		
258 Yap. Olan Yat. Hs. 258.02 Makine T. C. Yatırımı	1.000	
100 Kasa		1.000
100.01 TLKasası <u>Makine Montaj Bedeli</u>		
253 Tesis Makine ve Cihazlar 253.02 Makine	153.000	
258 Yap. Olan Yat. Hs. 258.02 Makine T. C. Yatırımı		153.000
<u>Makinenin Aktife Alınması</u>		

### **1.2.10. Verilen Avanslar Hesabı**

Yurt içinden ya da yurt dışından alınmak üzere gönderilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan öndelik ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Sipariş öndelikleriyle ilgili giderleri de kapsar.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Sevilengül, S.443

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

#### 2.1. Değerlemenin Tanımı ve Ölçütleri

Vergi Usul Kanunu'nun 258.maddesi değerlemeyi, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tarif etmiştir.

Yine Vergi Usul Kanunu 259. Maddesi, değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.

Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Usulen aynı cinsten malları ve düşük kıymetli çeşitli eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür.(VUK m 260)

Değerleme, iktisadi kıymetin çeşit ve içeriğine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır. (VUK m 261)

- Maliyet Bedeli
- Borsa Rayici
- Tasarruf Değeri
- Mukayyet Değer
- İtibari Değer
- Rayiç Bedel
- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti
- Vergi Değeri

##### 2.1.1 Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir değer elde edilmesi ya da kıymetinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla alakalı bütün giderlerin toplamını ifade eder. (VUK m 262)

Maddi duran varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın maliyeti; Firma tarafından yapılan ya da yaptırılması karşılığında ve duran varlığın sahiplenilip faydalana bilinir duruma getirilmesine kadar yapılan, Katma Değer Vergisi dışındaki, harcamalardan oluşur.<sup>14</sup>

Yukarıda ki tanım çerçevesinde bir duran varlığın maliyetine;<sup>15</sup>

- Satın alma bedeli, ithalat vergileri ile alış sebebi ile ödenen geri alınamayacak diğer vergiler,

<sup>14</sup> Sevilengül, s 444

<sup>15</sup> Sevilengül s 444

- Varlığın sabitleneceği yere ve çalışabileceği duruma getirilmesi için kabullenilen giderler,
- Arsanın tamamlanması için kabullenilen giderler,
- Duran varlığın teslim alınması ile ilgili olarak kabullenilen giderler,
- Yerleştirme ve montaj giderleri,
- Araştırma geliştirme çalışması gideri,
- Varlığın sahiplenilmesi için kabullenilen diğer parasal özveriler girecektir.

Duran varlık edinilmesi için alınan yatırım kredilerinin yatırım dönemi faizlerinin ve yatırım döneminde ortaya çıkan kur farklarının da maliyete eklenmesi gerekir.<sup>16</sup>

Bir duran varlıkla ilgili olarak yapılan bir harcama; maliyet tanımına girmekle birlikte, tutarının önemsiz olması nedeniyle, duran varlık hesaplarına alınması yerine doğrudan gider yazılabilir. Bu ilkeye uygun olarak ve Vergi Usul Kanunu ile belirlenen tutarın altında kalmak kaydıyla, uygulamada “Kayda Tabi Malzeme” olarak isimlendirilen demirbaşlara ilişkin harcama doğrudan gider yazılabilmektedir.<sup>17</sup>

(VUK, maliyet tanımının çerçevesinde kalmasına karşın, bazı harcamaları maliyet dışında bırakarak dönem gideri sayılması konusunda yükümlülere bir hak tanımıştır. Değeri kanunda belli edilen tutarı aşmayan demirbaşlar için yapılan harcamalar, direk gider yazılabilir. Ancak ekonomik ve teknik açıdan birlik gösterenler için bu sınır topluca dikkate alınır. VUK m 313) 2018 yılı için bu sınır 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

### **2.1.2 Borsa Rayici**

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.(VUK m 263)

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün (değerlemeden önceki 30 gün) içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Sevilengül s 444

<sup>17</sup> Sevilengül s 445

<sup>18</sup> Küçüksavaş s 598

### 2.1.3 Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi varlığın değerlendirme zamanında sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. (VUK m 264)

### 2.1.4 Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK m 265)

### 2.1.5 İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. (VUK m 266)

### 2.1.6 Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK Mükerrer Madde 266)

### 2.1.7 Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. (VUK m 267)

Emsal bedeli sırası ile aşağıdaki şartlara göre belirlenir:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı çeşit ve içerik deki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu tanımın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına kıyasla %25’den az olmaması şarttır.

**Örnek:** İşletmenin elinde mevcut 100 kg. miktarındaki x malının gerçek bedeli bilinmiyor. Aynı cins ve nevideki malların son üç aylık satışları aşağıdaki gibidir:<sup>19</sup>

ARALIK			KASIM			EKİM		
Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
8	450	3.600	11	400	4.400	6	350	2.100
6	480	2.880	14	420	5.880	3	390	1.170
10	500	5.000	15	440	6.600	5	410	2.050
<b>24</b>		<b>11.480</b>	<b>40</b>		<b>16.880</b>	<b>14</b>		<b>5.320</b>

<sup>19</sup> Küçüksavaş s 599



Emsal bedeli tespit edilmesi gereken mal miktarının %25'i  $100 * 0,25 = 25$  Kg. dır. Aralık ayı satış miktarlarına baktığımızda 24 Kg. mal satılmıştır. Bu ayda emsal bedeli tespit edilmek istenen malın miktar olarak %25'inden daha az satış yapıldığından Aralık ayındaki ortalama fiyatı alamayacağız. Bu nedenle Kasım ayına bakmamız gerekir. Kasım ayındaki satış miktarı 40 Kg. olduğundan (25 Kg'dan fazla olduğu için) Kasım ayı ortalama fiyatını alırız. Kasım ayındaki ortalama fiyat ise aşağıdaki gibi hesaplanır:

**Kasım ayı ortalama fiyat =  $16.880 / 40 = 422$  TL/KG**

**100 Kg. malımızın emsal bedeli =  $100 * 422 = 42.200$  TL**

Söz konusu şart Kasım ayında gerçekleştiği için Ekim ayı satış miktarı 25 Kg'dan fazla olsa dahi nazarı itibara alınmaz. Eğer her üç ayda da söz konusu şart gerçekleşmemiş olsaydı, ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün olmazdı. Bu durumda ikinci sıradaki maliyet bedeli esas uygulanır.<sup>20</sup>

İkinci Sıra: (Maliyet Bedeli Esası) Emsal bedeli belirlenecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli bilinir veya hesaplanması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. (VUK m 267)

Üçüncü Sıra: (Takdir Esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belirlenemeyen emsal bedelleri kişilerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma durumları dikkate alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere kişilerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Fakat dava açılması verginin tahakkuk ve tahsili durdurmaz. (VUK m 267)

Emsal bedelinin kişiler tarafından bizzat hesaplandığı durumlarda, bu hesaplara ait kayıt ve listeler ispat edici belgeler olarak saklanır.

Yukarıda ki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin resen hesapladıkları değerler ile zirai kazanç sınırlarını tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan üretimde ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tahmin edilememesi durumunda tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tahmin olunur.

---

<sup>20</sup> Küçüksavaş s 599

### 2.1.8 Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.(VUK m 268)

### 2.2 Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

VUK' nun 258 ve 259.maddelerinde değerlendirme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi değerlerin vergi kanunlarında belirtilen gün ve zamanlardaki değerlerin bulunması” biçiminde tanımlanmıştır.

Bu durumda değerlendirme; Değerin bulunup, tespit edilmesi ve açıklanması için gereken muamele bütünü” şeklinde tanımlanabilir.

Değerleme süreci, finansal verilerde yer alan değerleri, yani finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemesi sebebiyle, muhasebe tarafından son derece önemli bir prosestir. Ülkemizde finansal verilerin hazırlanmasında dikkat alınan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına sınırlı kalarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan mevcut Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında varlık, yükümlülük ve özkaynak öğelerinin para birimi cinsinden tarif edilmesine istinaden birden çok değerlendirme esası ve değerlendirme ölçüsünün bulunması, aynı bilanço verilerinin ilk kayıt yada takip eden değerlendirme dönemlerinde farklı değerlendirme seçenekleri ile para cinsinden ifade belirlenebilmeleri, değerlemeyi muhasebe açısından karmaşık bir süreç haline getirmektedir

Maddi duran varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın maliyeti; firma tarafından yapılması ya da yaptırılması karşılığında ve duran varlığın elde edilip faydalanıla bilinir şekle getirilmesine kadar yapılan, Katma Değer Vergisi dışındaki, harcamalardan oluşur, (Banka ve sigorta şirketleri, Katma Değer Vergisine tabi olmadıklarından ödedikleri KDV'yi, maliyete eklerler.) Ayrıca tüm yükümlüler binek otomobillerin KDV'sini, yasa uyarınca hesaplanan KDV'den indirilmeyeceğinden, taşıtın maliyetine eklerler. Bu tanım çerçevesinde duran varlığın maliyetine;<sup>21</sup>

- Satın alma tutarı, gümrük vergileri ile alış sebebi ile ödenen geri alınamayan diğer vergiler,
- Varlığın konulduğu yere ve faal konuma getirilmesi için katılan giderler,

<sup>21</sup> Sevilengül s 444

- Arsanın hazırlanması için katlanılan giderler,
- Duran varlığın teslim alınması ile ilgili olarak kabullenilen giderler,
- Yerleştirme ve montaj giderleri,
- Araştırma Geliştirme giderleri,
- Varlığın sahiplenilebilmesi için katlanılan diğer parasal ifadeler girmektedir.

İktisadi firmalara dâhil bütün gayrimenkuller ve gayrimenkullerin bütünleyenleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve farklı taşıtlar, gayri maddi haklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir. (VUK m 269)

Gayrimenkullerde, maliyet bedeline satın alma bedelinden başka makine ve tesisat için ödenen gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. (VUK m 270)

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. (VUK m 272)

Duran varlık edinilmesi için alınan yatırım kredilerinin yatırım dönemi faizlerinin ve yatırım döneminde ortaya çıkan kur farklarının da maliyete eklenmesi gerekir.<sup>22</sup>

Alet edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. (VUK m 273)

Duran varlığın maliyet bedeline dahil edilecek ve edilmeyecek giderleri iki grupta ifade edebiliriz.<sup>23</sup>

- Duran varlıkla ilgili yapılan harcama, duran varlığın hizmet süresini uzatıyorsa veya verimini artırıyorsa yahut değerini artırıyorsa ya da duran varlığa yeni bir ekleme yapılıyorsa, bu harcamalar duran varlığın maliyet bedeline ilave edilmelidir.

<sup>22</sup> Sevilengül s 444

<sup>23</sup> Ömür Yıldırım *Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulamaları ile TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Açısından Karşılaştırılması* Yüksek Lisans Tezi Aydın 2015 s.13

- Duran varlıkla ilgili yapılan harcama, söz konusu varlığın normal olarak hizmet vermesini sağlıyorsa bu tür harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Normal bakım, onarım giderleri, temizleme, yağlama, vb. giderler duran varlığın ekonomik ömrünü muhafaza etmek için yapılan giderlerdir.

Maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde önemli etkenlerden birisi, erken ödeme nedeniyle elde edilen ıskontodur. Böyle bir durumda elde edilen ıskonto maddi duran varlığın maliyet bedelinden düşülmelidir. Erken ödeme ıskontosu maddi duran varlığın faturası üzerinde indirim şeklinde yer alıyorsa, maddi duran varlığın maliyeti, ıskontodan sonraki tutar olacaktır.

Duran varlıklarla ilgili faiz giderleri ve kur farkları ile ilgili husus 163 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliğinde belirtilmektedir. Belirtilen tebliğe göre:

- Yatırımların fonlamasında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla gider eşitilerek yatırım maliyetine ilave edilmesi gerekir; işletme dönemine ait olanların ise, içinde buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete aktarılmak suretiyle amortisman tabi tutulması,

- Döviz kredisi kullanmak kaydı ile yurt dışından makine ekipman ithal edilmesi anında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin edinim dönemi sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine ilave edilmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete ilave ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu tebliğe göre faiz ve kur farklarının yatırım dönemine ait olan kısımları, duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Faiz ve kur farklarının işletme dönemine ait kısımlarının duran varlığın maliyetine eklenmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde işletmeler serbesttir. Yatırım dönemi, amortisman tabi duran varlığın işletme aktifine alındığı dönemin sonuna kadar olan zamanı ifade eder. Yatırım döneminden sonraki zaman işletme dönemi olmaktadır.<sup>24</sup>

Kur farklılığı ile ilgili olarak, maddi duran varlığın işletme aktifine kayıtlı olduğu hesap döneminin sonuna kadar ki dönemde ortaya çıkan kur farkları maddi duran varlığın maliyetine eklenecektir. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ve bu

---

<sup>24</sup> Yıldırım s.14

nedenle ortaya çıkacak giderler maddi duran varlığın maliyetine ilave edilecek veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Kur farklılığı olumlu ya da olumsuz olabilir. Kur farkı olumsuz olduğunda maliyetleri artırıcı, dolayısıyla dönem kazancını azaltıcı bir etkiye sahiptir. Kur farkı olumlu olduğunda ise maliyetleri azaltıcı dolayısıyla dönem karını artırıcı bir etkiye sahip olacaktır.<sup>25</sup>

### **2.2.1 Arazi ve Arsalarda Değerleme**

Arazi ve arsalar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak inşaaata tahsis edilen arsanın değerlendirilmesi değişik iktisap türlerine bağlı olarak farklılık gösterir. Son yıllarda hızlı nüfus artışı, iç ve dış göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesi sonucunu doğurmuş bu durum ise özellikle büyük kentlerde arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiştir. Arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, kendine özgü koşulların sonucunda “arsa payı karşılığı kat inşaatı” olarak ifade edilen olguyu gündeme getirmiştir.<sup>26</sup>

### **2.2.2 Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Bina Yapılması**

Kat karşılığı arsa tesliminde bina yapılması durumunda, bağımsız bölümlerin bir kısmı arsa sahibine devredilmektedir. Bu durumda arsa sahibi müteahhide, müteahhit de bunun karşılığı olarak arsa sahibine bağımsız bölüm vermektedir.

Müteahhit açısından toplam inşaat maliyeti, arsa sahibine verilen de dahil olmak üzere toplam üretilen dairelerin maliyetidir. Toplam inşaat maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisinde kalan dairelerin arsa maliyetini ifade eder. Arsa sahibi açısından da kendisinde kalan bağımsız bölümlerin bedeli, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedelidir.

Müteahhit şirketin arsa sahibine, belli bir miktarda bağımsız bölüm vermesi yanı sıra bir miktarda nakden ödeme yapması halinde, müteahhit şirkette kalan bağımsız bölümlere denk gelen arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile nakit yapılan ödemenin toplamı olur.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Yıldırım s.14

<sup>26</sup> Erdem, Hayretin. *Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV*, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, sayı 189, s.120.

<sup>27</sup> Ürel, Gürol. *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, s.383

### 2.2.3 Binalarda Değerleme

Binalar, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Binaların değerlemesinde, bazı hallerde ve bir kısım gider unsurlarının maliyete dahil edilip edilmemesi yönünden özellik arz eder.

Bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderlerin, bina değerlemesinde maliyet bedeline gireceği VUK' un 270'incimaddesinde belirtilmiştir.

İşletmenin aktifine dahil ve amortismanı tamamlanmamış bir binanın yıkılıp yeni bir bina yapılması halinde, eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri yönünden ne yönde işlem yapılacağı hususunda ise, kanunda açıklık yoktur. Ancak bu hallerde de eski binanın itfa edilmemiş kıymetinin yeni binanın maliyetine eklenmesi gerekeceği gerek vergi idaresi gerekse Danıştay'ca kabul edilmektedir.<sup>28</sup>

Üzerine inşaat yapılan arsanın bazen tamamı inşaatın kullanım alanına ayrılmakta, bazen de geniş bir arsanın bir kısmına inşaat yapılarak inşaatın çevresindeki bir kısım arsanın inşaatın kullanımına ayrılırken, geriye kalan alan ileride başka amaçlarla kullanılmak için boş tutulmaktadır. Bu şekilde bir arsanın üzerine inşaat yapıp, arsanın bir kısmının inşaatın kullanım alanı dışında bırakılması durumunda inşaatın maliyetine yalnız arsanın inşaatın kullanımına tahsis edilen kısmının maliyetinin eklenmesi gerekir.

Binalara sonradan eklenen asansör ve kalorifer tesisatı gibi tesisatlar bina maliyetinin bir unsurudur. Bu nedenle sonradan binaya ilave edilmesi dolayısıyla yapılan harcamalar binanın kullanma ömrünü içindeki yararını artırmak bakımından maliyet artırıcı gider olarak kabul etmek gerekir. Bu kabul içinde de yapılan ilave tesisatın, binanın kalan itfa süresi içinde eşit taksitlerle itfa edilmesi gerekir.<sup>29</sup>

### 2.2.4 Tesis Makine ve Cihazlarda Değerleme

Her türlü tesis makine ve cihazlar; maliyet bedeli ile değerlendirilir. İmal edilen makine ve tesislerde imal bedelleri satın alma bedeli sayılır. Bunların değerinin artırılması için yapılan giderler maliyete eklenir.

Makineler muharrik kuvvet üreten hammadde ve ilk maddeleri üreten ve imal eden ve işleyen, taşıma işlerinde kullanılan sabit gezici araçlardır.

<sup>28</sup> Özbalcı, Yılmaz *Tüm Vergi Kanunları*, Oluş Yayıncılık, 2008, s.573

<sup>29</sup> Özbalcı, s.594

VUK 270'inci maddesinde sadece makine ve ekipman için karar altına alınmış olsa da gayrimenkul gibi değerlendirilen tüm kıymetlere ilişkin gümrük ve kurulum giderlerinin maliyet bedeline ilave ettirilmesi gerekir.

İthal edilen makine ve ekipman ithalatla ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dahil edilir. Ancak daha sonra indirim konusu yapılabilecek olan katma değer vergisinin ayrıca takip edilmesi bir başka ifade ile maliyete ilave edilmemesi doğrudur. İsmen vergi olmamakla birlikte gümrükte ödenen bir takım fon, harç veya çeşitli kamu kurumlarının ya da bunlar tarafından kurulan vakıfların bağış adı altında yaptıkları tahsilatında maliyete eklenmesi gerekir.

VUK' nun 271'inci maddesine göre; imalatı yapılan makine ve ekipman da, bunların imalat giderleri, satın alma bedelidir. İşletmede imalatı yapılan makine, ekipmanın maliyet tutarı, hammadde ve yardımcı malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderlerinden oluşur.

### **2.2.5 Taşıtlarda Değerleme**

İktisadi varlıklara ait bütün gayrimenkullerle, gayrimenkullerin bütünleyenleri ve detayı ile tesisat ve makineler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu nedenle, binek otomobiller taşıt olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Diğer maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi varlıklarda olduğu gibi, taşıtların, VUK'un 272'inci maddesine göre; gayrimenkülü yenilemek veya iktisadi varlığını devamlı olarak çoğaltmak, ömrünü uzatmak suretiyle yapılan yatırımlar ile binek otomobilin alınması sırasında ödenen kur farkları ve kredi faizleri, iktisadi varlığın aktife alındığı tarihe kadar ve aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşanların maliyetine ilave edilmesi mecburidir. Takip eden dönemlerde ise maliyete ilave edilmesi ya da doğrudan gider yazılması tercihe bağlıdır.

Binek otomobillerin KDV ve ÖTV gider yazılması veya maliyet bedeli olarak dikkate alınması açısından durum özellik arz etmektedir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otoların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, binek otomobillerine ait KDV'yi, KDVK' nun 30. maddesi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapabilirler. Bunların dışındaki mükellefler KDV ve ÖTV direk maliyete ekleyip amortisman yolu ile gider yazabilecekleri gibi direk gider olarak ta dikkate alabilirler.

### **2.2.6 Demirbaşlarda Değerleme**

Demirbaşlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu kavramla işletmede sürekli olarak kullanılan ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyalardan bahsedilmektedir.

Masa, sandalye, televizyon, mutfakta kullanılan aletler, bilgisayar, temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir.

VUK'nun 273'üncü maddesinde demirbaş eşya paragrafında alet, edevat, mefruşat toplanmıştır. Bunların maliyet bedeli satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi münhasıran bunların alınması için yapılan giderlerden oluşur.

## **2.3 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman**

### **2.3.1 Genel Açıklama**

Amortisman konusu oldukça kapsamlı, uygulamada hemen hemen her mükellefi ilgilendiren bir konudur.<sup>30</sup>

Amortisman tabi varlıklar, bir yıldan daha uzun muhasebe döneminde kullanılması gereken, sınırlı bir faaliyet süresi olan, bir işletme tarafından mal ve hizmet üretim ve hazırlıkta, işletme içi genel yönetim faaliyetleri için alınan varlıklardır.<sup>31</sup>

Amortisman her yönden, aktif sabit kıymetin, yıpranma, eskime, çeşitli olağanüstü sebeplerle ortadan kalkma veya kullanılamaz hale gelme durumlarıyla kaybettiği değer o bilanço yılına denk gelen tutarıdır.<sup>32</sup>

Vergi Usul Kanunumuzda amortismanlarla ilgili düzenlemeler mevcuttur. (VUK 313-330) Vergi Usul Kanunu'nun 313 sayılı maddesinde İktisadi işletmelerin aktifine giren iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürlerinin, iktisadi faaliyette uzun süreler kullanılacak nitelikte olması sebebiyle amortisman müessesesi getirilmiştir.

VUK' un 313. Ve 314. Maddelerinde amortisman konusunu teşkil eden varlıklar tanımlanmıştır. Bunlar:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin tamamlayıcı, ayrılmaz parça ve ayrıntıları
- Tesisat ve makinalar
- Gemiler ve diğer taşıt araçları
- Gayri maddi Haklar
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri (VUK 313. Md.)
- Tarım işletmelerince kullanılan meyvelik, zeytinlik, fındıklık, bağ gibi ağaçlandırılan ve kullanılan tarım tesisleri
- İşletmelerde yapılmış her çeşit inşa ve harklar (VUK 314. Md.) arasından bir yıldan uzun ve yıpranmaya, erozyona ve değerden azalmaya maruz kalanlardır.

