

**DURAN VARLIKLARIN VE AMORTİSMANLARIN UFRS
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Programı**

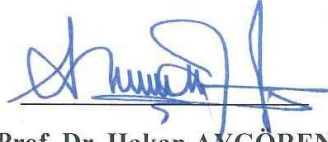
Alpaslan ALBAY

Danışman: Prof. Dr. Hakan AYGÖREN

**Kasım 2019
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı öğrencisi Alpaslan ALBAY tarafından Prof. Dr. Hakan AYÖGREN yönetiminde hazırlanan **DURAN VARLIKLARIN VE AMORTİSMANLARIN UFRS ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ** başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 08.11.2019 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Hakan AYÖGREN
Jüri Başkanı

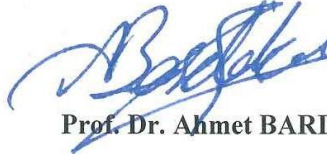


Dr. Öğr. Üyesi Umut UYAR
Jüri Üyesi



Doç. Dr. İsmail ÇELİK
Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 04/12/2019 tarih ve 49/01... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

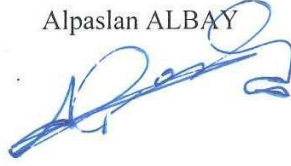


Prof. Dr. Ahmet BARDAKCI
Müdür

BİLİMSEL ETİK

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

İmza
Alpaslan ALBAY



ÖZET

DURAN VARLIKLARIN VE AMORTİSMANLARIN UFRS ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

ALBAY, Alpaslan
Yüksek Lisans Tezi
İşletme ABD
Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Hakan AYGÖREN

Kasım 2019, ix+138 sayfa

Maddi duran varlıklar, işletmede bir hesap döneminden fazla süre yararlanılması ve işletme türüne de bağlı olarak üretim gücünün belirleyicisi arasında yer alması nedeniyle önemli kabul edilmektedir. İşletmeler, maddi duran varlıkları uzun dönemde kullanmak, faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirmek istemektedirler. KÜMİ FRS taslağındaki maddi duran varlıklar da incelenerek bu çalışma kapsamında maddi duran varlıklar ilk defa dört değişik açıdan incelenmiştir. Böylece, UFRS, MSUGT, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların nasıl değerlendirildiği bu çalışmada açıklanmaya çalışılmıştır. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, üzerinden amortisman ayrılması gibi hususlar, ülkelerin vergi kanunları ile belirlenmektedir. UFRS’de ise mali tablolarda gerçeğe uygun bilgi üretilmesi ve sunulması istenildiğinden daha hassas kriterler getirilmektedir. BOBİ FRS uygulaması ise daha kapsamı dar ve UFRS’de yer alan uygulamaların sadeleştirilmiş bir halidir. Maddi duran varlıklar için BOBİ FRS’de dikkat çeken temel unsur bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın muhasebeleştirilmesidir. BOBİ FRS’de bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. KÜMİ FRS ise BOBİ FRS’nin dar ve sadeleştirilmiş halidir. Maddi duran varlıklar için dikkat çeken temel unsur, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmesidir. Bu çalışmada maddi duran varlıkların yanı sıra amortismanlar da dört raporlama çerçevesi açısından ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Duran Varlıklar, Amortisman, Mali Raporlama, Mali Tablo

ABSTRACT

ASSESSMENT OF FIXED ASSETS AND SHORTS WITHIN THE FRAMEWORK OF IFRS

ALBAY, Alpaslan
Master Thesis
Business Administration Department
Accounting And Finance Master Programme
Adviser of Thesis: Prof.Dr, Hakan AYGÖREN

October 2019, ix+138 Pages

Property, plant and equipment are important because they are used for more than one Property, because they are used for more than one year in the enterprise and they are among the determinants of the production power depending on the type of enterprise. Valuation of property, plant and equipment and depreciation are determined by the tax laws of the countries. International accounting standards, on the other hand, provide more precise criteria than they want to produce and present fair information in the financial statements. It can be said that the BOBI FRS is similar to the KOBİ FRS for the implementation of international standards, which is a little more simplified and clarifies by reducing optional rights. Consideration of residual (scrap) value in depreciation application in the first acquisition of tangible assets are the fundamental differences between tax laws and IFRS. If there is an element with maturity difference during the recognition with cash value, it should be separated. In BOBI FRS application, these maturity differences will not be separated up to one year. Maturity differences exceeding one year must be separated according to BOBI FRS. Similarly, if financial expenses, except for qualifying assets, are included in the purchase of tangible fixed assets, this should be accounted for like a period expense. Such differences lead to different results when transferring tangible assets to financial statements. Material in assets occupy an important place in the financial statements, it is possible to make a mistake in making decisions based on these financial statements.

Keywords : Fixed Assets, Depreciation, Financial Reporting, Financial statement

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
TABLolar DİZİNİ	viii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Duran Varlıklar	4
1.2. Maddi Duran Varlıklar	5
1.2.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi Duran Varlıklar	6
1.2.2. Vergi Kanunlarında Maddi Duran Varlıklar	7
1.2.3. Diğer Mevzuat Hükümleri.....	8
1.2.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Göre Duran Varlıklar	8
1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10
1.4. Amortisman Kavramı.....	11
1.4.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Amortismanlar	12
1.4.2. Vergi Kanunlarında Amortismanlar	13
1.4.3. Diğer Mevzuat Hükümlerine Göre Amortismanlar.....	15
1.4.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Göre Amortismanlar	16
1.4.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	18

İKİNCİ BÖLÜM UFRS KAPSAMINDA DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR

2.1. UFRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler	21
2.2. UFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar Hesapları.....	22
2.3. UFRS Kapsamında Duran Varlıkların Tanımı.....	23
2.4. UFRS Kapsamında Maliyet Bedelinin Ölçümü	24
2.5. MDV Sonraki Maliyetleri	27
2.6. UFRS Kapsamında Değerleme	27
2.7. UFRS Kapsamında MDV Finansman Giderlerinin Kayıtlanması	29
2.8. UFRS Kapsamında Amortismanlar.....	30
2.9. BOBİ FRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler	32
2.10. BOBİ FRS Kapsamında MDV	33
2.11. BOBİ FRS Kapsamında Değerleme.....	35
2.12. BOBİ FRS Kapsamında Amortismanlar	37
2.12.1. Amortisman Tabi Tutar	37
2.12.2. Faydalı Ömür Tahmini	38
2.12.3. Amortisman Yöntemi	39
2.13. KÜMİ FRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler	41
2.14. KÜMİ FRS Kapsamında MDV	42
2.15. KÜMİ FRS Kapsamında Değerleme	44
2.16. KÜMİ FRS Kapsamında Amortismanlar.....	45
2.16.1. Amortisman Tabi Tutar	45
2.16.2. Faydalı Ömür Tahmini	45
2.16.3. Amortisman Yöntemi	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STANDARTLAR İLE VUK VE MSUGT KARŞILAŞTIRMALARI

3.1. Genel Değerlendirmeler	47
3.2. Maliyet Bedelinin Ölçümüne Yönelik Karşılaştırmalar	51
3.3. Değerleme Konusuna Yönelik Karşılaştırmalar	53
3.4. MDV Finansman Giderlerine Yönelik Karşılaştırmalar	54
3.5. Amortismanlara Yönelik Karşılaştırmalar	55
3.5.1. Amortisman Ayırma Kurallarında Farklılıklar	58
3.5.2. Amortisman Değeri Üzerine Karşılaştırmalar	58
3.5.3. Amortisman Oranı ve Süre Yönünden Karşılaştırmalar	59
3.5.4. Amortisman Tutarının Hesaplanması Yönünden Farklılıklar	59
3.5.5. Amortisman Yöntemlerindeki Farklılıkların Karşılaştırılması	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

4.1. Dört Raporlama Çerçevesine Göre Örnek Uygulama	61
4.1.1. Makine Alımı Kaydı	61
4.1.2. Vadeli Maddi Duran Varlık Satın Alınması	67
4.1.2. Normal Bakım Onarım Giderleri	71
4.1.3. Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri	73
4.1.4. Takas İşlemi	76
4.1.5. Yeniden Değerleme Modeli İle Değerleme	82
4.1.6. Normal Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi	87
4.1.7. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman	93
4.1.8. Kullanım Süresine (Üretim Veya İş Miktarına) Göre Amortisman	100
4.1.9. Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar	104
4.1.10. Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değiştirmesi	107
4.1.11. Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi	112
4.1.12. MDV Avanslarının Karşılıksız Kalmasının Muhasebeleştirilmesi	121

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA AÇIKLAMALARI

5.1. Dört Raporlama Çerçevesine Göre Örnek Uygulama Karşılaştırmaları	126
5.1.1 Makine Alım Kaydı	126
5.1.2 Vadeli Makine Alım Kaydı	126
5.1.3 Normal Bakım Onarım Giderleri	127
5.1.4 Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri	127
5.1.5 Takas İşlemi	127
5.1.6 Yeniden Değerleme Modeli ile Değerleme	127
5.1.6 Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi	127
5.1.7 Maddi Duran Varlıkların Satışı	129
5.1.8 Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi	129
5.1.9 Maddi Duran Varlık Avanslarının Karşılıksız Kalmasının Muhasebeleştirilmesi	129
SONUÇ	130
KAYNAKLAR	134
ÖZ GEÇMİŞ	138

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1. Tekdüzen Hesap Planında Amortismanlar	12
Şekil 2. MDV İlk Muhasebeleştirme Maliyet Bedelleri	24
Şekil 3. Değer Düşüklüğü Testi	28
Şekil 4. Maddi duran Varlıkların Ölçümü	35

TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması	18
Tablo 2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması	19
Tablo 3. Fevkalade Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması.....	20
Tablo 4. KÜMİ FRS Taslağının İçeriği	41
Tablo 5. TMS 16 İle VUK ve THP Karşılaştırması.....	46
Tablo 6. TMS 16 İle BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Karşılaştırması.....	48
Tablo 7. MDV Aktifleştirilmesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	51
Tablo 8. MDV Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması	53
Tablo 9. TMS 16 İle VUK Amortisman Karşılaştırması	55
Tablo 10. Amortisman Tabi Tutar, Süre ve Oranın Karşılaştırılması	56
Tablo 11. Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	56
Tablo 12: Makine Alım Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması	126
Tablo 13: Uzun Vadeli Makine Alım Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması	126
Tablo 14: Yeniden Değerleme Değerlerinin Karşılaştırılması	127
Tablo 15: Amortisman Yöntemleri Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması	128

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOFİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KAYİK	Kamuya Yararlı İktisadi Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletme
MDV	Maddi Duran Varlıkları
MODV	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK.	Sermaye Piyasası Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standardı
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Duran varlıklar, işletmelerin uzun dönemde faaliyetlerinin devam ettirebilmek için ihtiyaç duyduğu, elinde bulundurduğu, sahip olduğu değerleri ifade ettiğinden tüm işletmeler için belirli bir önem taşımaktadır. Bazı işletmelerde duran varlıklar işletmenin üretim kapasitesinin göstergesi olarak değerlendirilebilirken, bazı işletmelerde ise müşterinin göreceği demirbaşları simgelemekten öte gidememektedir. Her işletme türünde duran varlıkların bilançodaki değeri, duran varlıklara duyulan ihtiyacın düzeyi farklılıklar gösterebilir. Son yıllarda artan rekabetin etkisi ile işletmeler varlıklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmanın yollarını aramaktadırlar. Faaliyet konusuna göre gereksiz varlıkları ellerinden çıkarmaya çalışırken, gerekli olanları da temin etme, modernleştirme, bunların bakım ve onarımlarını yaptırma gibi uygulamalara gitmektedirler. Duran varlıkların işletme faaliyetleri doğrultusunda temin edilmesi, bakım ve onarımlarının yapılması, kullanılması ve elden çıkarılması ticaret rekabetin başarı düzeyi üzerinde de etkili olabilmektedir.

Duran varlıkların finansal raporlamada küçümsenemeyecek derecede iki temel hususta önemi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi mali tablolarda duran varlıkların hangi değerle gösterileceğidir. Maliyet değeri, satış değeri, bugünkü değeri, gerçeğe uygun değeri gibi pek çok değer ile duran varlıkların mali tablolarda yer alması mümkündür. Seçilen değerlendirme yönteminin mali tablolara duran varlıkları yansıtmakta diğerlerine göre farklı sonuçlar vereceği tabiidir. Duran varlıkların mali tablolarda sunulmasına yönelik ikinci husus ise amortismanlardır. Aşınma payı, yıpranma payı, eskime payı gibi çeşitli adlarla da anılsa bile amortisman duran varlıkların değerindeki azalması ifade etmektedir. Duran varlıkların net değerinin finansal tablolarda raporlanmasında amortismanların hesaplanmasının ve sunulmasının önemi büyüktür.

İşletmenin dönem karının bulunması noktasında da amortismanlar etkili olmaktadır. Dönem karının tespiti konusu ülkelerin vergi mevzuatlarında üzerinde özellikle durulan ve pek çok yasal düzenlemeye konu edilen alanlar arasında yer almaktadır. Ülkemizde de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu amortismanların hesaplanmasına ve duran varlıkların değerlendirilmesine ilişkin hükümler taşımaktadır. Mevcut uygulama temel olarak bu kanun çerçevesinde yürütülmektedir. Daha sonra Türk Ticaret Kanunu hükümleri gelmektedir. Ülkemizde uluslararası muhasebe standartları, Türkiye Muhasebe Standartları adı altında benimsenmiştir. Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) esas alınarak, Türkiye Finansal Raporlama Standartları da oluşturulmuştur. Uygulamada bu standartların 2018 yılında sadece 1.764

işletmede uygulandığı, Kamu Gözetim Kurumu 2018 yılı faaliyet raporunda belirtilmektedir. Bunun üzerine BOBİ FRS adı verilen “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” oluşturulmuştur. Kamu Gözetim Kurumu 2018 yılı faaliyet raporuna göre bağımsız denetime tabi olan 9.836 şirketten 1.764’ü UFRS kapsamında raporlama yapmak mecburiyetindedir. Geriye kalan işletmeler (8.072 adet) ise BOBİ FRS kapsamında raporlama yapacaktır. BOBİ FRS kapsamında raporlamalarda da muhasebe meslek mensuplarının başarılı olabilmesi için bir hesap planı taslağı da hazırlanmıştır. Ayrıca tam set UFRS uygulamalarında zorunlu olmayan, seçimlik bir takım uygulamalar da basitleştirilmiş ve BOBİ FRS uygulamalarının çok daha net olması sağlanmıştır. Kısaca duran varlıkların değerlendirilmesinde, amortismanların hesaplanmasında ve bunların finansal tablolarda sunulmasında ülkemizde dört temel esas yer almaktadır. Bunlar;

1-Tekdüzen Hesap Planı, Vergi Usul Kanunu (Bağımsız Denetime Tabi Olmayan İşletmeler için (MSGUT))

2-Tam Set UFRS (Bağımsız denetime tabi olan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) içi, borsada işlem gören şirketler, bankalar ve finans kurumları gibi büyük işletmeler)

3-BOBİ FRS (Bağımsız denetime tabi olan KAYİK dışı büyük ve orta boy işletmeler için)

4-KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) (Henüz taslak halindedir.)

Bu çalışma da duran varlıkların ve amortismanların UFRS çerçevesinde değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Tezin temel hedefi, maddi duran varlıkların ve amortismanların UFRS kapsamında nasıl değerlendirileceğini, hesaplanacağını, diğer finansal raporlama çerçeveleriyle karşılaştırmalı olarak sunabilmektir. Bu karşılaştırmalarda finansal raporlama çerçevelerinin ileri sürdüğü yaklaşımlar, kabul ettikleri varsayımlar da analiz edilmeye çalışılacaktır. UFRS kapsamında maddi duran varlıklar ve amortismanlar için getirilen teorik ifadelerin uygulamada nasıl olması gerektiği hususu da bu çalışma kapsamı içerisinde yer almaktadır. Sadece kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik uygulamalar bu çalışmanın kapsamı dışarısında bırakılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde tekdüzen hesap planı, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri esas alınarak duran varlıkların ve amortismanların tanımı, sınıflandırılması gibi kavramsal çerçeve üzerinde durulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu ele alınmıştır. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve ilgili diğer standartlar ikinci bölümde detaylı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde BOBİ FRS'deki özellikler de bir sonraki bölümlerde karşılaştırmalar yapabilmek amacıyla belirtilmiştir. Bu bölümde ayrıca KÜMİ FRS taslağında yer alan özelliklere de değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise diğer finansal raporlama çerçeveleri ile UFRS kapsamındaki maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve analiz edilmiştir. Bu bölümde konu bağlamındaki farklılıklar açıklanmaya çalışılmış ve raporlama çerçevelerinin birbirlerine göre üstünlükleri veya zayıf yönleri ifade edilmiştir. Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise Denizli ilinde yer alan bir işletmenin amortismanına tabi maddi duran varlıklarının UFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT hükümlerine göre değerlendirilmesi örnek bir uygulama ile gerçek verilere göre ele alınmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışma sonucu elde edilen verilere göre uygulamadaki sorunlar ve çözüm önerileri sunulmak istenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde duran varlıkları, amortismanlar konusu tanımlanarak, çeşitleri, yöntemleri gibi kavramsal çerçeveyi oluşturan alt yapı açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1. Duran Varlıklar

Varlıklar denildiğinde genellikle aklımıza “elle tutulan, gözle görülen, fiziki durumları duyu organları ile algılanabilen” nesnelere aklı gelmektedir. Esasen bunlar maddi duran varlıklar olup, duran varlıkların belirli bir kısmını oluşturmaktadır. Duran varlıklar üzerinde genel kabul görmüş tek bir tanım bulunmamakla beraber yaygın olarak üzerinde uzlaşılan unsurlar bulunmaktadır. Duran varlıklar, bir yıldan veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülme-yen varlıklardır (Örten ve Karapınar; 2003: 129). Bir işletmede duran varlıklardan söz edebilmek için, o duran varlığın, bir yıldan önce nakde dönüşmemesi ve tüketilmemesi ve bir yıldan daha uzun sürelerde işletmede kullanılması, gibi özelliklere sahip olması gerekir (Kavak; 2005: 189).

Duran varlıklar için işletmede bir yıldan uzun süre kullanılması ve normal faaliyet dönemini aşan sürede tüketim öngörülmektedir. Burada “duran” kelimesi dikkat çekmektedir. Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “Duran” kelimesi, “yaşayan, varlığını sürdüren” olarak açıklanmaktadır. “Duran” denilirken, varlığın hareketli veya hareketsiz olması değil işletmede uzun sürede kullanım amacıyla bulunması, kastedilmektedir. Eğer, işletme elindeki duran varlığı artık kullanmıyorsa, söz konusu varlık duran varlık olarak nitelendirilemez (Yalkın; 2001: 231-232).

Duran varlıklar, birden fazla dönem işletme bünyesinde yer almaları nedeniyle bilanço aktifinin en temel ögesi ve işletme varlık yapısının en önemli parçalarıdır (Aydın; 2016:4). Ticaret ve hizmet işletmelerinde duran varlıklar nispeten daha düşük öneme sahip olabilirse de sanayi işletmeleri için duran varlıkların önemi tartışmasızdır. Genellemelere rağmen hizmet işletmeleri içerisinde de duran varlıkların önemli rol oynaması mümkündür. Örneğin inşaat şirketlerinin özellikle alt yapı projeleri gerçekleştirirken ciddi miktarda duran varlık kullandıkları söylenebilir.

Tekdüzen hesap planında duran varlıklar iki numaralı sınıf olarak belirlenmiş ve mali tablolardan bilançoda aktif (varlıklar) bölümünde yine ikinci sırada sunulmuştur. Duran varlıklar ana hesap sınıfı aşağıdaki hesap gruplarından oluşur (Koçakoğlu, 2011: 143).

22 Ticari Alacaklar

23 Diğer Alacaklar

24 Mali Duran Varlıklar

25 Maddi Duran Varlıklar

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar

Bu çalışmamızın konusu üzerinden amortisman ayrılabilen olan duran varlıklardan, maddi duran varlıklardır.

1.2. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş ve bir yıldan uzun kullanımı beklenen, fiziki kalemlerdir (Çakır, 2016: 4). Söz konusu fiziki varlıklar, arazi ve arsalar hariç belirli bir hizmet süresine sahiptir (Öztürk, 2006: 313). Bu hizmet süresinin uzun olması nedeniyle maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde önemli roller üstlenmektedir. Maddi duran varlıklar işletmelerde uzun yıllar kullanıldığından ve önemli bir çoğunluğunu taşınmaz varlıklar oluşturduğundan, bunlara sabit varlıklar, sabit kıymetler de denir (Doğan 2005: 201). Bu tanımlardan yola çıkarak maddi duran varlıkların şu ortak özellikleri olduğunu söylenebilir (Arslan, 2011: 5; Parlakkaya, 2010: 2) :

- Söz konusu varlık, işletmenin faaliyetlerinde kullanma amacıyla alınmalıdır. Yani işletmenin mal ve hizmet üretiminde ya da idari faaliyetlerde kullanılması gibi amaçlarla edinilmelidir.
- Edinilen varlığın normal şartlarda satılmasının düşünülmemelidir.
- Maddi duran varlık elle tutulabilir, gözle görülebilir fiziksel özelliğe sahip olmalıdır.
- Maddi duran varlığın bir faaliyet döneminden daha fazla işletme çalışmalarında kullanılacağı öngörülmelidir.

- Maddi duran varlık muhasebe kişiliğine sahip olmalıdır.

1.2.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi Duran Varlıklar

Tekdüzen hesap planında II-Duran varlıklar hesap sınıfının içerisinde 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu yer almaktadır. Aynı veya benzer tür mali hareketleri takip ettiğimiz hesaplar ise şunlardır:

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

Bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekir (Sevilengül, 2014: 432).

- Fiziki bir yapısının bulunması,
- İşletmenin kişiliğine ait olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında arzında ya da yönetim işlerinde kullanılmak ve kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda ise satılmasının düşünülmediği,
- Bir yıldan fazla ekonomik ömre sahip olması gerekmektedir.

Tekdüzen hesap planına göre hazırlanan mali tablolardan bilanço maddi duran varlıkları içeren, gösteren bir mali tablodur. Bilançoda, bilanço tarihi itibarıyla bir işletmenin mülkiyetinde bulunan maddi duran varlıklar gösterilmektedir. Bilanço, netlik esasına göre hazırlandığından maddi duran varlıklar ve amortismanları birlikte raporlanmaktadır. 259 Verilen Avanslar hesabının maddi duran varlıklar ile birlikte raporlanması yerine gelecek yıllara/gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları hesap grubunda gösterilmesi gerektiğine dair görüşlerde ileri sürülebilir. Maddi duran varlıkların kullanılmaması, ekonomik-teknik ömrünü tamamlaması, fayda sağlayamaz hale gelmesi veya satılmasına karar verilmesi halinde, duran varlık niteliğini yitireceği açıktır.

1.2.2. Vergi Kanunlarında Maddi Duran Varlıklar

Çeşitli ülkelerin vergi kanunlarında, maddi duran varlıklara yönelik hükümler yer almaktadır. Maddi duran varlıkların önemine istinaden vergi kanunlarında hiçbir hüküm yer almaması düşünülemez. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu doğrudan doğruya maddi duran varlıkları tanımlamamakla beraber, maddi duran varlıklara yönelik bir takım hükümler içermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedelinin bir ekonomik değer satın alınması, mülkiyetinin edinilmesi, veya değerinin arttırılması için yapılan ödemelerle, bunlara bağlı giderlerin toplamı olduğu ifade edilmiştir. Bu tanımdan yola çıkarak maliyet bedelinin aşağıdaki üç unsurdan oluştuğu ifade edilebilir.

- 1) Satın alma bedeli (Satın alma sırasında katlanılan, nakliye, taşıma, yükleme, indirme giderleri dahil)
- 2) Ekonomik Değerini Arttırıcı Harcamalar,
- 3) Bunlara bağlı her türlü gider

Alış değeri olarak da kullanılan maliyet değeri varlığın edinilmesinde varlıkla ilgili yapılan ödemeler ve borçlanmalardır (Pamukçu, 2011: 79).

Vergi Usul Kanunu'nun 269'ncü maddesinde işletmelere ait gayrimenkullerin maliyet bedeli esas alınarak değerlendirilmesi gerektiği hususu hükme bağlanmıştır. Hatta gayrimenkullerin ayrılmaz parçalarının ve eklentilerinin, tesisat ve makinelerin, taşıtların, gemilerin, hakların da maliyet bedeli esasına göre değerlendirilmek zorunda olduğu yine aynı madde de belirtilmiştir. Gayrimenkullerin maliyet bedeli satın alma bedeli olup maddi duran varlıkların tamamı için değerlendirilme Vergi Usul Kanunu maliyet bedeli esasını ön görmektedir.

İmal ve inşa edilen maddi duran varlıklarda, satın alma bedeli olmayacağından maliyet bedeli için bu maddi duran varlıkların imal ve inşası sırasında yapılan giderlerin toplam değeri maliyet bedeli olarak kullanılacaktır. Tekdüzen hesap planında maddi duran varlıkların imal ve inşa bedellerini kaydetmek için 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 270'nci maddesinde gayri menkullerin, makine ve tesisatların maliyet bedeline gümrük vergilerinin, nakliye ve montaj giderlerinin, arsa tesviye ve bina yıkılma giderlerinin de eklenmesi gerektiği açıklanmıştır. Gayri menkulleri genişletme ve ekonomik değerlerini arttırmak amacıyla yapılan giderler de Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi gereğince maliyet bedeline eklenmelidir. Maliyet bedeli kavramı içerisinde belirtilen bu husus 272'nci madde de tekrarlanmıştır.

Vergi kanunlarında yer alan amortismanlara ilişkin hükümler amortisman konusu altında incelenecektir.

1.2.3. Diğer Mevzuat Hükümleri

Maddi duran varlıklara ilişkin çeşitli kanunlar kapsamında düzenlenen diğer mevzuat hükümleri de yer almaktadır. Seri: XI, No: 25 numaralı sermaye piyasasında muhasebe standartları hakkında tebliğin 156'ncı maddesinde maddi varlıklar; mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulan ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıklardır şeklinde bir tanım yapılmıştır. Bu tanıma göre maddi duran varlıkların kullanım amaçları şunlardır:

- 1) Mal ve hizmet üretimi
- 2) Kiraya vermek
- 3) Yönetmelik amaçlar (Merkez, şube olarak kullanmak, pazarlama gibi)

22 Haziran 2002 tarih ve 24793 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ne göre maddi duran varlık grubunun aktifleştirilmesinde yabancı para ve Türk parası olarak ayrı ayrı olmak üzere; menkuller, gayrimenkuller, özel maliyet bedeli ve birikmiş amortismanlar hesaplarını bankalar tarafından kullanılmak zorundadır. Tekdüzen hesap planından farklı olarak yabancı para ve Türk parası hesapları ana hesap bazında da ayrı ayrı olacaktır.

1.2.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Göre Duran Varlıklar

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının yürütülmesi sırasında, karşılaşılan problemlerin çözümünde, büyük roller oynamaktadır. Muhasebenin temel kavramları 12 adet olup, tamamının duran varlıklarla ilgisinin olduğunu söyleyebiliriz. Muhasebenin temel kavramları ışığında duran varlıkları incelersek şunları söyleyebiliriz:

Sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde duran varlıkların gerçek değerleriyle raporlanması, olduğundan fazla veya düşük gösterilmemesi gerekir. Duran varlıkların mali raporların düzenlenmesi ve ilgililerin bilgisine aktarılması esnasında; bazı kişi veya grupların çıkarlarına göre değil, tüm insanlığın çıkarlarını gözeterek şekilde gerçeğe uygun sunulmalıdır.

Kişilik kavramı gereğince, şirket tüzel kişiliğine ait duran varlıkların raporlanması gerekir. Duran varlıklar, şirket yöneticilerine, personele veya şirket ortaklarına ait olmayıp, şirket tüzel kişiliği adına kayıtlanır.

İşletmenin sürekliliği kavramı gereğince, işletme, ortaklarının ya da yöneticilerinin ömürleriyle bağlı olmadığından duran varlıkların raporlanması sırasında maliyet esasının esas alınması gerekmektedir.

Dönemsellik kavramı gereğince, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları belirli dönemlerde bilanço, gelir tablosu gibi mali raporlarda raporlanmaktadır. Bu anlamda, her faaliyet dönemi sonunda duran varlıkların da raporlanması gerekmektedir.

Parayla ölçülme kavramı gereğince, maddi duran varlıkların adet, kg gibi ölçü birimleriyle değil, herkesin anlayabileceği, değerlendirebileceği, yorumlayabileceği yerel para birimiyle yansıtılması gerekmektedir.

Maliyet esası kavramı gereğince, işletme tarafından edinilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetleri kullanılacaktır.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereğince, duran varlıkların kayıtlanması, muhasebe defterlerine bu kayıtların aktarılması sırasında, olayı eksiksiz yansıtan ve tüm hukuki şartlara uygun düzenlenmiş, belgelere dayanması gerekmektedir.

Tutarlılık kavramı çerçevesinde, duran varlıkların muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekmektedir. Duran varlıklar için, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliği bu kavramla güvence altına alınmaktadır. İşletmeler, dayanaklarını, gerekçelerini uygun bir şekilde ifade edebildikleri sürece, uyguladıkları muhasebe politikalarını mali tabloların dipnotlarında yaptıkları değişiklikleri ve sonuçlarını açıklamak şartıyla değiştirebilirler.

Tam açıklama kavramı gereğince; mali tablolarda duran varlıkların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde gösterilmesi esastır. Mali tablolarda gösterilen duran varlıkların tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

İhtiyatlılık kavramı, duran varlıklarda muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin dikkate alınmasını gerektirir. İhtiyatlılık kavramı gereğince duran varlıklar için muhtemel giderler, değer düşüklükleri

ve zararları için karşılık ayrılmalıdır. Buna karşılık duran varlıklara ait henüz bir olasılıktan öte anlam taşımayan gelir veya karlar için bunlar kesinleşinceye kadar muhasebe bilgi sistemine bir aktarım yapılmamalıdır.

Önemlilik kavramı, duran varlıklarla ilgili muhasebe bilgi sistemine aktarılması gereken bir unsurun boyutunun, mali tablolardan yararlanan finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmeleri veya alacakları kararları etkileme olasılığı yüksekse bunun mali tablolarda gösterilmesi gerektiğini ifade eder.

Özün önceliği kavramı gereğince, duran varlıklara ait olayların muhasebe bilgi sistemine taşınmasında ve muhasebe raporlarına yönelik değerlendirilmesinin yapılması esnasında biçimsel yapılarından çok, özlerinin dikkate alınmalıdır.

1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bilişim, haberleşme, ulaşım teknolojilerinin ilerlemesi işletmelerin elle tutulan gözle görülen varlıklarının yanı sıra elle tutulmayan, gözle görülmeyen ancak ekonomik değerleri yüksek varlıklarda önem kazanmıştır. Bilgiye dayalı ekonominin gelişmesi ile birlikte şirketlerin varlıkları arasında yer alan maddi varlıklarından ziyade; finansal durum tablolarında olması gereken değerleriyle gözükmeyen maddi olmayan duran varlıklarının payında büyük bir artış olmuştur. Bu bakımdan, finansal tablo kullanıcılarına faydalı finansal bilgi sunmak amacıyla maddi olmayan duran varlıkların finansal durum tablolarında gerçeğe uygun şekilde raporlanması gereği doğmuştur (Tarakçıoğlu, 2016: 48).

Maddi olmayan duran varlıkların en önemli özellikleri; fiziki bir varlığa sahip olmamaları, bazılarının bir bedel karşılığı elde edilmesine karşın bir kısmının ise işletmenin çalışmaları sonucunda ortaya çıkmaları olarak ifade edilmektedir (Tokay, 2002: 19). Maddi olmayan duran varlıklar, muhasebe literatüründe, sağladıkları yarar süreleri belirli olan ve bu nedenle itfa yoluyla dönemlere dağıtılarak gidere dönüşen ve sağladıkları yarar süreleri belirsiz olan ve bu nedenle ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kaydedilen varlıklar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedirler (Özgür, 1987: 211). Tekdüzen hesap planından maddi olmayan duran varlıklar için böyle bir ayırım öngörülmemiştir. Tekdüzen hesap planında II-Duran varlıklar hesap sınıfının içerisinde 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubu yer almaktadır. Bu hesap grubunda yer alan hesaplar ise şunlardır:

260 Haklar

261 Şerefiye

- 262 Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri
- 263 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 264 Özel Maliyetler
- 267 Diğer Maddî Olmayan Duran Varlıklar
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269 Verilen Avanslar

1.4. Amortisman Kavramı

Türkçede eskime payı diye adlandırılan, Fransızca amortir fiilinden türetilen ve Latincede yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek gibi anlamlara gelen amortisman kelimesi duran bir varlığın yararlanma süresi içerisinde yıllara yayılarak giderleştirilmesidir (Haftacı, 2010: 141). Amortisman, işletmelerin kullanılmakta olduğu makine, tesis, donanım, bina gibi maddi duran varlıklarda değer kaybı oluşması durumunda, bu kaybın ilgili dönemlere dağıtılarak işletmenin faaliyetine devam etmelerini amaçlar (Toroslu, 2014: 227). Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılabilmesi için bir yıldan uzun süre işletmede kullanılabilir bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Fiilen bir yıl kullanma veya varlığın alış tarihinden itibaren bir takvim yılı geçmiş olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Muhasebe ve finans alanında amortisman kavramı, ‘bilançoda yer alan bazı kalemlerin kayıtlı tutarının belirli bir döneme yayılarak geri dönülemez bir biçimde indirilmesi işlemidir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 1). Faydası tükenen maliyetlerin gidere dönüştürülmesi süreci, maddi duran varlıklar için amortisman ayırma yoluyla olmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyet bedelinin belirli kurallara göre hesap dönemleri itibarıyla gidere dönüştürülmesi ve vergi matrahının bu şekilde azaltılması amortisman müessesesinin temel amaçlarından birisidir. Ülkelerin vergi kanunları vergi matrahını etkilediği için amortismanları çeşitli kurallara bağlamışlardır. Burada kanun koyucu hazine yararını düşünerek amortismanların olması gerekenden düşük hesaplanması zorunluluğu getirebileceği gibi mükellefleri teşvik etmek amacıyla olması gerekenden daha yüksek amortisman ayrılmasına da izin verebilir.

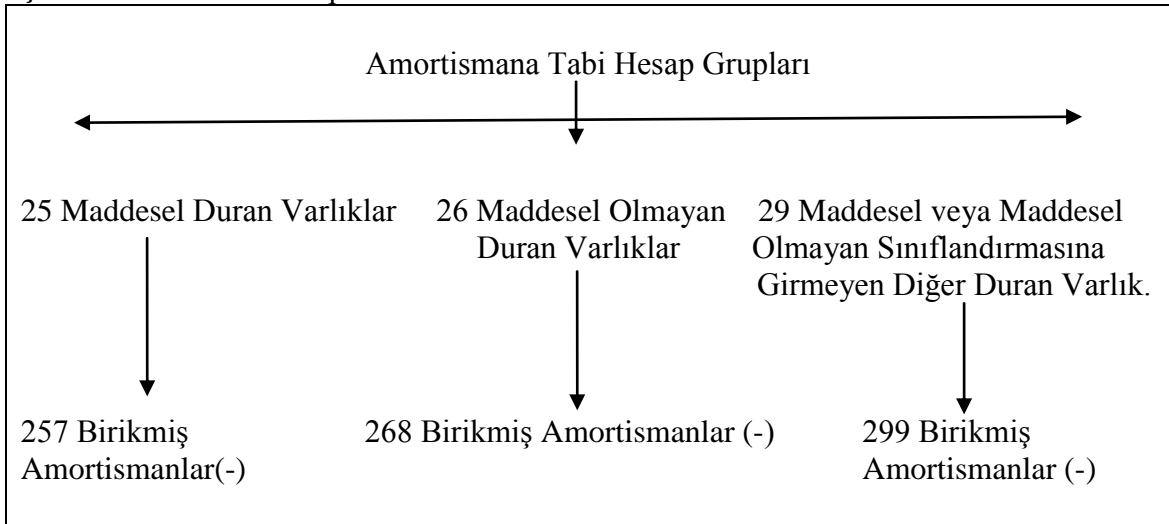
Maddi duran varlığın değerinin net bir şekilde mali tablolarda gösterilebilmesi için kullanılan yöntemlerden birisi de amortismandır. Varlığın değerinden amortismanın düşülerek maddi duran varlık hesabının azaltılmasına doğrudan yöntem adı verilirken varlığın değerini değiştirmeyip ayrı bir amortisman hesabı kullanılmak suretiyle amortisman ayrılmasına da dolaylı yöntem adı verilmektedir. Doğrudan yöntemin

amortisman süresi bitmesi durumunda varlığın mali tablo dışı kalması sonucunu doğurması veya iz bedeliyle takip etme (1 TL gibi küçük bir miktarın amortisman ayrılmayarak varlığın mali tablolarda kalmasının sağlanması) zorunluluğu gibi olumsuzlukları nedeniyle dolaylı yöntem genellikle kullanılmaktadır. Dolaylı yöntemde maddi duran varlık hesabı ile bu varlığa ait amortisman hesabı ayrı ayrı takip edilmektedir.

1.4.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Amortismanlar

Tek düzen muhasebe sistemine göre bütün duran varlık kalemleri için amortisman ayrılması mümkün değildir. Üzerinden amortisman ayrılabilen hesap grupları için ayrı ayrı amortisman hesapları belirlenmiştir. Üç hesap grubunda üç ayrı birikmiş amortismanlar hesabı olup, bu hesap sınıflarının tasnifi Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Tekdüzen Hesap Planında Amortismanlar



Şekil 1’de görüldüğü gibi her bir hesap grubuna o hesap grubundaki duran varlık hesaplarına ait amortismanlarını kayıtlanıp raporlanabilmesi için ayrı bir amortisman hesabı belirlenmiştir. Amortismanlar için aşınma payı, yıpranma payı ifadeleri sıklıkla kullanılmakta ve amortisman tanımını da buna göre ifade edilmektedir. Madenlerde aşınma, eskime veya yıpranma değil “tükenme” söz konusudur. Madenler için 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap grubunda 278 Birikmiş Tükenme Payları (-) hesabı yer almaktadır.

Tek düzen hesap sisteminde hesaplanan amortisman tutarı, ilgili gider hesabının borcuna karşılık, ilgili hesap grubundaki amortisman hesabının alacağına kayıtlanarak çift taraflı kayıt esasına göre muhasebeleştirilir. Eşzamanlı kayıtlama sistemine göre

7/A seçeneğinde ilgili gider hesabında hem gider fonksiyonu hem gider yeri hem de gider çeşidi gösterilir. Gider çeşitleri şunlardır:

- 0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 1 İşçi Ücret ve Giderleri
- 2 Memur Ücret ve Giderleri
- 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Çeşitli Giderler
- 5 Vergi Resim ve Harçlar
- 6 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 7 Finansman Giderleri

7/B seçeneğinde ise gider hesapları gider çeşitlerine göre düzenlenmiştir. Bu seçeneğin kullanılması durumunda, amortismanların muhasebeleştirilmesi sırasında kullanılacak olan borçlu hesap, 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları hesabı olacaktır.

1.4.2. Vergi Kanunlarında Amortismanlar

Vergi kanunlarında amortismanların bir tanımı yapılmamış, sadece amortisman ile ilgili kurallar ve amortismanın konusu belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 313'ncü maddesinde mükellefler tarafından işletmede uzun yıllar kullanılacak, yıpranması, aşınması, eskimesi veya değerinin azalması mümkün gayrimenkullerle, yine vergilendirmeye ilişkin usulleri belirleyen kanunumuzun 269'uncu maddesinde belirtilen varlıkların değerinin, yasal hükümlere göre yok edilmesi amortisman uygulamasının konusu oluşturmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Gelir Vergisi Kanununda (GVK) amortismanlara yer verilmiş olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular vergilendirmeye ilişkin usulleri belirleyen kanunumuzun, 313, 314, 315, Mükerrer Madde 315, 316, 317, 318, 319, 320 ve 321'nci maddelerinde düzenlenmiştir (Öztürk, 2013: 14). Bu hükümle kanun koyucuya göre amortismanın unsurları şöyle olmaktadır (Anaforoğlu, 2015: 4).

a) Amortisman uygulamasına, sadece işletmede birden çok hesap döneminde kullanılması planlanan, bu şekilde kullanılacağı anlaşılan, varlıklar tabii tutulur. Bunun dışındaki varlıklar faydası tükendiğinde bir defada gider yazılır.

b) İşletmede birden çok hesap döneminde kullanılması planlanan, bu şekilde kullanılacağı anlaşılan varlıkların ayrıca çeşitli fiziki etmenlerce veya zamanın etkisi ile yıpranma, eskime, değer kaybı gibi olumsuz etkilere maruz kalabiliyor olması gerekir.

c) Yasal açıdan sadece gayri menkul ya da gayri menkul gibi değeri Kanun'da belirtilen varlıklar amortisman uygulamasına tabi tutulabilir.

d) Amortisman, duran varlığa yapılmış olan yatırımın gider veya zarar yazılarak azaltılması uygulamasıdır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetleri Vergi Usul Kanunu hükümlerinden yola çıkarak şu şekilde sıralayabiliriz:

- a) Gayrimenkuller,
- b) Alet, edevat, mefruşat,
- c) Demirbaşlar,
- d) Sinema filmleri,
- e) Gayrimenkullerin eklentileri ve ayrılmaz parçaları,
- f) Tesisatlar,
- g) Makineler,
- h) Gemiler,
- i) Gemi dışındaki diğer taşıtlar,
- j) Gayri maddi haklar,

Amortisman tabi olan varlıklar üzerinden amortisman ayrılabilmesinin vergi kanunları tarafından belirlenmiş bir takım şartları bulunmaktadır. Bunlar (Bozkuşak; 2018: 64):

- a) İşletmede 365 günden, bir hesap döneminden fazla kullanılmalı.
- b) Yıpranmaya, aşınmaya veya ederi azalmaya maruz bulunmalı.
- c) Envantere dahil olmalı.
- d) İktisadi kıymetin KDV hariç değeri belli bir haddin üzerinde olmalı.

Vergi kanunlarına göre mükellefler, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve resmi gazete de yayınlanan listelere göre amortisman hesaplamaları yapılmak zorundadır. Yani mükellefler amortisman tabi duran varlıkların ekonomik ömürlerini söz konusu listelere bakarak bulacaklardır. Amortisman oranları bu listeden yola çıkılarak hesaplanabilmektedir.

Vergi kanunları amortisman uygulamasının vergi matrahını azaltıcı bir unsur olması nedeniyle isteğe bağlı düzenlemişlerdir. Mükellefler, duran varlıkları için amortisman ayırıp ayırmamakta serbesttirler. Herhangi bir yıl için amortisman ayrılmaması durumunda, eksik ayrılan amortisman tutarının izleyen yıllarda tamamlanması mümkün değildir. Amortisman hesaplamaları, eksik olan yılda da

amortisman ayrılmış gibi yapılacak, ancak amortisman ayrılması yapılmamış olan yıla ilişkin telafi edici mahiyette bir işlem yapılamayacaktır.

Amortisman hesaplamalarında binek otomobillerde kıst dönem uygulaması vergi kanunlarına göre zorunludur. Binek otomobilin alındığı aydan ilgili hesap döneminin sonuna kadar amortisman hesaplaması yapılacak, eksik hesaplanan kısım son yılın amortisman tutarına eklenecektir. Binek otomobiller dışındaki amortisman tabi duran varlıklar için hesap döneminin son gününe kadar alınması halinde tüm hesap dönemi için amortisman hesaplanacaktır. Bu maddi duran varlıklar sanki bütün yıl kullanılmış gibi değerlendirilerek amortisman tutarı tespit edilecektir.

1.4.3. Diğer Mevzuat Hükümlerine Göre Amortismanlar

SPK'nın amortisman tabi duran varlıkların değerlemesi ve amortismanı konusundaki tebliğleri muhasebe standartları ile aynı doğrultudadır (Akpınar, 2012: 316). Sermaye Piyasası muhasebe standartları hakkında Seri XI, No: 25 numaralı tebliğin yedinci kısmında "Maddi Varlıklar" başlıklı kısmında amortismanlar düzenlenmiştir. Giderlerin mali tablolara alınması noktasında "Ekonomik faydasının birden fazla hesap döneminde ortaya çıkmasının beklendiği ve gelirle ilişkisinin dolaylı olarak belirlenebildiği durumlarda, giderler sistematik ve rasyonel tahsis yöntemleri kullanılarak gelir tablosuna alınır. Maddi ve maddi olmayan varlıkların kullanımı sonucunda oluşan giderlerin mali tablolara alınmasında yukarıda belirtilen şekilde işlem yapılması şarttır. Bu giderler, amortisman veya itfa payı olarak adlandırılır" denilmektedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu düzenlemelerinde de amortismanlarla ilgili hükümler yer almaktadır. Bunlardan değişik olanlardan bir tanesi 1 Kasım 2016 tarih ve 2633 sayılı resmi gazetede yayınlanan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun "Bankaların Kıymetli Maden Alım Satımına Ve Alacaklarından Dolayı Edindikleri Emtia Ve Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" düzenlemesinde amortismanlar ile ilgili hükümleridir. Buna göre,

Bankaların alacaklarından dolayı edindikleri varlıkların elden çıkarılması

MADDE 5 – (1) Bankalar, alacaklarından dolayı edinmek zorunda kaldıkları varlıkları edinme gününden itibaren üç yıl içinde elden çıkarmak zorundadır.

(2) Edinim tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılması olasılığı yüksek görülen elden çıkarılacak amortisman tabi varlıklar, bu süre zarfında banka tarafından

satış planı ve planın tamamlanmasına yönelik aktif bir çalışma yapılmış olması ve varlığın piyasa fiyatına yakın bir fiyattan satışa sunulmuş olması şartıyla, amortisman tabi tutulmaz.

(3) Edinim tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılması mümkün görülmeyen veya bir yıl içinde elden çıkarılması mümkün görülmele birlikte bu süre içinde elden çıkarılmayan amortisman tabi varlıklar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları kullanılarak niteliğine göre her biri edinim tarihinden başlamak üzere ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.

(4) Üç yıllık sürenin dolmasını müteakip elden çıkarılmayan amortisman tabi varlıklar, bu sürenin dolduğu tarihten itibaren üçüncü fıkrada belirtilen usul ve esaslar dahilinde amortisman oranı iki katı uygulanmak suretiyle amortisman tabi tutulur.

1.4.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Göre Amortismanlar

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının yürütülmesi sırasında, karşılaşılan problemlerin çözümünde, muhasebe ile ilgili kişilere yol gösterici olmaktadır. Muhasebenin temel kavramları 12 adet olup, tamamının amortismanlarla ilgisinin olduğunu söyleyebiliriz. Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde amortismanları incelersek şunları söyleyebiliriz:

Sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde amortismanların gerçek değerleriyle raporlanması, olduğundan fazla veya düşük gösterilmemesi gerekir. Amortismanların mali raporların düzenlenmesi ve ilgililere aktarılması esnasında; bazı kişi veya grupların çıkarlarına göre değil, kamuoyunun çıkarlarını gözetecek şekilde gerçeğe uygun sunulmalıdır.

Kişilik kavramı gereğince, şirket tüzel kişiliğine ait duran varlıkların amortismanlarının raporlanması gerekir. Duran varlıklar, şirket yöneticilerine, personele veya şirket ortaklarına ait ise amortisman tabi olmayacaktır. Şirket tüzel kişiliğine ait duran varlıklara amortisman ayrılması bu kavramın gereğidir.

İşletmenin sürekliliği kavramı gereğince, işletme, ortaklarının ya da yöneticilerinin ömürleriyle bağlı olmadığından amortismanların raporlanması gerekmektedir. İşletme varlıklarının işletmenin ömrü boyunca, faydalı ömürlerine ve ilgili mevzuat hükümlerine göre amortisman tabi tutulması şarttır.