<sup>30</sup> Yalçın Hasan, *Giderler Ocak 2010*, s.925

<sup>31</sup> Sevilengül, s.423

<sup>32</sup> Bayram Salih, *Mevcutlarda Amortisman Aralık 2003* s.102



Kanunda ‘... bir yıldan fazla kullanılan...’ ifadesi bulunmakla beraber burada bahsedilen ilgili varlığın bir yıldan daha fazla kullanılabilir olması gerektirir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılıp ve yıpranmaya, erozyona veya değerden düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle 269. Madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi varlıkların, alet, edevat, demirbaş ve hakların birinci kısmındaki esaslara göre belirlenen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi teşkil eder.<sup>33</sup>

VUK’ nun amortisman tanımını, kısaca vergi kanununa göre tespit edilen varlık değerlerinin yine vergi kanununda belirlenen şartlara göre yok edilmesi olayı şeklinde tanımladığı ifade edilebilir.

Amortisman firmanın gerçek değerinin ortaya çıkması anlamında bir kıstas ve aynı zamanda bir mükellef hakkıdır. Amortisman, iktisadi firmalara değerlerini doğru belirlemek ve kazançları üzerinden yasal bir şekilde vergi ödemeleri için getirilmiş hukuki bir haktır.

### **2.3.2 Amortisman Ayırma Şartları**

VUK’ na göre, amortisman ayrılacak varlığın duran varlık grubunda olması amortisman uygulaması açısından tek başına yeterli değildir. Kanun’a göre amortisman ayrılabilmesi için varlığın duran varlık grubunda olmasının yanında, duran varlığın bazı şartları da bir arada bulundurması gerekmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

### **2.3.3 Maddi Duran Varlığın İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması**

VUK’ unun 320. Maddesine göre amortisman ayrılması varlığın aktife kaydedildiği yıl başlar. Fakat, VUK aktife alınış algısının tanımını yapmamıştır. Bu sebeple aktife alınış tanımını herkes kendine göre yorumlamakta ve uygulamaktadır. Bununla birlikte, vergi müfettişleri aktife alınış tanımını “iktisadi kıymetin kazanılarak defter kayıtlarına alınması, değerlendirme günü listeye dâhil olması ve faaliyete hazır halde bulunmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır. Bu ifadeye göre bir varlığın aktife alınmış ve aşınma payına tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir.

<sup>33</sup> Beylik Ali, Mevcutlarda Amortisman Uygulaması Aralık 2004 s.157

### **2.3.4 Maddi Duran Varlığın Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması**

VUK 313. Maddesine göre, aşınma payı tatbikatının bir diğer şartı; aşınma payı tatbikatının dâhil edilecek varlıkların eskime, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya gelmeleri gerekmektedir. Yani işletmelerin aktiflerinde yer alan aşınma payına tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların eskime, aşınma veya değerden düşmeye maruz kalmalarıdır.

Bir varlığın eskime ve aşınma nedeniyle değer yitirmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde gerçekten kullanılıyor olması anlamına gelmekle birlikte, eskime ve aşınma her zaman, işletmelerde gerçekten kullanılan amortismanına tabi varlıkların gözle görülebilir bir yıpranmaya maruz kalması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir eskime ve aşınmaya maruz kalmadığı halde teknolojik sebepler nedeniyle eskiyen varlıklarda değer kaybı görülebilir ya da işletmede gerçekten kullanılamaz hale gelebilir. Bu durumda söz konusu varlıklar için de aşınma payı hesaplanıp kaydedilmesi gerekmektedir.

Değerden düşmeye maruz bulunma, eskime ve aşınma tanımlarına göre çok daha geniş bir kavramdır. Yani Kanun'da, aşınmaya tabi varlıklara ait değer kaybının fiilen oluşmuş olması değil, varlıkların değer azalışına maruz bulunmaları yeterli görülmüştür. Bunun anlamı ise, varlıkta herhangi bir azalış olmasa dahi kanuni oran üzerinden aşınma payı hesaplamasını mümkün kılmaktadır.

Boş arsa ve arazi gibi kaliteleri itibariyle hiçbir şekilde eskimeye, aşınma veya değer kaybına maruz kalmayan değerler için kanun gereği aşınma payı hesaplanması mümkün değildir. “Örneğin; Maliyet bedeli 75.000 TL olan bir makine ve ekipmanın piyasa değeri 1 yıl içinde 100.000 TL çıkmış olabilir. Piyasa değerinin artmış olması sebebiyle amortismanına tabi tutulmaması gerektiği ileri sürülemez. Çünkü bu kıymet fiziki anlamda eskimek suretiyle aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalmaktadır.”<sup>34</sup>

### **2.3.5 Maddi Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması**

V.U.K' nun 313. Maddesi gereğince amortisman uygulamalarında dikkat edilmesi gereken diğer bir sebepte, amortismanına tabi varlıkların işletmelerde bir faaliyet döneminden daha fazla süre kullanılabilir olmasıdır. Bu sebep fiili kullanım anlamı taşımaz. Kanunda belirtilen bir faaliyet döneminden fazla kullanılabilir olması manasına gelmektedir. İşletmeler gerek teknik, gerekse fiili olarak bir faaliyet döneminden fazla

<sup>34</sup> Tarakçı Hızır, *Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler* 2007 s.23

kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili faaliyet döneminde doğrudan gider yazılabilir. Diğer bir ifade ile işletmeler, bir faaliyet döneminden daha uzun bir süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılması kanunen mümkün değildir.

### **2.3.6 Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması**

V.U.K.' nun 313. Maddesine göre Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile her yıl için belirlenen tutarın altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat ve demirbaşlar aşınma payına tabi tutulmayarak doğrudan gider hesaplarına alınabilir. İktisadi ve teknik olarak bütünlük arz edenlerde bu oran tamamıyla dikkate alınır. Kanun maddesinde bulunan iktisadi tamlık kavramı, varlıkların birlikte kullanılması durumunda maliyetlerin azaltılarak varlıklardan sağlanan verimin ve faydanın artırılabilmesini, teknik birlik kavramı ise, işletme faaliyetinin yerine getirilebilmesi için varlıkların birlikte kullanılmasının zorunluluğunu ifade etmektedir.<sup>35</sup>

### **2.3.7 Amortisman Hesaplama Yöntemleri**

Bir kıymetin hizmet zamanı ekonomik kullanım zamanından kısa olabilir. Bu sebeple, maddi duran varlıkların hizmet zamanı dönemsel olarak gözden geçirilmelidir.<sup>36</sup> Muhasebe sistemimiz amortisman oranlarını belirlemede hizmet zamanı ve yararlı ömür dikkate alınmak üzere işletmelere bırakılmışken, VUK 315'inci maddesinde, işletmelerin amortismanına tabi varlıklarını, MB tarafından belirlenecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları belirlenmiştir.

VUK 315.maddesi 5024 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramasıyla beraber önceki dönemlerde uygulanan %20 olarak belirlenen üst sınır kaldırılmış, İktisadi işletmelerin amortisman uygulamasında kullanacakları oranlar 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel tebliğince belirlenip yürürlüğe girmiştir. Bunun devamında 339, 365, 389, 399, 406, 418 ve 439 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortisman oranlarında güncelleme ve ekleme yapılmıştır.

VUK amortisman hesaplama yöntemi olarak esasta iki usulü ön planda tutmaktadır. Bunlar; "Normal Amortisman Usulü" ile "Azalan Bakiyeler Usulüdür." Ayrıca VUK 316. Maddesinde madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmekte,

<sup>35</sup> Güvemli Oktay, a.g.e. s. 156

<sup>36</sup> Tokay Hüseyin, Yaklaşım Dergisi Eylül 1999 s. 33

317. Maddesinde ise belli nedenler ile olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmektedir.<sup>37</sup>

### **2.3.8 Normal Amortisman Usulü**

Normal amortisman usulü 213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuzun 315. Maddesiyle düzenlenmiştir. Normal Amortisman ismiyle adlandırılan bu madde yıllar itibari ile belli değişikliklere uğramıştır.

2791 sayılı Kanunun 7 maddesiyle belirlenen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değeri %25 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe belirlenebilmesi için mükelleflere bırakılmış, arazi ve binalar ile %25 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir ifadesi yer almıştır.

4008 sayılı Kanunun 10'uncu Maddesiyle %25'lik oran %20 olarak değiştirilmiştir.

01.01.2004 tarihinden itibaren 5024 Sayılı Kanun'un 3. Maddesiyle değişen maddede, Mükellefler aşınma payına tabi iktisadi kıymetlerini MB belirleyip ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edileceği karar altına alınmış, ilan edilecek oranların belirlenmesinde iktisadi varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Böylece, mükelleflerin amortisman oranlarını kendi belirleme şekli ortadan kalmış sürenin belirlenmesinde faydalı ömür dikkate alınmıştır. Akabinde yukarıda da belirttiğimiz 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418 ve 439 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanarak faydalı ömürler Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır.

### **2.3.9 Azalan Bakiyeler Usulü**

Vergi Usul Kanunun mükerrer 315'inci maddesi ile düzenlenen azalan bakiyeler yöntemi, vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla VUK'nda yer verildiğine ilişkin görüşler vardır.<sup>38</sup>

Duran Varlıkların ilk zamanlarında daha yüksek tutarlarda aşınma payı ayrılması ve bu şekilde ayrılacak aşınma paylarının gider yazmaları neticesinde, işletmelerin yatırımlarının başlangıcın ilk yıllarında ödeyecekleri verginin daha düşük olması ve bu

<sup>37</sup> Aykutlu Fercan, *Amortisman Gider Niteliğinin Değerlendirilmesi* Yaklaşım Dergisi Aralık 1999 s.25

<sup>38</sup> Gündüz Kemal, Perçin Necati, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme* 1997 s.104

şekilde işletmelere finansal yönden belirli bir avantaj sağlanması bu yöntemin temel amacıdır.<sup>39</sup>

Bu yönteme göre her yıl sabit kıymetin amortisman uygulanabilir değerinden daha önce ayrılmış amortisman toplamı düşülerek kalan tutara amortisman oranının uygulanmasıyla o yıl ki amortisman tutarı bulunur. Faydalı ömrün en son yılında da kalan tutar tam olarak amortisman konusu olacaktır.<sup>40</sup>

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulamalarına ilişkin birtakım kısıtlamalar içermektedir. Bunlar;

- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman yalnız bilanço esasına göre defter tutanlar tarafından uygulanabilir. İkinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı ile zirai işletme hesabı esasında defter tutan çiftçiler, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıramaz.
- Normal amortisman yönteminde amortisman, duran varlığın, ilk maliyet bedeli üzerinden ayrılır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, üzerinden amortisman ayrılacak değer, her yıl değişir. Bu değer, ilk kayıtlı bedelinden önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar düşülmek suretiyle bulunur.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak, uygulanacak amortisman oranı hiçbir zaman %50' yi geçemez.
- Azalan bakiyeler yönteminde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, son yıl tamamen itfa edilir.<sup>41</sup>

**Örnek:** Maliyet değeri 100.000 TL olan bir iş makinesinin faydalı ömrü (6) yıl, amortisman oranı da %16,66'dır. Buna göre, azalan bakiyeler usulüne göre, iş makinesi %33,32 amortisman oranı üzerinden 6 yılda şu şekilde amorti edilir.