Dönemsellik kavramı gereğince, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları belirli dönemlerde bilanço, gelir tablosu gibi mali raporlarda

raporlanmaktadır. Bu anlamda, her faaliyet dönemi sonunda amortismanların hesaplanarak raporlanması gerekmektedir.

Parayla ölçülme kavramı gereğince, amortismanların adet, kg gibi ölçü birimleriyle değil, muhasebeye ortak bir ölçü birimi olarak, parasal değerleriyle yansıtılması gerekmektedir.

Maliyet esasını kavramı gereğince, işletme tarafından edinilen maddi duran varlıkların amortismanlarının muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetleri esas alınarak yapılan hesaplamalar kullanılacaktır.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereğince, amortismanların hesaplanması, muhasebe defterlerine bu kayıtların aktarılması sırasında, olayı eksiksiz yansıtan ve tüm hukuki şartlara uygun düzenlenmiş, belgelere dayanması gerekmektedir.

Tutarlılık kavramı çerçevesinde, duran varlıkların amortismanlarının muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekmektedir. Amortisman ayırma yöntemlerinin izleyen yıllarda değiştirilmeden aynen uygulanması böylelikle de mali tabloların karşılaştırılabilir olması bu kavram tarafından güvence altına alınmaktadır. İşletmeler, dayanaklarını, gerekçelerini uygun bir şekilde ifade edebildikleri sürece, uyguladıkları muhasebe politikalarını mali tabloların dipnotlarında yaptıkları değişiklikleri ve sonuçlarını açıklamak şartıyla değiştirebilirler.

Tam açıklama kavramı gereğince; mali tablolarda amortismanların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde gösterilmesi esastır. Mali tablolarda gösterilen amortismanların tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

İhtiyatlılık kavramı, amortismanlara ait muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin dikkate alınmasını gerektirir. İhtiyatlılık kavramı gereğince işletmelerin gelecekte karşılaşma olanağı olan riskler için muhasebe bazlı önlemler geliştirmesi, riske karşı cevap hazırlaması esastır.

Önemlilik kavramı, amortismanların ilgili muhasebe bilgi sistemine aktarılması gereken bir unsurun boyutunun, mali tablolardan yararlanan finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmeleri veya alacakları kararları etkileme olasılığı yüksekse bunun mali tablolarda gösterilmesi gerektiğini ifade eder.

Özün önceliği kavramı gereğince, amortismanlara ait işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve değerlendirmelerin yapılmasında biçimsel yapılarından çok, özlerinin dikkate alınmalıdır.

1.4.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'ta aşağıdaki gibi amortisman yöntemleri belirlenmiştir (Yıldız, 2017: 19):

- Normal amortisman yöntemi (VUK Md 315)
- Azalan bakiyeler yöntemi (VUK mükerrer Md 315)
- Fevkalade amortisman yöntemi (VUK md 317)
- Madenlerde amortisman yöntemi (VUK md 316)

Vergi Usul Kanunu amortisman ayırıp ayırmama kararında olduğu gibi amortisman yöntemini seçme konusunda da mükellefleri serbest bırakmıştır. Mükellefler diledikleri şekilde amortisman yöntemlerini seçebilirler. Mükelleflerin seçtikleri yöntemleri izleyen dönemlerde değiştirmek istemeleri halinde muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramı ön plana çıkacaktır. Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanunu da azalan bakiyeler yöntemini seçen mükelleflerin bir defaya mahsus olmak üzere normal amortisman yöntemine geçerler.

Normal amortisman yönteminde öncelikle varlığın yararlı ömrü bulunmakta ve amortismana tabi olan değer bulunan bu ömre eşit olarak dağıtılmaktadır (Örten ve Karapınar; 2003: 159). Hesaplaması kolay bir yöntemdir. Yılda yıla ayrılan amortisman tutarı bilindiğinden, ilgili duran varlık için ne kadarlık bir amortisman giderinin deftere yazılacağı ve ne kadarlık bir vergi yükünden kullanılacağı baştan belli olmaktadır. Bir örnek ile konuyu şöyle netleştirebiliriz. İşletme 2019 yılında 100.000,00 TL bedelli bir makine almıştır. Maliye Bakanlığı tarafında yayınlanan listede bu makinenin faydalı ömrü 4 yıl dolayısıyla amortisman oranı da %25 olarak görülmektedir. Bu durumda normal amortisman yöntemine göre hesaplanması gereken amortisman tutarları Tablo 1'de gösterilmiştir:

Tablo 1: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2019	100.000,00 TL	%25	25.000,00 TL
2020	100.000,00 TL	%25	25.000,00 TL
2021	100.000,00 TL	%25	25.000,00 TL
2022	100.000,00 TL	%25	25.000,00 TL
TOPLAM			100.000,00 TL

Azalan Bakiyeler (kalanlar) yönteminde ise VUK 315'te amortisman oranı şu şekilde matematiksel bir ifadeye dönüştürülebilecek şekilde tanımlanmıştır:

Azan Bakiyeler Amortisman Oranı = Normal amortisman oranı x 2 ≤ 50

Amortisman Tutarı = (Duran Varlık Değeri-Önceki Yıllarda Ayrılan Amortisman Tutarı) * Azan Bakiyeler Amortisman Oranı

Matematiksel ifadeyi sözel olarak açıklayacak olursak kanuna göre (Ataman, 2003: 170).

- Yıllık amortisman ayrılması için hesaplamaların yapılacağı esnada, önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar toplamının düşülmesi, tenzili gerekir.

-Azalan bakiyeler amortisman hesaplanması esnasında kullanılacak olan oran % 50'den fazla olmamak şartıyla normal yöntemde kullanılan oranın 2 rakamıyla çarpılması suretiyle bulunacaktır.

- Azalan bakiyeler için amortisman süresi, normal yöntemde bulunacak, kullanılacak olan sürenin birebir aynısıdır. Bu sürenin son yılında tekrar amortisman hesaplanması yapılmayacak olup, kalan değer ne ise bütünüyle gider yazılacak ve ayrılan amortismanlar toplamının maddi duran varlığın değerine eşit olması sağlanacaktır (Tokay, 2003: 28).

Örneğin işletme 2019 yılında 200.000,00 TL bedelli bir maddi duran varlık almıştır. Maliye Bakanlığı tarafında yayınlanan listede bu makinenin faydalı ömrü 4 yıl dolayısıyla amortisman oranı da %25 olarak görülmektedir. Bu durumda, azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanması gereken amortisman tutarları Tablo 2'de gösterilmiştir:

Tablo 2: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Önceki Yıllarda Ayrılan Amortisman Tutarı	Üzerinden Amortisman Hesaplanan Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2019	200.000,00 TL	-	200.000,00	%50	100.000,00 TL
2020	200.000,00 TL	100.000,00	100.000,00	%50	50.000,00 TL
2021	200.000,00 TL	150.000,00	50.000,00	%50	25.000,00 TL
2022	200.000,00 TL	175.000,00	25.000,00	Son Yıl %100	25.000,00 TL
TOPLAM					200.000,00 TL

Fevkalade amortisman yöntemi özel bir yöntem olup, duran varlıkların yangın, sel gibi afetler, teknolojik gelişmeler veya fazla çalışma nedeniyle olağan üstü aşınma, yıpranma, eskime, değer kaybı gibi durumlarda kullanılmaktadır. Bu yöntemde mükellefler olağanüstü durumun meydana geldiği yılda başvuru yapmalıdırlar. Bakanlık bu başvuruyu sonraki yılda değerlendirerek cevaplandırmış olsa bile, fevkalade amortisman uygulaması başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olacak yani geçmişe yönelik olarak uygulanacaktır (Ürel, 2007: 733). Başvuru sonucunda Maliye Bakanlığı

tarafından durum tespiti ve fevkalade amortisman yönteminde kullanılacak olan amortisman oranı belirlenecek ve mükellefe bildirilecektir. Bu yöntemde Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oranın genellikle normal amortisman yöntemindeki oranlardan yüksek olması beklenmektedir.

Örneğin işletme 2019 yılında 200.000,00 TL bedelli bir makine almıştır. Maliye Bakanlığı tarafında yayınlanan listede bu makinenin faydalı ömrü 4 yıl dolayısıyla amortisman oranı da %25 olarak görülmektedir. Ancak makinenin 2021 yılında aşırı çalışması nedeniyle aşırı yıpranması söz konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı yapılan başvuruya sadece 1 yıllık süre için amortisman oranının %30 olması gerektiği cevabını vermiştir. Bu durumda, fevkalade amortisman yöntemine göre hesaplanması gereken amortisman tutarları Tablo 3’de gösterilmiştir:

Tablo 3: Fevkalade Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Hesaplaması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2019	200.000,00 TL	%25	50.000,00 TL
2020	200.000,00 TL	%25	50.000,00 TL
2021	200.000,00 TL	%30	60.000,00 TL
2022	200.000,00 TL	%20	40.000,00 TL
TOPLAM			200.000,00 TL

Madenlerde amortisman uygulaması esasen tükenme kavramı ile açıklanabilir.

Bir madenin içerisindeki maden rezervinin işletme dolayısıyla azalması ve madenin ekonomik ömrünün tamamlanması doğaldır. Bu durumda, her maden için Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları tarafından belirlenecek oranlar kullanılacaktır. Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları şu formül üzerinde anlaşmışlardır.

$$\text{Madenlerde Amortisman Oranı} = \frac{\text{Madenin İmtiyaz veya Maliyet Bedeli}}{\text{Görünen veya Madendeki Muhtemel Rezerv}}$$

Maden arama hakkının elde edilmesi amacıyla katlanılan ve maliyet bedeli ile aktifleştirilen harcamalar, arama hakkının elde bulundurulduğu süre boyunca da amortisman yoluyla itfa edilmektedir (Soran, 2013: 86).

İKİNCİ BÖLÜM

UFRS KAPSAMINDA DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR

Bu bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde maddi maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu ele alınmıştır. Ayrıca yeni bir konu olması nedeniyle BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu da bu bölümün kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1. UFRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum kapsamında ülkemizde pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde uluslararası muhasebe standartları, Türkiye Muhasebe Standartları olarak belirlenmiş ve Türk diline tercüme edilmiş, gözden geçirilmiş metinler resmi gazetede yayınlanmıştır. Ancak bu standartların ülkemizde çok sınırlı sayıda işletmede uygulandığı görülmektedir. KGK'nın 11.06.2019 tarihinde yayınladığı 2018 Yılı Faaliyet raporunda 1.764 firmanın uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali raporlama yaptığı ifade edilmektedir. Bu sayının Türkiye büyüklüğünde bir ülke için oldukça az olduğu ortadadır. Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda kendilerini kabul ettirebilmeleri, finansman imkanlarına daha kolay erişebilmeleri, yabancı işletmelerin ülkemizdeki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Türk işletmelerinin uluslararası pazarlarda rekabet gücüne sahip olabilmesi için UMS/UFRS'ler önemli rol oynayacak özelliğe sahiptir (Kocamaz, 2012: 110). Ülkelerin şirketlerinin uluslararası işbirlikleri yapmasında, ortaklıklar oluşturmasında, uluslararası kredi ve yatırım imkanlarından faydalanmasında mali tabloların UFRS bazlı düzenlenmesi önem taşımaktadır.

Türkiye'de muhasebe standartları alanındaki gelişmeler incelendiğinde bu gelişmelerin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği ve genel olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin mevcut uygulamalarının örnek alınması yoluyla bu ülkelerin uygulamalarının etkilerinde kalındığı bilinmektedir (Sayar, 2002: 77).

Türkiye'de muhasebe standartlarına yönelik yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde; muhasebe standartlarının gelişiminde, katkı veren yasal statüye sahip bazı kuruluşlar işletmeleri yönlendirici çalışmalarda bulunmuştur (Pektaş, 2018: 19). Bunlar:

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMDESK)

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Uluslararası standartlara uyum konusunda bu çalışmalar neticesinde belirli bir düzeyde yol alınmıştır. Ancak hala alınması gereken bir yol olduğu da açıktır. Özellikle KGK'nın 1.764 firma sadece UFRS/TFRS uyguluyor olması bu durumun açık bir göstergesidir.

TMS-16, 37. Maddeye göre işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş maddi duran varlıklar; arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler şeklinde sınıflandırılmaktadır (Büyükepeççi ve Yiğit, 2016: 221).

2.2. UFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar Hesapları

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak için edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur (Elitaş, 2012: 299). Gerçekten arazi ve arsalar hariç olmak üzere bu hesap grubundaki varlıkların tamamı amortismanına tabidir. TMS/TFRS ve bunların kökenin oluşturduğu UFRS uygulamalarında ilke bazlı kurallar olduğundan genellikle hesap planı verilmemektedir. Her ülke bu ilkeler doğrultusunda kendi hesap planlarını oluşturabilmektedir. Ülkemizde TMS/TFRS uygulamaları için bir hesap planı resmi kurumlar tarafından sunulmamıştır. KGK'da yayınladığı TFRS mali tablo setine rağmen bir hesap planı yayınlamamıştır. Prof. Dr. Cemal ELİTAŞ'a göre bu hesap grubunda TMS/TFRS'ye göre yer alması gereken hesaplar şunlardır:

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Verilen Avanslar

Yukarıdaki hesapları incelediğimizde Tekdüzen Hesap Planı ile TMS/TFRS kapsamında önerilen hesap planı arasında bir fark olmadığını görmekteyiz. Başka bir çalışmada ise şu hesapların yer alması önerilmiştir (Dızman, 2017: 20).

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Verilen Avanslar

Yukarıdaki öneri incelendiğinde, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) Hesabı ile 255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın değiştiği geriye kalan hesapların ise aynı olduğu anlaşılmaktadır.

2.3. UFRS Kapsamında Duran Varlıkların Tanımı

Maddi duran varlıklar; ticaret yapmak, üretim faaliyeti gerçekleştirmek, kiraya vermek veya diğer yönetsel hedefler için kullanılmak üzere temin edilen ve işletmede bir hesap döneminden daha fazla kullanılacağı kolaylıkla tespit edilebilen, fiziki kalemlerdir (TMS, 2011, 482). Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar ve bu nedenle finansal analiz açısından büyük öneme sahiptirler (Örten ve Bayırlı, 2007: 34).

Muhasebe standartları da ekonomik, bilimsel gelişmelere bağlı olarak çeşitli değişimler göstermektedir.

Muhasebe standartlarında hesapların neler olduğuna dair kesin belirlemeler olmasa bile maddi duran varlıklara örnekler verilmiş ve bazı sınıflandırmalar yapılmıştır. Aşağıdakiler farklı sınıflandırmalara örnek olsun diye sunulmuştur:

- Boş Araziler;
- Tarım Arazileri;
- Binalar;
- Motorlu Makineler;
- Elektrikli Makineler;

- Yüzen Araçlar;
- Uçan Araçlar;
- Motorlu kara taşıtları;
- Mobilya ve demirbaşlar;
- Ofis gereçleri

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular şunlardır (Sarıay, 2011: 111);

- Varlıkların muhasebe kayıtlarının ne şekilde olacağı,
- Varlıkların muhasebe kayıtlarına hangi değerler ile aktarılacağı,
- Amortisman oranlarının tespiti ve hesaplamaların yapılması,
- Varlıkların güncel değerlerinin ve bu değerlerdeki azalmaların olup olmadığı hususu,

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardının 7’nci maddesinde, maddi duran varlıkların aktifleştirilebilmesi, maddi duran varlıkların gelecekte işletmeye yarar sağlanmasının beklenmesi şartına bağlanmıştır. Gelecekte yarar sağlama beklentisinin muhasebe uygulamalarına aktarılmasında, maddi duran varlıkların sağlayacağı ekonomik yararların, güvenilir tahminlere dayanması gerekir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilmektedir (Sönmez, 2004: 83).

2.4. UFRS Kapsamında Maliyet Bedelinin Ölçümü

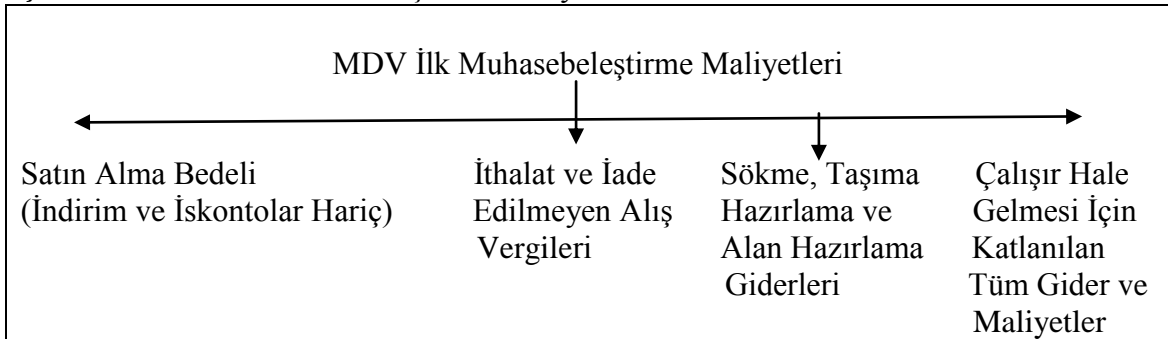
Uluslararası muhasebe standartları maddi duran varlıkların ilk kayda alınması sırasında işletmeye kaç mal olduğunu gösteren maliyet bedelinin esas alınması gerekmektedir (TMS 16 md.15). İşletme faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elde bulundurulmuş maddi duran varlıklar; arazi, arazi ile binalar, makinalar, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ile demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler, standart kapsamında değerlendirilmektedir (Büyük ipekçi ve Yiğit, 2016: 222). Maliyet bedeli olarak maddi duran varlıkların ilk edinilmesi sırasında aşağıdaki unsurlarda dikkate alınır (TMS 16 md.16):

- Satın alma bedeli, bu bedelden indirim veya iskontolar varsa bunların düşülerek netleştirilmesi, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergilerinin eklenmesi gerekir.
- Maddi duran varlığını istenen yerel ve istenen koşullara getirilecek kullanıma hazır hale getirilmesi için katlanılacak her türlü maliyet;

• Sökme, montaj, yükleme, indirme, nakliye, alan hazırlama, test üretimi gibi katlanılan giderler;

Alış giderleri, standarda göre aktifleştirilmeli yani ilk kez muhasebeleştirme işlemi esnasında maliyet bedeline eklenmelidir. Standart içeriğinde yer alan maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında maliyet bedeline eklenecek olan unsurlar Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: MDV İlk Muhasebeleştirme Maliyet Bedelleri



Standarda göre yönetim maliyetleri, genel giderler, pazarlama ve reklam giderleri, bir tesisin açılış maliyetleri ise maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme esnasındaki maliyet bedeline dahil edilmeyecektir. Standarda göre, ayrıca bir maddi duran varlığın edinilmesi sırasında peşin bedel ve vade farkı söz konusu ise, satın alma bedelinin içerisindeki vade farkı miktarı sağlıklı bir şekilde tespit ediliyorsa, maliyet bedeline “vade farkı tutarı” dahil edilemez.

Standarda göre maddi duran varlıkların değerinin belirli bir tutarı aşmaması halinde gider yazılması gibi bir durum kesinlikle söz konusu değildir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tutara bağlı bir serbestlik veya istisna bulunmamaktadır.

Örneğin bir işletme 15.07.2019 tarihinde 1.500.000,00 TL’ye arazi, 540.000,00 TL’ye bina, 190.000,00 TL’ye taşıt ve 310.500,00 TL’ye demirbaşları + %18 KDV ile satın almıştır. Ayrıca demirbaşların nakliyesi için 1.500,00 TL, kurulumu için 7.500,00 TL’yi banka aracılığıyla ödemiştir. Bu örnek incelendiğinde VUK esaslarına göre yapılması gereken kayıt ile standarda göre yapılacak kayıt arasında büyük benzerlikler olduğu da görülecektir. Standarda göre yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır.

-----15/07/2019-----		
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.500.000,00	
252 BİNALAR	540.000,00	
254 TAŞITLAR	190.000,00	
255 DEMİRBAŞLAR	319.500,00	
255.01. Demirbaşlar 310.500,00		
255.02. Nakliye: 1.500,00 255.03.	458.910,00	

Kurulum: 7.500,00 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR		3.008.410,00
----- / / -----		

Örneğin bir işletme 23.06.2019 tarihinde fatura bedeli 150.000,00 TL olan kum eleme makinesini ithal etmiştir. Nakliye bedeli olan 10.000,00 TL, gümrük vergi ve masrafları olarak 35.000,00TL, monte etme ve kurma bedeli olarak 9.000,00 TL ve makinenin kullanımı konusunda danışmanlık için 6.000,00 TL ödenmiştir. Makine fatura bedelinin 50.000,00 TL'si ve KDV'si peşin, 50.000,00'si 1'nci yılın sonunda, 50.000,00'si de 2'nci yılın sonunda ödenecektir. Piyasa faiz oranı %20'dir. Makinenin aktife alınırken katlanılan maliyet unsurları şöyledir:

Fatura (Satın Alma)Bedeli	150.000,00 TL
Nakliye Bedeli	10.000,00 TL
Gümrük Ödemeleri	35.000,00 TL
Kurma ve Monte Etme	9.000,00 TL
Danışmanlık	6.000,00 TL
Toplam Bedel	210.000,00 TL

Bugünkü Değer: $50.000 + [50.000 / (1+0,20)] + [50.000 / (1+0,20)^2]$
 $50.000,00 + 41.666,66 + 34.722,22 = 126.388,88$

-----23/06/2019-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	186.388,88	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	8.333,34	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	15.277,78	
191 İNDİRİLECEK KDV	37.800,00	
102 BANKALAR		147.800,00
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		50.000,00
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		50.000,00

-----31/12/2019-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	8.333,34	
338 ERT. VADE FARKI GİD.		8.333,34
Birinci Yıl Sonu Kaydı		

-----31/12/2019-----		
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	15.277,78	
438 ERT. VADE FARKI GİD.		15.277,78
Dönemsellik İlkesi Gereği		

-----31/12/2019 ----- 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 102 BANKALAR Birinci Taksidin Ödenmesi ----- // -----	50.000,00	50.000,00
---	-----------	-----------

-----31/12/2019 ----- 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR Dönemsellik İlkesi Gereği ----- // -----	50.000,00	50.000,00
--	-----------	-----------

Örneğin incelenmesinden maddi duran varlıkların vade ayrıştırma işleminin nasıl yapıldığı hususu anlaşılmaktadır.

2.5. MDV Sonraki Maliyetleri

Maddi duran varlıkların ilk edinildikleri sırada, önceki bölümlerde açıklanan satın alma (maliyet) değeri ile kayıtlanacaklardır. Bir maddi duran varlığın edinilmesinden sonra, bir takım maliyet veya giderlere katlanılmasının gerekli olduğu durumlarda, eğer varlıktan elde edilecek fayda veya varlığın performansını önemli ölçüde artırıyorsa maliyet bedeline eklemek mümkün olacaktır. Bir diğer ifade ile bir maddi duran varlığın değerini veya performansını önemli ölçüde arttıran bir gider veya maliyete katlanması durumunda, bu değerler aktifleştirilmiş olan maddi duran varlığın maliyetine eklenebilir. Burada maddi duran varlıklarla ilgili her gider veya maliyetin maddi duran varlığının değerine eklenebileceği gibi bir anlam çıkarılmaması gerekir. Örneğin maddi duran varlıklarla ilgili tamir, bakım giderleri, maddi duran varlığın maliyetine eklenmeyip gelir tablosunda gider olacak şekilde muhasebeleştirilmelidir. Makinelerin yağının değiştirilmesi gibi, maddi duran varlıkları çalışır halde tutmak ve daha iyi hizmet vermelerini sağlamak amacıyla yapılan giderler, maddi duran varlığın maliyetine eklenmeyecektir.