<sup>39</sup> Kaynak Harun, *İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar*, Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2001 s.149

<sup>40</sup> Erol Ahmet, Uyanık Ragıp Yüce, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Temmuz-Ağustos 2014 s.100*

<sup>41</sup> Özbalcı Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları Oluş Yayıncılık 2002, s.710*

Yıllar	Değer	Oran	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
1.Yıl	100.000 "	33,32%	33.320 "	33.320 "
2.Yıl	66.680 "		22.218 "	55.538 "
3.Yıl	44.462 "		14.815 "	70.353 "
4.Yıl	29.647 "		9.879 "	80.231 "
5.Yıl	19.769 "		6.587 "	86.818 "
6.Yıl	13.182 "		13.182 "	100.000 "

### 2.3.10 Fevkalade Amortisman

Amortismanına tabi varlıkların, afetler ve teknik ve ekonomik nedenlerle, teknik ve verim değerlerinin düşmesi, kısmen ya da tamamen kullanılmaz duruma gelmesiyle ilgilidir.<sup>42</sup>

Fevkalade amortisman uygulanmasından yararlanabilmek için Maliye Bakanlığı'na müracaat edilerek amortisman oranı belirlenmesinin talep edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na başvurmadan fevkalade amortisman oranı belirlemeleri ve uygulamaları mümkün bulunmamaktadır.<sup>43</sup>

VUK' un 317'inci madde hükmünde fevkalade amortisman amortismanına tabi olup tabi afetler neticesinde (yangın, deprem, su basması gibi) değerini tamamen veya kısmen kaybeden iktisadi kıymetler, yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetlerini tamamen veya kısmen kaybeden iktisadi kıymetler, cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların görüşleri alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin içeriğine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır, şeklinde açıklanmıştır.

Fevkalade amortisman uygulanabilecek hallerin başında, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yangın, deprem, su basması ve bunlara benzeyen afetler nedeniyle değer kaybına uğraması gelmektedir.

Duran varlıktaki değer kaybının yangın, deprem, su basması ve benzeri afetler yüzünden gerçekleştiğinin tespit ettirilmesi gerekir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde doğal afetler nedeniyle oluşan değer kaybının tespiti için Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmelidir. Değer kaybı ve zararın

<sup>42</sup> Uragun, Mehmet *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara: Yetkin Kitapevi, Kasım 1993, s. 190.

<sup>43</sup> Ufuk, Tahir *Fevkalade Amortisman Uygulaması* Yaklaşım Dergisi Ocak 2003, sayı, 121,s.127.

derecesi ilgili bakanlıkların da görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenerek fevkalade amortisman oranı tespit edilir. Amortisman oran veya tutar olarak belirlenir. Maliye Bakanlığı'na müracaat, zararın meydana geldiği dönemde yapılmalıdır.

Amortisman tabi iktisadi kıymet doğal afet neticesinde değerini tamamen kaybetmişse fevkalade amortisman yoluyla değerini tamamı itfa olunur. Sonraki dönemlerde normal amortisman uygulanması söz konusu olmaz. Değer kaybı kısmi ise, doğal afetten önce ayrılmış amortisman ile fevkalade amortismanı rağmen itfa edilemeyen kısım sonraki dönemlerde normal şekilde itfa edilir.

Fevkalade amortisman uygulanan dönemde ayrıca normal amortisman ayrılamaz. Zira fevkalade amortisman oranı o yıl için normal amortisman oranını da içerir.

Çağımızda teknoloji çağı da denilmektedir. Teknolojideki gelişmeler üretimde de hızlı verim artışına neden olmakta ve maliyetleri büyük ölçüde aşağıya çekmektedir. Bu durumda eski teknolojiye sahip firmalar yeni teknolojiye sahip firmalar ile rekabet edememektedirler. Eski teknoloji ile çalışan firma yeni makinelerin düşürdüğü maliyet avantajından faydalanamaz. Firma kendisini yeni teknolojiye uydurmalıdır.

Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşen ve tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelen, menkul, gayrimenkul ve hakların itfa edilmemiş bedelleri fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilir.

### **2.3.11 Madenlerde Amortisman**

Madenlerde amortisman uygulamasını şu şekilde açıklayabiliriz; madenlerin tahmin edilen kaynaklarını kullanma hakkını elde etme ve kullanma ile alakalı toprak altı yatırımların fiilen elde edilen maden miktarlarıyla bağlantılı olarak giderlerin oluştuğu dönemde doğrudan gider eşitirmeyip, sonraki yıllarda beklenen yararlanma süresi dikkate alınarak itfa edilmesidir.

Madenlerde amortisman Vergi Usul Kanunu'nun 316.maddesinde tarif edilmiştir;

“İşletme nedeniyle içindeki madenin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, kişilerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve nitelikleri göz önüne alınarak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere MB belirlenecek değerler üzerinden yok edilir.”

Mükelleflerin amortisman oranını tespit etmelerine imkân yoktur. Amortisman oranının belirlenmesi için mükellefin Maliye Bakanlığı'na başvurması gerekmektedir.

Bu başvuru ile Maliye Bakanlığı ve Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na oluşturulacak komisyon her maden veya taş ocağı için rezerv durumunu ve işletme olanaklarını dikkate alarak bir oran belirleyecektir.

Amortisman oranının tespit edilmesinde göz önüne alınacak olan görünür ve muhtemel rezervlerin tahmini hesabı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenmektedir.

Maden ve taş ocaklarında amortismanına tabi tutulacak kıymet, ayrıcalık bedeli veya maliyet bedelidir. İmtiyaz ruhsatı maden cevherini bulan kişi ya da firmaya verilmektedir. İmtiyaz ruhsatı ait olduğu işletme için gerekli işlemlere ve harcamalara başlamadan önce yaptığı harcamaların tamamı ayrıcalık bedeli sayılır.

İmtiyaz sahibi tarafından madenin ya da taş ocağının sahiplenilmesinde ödenen bedel de bu iktisadi değer maliyet bedelini oluşturur. Madenlerde ayrıcalık bedeli, arama ve işletme hakkının sahiplenilmesi için gerçekleşen tüm giderleri kapsar. Bu giderler çizimlerin yapılması, sondajların gerçekleştirilmesi, teknik danışmanların giderleri gibi kayıt altına alınması gereken her türlü maliyet unsurudur. Maliyet bedeli ise ayrıcalık hakkının ve izinlerin satın alınması için ödenen tutar ile ayrıcalık hakkının satın alınmasından sonra yapılan harcamaları kapsar.

İşletme payının birtakım kuruluşla birlikte satın alınması durumunda da kuruluş, bina, makine gibi iktisadi kıymetlerin değerinin toplam tutardan azaltılması gerekir.

09.06.1970 tarihli VUK MD. 316 204.176/2 sıra no.lu Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararına göre madenlerle, arazi ve arsa tutarının maden maliyeti içinde amortisman ayrılması gerekir.

"Madenlerde arazi umumi olarak büyük ölçüde değer kaybına uğramaktadır. Bu arazi veya arsalar 314.maddede belirtilen arazi ve arsalar gibi irdelenemez. Bu değerle 316.maddedeki amortismanına tabi maden maliyetine eklenmemesi gerekir.

Arazi veya arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde daha az bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğramaları mümkün olmakla beraber uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresi meydana gelecek değer azalmalarını takdir etmek pratikte güçlükler arz edeceği göz önünde tutularak arazi maliyetinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın tümünün amortismanına tabi tutulması uygun olur.

Aslında işletme zamanı içinde arzı veya arsaların tüm maliyetinin amortismanına tabi tutulması nedeniyle meydana gelecek vergi kayıplarının işletme süresi sonunda bu



kıymetlerin satılması sonucunda amortismanlardan dolayı ortaya çıkacak kazanç farkının vergilendirilmesiyle giderilecektir.”

Madenlerde amortisman payı maliyet bedeli temeline göre belirlenir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 12.09.2002-7404/ B.07.4.DEF.0.34.20./ VUK-316-8166 sayılı özelgesinde madenlerde tatbik edilecek amortisman tutarının hesaplanması hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Madenlerde amortisman başlıklı 316.maddesine göre; madenlerde tatbik edilecek amortisman tutarının aşağıda belirtilen formülle hesaplanması gerekmektedir.

Madenlerde Uygulanacak Amortisman Nispeti:

Ayrıcalık veya Maliyet Bedeli

= ----- x Yıllık Üretim

Görünür veya Muhtemel Rezerv

“Maddede belirtilen “ayrıcalık bedeli” ifadesi, ayrıcalığın alınabilmesi için düzenlenmesi gereken topoğraf haritaların yapılması, maden alanına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol giderleri ve ücretleri gibi masraflarla, harç ve resimleri, “maliyet bedeli” ifadesi ise, maden ayrıcalığının, ayrıcalık sahibi tarafından kazanılması için yapılan tüm giderlerin toplamını belirtmektedir. Maden üretimi için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma tutarlarının, maliyet bedeli içinde etüt edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu nedenle, rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek raporlanması halinde, yukarıda yazılan formülü tatbik etmek suretiyle amortisman hesaplanması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir.”

Maliyet bedeli esası yöntemine göre, maliyet bedeli ile çıkarılması muhtemel rezerv arasında oransal bir ilişki veya birim maliyet hesaplanır.

**Örneğin**, arama ve hazırlık giderleri için 500.000 TL gider kaydedilen bir maden ocağındaki muhtemel üretilebilecek rezervin 50.000 ton olduğu tespit edilsin. Buna göre 1 ton maden üretimi için yapılan sabit gider 10,00 TL'dir. Her yıl sonunda çıkarılan maden üretimi miktarı ile 10,00 TL çarpılarak o yıl için ayrılacak amortisman hesaplanır.

Hesap edilen maden miktarından daha fazla maden çıkarılması halinde başlangıçta tespit edilen ayrıcalık veya maliyet bedelinden daha fazla amortisman ayrılamaz.

Hesap edilenden daha azmeden çıkarılmış ise bu defa kalan tutar en son yıl zarar yazılarak kapatılır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 16)

#### MADDİ DURAN VARLIK STANDARDI

Maddi duran varlıklar, işletmede bir çalışma döneminden daha uzun zamanlarda işletme çalışmalarının yürütülebilmesinde kullanılmak üzere sahiplenilen maddi değerlerdir. Bir değer, maddi duran varlık kabul edilebilmesi için<sup>44</sup>

- Maddi bir yapıya sahip olması
- Muhasebe kayıtların da bulunması (bunun istisnası finansal kiralama konusu varlıklardır. Finansal kiralama yoluyla elde edilen varlıklar, işletmenin sahipliğinde olmadığı halde işletme duran varlıkları arasında yer alır)
- İşletmenin mal ve hizmet üretiminde veya idari işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak suretiyle edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının planlanmaması,
- Özel durumları dışında, bir yıl olarak belirlenen işletme çalışma döneminden daha uzun bir süreye sahip olması gerekir.

#### **3.1 Standardın Amacı**

Maddi varlıkların (devamlı kullanım amaçlı) ve bunların amortismanlarının değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak bilanço ve eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin belirlenmesidir.<sup>45</sup>

TMS 16 1.maddesinde, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek olarak tanımlanmıştır.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel alınan konular;

- Varlıkların Muhasebeleştirilmesi,
- Defter değerlerinin belirlenmesi ve finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları
- Değer düşüklüğü zararlarıdır.

#### **3.2 Standardın Kapsamı**

Satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar olan

<sup>44</sup> Kaya Gamze Ayça, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2012, Cilt 11 Sayı 39

<sup>45</sup> Örtün Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.193

zamanda bu standart kapsamında değeri değerlendirilir. Canlı varlıklar, maden petrol doğal gaz ve benzeri nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan varlıkların kullanım hakları bu standart kapsamında değerlendirilmezler. Yine özel tükenmeye tabi varlıklar ile özel maliyetler bu kapsamda değerlendirilir.<sup>46</sup>

TMS 16 Md. 3-4 ve 5’de bu standarda göre varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılmayacak açıklamalara yer verilmiştir. Bunlar,

- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar. (TFRS 5)
- Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41)
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık çıkarma ve değerlendirme harcamalarının, varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TFRS 6)
- Petrol, doğal gaz ve benzeri nitelikli yenilebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.
- Bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. (TMS 17 Kiralama İşlemleri gibi...)
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40)

### **3.3 Standart ile İlgili Tanımlar**

TMS 16’nın 6.maddesine göre standartta geçen terimlerin anlamları şu şekildedir.<sup>47</sup>

#### **3.3.1 Taşıyıcı Bitki:**

Tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi ve sağlanması için kullanılması, bir yıldan fazla ürün vermesinin öngörülmesi ve önemsiz artık satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin düşük olması.

#### **3.3.2 Defter Değeri:**

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

#### **3.3.3 Maliyet**

Bir varlığın elde edilmesinde veya imalatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer tutarların gerçeğe uygun değerini veya belli zamanlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa belirtilen bedeli ifade eder.

<sup>46</sup> Örtün Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.193

<sup>47</sup> KGGK, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.3-4

### **3.3.4 Amortisman Tabi Tutar**

Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan artık değer çıkarılmasıyla bulunan tutardır.

### **3.3.5 Amortisman**

Bir varlığın aşınma payına tabi tutarının, yararlı ömür süresince belirli bir sistemde dağıtılmasını ifade eder.

### **3.3.6 İşletmeye Özgü Değer**

Bir firmanın bir değer devamlı kullanımından ve yararlı sürenin sonunda satılmasında elde edilmesi öngörülen veya bir mecburiyetin karşılanmasında ortaya çıkması beklenen nakit hareketlerinin bugünkü değerini ifade eder.

### **3.3.7 Gerçeğe Uygun Değer**

Piyasa iştirakçileri arasında hesaplama tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

### **3.3.8 Değer Düşüklüğü Zararı**

Bir değer defter değerinin geri kazanılabilir tutarını geçen kısmını ifade eder.

### **3.3.9 Maddi Duran Varlıklar**

Mal veya hizmet üretimi veya sunumunda kullanılmak, farklı kişilere kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere sahiplenilen ve bir yıldan daha uzun kullanımını ön görülen, fiziki kalemlerdir.

### **3.3.10 Geri Kazanılabilir Tutar**

Bir değer gerçeğe uygun değerinden satış giderleri düşülerek bulunan tutarı ile kullanım tutarından büyük olanıdır.

### **3.3.11 Bir Varlığın Kalıntı Değeri**

Bir varlık tahmin edilen yararlı sürenin sonuna ve yaşına vardığında satılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, satışının tahmini maliyetleri düşülerek bulunan tahmini tutardır.

### **3.3.12 Yararlı Ömür**

Bir varlığın firma tarafından faydalanıla bilmesi beklenen süreyi ya da firma tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi tahmin edilen üretim miktarı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

## **3.4 Muhasebeleştirme**

Maddi duran varlıkların muhasebe hesaplarına kaydedilmesinde satın alma maliyeti yada işletmede gerçekleşen üretim maliyeti dikkate alınır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, belli koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.<sup>48</sup>

Maddi varlıkların ilk defa iktisabında, elde etme maliyeti veya üretim maliyetinin belirlenmesi açısından mevcut uygulamalar ile bazı farklılıklar görülmektedir. Bunlar aşağıda ifade edilmiştir.<sup>49</sup>

- VUK 270 maddesinin son paragrafında belirlenen “Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete verilmesi veya dönem giderlerine aktarılmasında” seçim hakkı yoktur. Bunlar maddi varlıkla ilişkilendirildikleri ölçüde elde etme maliyetine dâhildirler.

- Yine maddi varlığın kullanılacağı yere veya yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler ile bir maddi varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satın alma maliyetine dâhil edilir.

- Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Satın alma maliyetleri içinde finansman gideri yer almaz.

- Maddi varlık işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor ise bu durumda finansman giderleri “Borçlanma Maliyetleri” standardına uygun şekilde maliyete dâhil edilir. Satın alma esnasında elde edilen indirimler, elde edildikten sonra kullanılabilir duruma getirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sırasında ortaya çıkan varlıkların satışından elde edilen tutarlar, devlet teşvik ve yardımları varlığın elde etme maliyetinden indirilir.

- Eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte satın alınmış ise, ödenen bedel arsa ve bina için ayrılmalı ve sadece bina amortismanına tabi tutulmalıdır. Yine bir bütün olarak iktisap edilen maddi varlık değişik ömre sahip unsurlardan oluşuyor ise bunlar ayrı ayrı hesaplara alınmalı ve farklı kullanım sürelerine göre amorti edilmelidir.

- Aktifleştirme maddi varlığın yönetimin satın alma amaçlarında öngördüğü duruma yani kullanılabilir veya üretime başlayabilir hale gelmesi ile

<sup>48</sup> KGK, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.4

<sup>49</sup> Örtün Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.194

gerçekleşir. Yıl sonunun gelmesi veya üzerinden amortisman ayrılır hale gelmesi şart değildir.

- Yedek parça ve bakım onarım malzemeleri, genellikle stok olarak hesaplara alınır ve kullanımlarına paralel olarak gidere aktarılırlar. Bununla birlikte, bir işletme bir yıldan daha uzun kullanmayı planladığı önemli yedek parça ve malzemeyi maddi duran varlık olarak aktifleştirir. Benzer şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri, sadece belirli bir maddi duran varlıkla beraber kullanılabiliriyorsa, bunlarda maddi duran varlık olarak kaydedilirler. Maddi duran varlık olarak hesaplara alınan bu parça ve malzemeler, aşınma payına tabi tutulurlar.

- Maddi varlık kullanıma alındıktan sonra kısmen veya tamamen amorti edildikten sonra bazı parçaların yenilenmesi ve buna ikame parçalar takılması halinde bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilir ve ayrıca amorti edilirler. Eski parçanın değeri defterden çıkarılır.

- Varlıklar kayıtlara alındıktan sonra ortaya çıkan ve tesislerin ekonomik ömürlerini ilerleten ya da kapasitesini arttıran, üretimin kalitesinde önemli iyileştirme yaratan, yeni bir üretim sürecinin oluşturulması ile faaliyet maliyetlerini aşağıya çeken harcamalar varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa adanmış bulunan performans standardını aşacak şekilde arttırdığı zaman varlığın maliyetine ilave edilir. Yenileme giderleri de, bu gruptaki harcamalara örnek verilebilir. Örneğin, büyük bakım-onarım giderleri, varlık maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmek zorundadır.

### 3.5 Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.<sup>50</sup>

Maliyet Modeline göre; maddi varlıklar mali tablolarda satın alma veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer değişiklikleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilirler. Eğer varlıklarda değer düşüklüğü varsa, geri kazanılabilir değer ile ölçülürler. Bu değer; net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.<sup>51</sup>

**Örneğin;** 01.02.2015 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 4.800 TL satın alınan bilgisayar için normal amortisman sisteminin uygulanmasına karar verilmiştir. 31.03.2016 tarihinde ilgili bilgisayar sisteminin 1.700 TL değer düşüklüğüne uğradığı

<sup>50</sup> KGGK, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.7

<sup>51</sup> Örtün Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.195

tespit edilmiştir.<sup>52</sup> “Amortisman oranı VUK 333 Numaralı Genel Tebliğine istinaden %25 olarak dikkate alınmıştır.”

Buna göre 30.06.2016 tarihinde;

Yıllar	Dönemin Amortisman Gideri	B. Amortisman Tutarı
2015/11 Ay	$1.200 * 11/12 = 1.375$	1.100
2016/ 3 Ay	$1.200 * 3/12 = 750$	300

Bilgisayar sistemi ( $1.700 / (4.800 - 1.400) = \%50$  oranında değer düşüklüğüne uğramıştır.

Maliyet Bedeli  $4.800 * \%50$  2.400 TL

Amortisman  $1.400 * \%50$  700 TL

31.03.2016		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	700	
Bilgisayar Sistemi		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.700	
255 DEMİRBAŞLAR		2.400
Değer Düşüklüğü ve Birikmiş Amortisman Kaydı		

Bu kayıttan sonra bilgisayar sisteminin net defter değeri;

Demirbaşlar 2.400 TL

B. Amortismanlar(-) 700 TL

Net Defter Değeri 1.700 TL olarak mali tabloda yer alacaktır.

Maliyet modeli ile değerlendirme TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardında daha detaylı belirtilmektedir. Standarda göre; varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşıyor ise varlıklarda değer düşüklüğü vardır. İki değer arasındaki fark değer düşüklüğü zararidir. Bu zarar kayda alınmalı ve raporlanmalıdır. Böylece maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile finansal varlıklarda maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden küçük olanı ile değerlendirme ölçüsü kullanılmış olacaktır. Bunun sonucunda da varlıkların bilançoda gerçekleşmeyecek

<sup>52</sup> Kaya Ayça Gamze Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 39, 2012



yüksek değerler ile değerlendirilmesi ve dolayısıyla bilançonun aktifinin şişirilmesi önlenmiş olacaktır.<sup>53</sup>

Yeniden Değerleme Modeline göre ise maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilirler. Burada yeniden değerlendirilmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Maddi varlıklarla gerçeğe uygun değer;<sup>54</sup>

- Arsa ve binalarda aynı cinsten bir firmanın aynı varlık için ödeyeceği tutar olup, bunun bulunmasında mesleki deneyime sahip değerlendirme uzmanlarınca yapılmış çalışmalardan yararlanır.
- Tesisler, makinalar, fabrika ve genel yönetimde kullanılan eklentiler pazar değerlerinin öngörülmesi ile bulunur. Eğer bunların pazar değerleri bulunamıyor ise, amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılır.
- Diğer maddi duran varlıkların değeri bunların gelecekte ortaya çıkaracağı fayda (kullanım değerleri) ile ölçülür.

Maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark önemli ölçüde ise varlık yeniden değerlendirilecektir. Gerçeğe uygun değerleri önemli ölçüde değişmeyen maddi duran varlık kalemleri için üç ya da beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

Yeniden değerlemenin hangi sıklıkla yapılacağı maddi varlığın değerlerinde ortaya çıkan değişimin çokluğuna ve dalgalanmanın durumuna bağlıdır. Prensipten olarak, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın fazla yükselmesi beklemeden yapılması gerekir. Eğer gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark çok hızlı bir şekilde yükseliyorsa, her dönem yapılmalı, ancak bu farkın yükselmesi sıklıkla olmuyor ise, orta vadede gözden geçirilmelidir.<sup>55</sup>

Yeniden değerlendirme aynı grupta bulunan tüm varlıklara yapılması gerekir. Yani aynı grupta olan varlıkların bazılarında yapılması, bazılarında yapılmama gibi bir ihtiyar ilik yoktur.