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülmektedir (Alexander vd., 2005: 207). Özellikle maddi duran varlıklar için kur farkı, finansman gideri yatırım tamamlanana kadar varlığın maliyet bedeline eklenmelidir. Yatırımın tamamlanmasından sonra meydana gelen kur farkı, finansman gideri gibi giderler ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

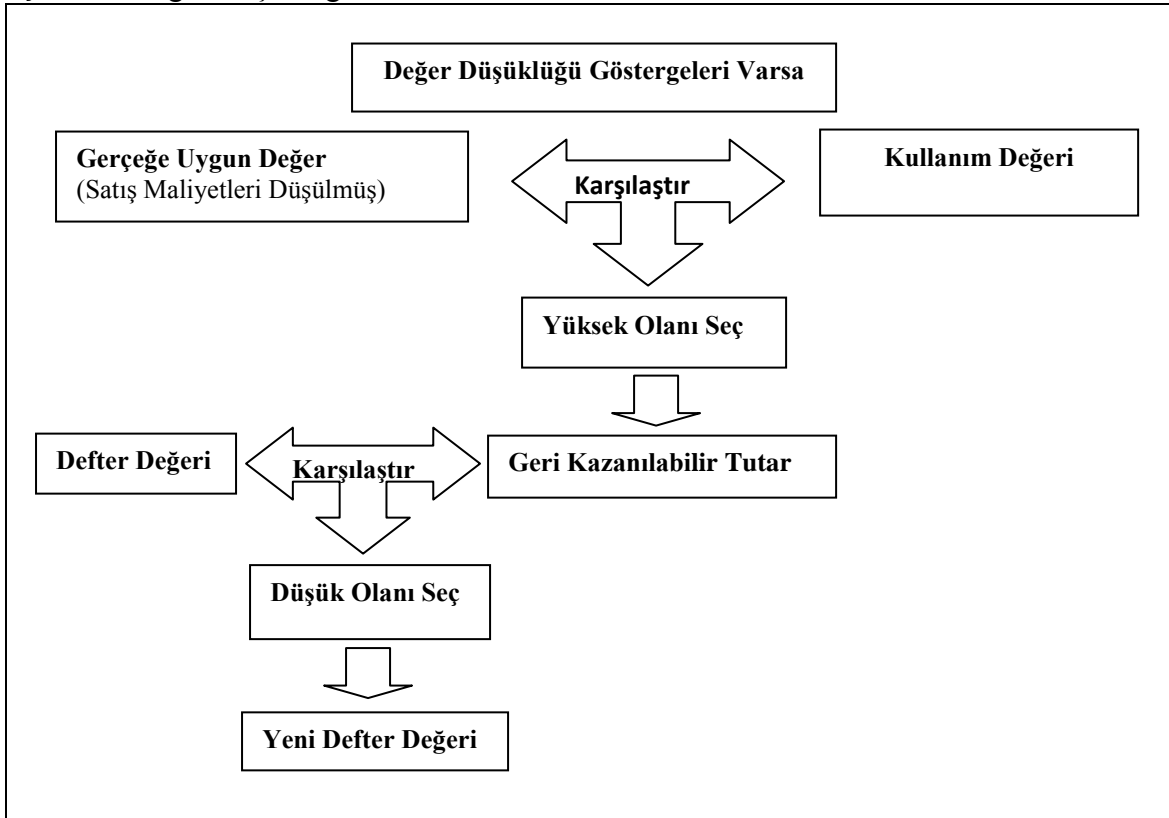
2.6. UFRS Kapsamında Değerleme

İşletmeler tarafından maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi maliyet modeli, ikincisi ise yeniden

değerleme modeli olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler bu yöntemlerden dilediğini seçebilmekte özgürdürler. Ancak işletme, bu politikayı ayırım gözetmeksizin tüm MDV'lere uygulamak zorundadır. Maliyet modeli kısaca, maddi duran varlıklar bir kez muhasebeleştirildikten sonra değerinin amortisman ayırma yöntemi veya varsa değer düşüklüğü hesabı ile tespiti esasına dayanır. Yeniden değerlendirme modeli; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmesidir (TMS 16, Madde 31). Yeniden değerlendirme modeli için maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin sağlıklı bir biçimde tespit edilebilmesi de gerekir. Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri, genellikle piyasa değeridir (Akbulut ve Marşap, 2006: 91). İster maliyet modeli, isterse yeniden değerlendirme modeli seçilsin, bu seçim, işletmeye ait tüm MDV'lere uygulanmalı ve böylece yöntem birliği sağlanmalıdır.

Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlığın kayıtlı değeri değişecek artış veya azalış gösterebilecektir. Varlığın kayıtlı değeri değiştiği için, birikmiş amortismanların da düzeltilmesi veya elimine edilmesi de gerekecektir. Eğer bir maddi duran varlığın kayıtlı değeri artacaksa bunun karşılığında öz kaynaklar grubunda yer alan yeniden değerlendirme değer artışları gibi bir hesabın alacaklanması gerekir. Eğer bir maddi duran varlığın kayıtlı değeri azalacaksa bunun karşılığında öz kaynaklar grubunda yer alan yeniden değerlendirme değer artışları hesabından bu tutarın düşülmesi gerekir. Kısaca, maddi duran varlıklar için değer artışları ve değer azalışları birbirinden düşülecek, bu karşın örneğin hala bir değer artış farkı varsa bu tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir. Eğer bir maddi duran varlık, bütünüyle bilanço dışı kalmışsa, işletmeden çekilmişse veya selden çıkarılmışsa varsa bu maddi duran varlığa ait, maddi duran varlık değer artış değeri, doğrudan geçmiş yıllar karları hesabına transfer edilmelidir. Son zamanlarda geleneksel değerlendirme esası olan tarihi maliyet esasından gerçeğe uygun değer esasına doğru dikkate değer bir geçiş hareketi nedeniyle finansal raporlama açısından değerlendirme konusu ile ilgili çalışmalar muhasebe literatüründe yoğunluk kazanmaya başlamıştır (Uluslan, 2008: 130). Değer düşüklüğü testi ile ilgili açıklamalar Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3: Değer Düşüklüğü Testi



Kaynak: ÖZERHAN ve YANIK (2012)

Şekil 3'te maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü göstergelerinin olması durumunda, varlığın kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinin karşılaştırılması gerektiği, bunlardan yüksek olan seçilerek defter değeri ve geri kazanılabilir tutar kıyaslaması yapılarak düşük olanın seçilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

2.7. UFRS Kapsamında MDV Finansman Giderlerinin Kayıtlanması

Maddi duran varlıkların edinilmesi sırasında, işletmelerin bütünüyle öz kaynaklarını kullanması ekonomik koşullar nedeniyle her zaman mümkün olmayabilir. İşletmelerin ellerindeki öz kaynakların büyük bir bölümünü maddi duran varlık alımında kullanmaları da her zaman tercih edebilecekleri bir seçenek olarak da gözükmemektedir. Özellikle bir maddi duran varlık alınıyorsa veya böyle bir maddi duran varlık imal veya inşa ediliyorsa, bu tip maddi duran varlıkların elde edilmesi için belirli bir finansman maliyetine katlanması gerekebilir. TMS 23 gereğince bu şekilde katlanılan finansman giderlerinin maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenmesi gerekir. Ancak maddi duran varlık elde edilirken katlanılan vade farkları, özellikle varlıklar hariç olmak üzere finansman gideri olarak kayıtlanacaktır. Özellikle maddi duran varlıklar hariç olmak üzere, varlığın elde edilmesine ilişkin finansman giderleri maliyete ilave edilmemelidir.

TMS 16'da maddi duran varlık, banka kredisi vb. Kredi ile satın alınmış ise, TMS 23 kapsamında özellikli varlık olup olmama durumuna göre; oluşan borçlanma maliyetleri ya varlığın maliyetine dahil edilir, ya da dönem gider olarak muhasebeleştirilir(Aydın, 2016: 51). Özellikli bir varlığın üretimi, elde edilmesi, inşaatı ile ilişkilendirilebilen finansman giderlerinin varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekir. Normalde bir maddi duran varlığın maliyet bedeli, maddi duran varlığın elde edilme tarihindeki peşin satın alma değeridir. Peşin satın alma değeri vurgusunun yapılmasının nedeni maddi duran varlığın fiyatının içerisinde vade farkı, finansman maliyeti gibi bir değer eklenmiş ise bunların ayrıştırılarak dönemin finansman gideri olarak raporlanması gerekmektedir.

2.8. UFRS Kapsamında Amortismanlar

UFRS kapsamında amortismanlar konusunda pek çok ilke belirlenmiştir. TMS çerçevesinde amortisman uygulamalarında öne çıkan hususlar aşağıda sıralanmıştır (Taştan vd., 2012).

- Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarı, bu maddi duran varlıkların yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- Bu yararlı ömür süresi, muhasebe standartlarına göre, işletme tarafından tayin edilir. Bu maddi duran varlığı kullanacak olan işletmenin, o maddi duran varlığın faydalı ömrünü de en iyi kendisinin bileceği kabul edilir. Daha önceki tecrübelerine teknik anlayışına göre bu faydalı ömür tespitinin işletme tarafından daha sağlıklı yapılabileceği düşünülmektedir. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir. Duran varlık için aktife girdiği tarihten itibaren amortisman ayrılabilir. Standartta, duran varlığın faydalı ömrünü saptamak kullanılacak olan yöntemler şu şekildedir:
 - a. Maddi duran varlığın kapasitesine veya üretim miktarına göre işletme tarafından beklenen kullanım süresi varlığın faydalı ömrü kabul edilmektedir.
 - b. İşletmenin faaliyetine bağlı faktörlere göre, örneğin bakım ve onarım programı, varlığın kullanılacağı vardiya sayısı gibi değişkenlere göre tespit edilen süre,

- c. Üretimdeki değişiklik veya yeniliklerden kaynaklanan teknik eskime, ürün veya hizmete olan piyasa talebindeki değişiklikler neticesinde hesaplanan süre,
- d. Kiralamayla ilişkili vade bitimi gibi varlığın kullanımına ilişkin yasal veya benzeri sınırlamalara göre bulunan süre,
- Bir varlığın amortismanına esas değerinin bulunmasında kalıntı (hurda) değerinin düşülerek hesaplama yapılması gerekmektedir. Bunun nedeni kalıntı (hurda) değerinin işletmenin eline geçecek olması, bu değer kadar işletmede kullanımın azalacağını kabul edilmesidir. Uygulamada çoğu işletmenin, kalıntı değerinin tespitinin güç olduğu gerekçesi ile kalıntı değeri sıfır olarak kabul ettikleri görülmektedir.
 - Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir.
 - TMS 16'da yer alan yöntemler; Doğrusal Amortisman, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarını esas alan yöntemlerdir.
 - Amortisman yönteminin seçimi ve amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemler ve tahmin edilen yararlı ömürler veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine imkan tanıyan bilgiler sağlar.
 - TMS'de değer düşüklüğü için karşılık ayrılması zorunludur. Bu nedenle işletmeler değeri düşen mal için emsal bedeline göre değerlendirme yapmak ve karşılık ayırmak zorundadır. TMS değer düşüklüğü karşılığı ayırmak için herhangi bir minimum oran tanımlanmamıştır.
 - Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları ve finansman giderleri (özellikli varlıklar hariç) varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız ve finansman gideri eklenmemiş tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
 - Satış amaçlı duran varlıklar ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur. Kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.
 - TMS'de bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister

mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür.

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

2.9. BOBİ FRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler

BOBİ FRS, 27 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve uygulamasının başlangıç tarihi olarak 1 Ocak 2018 belirlenmiştir. Bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta boy şirketlere yönelik hazırlanan standartlar setine BOBİ FRS adı verilmektedir. BOBİ FRS ile muhasebe standartlarına uyum sağlamakta zorlanan işletmelere daha kolay, tercihleri daha azaltılmış, uygulamaları daha belirgin olan bu seti kullanma imkanı getirilmiştir. BOBİ FRS’nin temel özellikleri şunlardır:

- BOBİ FRS, çok daha yalın ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.
- BOBİ FRS, 27 bölüm olup, çok daha az sayfadan oluşmaktadır.
- BOBİ FRS için uygulanabilecek bir hesap planı taslağı yayınlanmıştır.
- BOBİ FRS ile işletmeler mali tablolarını hazırlamak için gerekli tüm ilke ve kuralları bilecek kapasiteye sahip olmaktadır.
- BOBİ FRS kapsamında münferit finansal tablolar hazırlanabileceği gibi konsolide mali tabloların hazırlanması a mümkündür.
- BOBİ FRS, ek bölümünde terimler sözlüğü verilerek BOBİ FRS kapsamındaki terimlerin ne anlama geldiği de açıklanmıştır.
- BOBİ FRS kapsamında ister münferit isterse konsolide olsun, finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu formatları da yer almaktadır.

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu da yer almaktadır. BOBİ FRS hesap planı taslağına göre maddi duran varlıklar hesapları aşağıda gösterilmektedir:

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yeraltı ve Yer Üstü Düzenlemeleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar

- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 258 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları Ve Verilen Avanslar

Hesap planı taslağında yer alan hesapların MSUGT ile uyumlu olduğu sadece verilen avanslar ile yapılmakta olan yatırımlar hesabının birleştirildiği görülmektedir.

2.10. BOBİ FRS Kapsamında MDV

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenler, bunlarla ilgili haklar maddi duran varlıklar kapsamında değildir. Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık önem ve mahiyetine sahipse maddi duran varlık kapsamında değerlendirilecektir. Bakım malzemesi, yedek parça gibi değerlerin, maddi duran varlık kabul edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda stoklar içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekecektir. Varlığın ekonomik ömrünü uzatan veya kapasitesini arttıran harcamalar da maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenecektir. Benzer şekilde maddi duran varlığın kullanımı için belirli sürelerde yapılması zorunlu yenileme harcamaları ve büyük çaplı kontroller de maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenecektir.

Arazi ve binalar, birbirinden ayrılması mümkün olan maddi duran varlıklar olduklarından, birlikte edinilmiş olsalar bile, arazi ve arsa ayrı, bina ayrı olarak muhasebeleştirileceklerdir. BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar ilk kayda alınmaları sırasında maliyet bedeli ile ölçülmektedirler. Bu maliyet bedeli BOBİ FRS kapsamında şu şekilde formül halinde ifade edilebilir:

MDV Satın Alma Bedeli = Satın Alma Bedeli- (Ticari indirim ve iskontolar) + (Satın almaya bağlı giderler + Varlığın istenilen konum ve biçime getirilmesi için katlanılan maliyetler)

BOBİ FRS kapsamında, bir maddi duran varlığın satın alma bedeli maliyetine dâhil edilebilecek önemli hususlar şu şekildedir:

- a) Nakliye ve montaj giderleri.
- b) Gümrük vergileri.

- c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler.
- Ç) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.
- d) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.
- e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.
- g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir.

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların ilk kayda alınma maliyetlerinin tespitinde yine standartta olduğu gibi peşin satın alma bedeli kullanılmaktadır. Ancak bir yıl veya daha kısa vadeli ödeme karşılığı alınan maddi duran varlıklarda herhangi bir vade farkı ayrıştırılması işlemi yapılmayacaktır. Maddi duran varlık için bir yıl veya daha fazla vadeli bir ödeme üzerinde anlaşılmışsa vade farkının ayrıştırılması BOBİ FRS kapsamında bir zorunluluk halini almaktadır. Bu ayrıştırma işleminde etkin faiz oranı kullanılacaktır.

Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri normal şartlar altında ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılarak kar veya zarara intikal ettirilmektedir. Ancak, BOBİ FRS borçlanma maliyetleri bölümünde açıklandığı üzere inşa edilmesi 1 yıldan uzun süren maddi duran varlıklar için katlanılan finansman giderleri, maddi duran varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyet bedeline eklenmelidir. İşletmenin kendisinin imal veya inşa ettiği maddi duran varlıklar için de bu ilkeler geçerlidir. Maddi duran varlığın bir veya daha fazla parasal veya parasal olmayan kalemlerle takas edilmek suretiyle alınması durumunda bu maddi duran varlığın maliyet bedeli, elden çıkarılan kalemlerin net defter değeri esas alınarak tespit edilecektir. Birden fazla maddi duran varlığın birlikte edinilmesi durumunda, her bir maddi duran varlığın maliyeti, toplam maliyet bedelinin ilgili maddi duran varlıklara piyasa fiyatları nispetinde dağıtılması suretiyle belirlenir.

Örneğin: X işletmesi 27.06.2019 tarihinde baskılı poşet imalatı yapmak üzere bir üretim makinası satın almıştır. Bu makinanın fiyatı 50.000,00 + KDV olup, makinanın işletmeye gelene kadar yolda zarar görmemesi için 1.000,00 TL sigorta yaptırılmış, Nakliye için 2.000,00 +KDV ödenmiştir. Makinenin kurulum ve montaj giderlerinin 5.000,00 TL +KDV tutmuştur. Ayrıca makinenin sağlıklı çalışıp çalışmadığının tespiti için deneme üretimi yapılmış bu deneme üretimi için 6.000,00 TL+KDV gider yapılmış,

karşılığında ise deneme üretiminden 10.000,00 TL +KDV gelir elde etmiştir. Tüm ödeme ve tahsilatlar banka aracılığı ile gerçekleştirilmiştir.

-----27/06/2019-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	64.000,00	
-Satın Alma Bedeli 50.000,00		
-Sigorta 1.000,00		
-Nakliye 2.000,00		
-Kurulum ve Montaj 5.000,00		
-Deneme Üretimi Gid. 6.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	11.340,00	
		75.340,00
102 BANKALAR		
- Sigorta 1.000,00		
- Satın alma 59.000,00		
- Nakliye 2.360,00		
- Kurulum 5.900,00		
- Deneme 7.080,00		

-----27/06/2019-----		
102 BANKALAR	11.800,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		10.000,00
391 HESAPLANAN KDV		1.800,00
Deneme Üretimi Geliri		

Örnek incelendiğinde yapılan kaydın TMS 16 kapsamında yapılan kayda çok benzediği görülmektedir. Ancak BOBİ FRS kapsamında 1 yıla kadar olan vade farklarının ayrıştırmaya tabi tutulmadığı hususu unutulmamalıdır.

2.11. BOBİ FRS Kapsamında Değerleme

Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilir. İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.

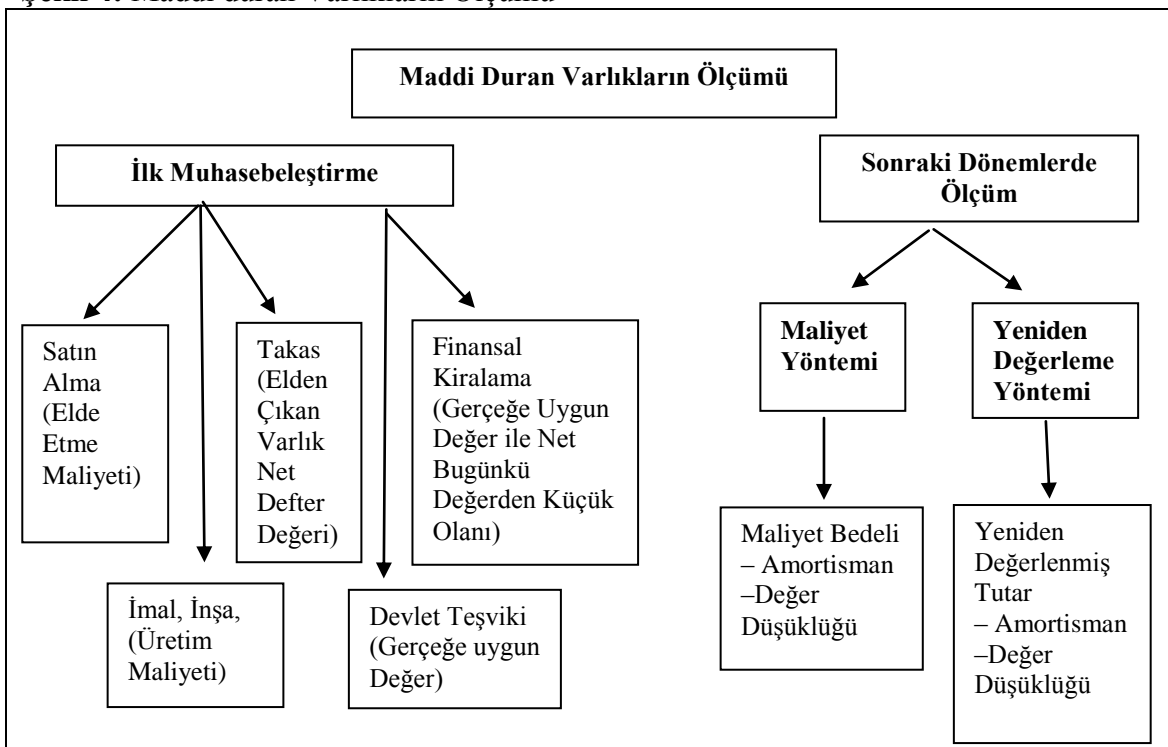
Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde, kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler rol alabileceği gibi, gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip kişiler de görev alabilir. İster kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler isterse mesleki ve teknik bilgiye sahip uzman kişiler varlığın

yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlesinler değerlemelerin kim tarafından yapıldığı finansal tabloların dipnotlarda açıklanmak zorundadır.

Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden indirilir (Ataman ve Gökçen, 2017:163). Eğer yeniden değerlendirme azalışı, yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek ise aradaki fark kar veya zarara aktarılacaktır.

Maddi duran varlıkların BOBİ FRS kapsamında ölçümleme esaslarına yönelik açıklamalar Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4: Maddi duran Varlıkların Ölçümü



Kaynak: ÖZERHAN ve SULTANOĞLU (2018)

Şekil 4 incelendiğinde maddi duran varlıkların BOBİ FRS kapsamında ilk muhasebeleştirilmesinde satın alma noktasında elde etme maliyetinin, imal ve inşa halinde üretim maliyetinin, devlet teşvikleri varsa bunların gerçeğe uygun değerinin, takas yoluyla maddi duran varlık ediniliyorsa elden çıkan varlıkların net defter değerinin ve son olarak da finansal kiralama yapılıyorsa gerçeğe uygun değer ile net bugünkü değerden küçük olanın kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Sonraki dönemlerde maddi duran varlıkların değerinin ölçümünde ise maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar kullanılacak, bu değerlerden ise amortismanlar ve varsa değer düşüklüğü çıkarılacaktır.

2.12. BOBİ FRS Kapsamında Amortismanlar

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması uygulaması ihtiyari olmayıp zorunludur. Yani her hesap döneminde maddi duran varlıklara amortisman ayırma kurallarına uygun şekilde amortisman ayrılacaktır. BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için amortismana tabi tutarın bilinmesi, faydalı ömrün tahmin edilmesi, kalıntı değerinin bulunması ve amortisman hesaplama yönteminin seçilmesi gereklidir.

2.12.1. Amortisman Tabi Tutar

Amortismana tabi tutarın tespiti noktasında bir maddi duran varlığın önemli parçaları ayrı ayrı kayıtlara alınmalıdır. Maddi duran varlığın ilk muhasebe kayıtlarına alınması esnasında bu ayırımın yapılması gerekir. Burada önemli parça vurgusunu tekrar yapmak gerekir. Bir binanın asansör tesisatı, arsası önemli parça kavramına örnek gösterilebilir. Ancak önemsiz parçalar ise bir grup veya bütün halinde değerlendirilir. Varlığın her bir parçası ayrı ayrı amortisman hesaplamasına konu edilecektir. Binarlı sınırlı faydalı ömre sahip olduğu için amortismana tabi iken BOBİ FRS uyarınca, arsa ve araziler, sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tabi değildirler. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar, sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler için mutlaka amortisman ayrılmalıdır.

Arsa ve arazilerin bazı durumlarda sınırlı faydalı ömrü de olabilir. Bu durumda amortisman ayrılması gerekir. Alanın sökülmesi, kaldırılması, restore edilmesi gibi harcamaların yapılmasının zorunlu olduğu hallerde, arsanın bu kısımları faydalardan yararlanma dönemleri dikkate alınarak amortismana konu edilirler.

Amortismana Tabi Değer = Maliyet Bedeli (indirim ve istisnalar düşülmüş)-Kalıntı Değer

Yukarıdaki şekilde formüle edilen amortismana tabi değerinin hesaplanmasında kalıntı değerinde çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Kalıntı değer; BOBİ FRS uygulamasında bir maddi duran varlık için tahmin edilen faydalı ömrün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülmesi sonucunda bulunur. Kalıntı değere hurda değer adı verildiği de sıklıkla görülür. Kalıntı değerinin, önemsiz olması durumunda amortismana tabi değerinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerekir.