Yeniden değerlendirme sonucunda eğer;

- Yeniden değerlendirilmiş değer, defter değerinden yüksek ise ve bunun sonucu olarak defter değerinin yükseltilmesi gerekirse, fark dönem kar zararları içinde gösterilmeyip “Diğer Kapsamlı Gelir” tablosu aracılığıyla bilançoda öz sermaye

<sup>53</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.496

<sup>54</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.196

<sup>55</sup> KGGK, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.8

kalemleri içinde ayrı bir kalem olan “Yeniden Değerleme Değer Artışı” (SPK Bilanço Formatında Değer Artış Fonları) içinde gösterilir.

- Varlığın defter değerinin düşürülmesi gerekiyor ise, fark doğrudan Gelir Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Bu esasında bir değer düşüklük karşılık gideridir. Ancak bu tür gider kalemlerini, TFRS’ ler karşılık gideri olarak ele almamakta, varlıklarda değer düzeltim zararı olarak ele almaktadır. Bazı yayınlarda Olağanüstü Amortisman olarak nitelenmektedirler. Ancak bunlar diğer amortisman giderleri gibi üretim veya hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilemezler.

- Daha önce yapılan yeniden değerlendirme nedeniyle Yeniden Değerleme Değer Artışında kayıt yapıldığı halde daha sonraki dönemde maddi varlığın değeri düşmüş ise değer düşüklüğü öncelikle bu fondan karşılanır. Kalan dönem kâr zarar tablosunda zarar olarak yer alır. Öncelikle değer azalışı nedeniyle zarar yazılmış ve daha sonra varlığın değerinde yükselme meydana gelmişse, öncelikle maliyet bedeline tamamlayan tutar gelir yazılır, daha sonraki kısım yine yeniden değerlendirme değer artışına kaydedilir.

- Yeniden değerlendirme artışından dönem kar zararına aktarmalar sınırlı olarak yapılabilir. Aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri üzerinden hesaplanan amortisman gideri ile maliyet bedeli üzerinden hesaplanmış amortisman gideri arasındaki fark kadar olabilir. Yeniden değerlendirme artışından kar yedeklerine (birikmiş karlara) kar/zarar üzerinden aktarma yapılamaz.

- Yeniden değerlendirme değer artışındaki tutarlar maddi varlıklar elden çıkarıldığında doğrudan veya bilanço dışına çıkarıldığında doğrudan kâr zarara götürmeden doğrudan geçmiş dönem karlarına alınabilir.

### **3.6 Amortismanlar**

#### **3.6.1 Amortisman Tabi Değer**

Maddi duran varlıklarda amortisman TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 43-62. maddelerinde düzenlenmiştir. Fakat amortisman ve maddi olmayan duran varlıklar için itfa konusunda TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gayrimenkuller standartlarında da uygulamalar mevcuttur.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar işletme tarafından genellikle varlığın kullanım süresince tüketilir. Amortisman varlığın her bir dönem içerisinde tüketilen ekonomik yararlarının muhasebeleştirilmesidir.

Standart amortismanların miktarının hesaplanması konusunda da mevzuatımıza göre oldukça önemli değişiklikler getirmektedir.

Standarda göre, amortismanına tabi değer hesaplanırken, varlığın artık değerinin (hurda değeri) maliyetten çıkartılması esastır. Ancak, artık değerinin bulunmaması veya önemsiz olması anında, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar.

Artıkdeğeri, varlığın faydalı ömrünün sonunda satılması ile elde edilecek tutardan, satılma maliyetlerinin düşülmesi neticesinde hesaplanır. Hesaplama, paranın zaman itibariyle değerinin de dikkate alınması gereklidir. Hurda değerinin, dikkatli bir şekilde gözden geçirilmesi gereklidir. Hurda değerindeki farklılıklar, bir öngörü değişikliği niteliğindedir ve TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar) kurallarına göre kaydedilirler.<sup>56</sup>

Tüm standartlardaki ortak gaye finansal tablo okuyucularının duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki farklılıkları gözlemleye bilmelerini sağlayan duran varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını düzenlemektir.

Bir maddi duran varlık değerinin varlık olarak kaydedilebilmesi için; maddi duran varlıkların firmaya ileride ekonomik fayda sağlaması ve maliyetlerinin gerçek bir şekilde hesaplanması gerekir.

TMS 16’da duran varlıkların kaydedilmesi ile ilgili olarak nelerin maddi duran varlık kalemi olduğu bildirilmemiş buna istinaden muhasebeleştirme ilkelerinin işletmelerin kendilerine özgü şartlarda uygulanmasında yargılama yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bu sebeple bir firmada bu prensip çerçevesinde, maddi duran varlıkları ile ilgili bütün maliyetleri hesapladıkları tarihteki değerleriyle kaydetmeleri gerekir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlığın ilk satın alma veya üretilmesi aşamasında belirlenen maliyetler ile sonradan; ilave, kısmi yenileme ve bakım için ortaya çıkan maliyetleri içerir.

Türkiye Muhasebe Standardı 16’ya göre ise amortisman, “bir varlığın amortismanına tabi değerinin, yararlı ömür süresince sistemli olarak yansıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılması gereken süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını veya benzeri üretim birimini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık çalışabilir durumda olduğu andan itibaren başlar. Standarda göre, bir varlığın amortismanına ait tutarı, iz değeri maliyetten

<sup>56</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.197

çıkarılarak belirlenir. İz değeri, “firmanın, varlığın hazırda beklenen faydalı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsaydı, bu varlığın satılmasından cari olarak elde edeceği tahmini tutardan, tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır şeklinde tanımlanmaktadır.

Fakat iz değerinin olmaması ya da önemsiz sayılabilecek durumda olması halinde, bu değer dikkate alınması zorunlu değildir. Bir varlığın iz değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara çıkabilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, iz değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur.

İz değeri hesaplamasında paranın zaman süreciyle değerinin de dikkate alınması ve düzenli olarak takip gerekir.<sup>57</sup>

Faydalı ömür “yıl” ya da “üretim birimi” şeklinde belirlenebilmektedir. Duran varlık için kayıtlara alındığı tarihten itibaren amortisman hesaplanabilmektedir. Amortisman uygulaması, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihinin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman hesaplama işlemi, varlık tamamen kullanılmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, üretim miktarına göre amortisman tutarı hesaplanıyor ise, amortisman tutarı üretim olmadığı dönemlerde sıfır olabilir.<sup>58</sup>

Bir maddi duran varlık değerinin, her bir tanesinin toplam maliyet içerisinde önemli bir yer alması durumunda her bir tane ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Bir firmada, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta kaydedilmiş olan tutarını, önemli bölümlere ayırır ve her bir taneyi ayrı ayrı amortisman tabi tutar. Örneğin, bir iş makinesinin gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisi de ayrı ayrı amortisman tabi tutmak mümkündür. Aynı şekilde, bir firma kiralayan konumda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık almışsa, söz konusu kalemin maliyetine aktarılan ve piyasa şartlarına göre avantajlı olan ya da olmayan kiralama sürelerine yüklenebilir tutarların ayrı ayrı amortisman ayrılabilir.<sup>59</sup>

Arsa ve binalar beraber satın alındıklarında bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak kaydedilirler. Taş ocakları ve madenler gibi kullanılan alanlar

<sup>57</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.198

<sup>58</sup> Tugay Osman, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013 Aralık

<sup>59</sup> KGK, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.9

bazı istisnalar hariç olmak üzere arsaların sınırsız faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman uygulanmaz.

Binaların yararlı ömrü sınırlıdır ve bu nedenle amortisman ayrılır. Bir binanın üzerinde yer aldığı arsanın kıymetindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını değiştirmez. Arsanın maliyetinin, sökölme, kaldırma ve düzenleme maliyetini içermesi durumunda, arsanın ilgili maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlerin kabullenilmesinden elde edilen faydalardan yararlanma zamanı boyunca amortisman uygulanır. Bazı şartlarda, arsanın sınırlı bir faydalı ömrü olabilir, böyle bir durumda, arsanın kullanımından sağlanacak yararları gösterecek şekilde amortisman ayrılır. Bazı durumlarda arsanın sınırlı bir yararlı ömrü olabilir, böyle bir durum ortaya çıktığında, arsanın kullanımından elde edilecek yararları yansıtacak bir şekilde amortisman ayrılır.<sup>60</sup>

Bir firmada çok sayıda ve aynı türden maddi duran varlıklar olabilir. Bu durumda bu şekilde maddi duran varlıkların tek tek ele alınarak amortisman hesaplanması yerine, grubun toplam tutarı üzerinden amortisman hesaplanır. Bu duruma örnek olarak kamyon ve kamyonet gibi çok sayıda nakil aracına sahip nakliyat şirketleri verilebilir. Şirkete ait araçların üzerindeki lastikle, bu varlıkların amortisman işlemi her bir lastik için tek tek değil, tüm lastikler için toplu olarak yapılır.

**Örnek:** Bir işletme, 100.000 TL bedelle 2008 tarihinde bir kamyon satın almıştır. Kamyonun faydalı ömrü 3 yıldır. Kamyonun faydalı ömrü sonundaki değerinin 20.000 TL olması beklenmektedir. Gelecek üç yılda beklenen enflasyon oranı %10'dur. Buna göre işletmenin amortismanına tabi değerini bulunuz.<sup>61</sup>

$$\text{Kalıntı değerinin bugünkü değeri} = 20.000 / (1+0,10)^3 = 15.026 \text{ TL}$$

$$\text{Kalıntı değer} = 100.000 - 15.026 = 84.974 \text{ TL}$$

### 3.6.2 Amortisman Yöntemi

TMS 16'da amortisman yöntemleri 60 ve 62 maddelerde tanımlanmıştır. Buna göre;

Uygulanan amortisman yöntemi, varlığın ilerideki ekonomik faydalarına ilişkin olarak firma tarafından uygulanması düşünülen tüketim tercihini yansıtır.

Bir duran varlığa tatbik edilen amortisman uygulaması hiç değilse, her hesap yılı sonunda gözden geçirilir. Varlığın ilerideki ekonomik faydalarının öngörülen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması halinde yöntem, değişmiş olan modeli iletecek

<sup>60</sup> Tugay Osman, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013 Aralık

<sup>61</sup> Örtün Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.198

şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe öngörüsündeki bir değişiklik olarak kaydedilir.

Bir varlığın amortismanına tabi değerinin yaşamı boyunca sistemik olarak dağıtmak için farklı amortisman uygulamaları kullanılabilir. Bu uygulamalar doğrusal amortisman uygulamaları, azalan bakiyeler uygulamaları ve üretim miktarı uygulamalarını içerir. Doğrusal amortisman uygulamasında, varlığın iz değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı yaşamı boyunca sabittir. Azalan bakiyeler uygulamasında, amortisman gideri yararlı yaşamı boyunca eksilir. Üretim miktarı uygulamasında öngörülen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Firma, varlığın ilerideki ekonomik faydalarının beklenen tüketim türünü en çok ileten yöntemi seçer. Seçilen yöntem ilerideki ekonomik faydaların öngörülen tüketim tercihinde bir değişiklik olmadıkça yıldan yıla tutarlı olarak uygulanır.

Varlığın kullanımını gösteren bir faaliyetten sağlanan hasılatı esas alan bir amortisman yöntemi uygun değildir. Varlığın kullanımını gösteren bir faaliyetten elde edilen hasılatı, çoğunlukla varlığın ekonomik faydalarının tüketimi dışındaki sebepleri yansıtır. Örneğin hasılat; çeşitli girdiler ve işlemlerden, satış işlemlerinden ve satış miktarları ve fiyatlarındaki değişikliklerden etkilenir. Hasılatın fiyat bileşeni, varlığın tüketim tercihi ile ilgisi olmayan enflasyon tarafından etkilenebilir.

Varlığın fiziki yaşamı ile ekonomik yaşamı farklı olabilir. Varlığın faydalı veya ekonomik yaşamının sonundaki tutar, işletmenin posta sayısı, bakım ve onarım listeleri, üretim listelerindeki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki çeşitlilikler amortisman zamanının ve hesaplama yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlardır. Dolayısıyla mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman değil, ekonomik yaşam veya faydalı yaşam dikkate alınarak amortisman oranları seçilecektir.<sup>62</sup>

Amortisman ayırmadaki önemli bir değişiklikte, amortisman ayrıldığı yıldır. Vergi mevzuatımıza göre, binek taşıtlar dışındaki, tüm duran varlıklarda, varlığın yılın hangi zamanında alınsa bile o dönemin tamamı için amortisman ayrılır. Örneğin, 31 Aralık'ta alınan bir makineye bir yılın tamamı için amortisman ayrılır. Standartta ise böyle bir uygulama yoktur. Alındığı tarihten yılın sonuna kadar olan bölüm için amortisman ayrılması gerekir.<sup>63</sup>

<sup>62</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.198

<sup>63</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.198

**Örnek 1:** Bir işletme, 1.Ekim.2016 tarihinde, 100.000 TL bedelle bir kamyon satın almıştır. Kamyonun, yararlı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiştir. İşletmenin, normal ve azalan bakiyeler uygulamasına göre amortisman ayrılması durumunda yıllar itibariyle amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Yöntemi
2016	$((100.000 \cdot 0,25)/12) \cdot 3 = 6.250$	$((100.000 \cdot 0,50)/12) \cdot 3 = 12.500$
2017	$80.000 \cdot 0,25 = 25.000$	$(100.000 - 12.500) \cdot 0,50 = 43.750$
2018	$80.000 \cdot 0,25 = 25.000$	$(100.000 - 56.250) \cdot 0,50 = 21.875$
2019	$80.000 \cdot 0,25 = 25.000$	$(100.000 - 78.125) \cdot 0,50 = 10.938$
2020	$((100.000 \cdot 0,25)/12) \cdot 9 = 18.750$	$100.000 - 89.063 = 10.937$

Üretim miktarlarına göre amortisman ayırma uygulamasının seçilmesi durumunda, ise dönemde gerçekleşen iş birimi miktarına göre amortisman ayrılacaktır. Örneğin, kamyonunda, kilometre bir iş miktarı olarak ele alınırsa ve kamyonun faydalı yaşamı 200.000 km olarak öngörülürse, kamyonun ilk yıl 20.000 km yol kat ettiği kabul edilirse, ilk yıl amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{İlk Yıl Amortisman Gideri} = 100.000 \cdot (20.000/200.000) = 10.000$$

**Örnek 2:** Bir işletme, 100.000 TL bedelle 2016 tarihinde bir kamyon satın almıştır. Kamyonun faydalı ömrü, 3 yıldır. Kamyonun iz değerinin net bugünkü değeri 10.000 TL olarak tahmin edilmektedir.<sup>64</sup> İşletme,

- Normal amortisman yöntemine göre,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir.

### 1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Çözüm;

$$\text{Amortisman tabi değer} : 100.000 \text{ TL} - 10.000 \text{ TL} = 90.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman Oranı} : 1/3 = 0,33$$

<sup>64</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.199

Yıl	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Gideri	Net Değer
2016	90.000	30.000	70.000
2017	90.000	30.000	40.000
2018	90.000	30.000	10.000

## 2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Çözüm;

Kalıntı değerinin olması durumunda azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tabi değer bulunurken, kalıntı değer indirilmez. Amortisman tabi değer, maliyet değeri olarak dikkate alınır. En son yıl kalan net değer kalıntı değere eşit kabul edilir veya en son yıl amortismanı ayrılırken kalıntı değere eşitlenecek şekilde amortisman gideri kayda alınır.

$$\text{Amortisman Oranı: } (1/3)*2 = 0,6666$$

Yıl	Dönem Başı Defter Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman
2016	100.000	%66,66	66.660	66.660
2017	33.340	%66,66	22.224	88.884
2018	11.116	%66,66	7.410	96.294
<b>TOPLAM</b>			<b>96.294</b>	
<b>KALAN DEĞER</b>			<b>3.706</b>	
2018	11.116		1.116	90.000
<b>TOPLAM</b>			<b>90.000</b>	
<b>KALAN DEĞER</b>			<b>10.000</b>	

Kullanılan veya seçilen aşınma payı oranları her yıl gözden geçirilebilecek ve gerekirse değiştirilebilecektir. Maddi varlıkların kalan yararlı yılları ve dolayısıyla seçilen yıpranma payı oranları her yıl gözden geçirilecek ve gerçekçiliği test edilecektir. Sonraki yıllarda yapılan değer kazandırıcı harcamalar, bakım ve tamir işlemleri varlığın faydalı yaşamını artırırken, teknolojiye veya ürünün piyasasında meydana gelen farklılıklar varlığın yararlı yaşamını kısaltabilir. Bu durumlar dikkate alındığında varlığın kalan yararlı yaşamında ve dolayısıyla amortisman oranlarında değişiklik yapmak gerekir ve belirlenen yeni duruma uyulur.



Varlığın kalan faydalı ömründe kısaltma yapılacak ise olağanüstü amortisman yöntemi ile muhasebeleştirilir. Bu durumda “TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardına başvurulur.<sup>65</sup>

### 3.7 Maddi Duran Varlıkların Takibi

Bu standarda göre maddi varlıkların gerek elde edilmesi gerekse amortisman uygulama ve değerlendirme zamanlarında VUK’ una ve bağlantılı olarak mevzuatımıza oranla oldukça önemli değişiklikler mevcuttur. Bu nedenle işletmelerde yasal kayıtlarında vergi mevzuatına göre değerlendirme ve muhasebeleştirme yaparken çıkan farklılıkları mali tablolar üzerinde düzeltme yaparak takip etmeleri en iyisi olacaktır.<sup>66</sup>

Bu sebeple VUK’ una ve TFRS uygun ayrı ayrı amortisman tabloları düzenlemeleri ve takip etmeleri uygun yöntem olacaktır.

### 3.8 Maddi Duran Varlıkların Satılması

Maddi duran varlıklar satıldığında ya da kullanımından vazgeçildiğinde bilançodan çıkarılır. Aktif değeri ile birikmiş amortismanları arasındaki fark kar veya zarar yazılır.

TMS 16 68. Maddesinde değinildiği gibi satış tutarının hasılat, satıştan önceki net defter değerinin ise satılan malın maliyeti gibi muhasebeye alınması yasaktır.

Ancak farklı kişilere kiralanmak maksadıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet süreci içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir firma, bu gibi değerlerin kiralanma süresi sona erdiği ve ilgili değerler satış amaçlı elde tutulan varlık haline dönüştüğünde, bu değerlerin defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Bahsi edilen değerlerin satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak kaydedilir. Normal faaliyet süreci içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan değerlerin stoklara alındığı zamanlarda TFRS 5 uygulanmaz.<sup>67</sup>

Bir maddi duran varlık değerinin satılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile kaydedilir. Eğer alakalı değer için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile kaydedilir. Ortaya çıkan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18’e uygun olarak alacak üstündeki bileşik faizi yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara

<sup>65</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.200

<sup>66</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.201

<sup>67</sup> KGG, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, 2014 s.11

aktarılır. Bu faiz geliri önce aktif bir hesaba alacak kaydedilir. Daha sonra tahsil edildikçe faiz gelirleri içine alınır.<sup>68</sup>

### 3.9 Maddi Duran Varlıklarla İlgili Açıklamalar

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak dipnot bölümünün “Uygulanan Değerleme Standartları / Muhasebe Siyasetleri bölümünde şu bilgilere yer verilir.<sup>69</sup>

- Maddi Varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan yöntem
- Kullanılan amortisman hesaplama yöntemi
- Varlık gurupları için öngörülen kullanım ömürleri ve amortisman oranları

- Tamir ve bakım giderleri için ne tür bir politika uygulandığı

Maddi Duran Varlıklar ile ilgili bilanço rakamının referans numarasında ise şunlara yer verilir.

- Maddi Varlıklarda dönem içinde meydana gelen değişimler
- Dönemin amortisman giderleri ve bilançoda ayrıca gösterilmemiş ise birikmiş amortismanlar
- Yurt dışı veya başka para birimi ile raporlama yapan işletmelerin konsolide mali tablolara alınmasında doğan kur farkları
- Varlıklar üzerindeki rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar olup olmadığı
- Maddi varlık alımı için girilmiş taahhütlerin olup olmadığı
- Yenden değerlendirme yapılmış ise bunun esasları
- Varlıklarda değer azalışı ve Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre uygulama yapılmış ise bunun esasları
- Geçici olarak kullanılmayan hurdaya ayrılan elden çıkarılacak varlıkların değeri
- Tamamen amorti edilmiş olmasına rağmen kullanılmaya devam edilen varlıklar
- Elde etme maliyeti kullanılıyor ve varlıkların değeri elde etme maliyetinden önemli ölçülerde sapsmiş ise bunların piyasa veya yeniden elde etme değerleri

<sup>68</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.201

<sup>69</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın *TMS-TFRS*, 2014, s.202

### Örnek Uygulama: Vadeli duran varlık alımında vade farkı ve alış giderleri

X işletmesi üretim yapmak gayesiyle 01.01.2016 tarihinde 1.000.000 TL'ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme bu binanın 200.000 TL'sini banka aracılığıyla ödemiş, kalan 800.000 TL birer yıl vadeli iki eşit taksitte çek keşide ederek ödeyecektir.

Piyasa faiz oranı %20'dur. İnşaat firması tarafından betonarme olarak inşa edilen fabrika binasının amortisman oranı yıllık %2 dir.

Bu örnek için iki tür çözüm yolu izlenecektir. Bunlardan ilki X işletmesinin muhasebe sistemi Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak tutuluyor olsa idi, yevmiye kayıtlarının nasıl kaydedileceğini göstermektedir. İkinci çözümde ise yevmiye kayıtları günümüzdeki mevzuata göre yapılmakta, ancak dönem sonlarında mali veriler üzerinde düzeltme yapılmaktadır. Bu durumda birinci yöntemin sonuçları ile ikinci yöntemin sonuçları birleştirilmektedir.

- **TFRS' ye Göre Doğrudan Kayıt**

Bu bilgilere göre söz konusu fabrika binasının öncelikle bugünkü değeri hesaplanacak ve muhasebe kayıtlarına bu değer üzerinden kayıt yapılacaktır.

$$BD = 200.000 + \frac{400.000}{(1 + 0,20)^1} + \frac{400.000}{(1 + 0,20)^2}$$

$$= 200.000 + 333.333,33 + 277.777,78 = 811.111,11 \text{ TL}$$

Söz konusu fabrika binasının alış maliyeti 811.111,11 TL olup, ilk muhasebeleştirmede belirlemiş olduğumuz bu alış maliyeti ile kaydedilir. Aradaki fark olan (1.000.000 – 811.111,11 = 188.888,89) TL' nin “Ertelenmiş Faiz Gideri” olarak dikkate alınması gerekir. Bunun hemen faiz gideri olarak yazılması mümkün değildir. Dönemlere yayılması gerekir. Genel uygulama ve bakış açımıza göre verilen borç senetleri üzerinde gizli faiz olduğu için borç senetleri reeskontu olarak nitelenebilir. Bu sebeple bilançodaki yeri borç senetleri reeskontudur. Borçlar TFRS bilançolarında net değerleri ile gösterildiğinden bilançoda brüt borçtan düşülecek tutardır. Bu işlemde senet verilmemiş olsa bile durum değişmeyecek, aşağıdaki borç senetleri hesabının yerini satıcılar alacaktı.