Kalıntı değer tahmin edilerek belirlenir ve her hesap döneminin sonunda bu tahmin yeniden gözden geçirilir. Amortisman ayırma süreci kalıntı değere ulaşıncaya

kadar devam eder (Karapınar ve Eflatun, 2018: 211). Ayrılan amortismanlardan sonra maddi duran varlığın değerinin kalıntı değere ulaşması halinde artık dönemin amortisman giderleri sıfır olacaktır. Kalıntı değer tahmininde düşme olursa, yine amortisman ayrılmasına devam edilmesi gerekir.

2.12.2. Faydalı Ömür Tahmini

Bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki unsurların göz önünde bulundurulması esastır:

- İşletme tarafından beklenen kullanım süresi,
- İşletme tarafından üretim miktarına veya maddi duran varlığın kapasitesine göre hesaplanan kullanım süresi,
- Maddi duran varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, bakım onarım programı gibi faaliyetlere bağlı eskime ve yıpranma dönemi,
- Maddi duran varlığın kullanılmaması sonucu meydana gelen eskime ve yıpranma dönemi,
- Kiralama işlemine tabi bir maddi duran varlıksa kira süresinin bitmesi, vadesinin dolması,
- Maddi duran varlığın kullanımına ilişkin yasal veya benzeri kısıtlamaların süresi,
- Teknik ve ticari eskimeler sonucu kullanım süresinin azalması,

Faydalı ömür de tahmine dayalı olarak bulunduğu için, maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin, her hesap döneminin bitişinde, tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Eğer faydalı ömür tahmini bu gözden geçirmeler sırasında değişmiş ise buna göre amortisman oranlarının da düzeltilmesi şarttır. İşletmenin maddi duran varlık için yaptığı bazı harcamaların maddi duran varlığın ömrünü uzatması da mümkündür. Yine amortisman oranlarının da düzeltilmesi gerekir.

Amortisman ayırmaya, maddi duran varlık ne zaman işletmenin istediği biçimde kullanılacak hale gelmiş ise, başlanacaktır. Maddi duran varlığın bilanço dışı kalması, elden çıkarılması gibi durumlarda artık amortisman ayrılmaz. Maddi duran varlıkların satış amaçlı varlıklara aktarılması durumunda da amortisman ayrılmaz. Bir maddi duran varlık mali tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirilme yedeğinde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” hesap kalemine aktarılır (Işıklılar vd., 2018: 308).

2.12.3. Amortisman Yöntemi

BOBİ FRS kapsamında amortisman ayırma yöntemleri de çeşitlidir. Bu yöntemler şunlardır:

- Normal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarını Esas Alan Yöntemler

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemi, varlığın kullanılacağı süre boyunca, ekonomik faydalarının işletme tarafından kullanım biçimini en fazla yansıtacak şekilde tercih edilmelidir.

Normal amortisman yönteminde amortisman tabi değer üzerinden faydalı ömür tahminine göre belirlenen amortisman oranı kullanılarak amortisman hesaplanır. Normal amortisman yönteminde amortisman tutarı, faydalı ömür veya maddi duran varlığın değeri, kalıntı değer aynı kaldığı varsayımı altında, sabit olacaktır. Azalan bakiyeler yönteminde ise maddi duran varlığın kullanım süresince ayrılan amortisman tutarı azalacaktır. Üretim miktarını esas alan yöntemlerde ise maddi duran varlığın üretim kapasitesi ve üretim çıktıları (makine saati, kilometre, paket gibi değerler) hesaplamalarda kullanılır. Maddi duran varlığın dönemde üretim olmaması veya başka bir nedenle üretime dahil olmaması durumunda dönemin amortisman gideri de sıfır olarak hesaplanacaktır. Bu yöntemde amortisman gideri, maddi duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden, maddi duran varlığın her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortisman hesaplanır. Bu yönteme göre formül şu şekildedir (Tuğay, 2013: 174).

Maliyet değeri – Kalıntı Değer

Amortisman Oranı = -----

Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemi sadece önemli bir değişikliğin olduğu durumlarda tekrar gözden geçirilerek değiştirilebilir. Maddi duran varlıkların beklenen kullanım biçiminde önemli bir değişiklik varsa, kullanılma biçimini daha fazla yansıtmak amacıyla amortisman yöntemi değiştirilebilir.

Örneğin X işletmesinin iktisadi ömrü 10 yıl olan ve hurda değeri önemsiz bulunan, yük taşıma makinasının 6'ncı yılında motoru arızalanmıştır. Yapılan incelemede motorun değiştirilmesi gerektiği anlaşılmış ve yeni motor 100.000,00 TL'ye alınmıştır. Yanan

motorun değerinin 60.000,00 TL olduğu bilinmektedir. Yanan motorun hurda olarak dahi satılmasının mümkün olmadığı anlaşılmıştır. Yük taşıma makinasının aktifleştirme değeri 400.000,00 TL'dir. Yeni motorun makinadan ayrı kullanılmasının mümkün olmadığı da tespit edilmiştir.

-----31/12/2019 ----- 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR - Yeni Motor 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR - Satın Alma Bedeli Yeni motorun ücretinin ödenmesi	100.000,00 18.000,00	118.000,00
-----31/12/2019 ----- 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR - Yanan Motor 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR - Yanan Motor Yanan Motorun Kayıtlardan Çıkarılması	24.000,00 36.000,00	60.000,00
-----31/12/2019 ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ - Amortisman (yeni Motor) 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) - Yeni Motor Yeni Motor için kalan amortisman süresine göre Amortisman hesaplanması	25.000,00	25.000,00

Yukarıdaki örnekten de görüleceği üzere muhasebe birimlerinin işletme maddi duran varlıkları üzerinde detaylı bilgisinin olması ve maddi duran varlıklarla ilgili pek çok bilgiyi takip ediyor olması amortismanların standartlara göre hesaplanması için önem arz etmektedir.

Finansal kiralama, amortisman hesaplanması da gerekmektedir. Kiralama konusu varlıkların amortisman oranı, mülkiyetinin alınmış olması durumundaki oranla aynıdır (Güler, 2018: 451).

Amortisman kavramına yönelik çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar amortisman bakış açısındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşımları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Sevilengül, 2014: 411-412):

i-Değerleme Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre; amortisman, maddi duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesidir.

ii- Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, maddi duran varlık edinen işletme bir fayda stoku elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stoku azalışının dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti duran varlığın üretebileceği birim miktara bölünerek bir birim üretimin tüketileceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın fayda stokunun tüketilmesidir.

iii- Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşım, maddi duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenebilmesi için gerekli fonun tutulmasında amortismanın bir araç olarak kullanılması esasına dayanır. Bu yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Enflasyon dönemlerinden varlığın yenileme değeri, maliyet değerinden büyük olacağından, ayrılacak amortisman toplamı maliyet değerini aşacak ve yenileme değerine ulaşacaktır. Bu yaklaşıma göre amortisman yenileme için fon biriktirilmesidir.

iv- Dağıtım Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanın maddi duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması esasına dayanır. Bu yaklaşımda, dönemlere isabet eden amortisman, maddi duran varlık için katlanılan maliyetten hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan değer, varlığın yararlı ömrüne bölünmesiyle bulunur. Bu yaklaşıma göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere dağıtım işlemidir.

2.13. KÜMİ FRS Kapsamında Genel Değerlendirmeler

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), KGK tarafından görüş talep edilmek üzere kamuoyuna açıklanmıştır. İleride, bu raporlama standardının, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinin yerini alması beklenmektedir. 1993'te isteğe bağlı, 1994 yılından itibaren de zorunlu olarak uygulanan sistemin KÜMİ FRS ile değiştirileceği ön görülmektedir. Bu raporlama standardına göre maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusunun incelenerek tarihsel süreç içerisinde konunun ortaya konulması amaçlanmaktadır. Küçük ve Mikro işletme kavramı burada öne çıkmaktadır. Henüz KGK bununla ilgili resmi bir düzenleme yapmamış olsa da internet sayfasında Avrupa Birliği düzenlemesine atıfta bulunarak şu kriterleri paylaşmaktadır:

KÜMİ FRS, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasının temin edilebilmesi amacıyla İngiltere'deki

FRS 105 esas alınarak oluşturulmuş bir standart metin setidir (Güleç ve Ergi, 2019: 271). KÜMİ FRS taslağı KGK tarafından kamuoyuna açıklanmış olup, görüş ve önerilere göre düzenlenerek yayınlanacak olan bir metin setini oluşturmaktadır.

AB Direktiflerindeki ölçekler dikkate alındığında “Küçük İşletme” tanımı dışında kalan işletmeler “Mikro İşletme” olarak sınıflandırılmış olup bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için aşağıda belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir:

- Aktif toplamı, 350.000 Avro ile 4.000.000 Avro aralığında olması
- Net satış hasılatı, 700.000 Avro ile 8.000.000 Avro aralığında olması,
- Çalışan sayısı, 10 ile 50 kişi aralığında olması

Yukarıdaki ölçütlerin TL’ye çevrilerek belirlenmesi beklenmektedir. Bu kriterlerden yola çıkılarak Mikro işletmeler için şu kriterleri ifade edebiliriz.

- Aktif toplamının 350.000 Avroyu aşmaması,
- Net satış hasılatının 700.000 Avroyu aşmaması,
- Çalışan sayısının 9 veya daha az olması

Yukarıdaki ölçütlerin TL’ye çevrilerek belirlenmesi beklenmektedir. Bu ölçütlere bakıldığında KÜMİ FRS uygulamalarının da yaygın bir tabana hitap edeceği ifade edilebilir.

Tablo 4: KÜMİ FRS Taslağının İçeriği

B1 Kavramlar ve Genel İlkeler	B2 Finansal Tabloların Sunumu
B3 Finansal Durum Tablosu	B4 Kar veya Zarar Tablosu
B5 Muhasebe Politikaları	B6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
B7 Hasılat	B8 Stoklar
B9 Tarımsal Faaliyetler	B10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
B11 Maddi Duran Varlıklar	B12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ç
B13 Kiralamalar	B14 Devlet Teşvikleri
B15 Borçlanma Maliyetleri	B16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
B19 İşletme Birleşmeleri	B20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
B21 Dipnotlar	B22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Kaynak: Gökçen vd. 2019: 416.

Tablo 4’ün incelenmesinden “Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar” isimli bölümün KÜMİ FRS kapsamında da ayrı olarak ele alındığı anlaşılmaktadır.

2.14. KÜMİ FRS Kapsamında MDV

KÜMİ FRS önemine istinaden 11’nci bölümü maddi duran varlıklara ayırmıştır. Bu bölümde maddi duran varlıkların tanımı da yapılmıştır. Küçük ve Mikro İşletmeler

İçin Finansal Raporlama Standardında (KÜMİ FRS) maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır.

Maddi duran varlıklar ilk defa finansal kayıt altına alınıyorsa kayıt, TFRS’de, BOBİ FRS’de olduğu gibi yine maliyet bedeline göre yapılır. Maliyet bedelini belirleme noktasında KÜMİ FRS üç unsurun dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bunlar;

- Ticari indirimler sonunda elde edilen satın alma fiyatı,
- Satın alma işlemi esnasında gerçekleşen giderler,
- Satın alınan MDV’nin satın alınma amacına bağlı olarak kullanılmasını sağlayacak şekil ve duruma getirilmesi için harcanan bu işlem ile doğrudan bağlantılı olarak ortaya çıkan maliyetler,

Maliyete konu olacak giderlere; Gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, noter giderleri, varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanması için katlanılan maliyetlerini örnek olarak gösterebiliriz.

Satın alınan maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatacak veya kullanım kapasitesini arttıracak gelecek süreçte bu varlıktan elde edilecek faydayı arttıracak harcamalar varlığın kayıtlı değerine dahil edilebilir. Fakat faydalı ömrünü uzatacak harcamalar denildiğinde akıllara bakım ve onarım giderleri gibi yapılması zorunlu rutin giderler gelmemelidir. Zira yapılan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dahil edilemez.

KÜMİ FRS uygulamaları kapsamında maddi duran varlıkların kayıtlı değeri belirlenirken yedek parça ve bakım malzemeleri, eğer maddi duran varlık tanımını karşılıyorsa maddi duran varlık olarak değerlendirilir, aksi halde stoklar hesap grubu içerisinde kayıt altına alınması gerekir.

KÜMİ FRS uygulamaları kapsamında maddi duran varlıkların kayıtlı değeri belirlenirken vade farkı ayırt edilmeksizin, ödenecek tutar üzerinden ölçülür. Satın alma ilişkin yapılan borçlanma maliyetleri gerçekleştiği dönemin mali tablolarında kar veya zarara yansıtılır. Maddi duran varlıklar, vade farkı olmaksızın ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet bedeli ile ölçülmektedir.

2.15. KÜMİ FRS Kapsamında Değerleme

KÜMİ FRS maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi olmak üzere 2 farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar, maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi olarak sınıflandırılabilir.

KÜMİ FRS uygulamaları kapsamında maddi duran varlıkların değerlendirilmesi sırasında maliyet yöntemi uygulanacak olursa şu hesaplamanın yapılması gerekir. Bu yöntemde maliyet bedeli, birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları satın alma bedelinden düşürülerek hesaplanır.

KÜMİ FRS uygulamaları kapsamında maddi duran varlıkların değerlendirilmesi sırasında yeniden değerlendirme yöntemi uygulanacak olursa, yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlemenin gerçekleştiği dönemdeki gerçeğe uygun değerdir. Bu dönemden veya tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmesi yapılacak ise yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın yeniden değerlendirilmesinin yapıldığı tarihte belirlenen gerçeğe uygun değeri ile yeniden değerlendirilmesinin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman değeri ve birikmiş değer düşüklüğü zararı düşülerek belirlenir.

İşbu yeniden değerlendirme işlemine konu olan gerçeğe uygun değer, kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından ya da yeterli mesleki donanıma sahip ve değerlendirilen maddi duran varlık hakkında güncel bir bilgiye sahip kişiler tarafından belirlenebilir ve gerçeğe uygun değeri hesaplayan yetkili dipnotlarda belirtilmelidir. KÜMİ FRS uygulamalarında değerlemeyi yapan kişi veya kuruma ait bilgilerin dipnotlarda paylaşılması gerekmekte olup böylece değerlemenin objektifliği sağlanmaya çalışılmaktadır.

Maddi duran varlığın değerlendirme sonucunda değerinin azalması durumunda bu azalış öz kaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Azalışları” kaleminde gösterilirken artışları yine öz kaynaklar içerisinde “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde takip edilir. Dönem sonunda değer artışlarından değer azalışları çıkartılarak kalan tutar kar veya zarara aktarılır.

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümüne ilişkin değerlendirme, amortisman ve değer düşüklüğü tespiti konularında TFRS seti, BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti taslağının uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak BOBİ FRS seti ve KÜMİ FRS seti uygulamalarında diğer kapsamlı gelir sunumu olmadığından, bu bölümler uyarınca maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları yalnızca finansal durum tablosunda öz kaynaklar sınıfı altında raporlanmaktadır (Gökçen vd.. 2019: 425) .

2.16. KÜMİ FRS Kapsamında Amortismanlar

Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması, KÜMİ FRS taslağında da zorunludur. Her MDV için faydalı ömür farklılıkları ve amortisman yöntemi uygulamalarının farklılaşmasından dolayı aynı amortisman yöntemi uygulanmaz. Böyle bir durum gerçekleşir ise bu tür MDV'ler farklı amortisman yöntemleri ile amortisman tabi tutulurlar. KÜMİ FRS kapsamında amortisman uygulamasındaki bu özellik bir örnek aracılığı ile açıklanmak istenirse; bir makinenin önemli bir parçasının belirli ve düzen teşkil eden aralıklarla yenilenmesi durumunda bu yenilenen parça makineden ayrı olarak amortisman tabi tutulur.

Maddi duran varlıklar içinde yer alan fakat amortisman tabi tutulmayan arsa ve araziler faydalı ömürleri sınırsız olmalarından dolayı amortisman tabi tutulmazlar.

2.16.1. Amortisman Tabi Tutar

Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet değerinden maddi duran varlığın kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer, önemsiz sayılabilecek kadar az bir değerde olması durumunda hesaplama dışı bırakılabilir. Amortisman ayrılacak varlığın piyasa değeri, zaman içerisinde enflasyon ve değer yitirme gibi sebeplerden ötürü defter değerinden farklılaşmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 69). Amortisman tabi tutar KÜMİ FRS kapsamında ilk muhasebeleştirme değeri olan maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. KÜMİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması durumunda amortisman hesaplamaları gerçeğe uygun değer üzerinden yapılacaktır.

Amortisman tabi tutar, maddi duran varlık için belirlenen faydalı ömür süresince sistematik olarak belirli tutarlarda dağıtılır. Amortisman tutarı faydalı ömür süresi içerisinde hesaplanacak ve ilgili muhasebe hesapları aracılığıyla muhasebe kayıt sistemine aktarılacaktır.

2.16.2. Faydalı Ömür Tahmini

KÜMİ FRS taslağında faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminler yürütülerek belirlenir. Faydalı ömrün işletme tarafından tahmin edilmesi uygulaması bir işletmenin maddi duran varlıklarının işletmesine ne kadar süre fayda sağlayacağını en iyi kendisi bileceği kabulünün bir sonucudur.

2.16.3. Amortisman Yöntemi

Amortisman ayrılması süreci, varlığın kullanıma hazır olduğu zamandan başlayarak varlığın finansal tablo dışında kaldığı sürece kadar devam eder. Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanıldığı gün üzerinden “kıst amortisman” hesaplanır.

Amortisman yöntemi, işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde varlığın gelecekteki ekonomik faydası dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntem maddi duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı takdirde tutarlı olarak uygulanır.

Amortisman uygulaması için doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi kullanılan yöntemlere örnek olarak gösterilebilir. KÜMİ FRS taslağında doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömür boyunca sabittir denilmektedir. Yine KÜMİ FRS taslağında azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. KÜMİ FRS taslağında ön görülen son amortisman yönteminde ise beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır denilmektedir.

KÜMİ FRS taslağına göre varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü değişebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilir.

Amortisman giderleri kayıt altına alınırken, başka bir varlığın defter değerine kayıt edilmediği sürece, kar veya zarara direkt olarak yansıtılır. Yansıtma işlemi sırasında amortisman giderleri Kar veya Zarar Tablosunda amortisman tabi MDV'nin kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin kayıt edildiği hesaplarda gösterilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STANDARTLAR İLE VUK VE MSUGT KARŞILAŞTIRMALARI

Standartlar kapsamındaki maddi duran varlıklar ve amortismanlar konusu VUK ve MSUGT ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve analiz edilmiştir. Bu bölümde konu bağlamındaki farklılıklar açıklanmaya çalışılmış ve raporlama çerçevelerinin birbirlerine göre üstünlükleri veya zayıf yönleri ifade edilmiştir.

3.1. Genel Değerlendirmeler

İlk bakışta yapılabilecek değerlendirmeler arasında, maliyet bedelinin farklı ölçümü, değerlendirme hükümlerindeki farklılıklar, finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi noktasındaki farklı yaklaşımlar, amortismanlar konusu sayılabilir. Uluslararası muhasebe standartlarında olduğu Türkiye Muhasebe standartlarında da birbirleriyle çelişen hükümlere yönelik önceliklendirme esasları bulunmaktadır. MDV ile ilgili standart hükümleri bu alanda başka bir standart var ise önceliklendirilmez ve uygulamaya konulmaz. Buna göre standart, satış amacıyla işletmede tutulan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar, madenle ilgili araştırma ve değerlendirme, doğal gaz, petrol ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan kaynaklar üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygulanmayıp bu kapsamın dışındaki her türlü maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (Gürbüz vd., 2006: 145). TMS 16 hükümleri ile mevcut uygulama arasındaki farklılıkları olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Şen, 2013: 34) :

Tablo 5: TMS 16 ile VUK ve THP Karşılaştırması

Kriterler	V.U.K. ve THP	TMS 16
Maliyet Bedelinin Ölçümü	<ul style="list-style-type: none"> MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, elde edilen varlığın finansman giderlerini de içeren tutardır 	<ul style="list-style-type: none"> MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Sonraki dönemlerde işletme bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelini seçerek bu politikayı ilgili MDV sınıfının tamamına

		uygular
Değerleme	<ul style="list-style-type: none"> •Yeniden değerlendirme enflasyon muhasebesi ile uygulamadan kaldırılmıştır. •Değer düşüklüğü uygulaması yoktur 	<ul style="list-style-type: none"> • Yeniden değerlendirme uygulaması vardır. • Değer düşüklüğü uygulaması vardır.
Finansman Giderlerinin Muhasebe Kaydı	<ul style="list-style-type: none"> •MDV elde edilirken oluşan vade farkları ilgili varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. •MDV'nin elde edildiği dönem sonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderleri varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Elde etme döneminden sonra oluşanlar maliyet bedeline eklenebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir 	<ul style="list-style-type: none"> • MDV elde edilirken oluşan vade farkları (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. • MDV elde edilirken oluşan kur farkı ve faiz giderleri (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.
Amortisman	<ul style="list-style-type: none"> •Amortisman ayırmak ihtiyaridir. •Amortisman konu edilen değer, varlığın maliyet bedelidir. •Amortisman yöntemleri; normal amortisman, azalan bakiyeler ve bazı özel durumlarda fevkalade amortisman yöntemleridir. •Kıst amortisman sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır. •Parçalara ayırmak suretiyle amortisman uygulaması bulunmamaktadır. • Binalar, arsa payları ile birlikte amortisman tabi tutulmaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortisman ayırmak zorunluluktur. • Amortisman konu edilen değer, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra bulunan değerdir. • Amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman, azalan bakiyeler, üretim miktarı yöntemleridir. • Varlık kullanılabilir duruma geldiğinde amortisman konu edildiğinden, tüm MDV'ler için kıst amortisman uygulaması vardır. • MDV'nin önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulmaktadır. • Binaların arsa payı ayrıştırılarak sadece binalar için amortisman ayrılmaktadır
Sınıflandırma	<ul style="list-style-type: none"> • Özel maliyetler MODV sınıfında raporlanmaktadır. • Finansal kiralama ile elde edilen varlık MODV sınıfından "Haklar" 	<ul style="list-style-type: none"> • Özel maliyetler "maddi" bir yapıya sahip olduğundan MVD sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir.

	hesabında raporlanmaktadır.	• Finansal kiralama ile elde edilen varlık MDV sınıfında raporlanmaktadır.
--	-----------------------------	--

Kaynak: ŞEN, Kıymetli, İlker (2013)

Tablo 5’de muhasebe standartlarıyla VUK ve MSUGT arasındaki farklılıklar maliyet bedelinden başlayarak, sınıflandırma farklılıklarına kadar verilmektedir. Bu genel karşılaştırmalara BOBİ FRS uygulamalarının da dahil edilerek hazırlanmış olan Tablo 6 şu şekildedir:

Tablo 6: TMS 16 ile BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Karşılaştırması

KONU	VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS (*)
İlk Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar Maliyet	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar Maliyet	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar Maliyet
Borçlanma Maliyetleri	Varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar maliyete eklenir. Bundan sonraki süreçte ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin maliyete eklenmesi ihtiyari bırakılmıştır.	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	İnşası normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir.	Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
Vadeli Alımlar	Vade farkları maliyete eklenir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılır.	Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun	Maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.

			vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür.	
Amortisman Uygulaması	İsteğe Bağlıdır	Zorunludur	Zorunludur	Zorunludur
Faydalı Ömür	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ekonomik ömürler dikkate alınarak hesaplanır	İşletme tarafından belirlenir	İşletme tarafından belirlenir	İşletme tarafından belirlenir
Amortisman Yöntemleri	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Madenlerde Amortisman -Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı
Kıst Amortisman Uygulaması	Sadece binek otomobiller için uygulanır. Faaliyet dönemi yıl olarak dikkate alınır	Tüm maddi duran varlıklar için uygulanabilir. Faaliyet dönemi ay olarak dikkate alınır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman uygulanır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır
Amortisman Ayırmada Alt Sınır	Maliye Bakanlığı'nın 2019 yılı için belirlediği alt sınır 1.200 TL'dir	Sınır Yoktur.	Sınır Yoktur.	Sınır Yoktur.
Amortisman Yöntem Değişikliği	Azalan Bakiyeler yönteminden	Yöntem değişikliği yoktur.	Yöntem değişikliği yoktur. Azalan	Yöntem değişikliği yoktur. Azalan

	Normal Amortisman yöntemine geçiş vardır. Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Oran, %50'yi geçemez.	Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.	Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.	Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.
Amortisman Tabi Tutar	Maliyet Bedeli	Varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.	Maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir. TMS/TFRS ile Uyumludur.	Maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.

Kaynak: UZUN, Erkan (2018)

(*) KÜMİ FRS İlgili Bilgiler tabloya yazar tarafından eklenmiştir.

Tablo 6'nın incelenmesinden 11 kriterden sadece ilk ölçüm ile ilgili kriterde TMS, BOBİ FRS ve VUK açısından uyum olduğu görülmekte diğer tüm kriterlerde farklılıklar görülmektedir. İlk ölçüm değerlerinin maliyet bedeli olması noktasında bir uyum görülse de VUK'un kabul ettiği maliyet bedeli anlayışı ile Standardı ve BOBİ FRS'nin kabul ettiği maliyet bedeli anlayışı da aynı değildir.

3.2. Maliyet Bedelinin Ölçümüne Yönelik Karşılaştırmalar

UFRS kapsamında maddi duran varlıkların ilk değerlerinin muhasebe kayıtlarına aktarılması sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. V.U.K. ise bu alanda vergilendirmeye yönelik düzenlemeler içermektedir.

Tablo 7: MDV Aktifleştirilmesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS
Maddi Duran Varlık Alış Giderleri	Bazı alış giderleri, ilgili duran varlığın maliyetine eklenebileceği gibi gider olarak da yazılabilir. Yani seçimlik hak niteliğindedir.	İlgili duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Maddi Duran Varlık Elde Edilirken Oluşan Borçlanma Maliyetleri	Varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri maliyete ilave edilir.	Edinilen varlık, özellikli varlık niteliğinde ise maddi duran varlığın maliyetine eklenir Diğer maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri doğrudan gider yazılır.
Arsası ile Birlikte Alınan Binalar	Arsalar, alınan binanın maliyetini oluşturduğundan ayrı olarak izlenmemektedir.	Sınırsız yararlı ömre sahip arsalar binalardan ayrı olarak izlenmesini gerektirmektedir.
Maddi Duran Varlık için Aktifleştirme Sınırı	Alınan bazı maddi duran varlıkların ancak belirli tutarı aşması durumunda aktifleştirilmesi zorunlu olup, bu tutarı aşmayanların ise istenirse, gider olarak da yazılabileceği belirtilmiştir.	Alınan duran varlık ile ilgili her hangi tutar belirtilmeksizin aktifleştirilebileceği, ancak önemsiz küçük parçaların toplu olarak aktifleştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır

Kaynak: Kaya, Uğur, (2007)

Tablo 7’de yapılan karşılaştırmalardan borçlanma maliyetleri ve arsaların binalardan ayrı olarak değerlendirilmesi gerektiği hususları dikkat çekmektedir.

Maddi duran varlıkların ilk kez kayda alınması noktasında TMS 16 ve VUK arasındaki farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz (Güngör ve Doğan, 2017: 15).

- Alış maliyetinin oluşturulmasında VUK ve TMS 16 arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Öncelikle VUK madde 270 gereğince satın alma işlemi ile doğrudan ilgili giderler dönem giderlerine istenirse atılabilir. Standarda göre bu durum isteğe bağlı değildir. Maddi duran varlık edinilmesi ile ilgili noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve özel tüketim vergileri gibi vergiler ve giderler maliyete eklenerek aktifleştirilecektir.
- Maddi duran varlık alımı ile ilgili üstlenilen ve ileride işletmeden nakit çıkışına neden olacak durumlar varsa, bunlar için karşılık ayrılması suretiyle, maddi duran varlığın maliyetine eklenecektir.
- Maddi duran varlığın kullanımı sonucunda katlanılması zorunlu olan giderler varsa, bunlar da maddi duran varlığın maliyetine eklenecektir. Örneğin bir makinenin çalışması sırasında ortaya çıkan atıklara yönelik filtreleme, aktarım, arıtma gibi bir maliyete katlanılması zorunlu ise bu giderler de maliyete dahil edilir.
- Maddi duran varlığın kullanım ömrü sonunda ortaya çıkması muhtemel maliyetler sağlıklı bir şekilde tespit edilebiliyorsa elde etme maliyetine eklenir. Örneğin bir makinenin kullanım ömrü sona erdiğinde sökülmesi için katlanılması zorunlu maliyet varsa bu giderler de maliyete dahil edilir.

- Eğer farklı amortisman oranlarına tabi maddi duran varlıklar birlikte satın alınmış ise, öncelikle bunların ayrıştırılarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekir. VUK'a göre bu şekilde parçalara ayırmak sureti ile amortisman işlemine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık TMS 16 kapsamında, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetiyle karşılaştırıldığında önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman işlemine muhatap olabilir.
- Maddi duran varlıkların amortismanına tabi olan faydalı ömürleri ilk kayda alınmaları sırasında işletmeler tarafından serbestçe belirlenebilir. Bu faydalı ömür tahmininin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve gerekiyorsa güncellenmesi gerekir.
- Maddi duran varlıkların vade farklı olarak alınmaları durumunda, ürün bedelinin içine gömülü olan finansman maliyetlerinin ayrıştırılması gerekir. Ayrıştırılan finansman maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine değil, finansman gideri olarak dönem giderlerine yazılması standardın isteğidir. Fakat nitelikli ve özellikli mal olarak nitelenen ve yapımı 1 yıldan uzun süren varlıklar için maddi duran varlığın maliyet bedeline ekleme işlemi istisnai olarak yapılacaktır. Fakat özellikli maddi duran varlığın maliyetine, finansman giderinin eklenmesi uygulamasının, varlığın kullanıma başlandığı ayda nihayete erdirilmesi esastır.
- Yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık maliyetine eklenmeyip stok kalemi olarak kayıtlanmalıdır. Bu tip stok kalemlerinin tükenmeleri durumunda gidere dönüştürülürler. Buna karşılık, maddi duran varlık mahiyeti taşıyan ve işletmede bir yıldan fazla kullanılacağı öngörülen yedek parça ve bakım malzemeleri stok kalemi olarak değil, maddi duran varlık olarak kayıtlanması gerekir.
- TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre, eğer maddi duran varlıkların değeri düşmüş ise değer düşüklüğü testine tabi tutulmaları gerekir. Bu test sonucunda geri kazanılabilir değer ile taşınmış maliyet değerinden küçük olan esas alınarak değerlendirme işlemi yapılacaktır.

TMS 16 standardında, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi olan maliyet yönteminde yeterli açıklama yapılmadığı görülmektedir (Kaya, 2012: 229).

3.3. Değerleme Konusuna Yönelik Karşılaştırmalar

Değerleme konusu maliyet bedelinin dikkate alınması noktasında bir anlamda tüm uygulamaların üzerinde birleştiği bir husus olmuştur. Konuyu hesaplar bazında ele alan Tablo 8 şu şekildedir:

Tablo 8: MDV Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Binalar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Tesis Makina ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer ya da Maliyet Bedeli
Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer

Tablo 8'in incelenmesinden verilen avanslar ve yapılmakta olan yatırımlar hesabında mukayyet değer VUK tarafından esas alındığı, bunlar dışında kalan hesaplarda ise maliyet bedelinin esas alınması gerektiği görülmektedir. TMS 16'da gerçeğe uygun değer kavramından bahsedilmektedir ancak gerçeğe uygun değer objektif bir biçimde belirlenip belirlenemeyeceği şüphelidir (Kaya, 2012: 229).

3.4. MDV Finansman Giderlerine Yönelik Karşılaştırmalar

MDV elde edilirken oluşan vade farkları (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. MDV elde edilirken oluşan kur farkı ve faiz giderleri (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklar için üzerinden amortisman ayrılan değer finansman giderlerinden ayrıştırılmış, maliyet bedeli olacaktır. Özellikle varlıklar hariç olmak üzere, yapılması zorunlu bu ayrıştırma ile vade farkı, kredi faizi gibi unsurların, boştan yere maddi duran varlığın değerini saptırmaması istenir.

Vade farkı, kredi faizi gibi değerlerin ilgili hesap döneminin gideri olarak kabul edilmesi esastır. Bu değerler, maddi duran varlıkların ilk edinim bedellerine katılmaması uluslararası standartlara uygun olacaktır (Yükçü ve İçerli, 2007: 18).

3.5. Amortismanlara Yönelik Karşılaştırmalar

Amortismanlar konusu, mali tablolarda maddi duran varlıkların sağlıklı bir şekilde raporlanabilmesi için önem arz eden bir konudur. Aynı zamanda amortismanlar, vergi matrahını ve dolayısıyla ödenecek vergiyi de etkilediklerinden vergi kanunları tarafından da düzenlenmişlerdir.

Tablo 9: TMS 16 İle VUK Amortisman Karşılaştırması

VUK UYGULAMASI	TMS-16 UYGULAMASI
1. Maliyet Bedeli amortisman için baz alınacaktır.	1. Maliyet bedelinin içeriği farklı olduğu gibi bu bedelden kalıntı (hurda) değer düşülmesi esastır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV'in elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanla konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK'ta yapılan değişikliklerle "yararlı ömür" amortismanla esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir	6. Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler "doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma mümkündür.

Kaynak: ÖRTEN VE BAYIRLI (2007)

Tablo 9’da muhasebe standartlarıyla VUK arasındaki amortisman uygulamasındaki farklılıklar, amortismana tabi değerden, amortisman süresine kadar karşılaştırılmıştır. TMS 16 gereğince, işletmenin, amortisman oran ve yöntemini kendi belirleme yetkisi esas olduğu için, başlangıçta belirlediği koşullarda, sonradan ortaya çıkan değişiklikler nedeniyle, kendisi istediği gibi yararlı ömrü, amortisman oranını ve amortisman yöntemini değiştirebilmektedir (Öztürk, 2015: 207).

Tablo 10: Amortismana Tabi Tutar, Süre ve Oranın Karşılaştırılması

VUK UYGULAMASI	TMS-16 UYGULAMASI
1. Maliyet Bedeli amortisman için baz alınacaktır.	1. Maliyet bedelinin içeriği farklı olduğu gibi bu bedelden kalıntı (hurda) değer düşülmesi esastır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV’ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismana konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK’ta yapılan değişikliklerle “yararlı ömür” amortismana esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir	6. Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler “doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma mümkündür.

Kaynak: KAYA ve ATASEL(2017)

Tablo 11’de amortisman konusunun temel alanları olan amortismana tabi tutar, oran ve süre konularına yönelik karşılaştırmalar yapılmıştır.

Tablo 11: Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS
Amortisman Yöntemleri	Amortisman yöntemleri; 1.Normal amortisman yöntemi, 2.Azalan bakiyeler yöntemi, 3.Fevkalade amortisman yöntemi, 4.Madenlerde amortismandır.	Amortisman yöntemleri; 1.Normal amortisman yöntemi, 2.Azalan bakiyeler yöntemi, 3.Üretim miktarı yöntemidir.
Yöntemlerin Kullanılma Şartları	Azalan bakiyeler yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutanlar kullanılabilir (VUK, Mükerrer Md. 315,). Azalan bakiyeler yöntemindeki amortisman oranı hesaplamasında normal amortisman yöntemindeki oranın iki katı alınacağı ve bu oranın %50'yi geçemeyeceği kesin olarak belirlenmiştir.	Amortisman yöntemlerinden herhangi biri seçilerek kullanılabilir ve amortisman oranı işletme yönetimi tarafından belirlenebilir.
Yöntem Değişirme	Normal amortisman yöntemi uygulayanlar azalan bakiyeler yöntemine geçemezler. Ancak azalan bakiyeler yöntemini uygulayanlar normal yönteme geçiş yapabilirler.	Seçilen amortisman yöntemi gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, paragraf 62). Beklenen tüketim biçiminde değişiklik olması durumunda amortisman yöntemi de tüketimi yansıtacak şekilde değiştirilebilir
Kıst Amortisman	Sadece binek otolar için uygulanabilir. İlk yıl eksik ayrılan tutar, son yılın amortismanına ilave edilerek yok edilebilir.	Kıst amortisman tüm maddi duran varlıklara uygulanmaktadır. İlk yıl eksik ayrılan tutar, ancak ilave yılda yok edilebilir.
Amortisman Ayırma	İsteğe Bağlıdır	Zorunludur.

Kaynak: KAYA ve ATASEL(2017)

Tablo 11 incelendiğinde amortisman yöntemlerine ilişkin karşılaştırmalar bu kapsamda açıklanmış, kıst amortisman yönteminin standarda göre bütün maddi duran varlıklara uygulanması gerekirken, VUK kapsamında sadece binek otomobillerde kıst amortisman söz konusudur.

VUK ve TMS 16 arasındaki amortismanlar konusunda, genel konular sıklıkla karşılaştırılmıştır. Amortismanla ilgili olarak TMS 16 ile mevcut vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları genel anlamda beş başlık altında aşağıdaki gibi sayabiliriz (Şen, 2011: 138-156):

1. Amortisman Ayırma Koşullarında Farklılıklar
2. Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar
3. Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar
4. Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar
5. Amortisman Yönteminde Farklılıklar

Yukarıdaki beş temel kritere göre amortismanlara yönelik VUK ve TMS 16 arasındaki karşılaştırmaları yapalım.

3.5.1. Amortisman Ayırma Kurallarında Farklılıklar

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman ayırma koşullarına göre karşılaştırılması hususu önemlidir. Amortisman ayrılması için VUK her yıl bir değer belirlemekte, bu değer altında kalan maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması gerekmemektedir. Muhasebe standartları ise alt veya üst sınır belirlenmeden her maddi duran varlık için amortisman hesaplanmasını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca VUK, maddi duran varlıkların satış amaçlı olup olmamasını hiç önemsemeyen, muhasebe standartları satış amaçlı varlıklar ile kullanım dışı kalanlara amortisman ayrılmamasını gerekli kılmaktadır. VUK, maddi duran varlıkların bütün olarak amortisman ayrılmasını isterken, muhasebe standartları parçalara ayrılarak veya grup halinde amortisman ayrılmasına cevaz vermektedir. VUK, amortisman ayrılmasını isteğe bağlı olduğunu düzenlerken muhasebe standartları bunu zorunlu kılar.

VUK ile muhasebe standartları karşılaştırıldığında, Amortisman ayırma koşullarına yönelik amortisman ayırma mecburiyetinin olması, parçalara ayrılarak amortisman ayrılabilmesi, satış amaçlı maddi duran varlıklarda amortisman ayrılamaması, amortisman ayırmak için bir alt sınır olmaması, kullanıma hazır maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi gibi hususlar bakımından standardın farklı olduğu görülmektedir.

3.5.2. Amortisman Değeri Üzerine Karşılaştırmalar

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman tabi tutar üzerine karşılaştırmalar yapılması önemlidir. VUK kalıntı değeri hiç dikkate almazken, muhasebe standartları bu değer amortisman esas değer hesaplanması sırasında maliyet bedelinden düşülmesi esasını benimser. Muhasebe standartları, vade farklarını, finansman giderlerini maliyet bedeli dışında tuttuğundan bu değerler üzerinden amortisman hesaplanmamasını zorunlu kılmaktadır. VUK ise vade farklarını ve finansman giderlerini maliyet bedeline eklediği için daha yüksek değerden amortisman

hesaplayarak, amortisman giderlerinin muhasebe standartlarına göre daha yüksek hesaplanmasına yol açmaktadır.

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortismanına tabi tutar üzerine karşılaştırılması, amortismanın konusunun hesaplanma yönteminin, vade farkı ayrıştırmasının ve finansman giderlerinin dönem gideri olarak gösterilmesi gerektiği hususlarında standardın VUK hükümlerinden ayrıldığı görülmektedir.

3.5.3. Amortisman Oranı ve Süre Yönünden Karşılaştırmalar

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortismanına oranı ve süresi yönünden karşılaştırması hususu önemlidir. VUK eskiden amortisman süresini beş yıl olarak sabit belirlemişken daha sonra her bir duran varlık için liste yayınlayarak süreleri tespit edilmesini kararlaştırmıştır. Muhasebe standartları, bu şekilde listeler yerine işletmelerin özelinde bu sürenin belirlenmesine onay vermektedir. VUK'un sadece yıl bazında amortisman süresi kabul etmesine rağmen muhasebe standartlarına göre yılın yanı sıra üretim birimi de esas alınabilir. VUK amortisman süresinin istisnai durumlar hariç değişmeyeceğini öngörürken, muhasebe standartları sürenin her yıl gözden geçirilmesini istemektedir.

VUK, azalan bakiyeler için normal amortismanın iki katı oran kullanılmalıdır derken ilave bir sınırlama daha getirmekte bu oranın %50'yi geçemeyeceğini hükme bağlamaktadır. Muhasebe standartları, azalan bakiyelerde, normal amortismanın iki katı oran esas alınır derken herhangi bir üst oransal sınır getirmemektedir.

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortismanına oranı ve süresi yönünden karşılaştırması hususunda, amortisman süresinin ve oranının belirlenmesi yönünden, amortisman yöntemlerine göre belirlenen oran yönünden, standardın, VUK hükümlerine göre daha esnek olduğu görülmektedir.

3.5.4. Amortisman Tutarının Hesaplanması Yönünden Farklılıklar

Vergi kanunlarının amortisman tutarının vergi matrahını ve dolayısıyla ödenecek olan vergi miktarını azaltıcı bir unsur olması nedeniyle bu alanda sıkı sıkıya hükümler içerdiği bilinmektedir. VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman tutarının hesaplanması yönünden karşılaştırılması önemlidir. VUK, sadece binek otomobillere kıst amortisman uygulanmasını gerektirirken, muhasebe standartları böyle bir sınırlama getirmemektedir. Amortisman tutarı, VUK kapsamında örneğin binek otomobillerin alındığı aydan başlanırken, muhasebe standartlarında kullanıma başlanma esası belirleyici kriterdir.

VUK, ilk dönem ayrılmamış veya eksik ayrılmış bir amortismanın daha sonra tamamlanmasına izin vermez. VUK, sadece binek otomobillerde kıst dönem esası nedeniyle ilk yıl eksik ayrılan tutarın son yıla eklenmesine izin vermektedir.

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman tutarının hesaplanması yönünden karşılaştırılmasından, kıst amortismanın tüm maddi duran varlıklar için gerekli olması, ay kesirlerinin tam ay sayılması, kıst amortismanda eksik ayrılan ilk yıl amortismanının nasıl daha sonra ekleneceği hususlarında standart ile VUK hükümleri arasındaki farklılıklar görülmektedir.

3.5.5. Amortisman Yöntemlerindeki Farklılıkların Karşılaştırılması

VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman yöntemlerindeki farklılıklar yönünden karşılaştırılması önemlidir. VUK kapsamında üç yöntem belirlemiş, üretim miktarı yöntemini bu yöntemler arasında saymamıştır. Buna karşılık muhasebe standartları da fevkalade amortisman yöntemini kabul etmemektedir. VUK, azalan bakiyeler yöntemi ile normal amortisman yöntemi arasında geçiş yapılabilmesine izin verirken, muhasebe standartları amortisman yöntemlerinin değiştirilmeden uygulanmasını esas almaktadır.

VUK, azalan bakiyeler yöntemi için bilanço esasına göre defter tutulmasını zorunlu tutardan, muhasebe standartları böyle bir sınırlama getirmemektedir. VUK ve TMS 16 hükümlerinin amortisman yöntemlerindeki farklılıklar yönünden karşılaştırılmasından, standart hükümlerinde VUK'a göre daha az yöntem bulunduğu, üretim yönteminin VUK kapsamında hiç yer almadığı, standartlara göre işletmeler bakımından yöntem tercihinde sınırlamalar olmadığı görülmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

Denizli ilinde yer alan bir işletmenin amortismanına tabi maddi duran varlıklarının, tarihsel süreç içerisindeki gelişimlerine paralel olarak öncelikle MSUGT, sonra UFRS, takiben BOBİ FRS ve en son olarak KÜMİ FRS ve hükümlerine göre değerlendirilmesi gerçek verilere göre ele alınmıştır. Dört farklı raporlama çerçevesinin hesapları ve sistematığı içerisinde kayıtlar bu bölümde gösterilmiştir.

4.1.Dört Raporlama Çerçevesine Göre Örnek Uygulama

Dört temel raporlama kapsamında maddi duran varlık uygulamalarına örnek verebilmek için Denizli’de yerleşik, büyük ölçekli imalat yapan bir tekstil işletmesinin verileri esas alınmıştır.

4.1.1. Makine Alımı Kaydı

Veri 1: İşletme adına yapılan fabrika binasına yerleştirilen makineler 31.10.2015 tarihinde 100.000 TL + %18 KDV bedelle satın alınmıştır. Fatura karşılığı 68.000 TL işletme banka hesabından, bakiyesi ise işletme ihtiyaçları için alınan 50.000 TL banka kredisinden karşılanarak satıcı banka hesabına havale edilmiştir. Bankadan alınan kredi üç yıl vadeli olarak yıllık %10 faiz (bileşik faiz) karşılığı alınmış olup anapara ve faiz ödemeleri her ayın birinde ödenecektir.

Kredi faiz hesaplaması = Anapara x (1 + Faiz Oranı) Dönem Sayısı - Anapara

Kredi faiz hesaplaması = 50.000 x (1+0.1)³ - 50.000 = 16.550

Anapara taksit ödemeleri = 50.000 / 36 = 1.389 TL,

2015 yılı (kısa vadeli) = 1.389 x 2 = 2.778 TL,

2016 ve sonrası (uzun vadeli) = 1.389 x 34 = 47.222 TL

Faiz taksit ödemeleri = 16.550 / 36 = 460 TL,

2015 yılı (kısa vadeli) = 460 x 2 = 920 TL,

a) MSUGT’a Göre Makine Alım Kaydı

-----31.10.2015-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		68.000
300 BANKA KREDİLERİ HS.		2.778
400 BANKA KREDİLERİ HS.		47.222
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2015 Kasım ve Aralık dönemine ait 920 TL

finansman giderleri 253 Makine Tesis ve Cihazlar hesabına maliyet kaydedilmektedir.

-----31.12.2015-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	920,00	
300 BAN KA KREDİLERİ HS		920,00
Finansman gideri kaydı		

b) UFRS'ye Göre Makine Alım Kaydı

-----31.10.2015-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

-----31.10.2015-----		
102 BANKALAR HS.	50.000	
30X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	920	
40X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	15.640	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		3.698
400 BANKA KREDİLERİ HS.		62.862
Banka kredisi kaydı		

-----30.11.2015-----		
300 BANKA KREDİLERİ HS.	1.849	
102 BANKALAR HS.		1.849
Kredi taksit ödeme kaydı		

-----30.11.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460	
30X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.		460
Finansman gideri kaydı		

Yukarıdaki kayıt 31 Aralık 2015 tarihinde de tekrarlanır.

-----31.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460	
30X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.		460

Finansman gideri kaydı		
------------------------	--	--

-----31.12.2015-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS.	920	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR HS.		920
Vergi etkisi nazım hesabı kaydı		

-----31.12.2015-----		
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS.	184,00	
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.		184,00
Vergi etkisi kaydı (920*0,20 KV)		

c) BOBİ FRS'ye Göre Makine Alım Kaydı

-----31.10.2015-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

-----31.10.2015-----		
102 BANKALAR HS.	50.000	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	920	
408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	15.640	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		3.698
400 BANKA KREDİLERİ HS.		62.862
Banka kredisi kaydı		

-----30.11.2015-----		
300 BANKA KREDİLERİ HS.	1.849	
102 BANKALAR HS.		1.849
Kredi taksit ödeme kaydı		

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2015 Kasım ve Aralık dönemine ait 920 TL

finansman giderleri 253 Makine Tesis ve Cihazlar hesabına maliyet kaydedilmektedir.

-----30.11.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		460
Finansman gideri kaydı		

Yukarıdaki kayıt 31 Aralık 2015 tarihinde de tekrarlanır.

-----31.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460,00	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		460,00
Finansman gideri kaydı		

Bilanço döneminde tespit edilen ve 253 hesaba borç kaydedilen finansman giderleri ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2015-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS.	920,00	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR HS Vergi etkisi nazım hesabı kaydı		920,00

Büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları BOBİ FRS'ye göre şart değildir.

-----31.12.2015-----		
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-)	184,00	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		184,00
Vergi etkisi kaydı		

d) KÜMİ FRS'ye Göre Makine Alım Kaydı

-----31.10.2015-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

-----31.10.2015-----		
102 BANKALAR HS.	50.000	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	920	
408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	15.640	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		3.698
400 BANKA KREDİLERİ HS.		62.862
Banka kredisi kaydı		

-----30.11.2015-----		
300 BANKA KREDİLERİ HS.	1.849	
102 BANKALAR		1.849
HS.		
Kredi taksit ödeme kaydı		

-----30.11.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA		
MALİYETLERİ (-)		460
Finansman gideri kaydı		

Yukarıdaki kayıt 31 Aralık 2015 tarihinde de tekrarlanır.

-----31.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	460,00	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA		
MALİYETLERİ (-)		460,00
Finansman gideri kaydı		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
MAKİNE VE CİHAZ ALIM VE ÖDEME KAYDI	253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000,00		100.000,00		100.000,00		100.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000,00		18.000,00		18.000,00		18.000,00	
	102 BANKALAR		68.000,00		118.000,00		118.000,00		118.000,00
	300 BANKA KREDİLERİ HS.		2.778,00						
	400 BANKA KREDİLERİ HS.		47.222,00						

Dikkat edilirse 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabı her dört raporlama çerçevesinde de 100.000,00 TL olarak görülmektedir. Bunun nedeni bütün raporlama çerçevelerinin maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilme değeri olarak “maliyet bedeli” esasını kabul etmesidir.

4.1.2. Vadeli Maddi Duran Varlık Satın Alınması

Veri 2: X işletmesi 01.01.2018 tarihinde faaliyetlerinde kullanmak üzere 100.000 TL + KDV değerinde bir makine satın almış ve alış bedelinin 28.000 TL'lik kısmının banka hesabından ödemiş, geri kalan kısmının ise 48 ay içerisinde 4 eşit taksit ile ödeneceğini belirterek satıcı firmayla anlaşma sağlamıştır.(Faiz Oranı %8)

a) MSUGT'a Göre Vadeli Makine Alım Kaydı

-----01.01.2018-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		28.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		22.500
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		68.500
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

Vadenin 1 yıldan daha uzun olması durumunda, MSUGT'a göre makinenin alış maliyeti değiştirilmeden direkt olarak kayıt altına alınmaktadır.

b) UFRS'ye Göre Vadeli Makine Alım Kaydı

Bugünkü değer (peşin değer) = 10.000 TL + [22.500 TL/(1+0,08)1] + [22.500 TL/(1+0,08)2] + [22.500 TL/(1+0,08)3] + [22.500 TL/(1+0,08)4]

Bugünkü değer (peşin değer) = 10.000 TL + 20.833,33TL + 19.290,12 TL + 17.861,22 + 16.538,17 = 84.522,84 TL

22.500 – 20.833,33 = 1.666,67 TL

22.500 – 19.290,12 = 3.209,88 TL

22.500 – 17.861,22 = 4.638,78 TL

22.500 – 16.538,17 = 5.961,83 TL

-----01.01.2018-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	84.522,84	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
32X BORÇ REESKONTLARI	1.666,67	
42X BORÇ REESKONTLARI	13.810,49	
102 BANKALAR HS.		28.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		22.500
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		68.500

Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		
-------------------------------------	--	--

Vadenin 1 yıldan daha uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırmış ve maddi duran varlık kayıtlara peşin fiyatı üzerinden kaydedilmiştir. Söz konusu makinenin alış maliyeti 84.522,84 TL olup, aradaki fark borç reeskontları olarak muhasebeleştirilecektir.

c) BOBİ FRS'ye Göre Vadeli Makine Alım Kaydı

Bugünkü değer (peşin değer) = 10.000 TL + [22.500 TL/(1+0,08)1] + [22.500 TL/(1+0,08)2] + [22.500 TL/(1+0,08)3] + [22.500 TL/(1+0,08)4]

Bugünkü değer (peşin değer) = 10.000 TL + 20.833,33TL + 19.290,12 TL + 17.861,22 + 16.538,17 = 84.522,84 TL

22.500 – 20.833,33 = 1.666,67 TL

22.500 – 19.290,12 = 3.209,88 TL

22.500 – 17.861,22 = 4.638,78 TL

22.500 – 16.538,17 = 5.961,83 TL

-----01.01.2018-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	84.522,84	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	1.666,67	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	13.810,49	
102 BANKALAR HS.		28.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		22.500
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		68.500
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı		

Vadenin 1 yıldan daha uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırmış ve maddi duran varlık kayıtlara peşin fiyatı üzerinden kaydedilmiştir. Söz konusu makinenin alış maliyeti 84.522,84 TL olup, aradaki fark ertelenmiş gider olarak muhasebeleştirilecektir.

d) KÜMİ FRS'ye Göre Vadeli Makine Alım Kaydı

-----01.01.2018-----		
253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000	
102 BANKALAR HS.		28.000

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	22.500
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	68.500
Makine ve cihaz alım ve ödeme kaydı	

Vadenin 1 yıldan daha uzun olması durumunda, KÜMİ FRS'ye göre makinenin alış maliyeti değiştirilmeden direkt olarak kayıt altına alınmaktadır.

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
48 AY VADELİ MAKİNE VE CİHAZ ALIM KAYDI	253 MAKİNE CİHAZ VE TESİSLER HS.	100.000,00		84.522,84		84.522,84		100.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000,00		18.000,00		18.000,00		18.000,00	
	32X BORÇ REESKONTLARI			1.666,67					
	42X BORÇ REESKONTLARI			13.810,49					
	338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ					1.666,67			
	438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ					13.810,49			
	102 BANKALAR		28.000,00		28.000,00		28.000,00		28.000,00
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		22.500,00		22.500,00		22.500,00		22.500,00
	436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		68.500,00		68.500,00		68.500,00		68.500,00

Yukarıdaki kayıtlara bakıldığında vadeli satın alma işlemlerinde kayıtlamada farklılıklar olduğu görülmektedir. MSUGT'a ve KÜMİ FRS'ye göre kayıtlama yapılırken malın maliyeti satın alma tutarı olarak belirlenirken diğer 2 kayıtlama sisteminde kayıtlar yıllara yaygınlık durumuna bakılarak bugünkü değer hesaplanarak bu değere göre kayıt altına alınmaktadır. Ortaya çıkan fark ise ertelenmiş gider olarak farklı hesaplara aktarılmıştır.

4.1.3. Normal Bakım Onarım Giderleri

Veri 2: İşletmesinin aktifinde kayıtlı taşıtın akü ve lastikleri 31.10.2015 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV ödenerek yenilenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

a) MSUGT'a Göre Normal Bakım Onarım Giderleri

-----31.10.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.000 900	
102 BANKALAR HS.		5.900
Taşıt bakım onarım maliyeti kaydı		

b) UFRS'ye Göre Normal Bakım Onarım Giderleri

-----31.10.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.000 900	
102 BANKALAR HS.		5.900
Taşıt bakım onarım maliyeti kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Normal Bakım Onarım Giderleri

-----31.10.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.000 900	
102 BANKALAR HS.		5.900
Taşıt bakım onarım maliyeti kaydı		

d) KÜMİ FRS'ye Göre Normal Bakım Onarım Giderleri

-----31.10.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.000 900	
102 BANKALAR HS.		5.900
Taşıt bakım onarım maliyeti kaydı		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
TAŞIT BAKIM ONARIM MALİYET KAYDI	760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	5.000,00		5.000,00		5.000,00		5.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	900,00		900,00		900,00		900,00	
	102 BANKALAR		5.900,00		5.900,00		5.900,00		5.900,00

Yukarıdaki kayıtlarda bakım onarım giderlerinin dört raporlama çerçevesinde de aynı şekilde muhasebeleştirildiği, özellikli varlıklar hariç olmak üzere maddi duran varlığın maliyetine eklenmediği görülmektedir.

4.1.4. Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri

Veri 3: İşletme, kamyonlarının taşıma kapasitesini artırmak ve taşıdığı malzemelerin sıcak ve soğuktan korunması amacıyla kamyonların kasasını 11.11.2015 tarihinde 40.000 + %18 KDV bedel ödeyerek değiştirmiştir.

a) MSUGT'a Göre Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri

-----11.11.2015-----		
254 TAŞITLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	40.000 7.200	
102 BANKALAR HS.		47.200

-----11.11.2015-----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR. 254 TAŞITLAR HS.	4.000 1.000	5.000
Taşıtlar yenileme maliyeti kaydı		

b) UFRS'ye Göre Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri

-----11.11.2015-----		
254 TAŞITLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	40.000 7.200	
102 BANKALAR HS.		47.200

-----11.11.2015-----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER HS. 254 TAŞITLAR HS.	4.000 1.000	5.000
Taşıtlar yenileme maliyeti kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri

-----11.11.2015-----		
254 TAŞITLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	40.000 7.200	
102 BANKALAR HS.		47.200

-----11.11.2015----- 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR. 254 TAŞITLAR HS. Taşıt yenileme maliyeti kaydı	4.000 1.000	5.000
--	----------------	-------

d) KÜMİ FRS'Ye Göre Özellikli Yenileme ve Bakım

Onarım İşlemleri

-----11.11.2015----- 254 TAŞITLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS.	40.000 7.200	47.200
---	-----------------	--------

-----11.11.2015----- 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR. 254 TAŞITLAR HS. Taşıt yenileme maliyeti kaydı	4.000 1.000	5.000
--	----------------	-------

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
TAŞIT YENİLEME MALİYETİ KAYDI	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	4.000,00		4.000,00		4.000,00		4.000,00	
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	1.000,00		1.000,00		1.000,00		1.000,00	
	659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER HS.								
	654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR								
	254 TAŞITLAR HS.		5.000,00		5.000,00		5.000,00		5.000,00

Dikkat edilirse her dört raporlama çerçevesinde de maliyet bedeli 5.000,00 TL olarak muhasebeleştirilen 254 taşıtlar hesabının alacağına 5.000,00 TL yazıldığı görülmektedir. Amortismanlar da yine aynı değerden kayıtlanmakta sadece aradaki zararın yazıldığı hesaplar adı ve kodu değişmektedir.

4.1.5. Takas İşlemi

Veri 4: İşletme, 11.11.2015 tarihinde, aktifinde 80.000 TL tutarla kayıtlı kamyonu takas yoluyla satın almıştır. Takas işleminde karşılık olarak, birikmiş amortismanı 48.000 TL ve kayıtlı bedeli 60.000,00 TL olan kamyonu 20.000 TL + %18 KDV bedel kabul edilerek verilmiştir. Yeni kamyon bedeli eski kamyon bedelinden mahsubundan bakiye kalan tutar banka hesabından ödenmiştir. Yeni alınan kamyonun kullanım süresi beş yıl, kalıntı değeri ise 20.000,00 TL'dir.

a) MSUGT'a Göre Takas İşlemi

-----11.11.2015-----		
254 TAŞITLAR HS.	80.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	14.400	
320 SATICILAR HS.		94.400
Taşıtlar maliyet kaydı Satın alınan kamyonun ödeme kaydı		

-----11.11.2015-----		
320 SATICILAR HS.	94.400	
102 BANKALAR HS.		70.800
120 ALICILAR HS.		23.600
Ödeme kaydı		

Takas edilen kamyon muhasebe kaydı aşağıdaki olur.

-----11.11.2015-----		
120 ALICILAR HS.	23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	48.000	
254 TAŞITLAR HS.		60.000
549 ÖZEL FONLAR		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Takas satış kaydı		

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	16.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		16.000
Amortisman itfa gider kaydı (80.000*0,20)		

b) UFRS'ye Göre Takas İşlemi

-----11.11.2015-----		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	14.400	
254 TAŞITLAR HS.	80.000	
320 SATICILAR HS.		94.400

Taşıtlar maliyet kaydı Satın alınan kamyonun ödeme kaydı		
--	--	--

-----11.11.2015-----		
320 SATICILAR HS.	94.400	
102 BANKALAR HS.		70.800
120 ALICILAR HS.		23.600
Ödeme kaydı		

Takas edilen kamyon muhasebe kaydı aşağıdaki olur.

-----11.11.2015-----		
120 ALICILAR HS.	23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	48.000	
254 TAŞITLAR HS.		60.000
54X SABİT KIYMET YENİLEME FONU		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Takas satış kaydı		

-----31.12.2015-----		
55X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.600	
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.		1.600
Vergi etkisi kaydı (8.000*K.V. oranı 0,20)		

-----31.12.2015-----		
54X SABİT KIYMET YENİLEME FONU	2.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.000
Amortisman itfa gider kaydı (80.000-20.000)*0,20*2/12		

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
54X SABİT KIYMET YENİLEME FONU	6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		12.000
Amortisman itfa gider kaydı (80.000-20.000)*0,20		

c) BOBİ FRS'ye Göre Takas İşlem

-----11.11.2015-----		
254 TAŞITLAR HS.	80.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	14.400	
320 SATICILAR HS.		94.400
Taşıtlar maliyet kaydı		

-----11.11.2015-----		
320 SATICILAR HS.	94.400	
102 BANKALAR HS.		70.800
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.		23.600
Ödeme kaydı		

-----11.11.2015-----		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	23.600	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	48.000	
254 TAŞITLAR HS.		60.000
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Takas satış kaydı		

-----31.12.2015-----		
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-)	1.600	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.600
Vergi etkisi kaydı (8.000*K.V. Oranı 0,20)		

-----31.12.2015-----		
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	2.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.000
Amortisman itfa gider kaydı (80.000-20.000)*0,20*2/12		

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	6.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		12.000
Amortisman itfa gider kaydı (80.000-20.000)*0,20		

d) KÜMİ FRS'ye Göre Takas İşlemi

-----11.11.2015-----		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	14.400	
254 TAŞITLAR HS.	80.000	
320 SATICILAR HS.		94.400
Taşıtlar maliyet kaydı		

-----11.11.2015-----		
320 SATICILAR HS.	94.400	
102 BANKALAR HS.		70.800
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS		23.600
Ödeme kaydı		

-----11.11.2015-----		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR HS.	23.600	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	48.000	
254 TAŞITLAR HS.		60.000
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Takas satış kaydı		

-----31.12.2015-----		
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-)	1.600	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.600
Vergi etkisi kaydı (8.000*K.V. Oranı 0,20)		

-----31.12.2015-----		
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	2.000	
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.000
Amortisman itfa gider kaydı $(80.000-20.000)*0,20*2/12$		

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI	6.000	
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.		12.000
Amortisman itfa gider kaydı $(80.000-20.000)*0,20$		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
TAKAS SATIŞ KAYDI	120 ALICILAR	23.600,00		23.600,00		23.600,00		23.600,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	48.000,00		48.000,00					
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.					48.000,00		48.000,00	
	254 TAŞITLAR HS.		60.000,00		60.000,00		60.000,00		60.000,00
	549 ÖZEL FONLAR		8.000,00						
	54X SABİT KIYMET YENİLEME				8.000,00				
	547 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI HS.						8.000,00		8.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		3.600,00		3.600,00		3.600,00		3.600,00

Dört raporlama çerçevesinde de takas işleminde yapılan kayıtların birbirine benzediği görülmektedir. Sadece yenileme fonu ve amortisman hesaplarının kodlarının değiştiği görülmektedir.

4.1.6. Yeniden Değerleme Modeli İle Değerleme

Veri 5: İşletme adına 11.11.2015 tarihinde 80.000 TL + %18 KDV bedelle satın alınan kamyonun %10 değerleme artışı oranı ile yeniden değerlemeye tabi tutularak 31.12.2016 tarihindeki yeni değeri 88.000 TL, Birikmiş amortismanları toplamı amortisman tutarı 14.000 TL %10 yeniden değerlendirildiğinde 15.400 TL, (88.000 – 15.400) = 72.600 TL olarak defter kaydı olmasına rağmen geri kazanılabilir tutarı 50.000 TL olması durumunda, değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kamyon yeniden değerlendirme işlemine ilişkin muhasebe kaydı.

a) UFRS'ye Göre Yeniden Değerleme Modeli İle Değerleme

-----31.12.2016----- 254 TAŞITLAR HS. 54X MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. Yeniden değerlendirme artış kaydı	8.000	6.600 1.400
---	-------	----------------

-----31.12.2016----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. 25X MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS. Değer düşüklüğü karşılık kaydı	22.600	22.600
---	--------	--------

Bilanço döneminde tespit edilen ve 654 hesaba borç kaydedilen değer azalış tutarları ayrıca vergi kanunlarına uygun gereklilikler için nazım hesaplarda da izlenmelidir.

-----31.12.2016----- 900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER HS. 901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS. Değer düşüklüğü nazım hesap kaydı	22.600	22.600
---	--------	--------

-----31.12.2016----- 28x ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	4.520	
69X SÜRÜDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI ETKİSİ HS.		4.520
Değer düşüklüğü vergi etkisi kaydı (22.600*0,20)		

Kamyonun 31.12.2017 bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerde meydana gelen 2.000 TL artış tespit edilmesi durumunda, önceki bilanço döneminde yapılan yeniden değerlendirme sonu 55X Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabına alacak kaydedilen tutardan değer artışı kadar borç kaydedilir.

-----31.12.2017----- 55X MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	2.000	
25X MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS.		2.000
Değer düşüklüğü kaydı		

b) BOBİ FRS'ye Göre Yeniden Değerleme Modeli İle Değerleme

-----31.12.2016----- 254 TAŞITLAR HS.	8.000	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		6.600
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.400
Yeniden değerlendirme artış kaydı		

-----31.12.2016----- 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	22.600	
257 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS.		22.600
Değer düşüklüğü karşılık kaydı		

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS.	22.600	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		22.600
Değer düşüklüğü nazım hesap kaydı		

-----31.12.2016-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	4.520	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR/GİD. ETKİSİ		4.520
Değer düşüklüğü vergi etkisi kaydı (22.600*0,20 KV)		

-----31.12.2017-----		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME	2.000	
ARTIŞLARI HS. 257 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS.		2.000
Değer düşüklüğü kaydı		

c) KÜMİ FRS'ye Göre Yeniden Değerleme Modeli İle Değerleme

-----31.12.2016-----		
254 TAŞITLAR HS.	8.000	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		6.600
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.400
Yeniden değerlendirme artış kaydı		

-----31.12.2016----- 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 257 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS. Değer düşüklüğü karşılık kaydı	22.600	22.600
--	--------	--------

-----31.12.2016----- 900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS. 901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS. Değer düşüklüğü nazım hesap kaydı	22.600	22.600
---	--------	--------

-----31.12.2016----- 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ Değer düşüklüğü vergi etkisi kaydı (22.600*0,20 KV)	4.520	4.520
--	-------	-------

-----31.12.2017----- 551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. 257 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS. Değer düşüklüğü kaydı	2.000	2.000
---	-------	-------

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞ KAYDI	254 TAŞITLAR			8.000,00		8.000,00		8.000,00	
	551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS						6.600,00		6.600,00
	54X MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS				6.600,00				
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR				1.400,00				
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR						1.400,00		1.400,00

MSUGT çerçevesinde yeniden değerlendirme yapılabilmesi bir takım yasal şartlara tabi olup esasen mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. UFRS’de ise ilk muhasebeleştirme işlemini sonrasında maddi duran varlık kalemlerinin ölçülmesinde kullanılacak iki alternatif yöntemden birisi olarak yeniden değerlendirme modeli sunulmaktadır. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla defter değerinin gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutardan önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulamaları da bu nokta da aynı olmaktadır.

4.1.7. Normal Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi

Veri 6: İşletmenin ürün taşımada kullandığı plastik kasaları 01.11.2015 tarihinde 10.000 TL bedelle satın almıştır. İşletmeye göre plastik kasalar dört yıl sonunda kullanılamaz durumda olacaktır. Vergi usul kanunu 333 sıra numaralı Genel Tebliğde yayınlanan listeye göre beş yıl kullanılabilir olarak belirlenmiştir. Plastik kasaların hurda değeri 1.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Vergi usul kanununa göre amortisman hesaplaması: $10.000 \times 0,20 = 2.000$ TL

a) MSUGT'a Göre Normal Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi

-----31.12.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.000	2.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		
Amortisman gider kaydı		

VUK'a göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı

-----31.12.2016-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.000
Amortisman gider kaydı		

VUK'a göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı

-----31.12.2017-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.000
Amortisman gider kaydı		

b) UFRS'ye Göre Normal Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi

-----31.12.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	375	375
Amortisman gider kaydı		

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS .	1.625	
İNDİRİLECEK		
905 MATRAHTAN		
TUTARLAR ALACAKLI		1.625
HS.		
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2016-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.250	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 760 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	250	
901 MATRAHA EKLENECEK		
TUTARLAR ALACAKLI HS.		250
Nazım hesap kaydı		

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardına göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2017-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.250	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 760 hesaba fazla 2017 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	250	
901 MATRAHA EKLENECEK		
TUTARLAR ALACAKLI HS.		250
Nazım hesap kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Normal Amortisman Hesaplaması Ve Muhasebeleştirilmesi

-----31.12.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	375	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		375
Amortisman gider kaydı		

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS .	1.625	
905 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		1.625
Nazım hesap kaydı		

BOBİ FRS'ye göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı

-----31.12.2016-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.250	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 760 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS	250	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		250
Nazım hesap kaydı		

BOBİ FRS'ye göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı :

-----31.12.2017-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.250	

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 2017 yılı için fazla gider tutarı nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2017-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	250	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		250

d)KÜMİ FRS'ye Göre Normal Amortisman Hesaplaması Ve Muhasebeleştirilmesi

-----31.12.2015-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	375	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		375
Amortisman gider kaydı		

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS .	1.625	
905 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		1.625
Nazım hesap kaydı		

KÜMİ FRS'ye göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2016-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.250	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 760 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	250	

901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		250
Nazım hesap kaydı		

KÜMİ FRS'ye göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2017-----		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	2.250	2.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 760 hesaba fazla 2017 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2017-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	250	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		250

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSGUT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
AMORTİSMAN GİDER KAYDI	760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	2.000,00		2.000,00		2.000,00		2.000,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		2.000,00		2.000,00				
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.						2.000,00		2.000,00

Dört raporlama çerçevesi için amortismanına tabi faydalı ömür aynı alındığı için muhasebe kayıtları aynı olmuştur. Esasen faydalı ömür MSGUT kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken diğer raporlama çerçevelerinde işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir.

4.1.8. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

Veri 7: İşletmeye alınan masa ve koltuklar 01.11.2015 tarihinde 15.000 TL bedelle satın almıştır. İşletmeye göre masa ve koltuklar dört yıl sonunda kullanılamaz durumda olacaktır. Vergi usul kanunu 333 sıra numaralı genel tebliğde yayınlanan listeye göre beş yıl kullanılabilir olarak belirlenmiştir. Masa ve koltukların hurda değeri yoktur.

VUK göre, 2015 yılı için amortisman hesaplaması: $15.000 \times 0,40 = 6.000$ TL

a) MSUGT'a Göre Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		6.000
Amortisman gider kaydı		

VUK göre, 2016 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 6.000) \times 0,40 = 3.600$ TL

VUK'a göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2016-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	3.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		3.600
Amortisman gider kaydı		

VUK göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 9.600) \times 0,40 = 2.160$ TL

VUK'a göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı :

-----31.12.2017-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	2.160	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.160
Amortisman gider kaydı		

b) UFRS'ye Göre Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.250	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 2015 yılı için 770 hesaba eksik kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS .	4.750	
905 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		4.750
Nazım hesap kaydı		

TMS 16 göre, 2016 yılı için amortisman hesaplanması: $(15.000 - 1.250) \times 0,25 = 3.437,50 \times 2 = 6.875$ TL

VUK göre, 2016 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 6.000) \times 0,40 = 3.600$ TL

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardına göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2016-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	6.875	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		6.875
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER HS .	3.275	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		3.275
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2015-----		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	655	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		655
Vergi etkisi kaydı $(3.275 \times 0,20 \text{ KV})$		

TMS 16 göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması: $(15.000 - 8.125) \times 0,50 = 3.437,50$ TL

VUK göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 9.600) \times 0,40 = 2.160$ TL

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardına göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı :

-----31.12.2017-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	3.437,50	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		3.437,50
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2017 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2017-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS.	1.277,50	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS		1.277,50
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2017-----		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	255,50	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		255,50
Vergi etkisi kaydı (1.277,50*0,20KV)		

c) BOBİ FRS'ye Göre Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.250	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 2015 yılı için 770 hesaba eksik kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS.	4.750	
905 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		4.750
Nazım hesap kaydı		

BOBİ FRS'ye göre, 2016 yılı için amortisman hesaplanması : $(15.000 - 1.250) \times 0,25 = 3.437,50 \times 2 = 6.875$ TL

VUK göre, 2016 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 6.000) \times 0,40 = 3.600$ TL

BOBİ FRS'ye göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2016-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	6.875	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		6.875
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	3.275	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		3.275
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2015-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	655,00	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		655,00
Vergi etkisi kaydı $(3.275 \times 0,20$ KV)		

BOBİ FRS'ye göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 8.125) \times 0,50 = 3.437,50$ TL

VUK göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 9.600) \times 0,40 = 2.160$ TL

BOBİ FRS'ye göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı :

-----31.12.2017-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	3.437,50	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		3.437,50
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2017 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2017-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER HS .	1.277,50	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS		1.277,50
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2017-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	255,50	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		255,50
Vergi etkisi kaydı (1.277,50*0,20 KV)		

d) KÜMİ FRS'ye Göre Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.250	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.250
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 2015 yılı için 770 hesaba eksik kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2015-----		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER HS .	4.750	
905 MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		4.750
Nazım hesap kaydı		

KÜMİ FRS'ye göre, 2016 yılı için amortisman hesaplanması : $(15.000 - 1.250) \times 0,25 = 3.437,50 \times 2 = 6.875$ TL

VUK göre, 2016 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 6.000) \times 0,40 = 3.600$ TL

KÜMİ FRS'ye göre 2016 yılı için amortisman gider kaydı:

-----31.12.2016-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	6.875	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		6.875
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2016 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	3.275	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		3.275
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2015-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	655,00	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		655,00
Vergi etkisi kaydı (3.275*0,20 KV)		

KÜMİ FRS'ye göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 8.125) \times 0,50 = 3.437,50$ TL

VUK göre, 2017 yılı için amortisman hesaplaması : $(15.000 - 9.600) \times 0,40 = 2.160$ TL

KÜMİ FRS'ye göre 2017 yılı için amortisman gider kaydı :

-----31.12.2017-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	3.437,50	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		3.437,50
Amortisman gider kaydı		

Bilanço döneminde 770 hesaba fazla 2017 yılı için fazla kaydedilen tutar ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir.

-----31.12.2017-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	1.277,50	
901 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS		1.277,50
Nazım hesap kaydı		

-----31.12.2017-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	255,50	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		255,50
Vergi etkisi kaydı (1.277,50*0,20 KV)		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
VERGİ ETKİSİ KAYDI	28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			255,50					
	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.					255,50		255,50	
	69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.				255,50				
	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ						255,50		255,50

MSUGT kapsamında ertelenen vergi etkisi hesaplanmamaktadır. UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise hesaplama aynı olmasına karşın kullanılan hesap kodları ve hesap isimleri değişmektedir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de UFRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinden “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabına alacak kaydedilir.

4.1.9. Kullanım Süresine (Üretim Veya İş Miktarına) Göre Amortisman

Veri 8: İşletme aktifine 01.11.2015 tarihinde 8.000 TL bedelle alınan projeksiyon makinesinin maksimum kullanım süresi 4.200 saat olarak garanti edilmektedir. İşletme cihazı üretim bölümünde kullanılmaktadır. İşletme projeksiyon cihazını 2015 yılında 240 saat, 2016 yılında 1080 saat, 2017 yılında 1.320 saat, 2015 yılında 1.560 saat kullanılacağı varsayılmıştır. Projeksiyon cihazının hurda değeri yoktur. Yıllar itibariyle amortisman hesaplaması ve kaydı aşağıdaki gibi olur.

2015 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 240 = 457,14$ TL amortisman gideri kaydedilir.

a) UFRS'ye Göre Kullanım Süresine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	457,14	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		457,14
Amortisman gider kaydı		

2016 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.080 = 2.057,14$ TL

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.057,14	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.057,14
Amortisman gider kaydı		

2017 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.320 = 2.514,29$ TL

-----31.12.2017-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.514,29	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.514,29
Amortisman gider kaydı		

2015 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.560 = 2.971,43$ TL amortisman gideri ayrılır.

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.971,43	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.971,43
Amortisman gider kaydı		

b) BOBİ FRS'ye Göre Kullanım Süresine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	457,14	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		457,14
Amortisman gider kaydı		

2016 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.080 = 2.057,14$ TL

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.057,14	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.057,14
Amortisman gider kaydı		

2017 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.320 = 2.514,29$ TL

-----31.12.2017-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.514,29	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.514,29
Amortisman gider kaydı		

2015 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.560 = 2.971,43$ TL amortisman gideri ayrılır.

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.971,43	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.971,43
Amortisman gider kaydı		

c) KÜMİ FRS'Ye Göre Kullanım Süresine Göre Amortisman

-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	457,14	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		457,14
Amortisman gider kaydı		

2016 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.080 = 2.057,14$ TL

-----31.12.2016-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.057,14	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.057,14

Amortisman gider kaydı		
2017 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.320 = 2.514,29$ TL		
-----31.12.2017-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.514,29	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.514,29
Amortisman gider kaydı		
2015 yılı hesaplaması: $8.000/4.200 * 1.560 = 2.971,43$ TL amortisman gideri ayrılır.		
-----31.12.2015-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.971,43	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS		2.971,43
Amortisman gider kaydı		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
AMORTİSMAN GİDER KAYDI (2016 YILI İÇİN)	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			2.057,14		2.057,14		2.057,14	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)				2.057,14				
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.						2.057,14		2.057,14

MSUGT'ta yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde birden çok işte kullanılan araçlar, iş makineleri hariç olmak üzere amortisman hesaplamasında kullanım süresine bağlı hesaplama yapılmamaktadır. UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ise kullanım süresine bağlı amortisman uygulanması yöntemine izin vermektedir.

4.1.10. Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar

Veri 9: İşletme aktifinde 50.000 TL tutarla kayıtlı binek otomobilin birikmiş amortismanı 38.000 TL olup, otomobil 11.11.2016 tarihinde 20.000 TL + %18 KDV havale karşılığı satılmıştır. Bu satış işlemine ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir.

a) MSUGT'a Göre Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar

-----11.11.2016-----		
102 BANKALAR HS.	23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	38.000	
254 TAŞITLAR HS.		50.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Taşıtların satış kaydı		

b) UFRS'ye Göre Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar

-----11.11.2016-----		
102 BANKALAR HS.	23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	38.000	
254 TAŞITLAR HS.		50.000
64X DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI HS.		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Taşıtların satış kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar

-----11.11.2016-----		
102 BANKALAR HS.	23.600	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	38.000	
254 TAŞITLAR HS.		50.000
648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		3.600
Taşıtların satış kaydı		

d) KÜMİ FRS'ye Göre Bilanço Dışı Bırakılan Maddi Duran Varlıklar

-----11.11.2016-----		
102 BANKALAR HS.	23.600	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	38.000	

254 TAŞITLAR HS.	50.000
648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR	8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	3.600
Taşıt satış kaydı	

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
TAŞIT SATIŞ KAYDI	102 BANKALAR	23.600,00		23.600,00		23.600,00		23.600,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	38.000,00		38.000,00					
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.					38.000,00		38.000,00	
	254 TAŞITLAR		50.000,00		50.000,00		50.000,00		50.000,00
	679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HS.		8.000,00						
	64X DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI				8.000,00				
	648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR						8.000,00		8.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		3.600,00		3.600,00		3.600,00		3.600,00

Maddi duran varlıkların satış kayıtları dört raporlama çerçevesinde de aynıdır. Sadece meydana gelen kar veya zararın kayıtladığı hesap kodları ve isimleri değişmektedir.

4.1.11. Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değişirmesi

Veri 10: İşletme aktifinde maliyet bedeli 8.000 TL, Birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

a) MSGUT'a Göre Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değişirmesi

-----15.12.2015-----		
102 BANKALAR HS.	5.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		8.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		1.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		900
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde defter değeri 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 3.000 TL + %18 KDV bedelle satılsa idi kayıt şu şekilde değişecekti.

-----15.12.2016-----		
102 BANKALAR HS.	3.540	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	1.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		540
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde maliyet bedeli 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılması planlanması durumunda ise muhasebe kaydı değişmeyecekti.

Veri 11: İşletme, aktifinde 160.000 TL maliyet, 13.000 TL birikmiş amortisman tutarı ile kayıtlı, binasını 2016 yılından itibaren kiraya vermeyi planladığında yapılacak herhangi bir kayıt bulunmamaktadır.

b) UFRS'ye Göre Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değişirmesi

-----15.12.2015-----		
102 BANKALAR HS.	5.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		8.000

64X DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI HS.		1.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		900
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde defter değeri 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 3.000 TL + %18 KDV bedelle satılrsa idi kayıt şu şekilde değişecekti.

-----15.12.2016-----		
102 BANKALAR HS.	3.540	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
65X DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI HS.	1.000	
		8.000
255 DEMİRBAŞLAR HS.		
391 HESAPLANAN KDV HS.		540
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde maliyet bedeli 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılması planlanması durumunda ise muhasebe kaydı şu şekilde değişecekti

-----31.12.2016-----		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	4.000	
		4.000
255 DEMİRBAŞLAR HS.		
Sınıf değişikliği kaydı		

Veri 11: İşletme, aktifinde 160.000 TL maliyet, 13.000 TL birikmiş amortisman tutarı ile kayıtlı, binasını 2016 yılından itibaren kiraya vermeyi planladığında, şu kayıt yapılacaktır.

-----31.12.2016-----		
241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	147.000	
		147.000
252 BİNALAR HS		
Sınıf değişikliği kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değiştirilmesi

-----15.12.2015-----		
102 BANKALAR HS.	5.900	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
		8.000

255 DEMİRBAŞLAR HS. 648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR 391 HESAPLANAN KDV HS.		1.000 900
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde defter değeri 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 3.000 TL + %18 KDV bedelle satılrsa idi kayıt şu şekilde değişecekti.

-----15.12.2016-----		
102 BANKALAR HS.	3.540	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
658 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR	1.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV HS.		8.000 540
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde maliyet bedeli 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılması planlanması durumunda ise muhasebe kaydı şu şekilde değişecekti.

-----31.12.2016-----		
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	4.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		4.000
Sınıf değişikliği kaydı		

Veri 11: İşletme, aktifinde 160.000 TL maliyet, 13.000 TL birikmiş amortisman tutarı ile kayıtlı, binasını 2016 yılından itibaren kiraya vermeyi planladığında, şu kayıt yapılacaktır.

-----31.12.2016-----		
245 GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	147.000	
252 BİNALAR HS		147.000

d) KÜMİ FRS'ye Göre Varlıkların Satılması Ve Sınıf Değiştirmesi

-----15.12.2015-----		
102 BANKALAR HS.	5.900	

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		8.000
648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR		1.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		900
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde defter değeri 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 3.000 TL + %18 KDV bedelle satılsa idi kayıt şu şekilde değişecekti.

-----15.12.2016-----		
102 BANKALAR HS.	3.540	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	4.000	
658 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR	1.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		8.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		540
Demirbaş satış kaydı		

İşletme aktifinde maliyet bedeli 8.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olarak kayıtlı demirbaş 15.12.2016 tarihinde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılması planlanması durumunda ise muhasebe kaydı şu şekilde değişecekti.

-----31.12.2016-----		
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	4.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		4.000

Veri 11: İşletme, aktifinde 160.000 TL maliyet, 13.000 TL birikmiş amortisman tutarı ile kayıtlı, binasını 2016 yılından itibaren kiraya vermeyi planladığında, şu kayıt yapılacaktır.

-----31.12.2016-----		
245 GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HS.	147.000	
252 BİNALAR		147.000

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
DEMİRBAŞ SATIŞ KAYDI	102 BANKALAR	5.900,00		5.900,00		5.900,00		5.900,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	4.000,00		4.000,00					
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.					4.000,00		4.000,00	
	255 DEMİRBAŞLAR		8.000,00		8.000,00		8.000,00		8.000,00
	679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HS.		1.000,00						
	64X DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI				1.000,00				
	648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLILARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR						1.000,00		1.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		900,00		900,00		900,00		900,00

Maddi duran varlıkların satış kayıtları dört raporlama çerçevesinde de aynıdır. Sadece meydana gelen kar veya zararın kayıtladığı hesap kodları ve isimleri değişmektedir.

4.1.12. Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

Veri 12: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 20.12.2015 tarihinde 30.000 TL + %18 KDV bedeli ile sipariş ettiği makinenin ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Havale ücreti olarak 85 TL banka tarafından ayrıca tahsil edilmiştir.

a) MSUGT’a Göre Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
259 VERİLEN AVANSLAR HS.	35.400	
102 BANKALAR HS.		35.400
Verilen sipariş avansı kaydı		
Sipariş karşılığı gönderilen banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi		

-----20.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	85,00	
102 BANKALAR HS.		85,00
Sipariş maliyeti kaydı		

Sipariş edilen makine satıcı tarafından 25.12.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim etmiştir. Makinenin nakliye ve yükleme indirme bedeli olarak ayrıca 1.000 TL + % 18 KDV ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400	
259 VERİLEN AVANSLAR HS.		35.400
Sipariş maliyet kaydı		

Makinenin nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180	
100 KASA HS.		1.180
Nakliye maliyeti kaydı		

Veri 13: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 19.12.2014 tarihinde yurtdışına 5.000 USD + % 18 KDV bedeli ile ithal edeceği makinenin ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Havale ücreti olarak 50 USD banka tarafından ayrıca tahsil edilmiştir. (Bu tarihte 1 USD = 2,3177 TL)

-----19.12.2014-----		
259 VERİLEN AVANSLAR 102 BANKALAR HS. Verilen sipariş avansı kaydı	11.588,50	11.588,50

İthal edilecek makine ödemesi banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----19.12.2014-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS Havale gideri kaydı	115,89	115,89

31.12.2014 tarihinde 1 USD = 2,3189 TL ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----31.12.2014-----		
259 VERİLEN AVANSLAR 646 KAMBİYO KARLARI HS. Avans değerlendirme kaydı	6,00	6,00

Sipariş edilen mallar yurtdışı satıcı tarafından 26.01.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim edilmiştir. Malın nakliye ve sigorta bedeli olarak gümrükte ayrıca 1.000 TL masraf ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. 26.01.2015 tarihinde 1 USD = 1,83 TL (26.01.2015 tarihi kur değeri 2.3597)

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 259 VERİLEN AVANSLAR 102 BANKALAR HS 646 KAMBİYO KARLARI HS. Aktifleştirme kaydı	11.798,50 2.123,73	11.594,50 2.123,73 204,00

İthalat ve nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 102 BANKALAR HS Gümrük gideri aktifleştirme kaydı	1.000	1.000

b) UFRS'ye Göre Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
259 VERİLEN AVANS HS. 102 BANKALAR HS. Verilen sipariş avansı kaydı	35.400	35.400

Sipariş karşılığı gönderilen banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	85,00	
102 BANKALAR HS.		85,00
Sipariş maliyeti kaydı		

Sipariş edilen makine satıcı tarafından 25.12.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim etmiştir. Makinenin nakliye ve yükleme indirme bedeli olarak ayrıca 1.000 TL + % 18 KDV ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400	
259 VERİLEN AVANS HS		35.400
Sipariş maliyet kaydı		

Makinenin nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180	
100 KASA HS.		1.180
Nakliye maliyeti kaydı		

Veri 13: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 19.12.2014 tarihinde yurtdışına 5.000 USD + % 18 KDV bedeli ile ithal edeceği makinenin ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Havale ücreti olarak 50 USD banka tarafından ayrıca tahsil edilmiştir. (Bu tarihte 1 USD = 2,3177 TL)

-----19.12.2014-----		
259 VERİLEN AVANS HS.	11.588,50	
102 BANKALAR HS.		11.588,50
Verilen sipariş avansı kaydı		

İthal edilecek makine ödemesi banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----19.12.2014-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	115,89	
102 BANKALAR HS		115,89
Havale gideri kaydı		

31.12.2014 tarihinde 1 USD = 2,3189 TL ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----31.12.2014-----		
259 VERİLEN AVANS HS.	6,00	
66X KUR FARKI KARLARI HS.		6,00
Avans değerlendirme kaydı		

Sipariş edilen mallar yurtdışı satıcı tarafından 26.01.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim edilmiştir. Malın nakliye ve sigorta bedeli olarak gümrükte ayrıca 1.000 TL masraf ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. 26.01.2015 tarihinde 1 USD = 1,83 TL (26.01.2015 tarihi kur değeri 2.3597)

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	11.798,50	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	2.123,73	
259 VERİLEN AVANS HS.		11.594,50
102 BANKALAR HS		2.123,73
66X KUR FARKI KARLARI HS.		204,00
Aktifleştirme kaydı		

İthalat ve nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	1.000	
102 BANKALAR HS		1.000
Gümrük gideri aktifleştirme kaydı		

c) BOBİ FRS'ye Göre Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS.	35.400	
102 BANKALAR HS.		35.400
Verilen sipariş avansı kaydı		

Sipariş karşılığı gönderilen banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	85,00	
102 BANKALAR HS.		85,00
Sipariş maliyeti kaydı		

Sipariş edilen makine satıcı tarafından 25.12.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim etmiştir. Makinenin nakliye ve yükleme indirme bedeli olarak ayrıca 1.000 TL + % 18 KDV ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS.		35.400
Sipariş maliyet kaydı		

Makinenin nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.000 180	
100 KASA HS.		1.180

Nakliye maliyeti kaydı

Veri 13: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 19.12.2014 tarihinde yurtdışına 5.000 USD + % 18 KDV bedeli ile ithal edeceği makinelerin ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Havale ücreti olarak 50 USD banka tarafından ayrıca tahsil edilmiştir. (Bu tarihte 1 USD = 2,3177 TL)

-----19.12.2014-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS.	11.588,50	
102 BANKALAR HS. Verilen sipariş avansı kaydı		11.588,50

İthal edilecek makine ödemesi banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----19.12.2014-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	115,89	
102 BANKALAR HS		115,89
Havale gideri kaydı		

31.12.2014 tarihinde 1 USD = 2,3189 TL ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----31.12.2014-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS	6,00	
665 KUR FARKI KAZANÇLARI HS.		6,00
Avans değerlendirme kaydı		

Sipariş edilen mallar yurtdışı satıcı tarafından 26.01.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim edilmiştir. Malın nakliye ve sigorta bedeli olarak gümrükte ayrıca 1.000 TL masraf ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. 26.01.2015 tarihinde 1 USD = 1,83 TL (26.01.2015 tarihi kur değeri 2.3597)

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	11.798,50 2.123,73	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS.		11.594,50

102 BANKALAR HS 664 KUR FARKI		2.123,73
KAZANÇLARI HS. Aktifleştirme kaydı		204,00

İthalat ve nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 102 BANKALAR HS	1.000	1.000
Gümrük gideri aktifleştirme kaydı		

d)KÜMİ FRS'ye Göre Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS. 102 BANKALAR HS.	35.400	35.400
Verilen sipariş avansı kaydı		

Sipariş karşılığı gönderilen banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----20.12.2015-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS.	85,00	85,00
Sipariş maliyeti kaydı		

Sipariş edilen makine satıcı tarafından 25.12.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim etmiştir. Makinenin nakliye ve yükleme indirme bedeli olarak ayrıca 1.000 TL + % 18 KDV ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 91 İNDİRİLECEK KDV HS. 259YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS.	30.000 5.400	35.400
Sipariş maliyet kaydı		

Makinenin nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.12.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.000 180	

100 KASA HS.		1.180
Nakliye maliyeti kaydı		

Veri 13: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 19.12.2014 tarihinde yurtdışına 5.000 USD + % 18 KDV bedeli ile ithal edeceği makinenin ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Havale ücreti olarak 50 USD banka tarafından ayrıca tahsil edilmiştir. (Bu tarihte 1 USD = 2,3177 TL)

-----19.12.2014-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS. 102 BANKALAR HS.	11.588,50	11.588,50
Verilen sipariş avansı kaydı		

İthal edilecek makine ödemesi banka havale masrafının muhasebeleştirilmesi

-----19.12.2014-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS	115,89	115,89
Havale gideri kaydı		

31.12.2014 tarihinde 1 USD = 2,3189 TL ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----31.12.2014-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS 665 KUR FARKI KAZANÇLARI HS. Avans değerlendirme kaydı	6,00	6,00

Sipariş edilen mallar yurtdışı satıcı tarafından 26.01.2015 tarihinde alıcı işletmeye teslim edilmiştir. Malın nakliye ve sigorta bedeli olarak gümrükte ayrıca 1.000 TL masraf ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. 26.01.2015 tarihinde 1 USD = 1,83 TL (26.01.2015 tarihi kur değeri 2.3597)

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS. 102 BANKALAR HS 664 KUR FARKI KAZANÇLARI I	11.798,50 2.123,73	11.594,50 2.123,73 204,00
Aktifleştirme kaydı		

İthalat ve nakliye maliyetinin muhasebeleştirilmesi

-----25.01.2015-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	1.000	
102 BANKALAR HS		1.000
Gümrük gideri aktifleştirme kaydı		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
AKTİFLEŞTİRME KAYDI	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	11.798,50		11.798,50		11.798,50		11.798,50	
	191 İNDİRİLECEK KDV.	2.123,73		2.123,73		2.123,73		2.123,73	
	102 BANKALAR		2.123,73		2.123,73		2.123,73		2.123,73
	259 VERİLEN AVANSLAR		11.594,50						
	259 VERİLEN AVANS HS.				11.594,50				
	259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS						11.594,50		11.594,50
	646 KAMBİYO KARLARI HS		204,00						
	66X KUR FARKI KARLARI HS.				204,00				
	664 KUR FARKI KAZANÇLARI HS.						204,00		204,00

4.1.13. MDV Avanslarının Karşılıksız Kalmasının Muhasebeleştirilmesi

Veri 14: Denizli’de faaliyet gösteren işletmenin, 20.12.2016 tarihinde 10.000 TL + %18 KDV bedeli ile sipariş ettiği mobilyaların ödemesini satıcı işletmeye aynı gün banka havalesi ile ödemiştir. Sipariş karşılığı gönderilen banka havalesinin muhasebeleştirilmesi:

a) MSUGT’a Göre MDV Avanslarının Karşılıksız Kalması

-----20.12.2016----- - 259 VERİLEN AVANSLAR 102 BANKALAR HS. Verilen sipariş avansı kaydı	11.800	11.800
---	--------	--------

-----31.12.2016----- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS. 259 VERİLEN AVANSLAR Şüpheli alacak kaydı	11.800	11.800
--	--------	--------

-----31.12.2016----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ (-) 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI HS. Karşılık gideri kaydı	11.800	11.800
---	--------	--------

b)UFRS’ye Göre MDV Avanslarının Karşılıksız Kalması

-----20.12.2016----- 259 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 102 BANKALAR HS. Verilen sipariş avansı kaydı	11.800	11.800
---	--------	--------

Şüpheli avans karşılığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

-----20.12.2016----- 259 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS. 102 BANKALAR HS.	11.800	11.800
---	--------	--------

Verilen sipariş avansı kaydı		
-----31.12.2016-----		
654 KARŞILIK GİDERLER HS.	11.800	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