Alış işlemiyle alakalı yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

----- 01.01.2016 -----		
252 Binalar	811.111,11	
322 Borçlar Reeskont Hesabı	66.666,67	
422 Borçlar Reeskont Hesabı	122.222,22	
102 Bankalar		200.000
321 Borç Senetleri		400.000
421 Borç Senetleri		400.000
400.000-333.333,33 = 66.666,67		
400.000-277.777,78 = 122.222,22		

Bu alış kaydıyla ilgili olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü birlikte ortaya çıkmıştır. Fabrika binası 1.000.000 TL alınmışken TFRS' ye göre 811.111,11 TL yevmiye kaydı yapılmıştır. Aradaki fark olan 188.888,89 TL indirilebilir geçici farktır. Diğer taraftan 322 ve 422 Borç Reeskont hesapları da mali veriler açısından geçerli kalemler değildir. Bu nedenle de vergilendirilebilir geçici farklar doğar. Vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar aynıdır. ( 66.666,67 + 122.222,22 = 188.888,89) Bu sebeple kayda alınması bunların farklılaşmasına yani yıl sonu envanter çalışmalarına ertelenebilir.

Yılsonunda fabrika binasının amortismanı 811.111,11 TL üzerinden hesaplanacak olup,  $811.111,11 * \%2 = 16.222,22$  TL olarak sonuçlanacaktır.

----- 31.12.2016 -----		
730 Genel Üretim Giderleri	16.222,22	
730.06 Amortisman Giderleri		
257 Birikmiş Amortismanlar		16.222,22
Amortisman Kaydı		

Tüm kayıtların TFRS' lere uygun olduğu varsayımı yapılmaktadır. Eğer defterlerde vergi ağırlıklı kayıtlama yapılıyor ise, amortisman giderleri olarak  $(1.000.000 * \%2)$  20.000 TL olarak hesaplanmış olacaktı. Bu sebeple üretim maliyetleri 3.777,78 TL daha yüksek olacaktı.

Diğer taraftan 322 Borçlar reeskont hesabına kaydedilmiş tutarda ertelenmiş faiz gideri olmaktan çıkmış, gerçek gidere dönüşmüştür. Borç hesaplarının ve reeskontlarının da envanter işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir. Yıl sonu itibari ile 400.000 TL hemen izleyen gün (01.01.2017) ödeneceği için buna reeskont gerekmez. Fakat 01.01.2018 de ödenecek senedin gerçeğe uygun değeri ile bilançoya alınması gerekmektedir. Bu senedin net şimdiki değeri 333.333,33 TL dir. Reeskontu

ise 66.666,67 TL dir. Buradan 422 hesapta kayıtlı 122.222,22 TL faiz giderlerine alınması gereklidir.

----- 31.12.2016 -----		
780 Finansman Giderleri Vade Farkı ve Faiz Giderleri	122.222,22	
422 Borçlar Reeskont Hesabı		122.222,22
611.111,11 * %20 = 122.222,22		

Bu amortisman ayırma işleminden sonra varlığın değeri,

((811.111,11-16.222,22 = 794.888,89 TL) 1.000.000 – 20.000 = 980.000 TL) arasındaki fark 185.111,11 TL düşmüştür. Vergi değeri muhasebe değerinden fazla olduğu için bu indirilebilir geçici bir farktır ve ertelenebilir vergi varlığını oluşturur. %20 vergi oranı üzerinden 37.022,22 TL dir. Yevmiye kaydı şu şekildedir.

----- 31.12.2016 -----		
284Ertelenmiş Vergi Varlığı	37.022,22	
691 Vergi Gideri / Geliri		37.022,22
Fabrika binası değerlendirme farkının vergi etkisi		

Diğer yönden borçların vergi değeri ile kayıtlı değeri arasında da fark bulunmaktadır. Senetlerin muhasebe değeri 677.777,78 TL (800.000-122.222,22) iken vergi değeri 764.464,69 TL dir. “Borç senetlerine TCMB avans işlemlerine uygulanan faiz oranı 9,75 dikkate alınmıştır.” Vergi değeri kayıtlı değerinden 86.686,91 TL daha fazladır ve vergilendirilebilir geçici farktır. Bu nedenle 17.337,38 TL (86.686,91\*0,20) ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kayda alınması gerekir.

----- 31.12.2016 -----		
691 Vergi Gideri / Geliri	17.337,38	
484 Ertelenmiş Vergi Yük.		17.337,38
Fabrika binası değerlendirme farkının vergi etkisi		

- **Mali tablolar üzerinde düzeltme yapılması şeklinde çözüm**

Yukarıda yevmiye kayıtları üzerinde yapılan düzeltme kayıtları bilanço verilerine ilave ve indirimler şeklinde de yapılabilir. Yasal kayıtlar TFRS' ye uygun yapılmadığı sürece bu yöntem kullanılacaktır.

### 1.yıl düzeltmeleri

Hesaplar	Mizan Tutarı	Borç	Alacak	TFRS Mali Tabloları
152 Stoklar, 620 SMM			3.777,78 <sup>2</sup>	(3.777,78)
252 Binalar	1.000.000,00	188.888,89 <sup>1</sup>		811.111,11
257 Birikmiş Amortismanlar	20.000,00	3.777,78 <sup>2</sup>		16.222,22
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		37.022,22 <sup>6</sup>		37.022,22
321 Borç Senetleri	400.000,00			400.000,00
322 Borç Senetleri Reeskontu		66.666,67 <sup>1</sup>	66.666,67 <sup>5</sup>	
420 Borç Senetleri	400.000,00			400.000,00
422 Borç Senetleri Reeskontu	86.686,91	122.222,22 <sup>1</sup>	86.686,91 <sup>3</sup>	66.666,67
		66.666,67 <sup>5</sup>	122.222,22 <sup>4</sup>	
484 Ertelemiş Vergi Yükl			17.337,38 <sup>7</sup>	17.337,38
646 Reeskont Faiz Gelirleri	86.686,91		86.686,91 <sup>3</sup>	
780 Finansman Giderleri		122.222,22 <sup>4</sup>		122.222,22
691 Vergi Gideri/Geliri		17.337,38 <sup>7</sup>	37.022,22 <sup>6</sup>	19.684,84

- 1) Vade farkının varlık maliyetinden alınması ve ertelenmiş faiz gideri olarak kayda alınması,
- 2) Amortisman gideri farkının üretim maliyetlerinden düşülmesi,
- 3) Yıl sonunda yapılan vergi yasalarına uygun reeskont iptali
- 4) Ertelemiş faiz giderlerinin fiili duruma uydurulması
- 5) Borç reeskontunun ertelenmiş vergi giderinin uzun vadeli borçlara devri,
- 6) Fabrika binası net değerinin vergi değeri, kayıtlı değeri farkından doğan indirilebilir farkın vergi etkisinin kayda alınması,
- 7) Borç reeskontundan doğan vergi değeri kayıtlı değer farkının kayda alınması

## 2.yıl düzeltmeleri

Hesaplar	Mizan Tutarı	Borç	Alacak	TFRS Mali Tabloları
152 Stoklar, 620 SMM			3.777,78 <sup>2</sup>	(3.777,78)
252 Binalar	1.000.000,00		188.888,89 <sup>1</sup>	811.111,11
257 Birikmiş Amortismanlar	40.000,00	7.555,56 <sup>2</sup>		32.444,44
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		37.022,22 <sup>4</sup>	755,56 <sup>5</sup>	36.266,66
321 Borç Senetleri	400.000,00			400.000,00
322 Borç Senetleri Reeskontu		66.666,67 <sup>1</sup>	66.666,67 <sup>3</sup>	
Dağıtılmamış Karlar		122.222,22 <sup>1</sup>	3.777,78 <sup>2</sup>	98.759,60
		17.337,38 <sup>4</sup>	37.022,22 <sup>4</sup>	
484 Ertelemiş Vergi Yükl			17.337,38 <sup>4</sup>	17.337,38
691 Vergi Gideri/Geliri		755,56 <sup>5</sup>		
780 Finansman Giderleri		66.666,67 <sup>3</sup>		66.666,67

- 1) Bina maliyetinin düzeltilmesi, önceki kısma ait tutarlar dağıtılmamış karlara yansımış olduğu düşüncesiyle,
- 2) Amortisman gider kaydının düzeltilmesi
- 3) Reeskont hesabının yılsonu sebebi ile kapatılması
- 4) Önceki yıldan bilançoya aktarılan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün yeniden bilançoda gösterilebilmesi,
- 5) Binanın net değerinde meydana gelen vergi değeri kayıtlı değerinin farkının azalması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığının düzeltilmesi.

## KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. Sevilengül O. (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara
- Aykutlu, F. (1999) *Amortisman Gider Niteliğinin Değerlendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Badem, C. (2012) *TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi* TÜBİTAK Ankara
- Beylik, A. (2004) *Mevcutlarda Amortisman Uygulaması*, Vergi Dünyası, Ankara
- Erdem, H. (2008) *Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşlemlerinde KDV*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Gündüz, K. Perçin, N. (1997) *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Kamu Gözetim Kurumu (2014) *Türkiye Muhasebe Standartları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*, Ankara
- Kavak, Ş. (2005) *Genel Muhasebe*, Nobel Yayınları, Ankara
- Küçüksavaş, N. (2012). *Finansal Muhasebe*, Beta Yayınları, İstanbul
- Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A. (2014) *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitapevi, Ankara
- Özbalcı, Y (2002) *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul
- Sevilengül, O. (2007). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitapevi, Ankara
- Tarakçı, H. (2007) *Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler*, Kılavuz Yayınları, İstanbul
- Ufuk, T. (2003) *Fevkalade Amortisman Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık Ankara
- Uragun, M. (1993) *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Kitapevi, Ankara
- Ünal, G. (2003) *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık Ankara
- Yıldıran, Ö. (2015) *Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulamaları ile TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı Açısından Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

WEB [www.acikesirim.deu.edu.tr](http://www.acikesirim.deu.edu.tr)

WEB [www.dergipark.ulakbilim.gov.tr](http://www.dergipark.ulakbilim.gov.tr)



WEB [www.docplayer.biz.tr](http://www.docplayer.biz.tr)

WEB [www.spl.com.tr](http://www.spl.com.tr)

WEB [www.vergi.tc](http://www.vergi.tc)

## **ÖZGEÇMİŞ**

13.08.1981 yılında Aydın'da doğdu. İlkokulu Gazi İlkokulunda Orta Okulu Pamukkale Ortaokulunda okudu. Lise öğrenimini Denizli Ticaret Meslek Lisesinde tamamladı. Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesinden 2005 yılında mezun oldu.

2012 yılında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman (İÖ) dalında tezsiz yüksek lisansa başladı, halen yüksek lisans eğitimini sürdürmektedir.

2013 yılında beri Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışmaktadır.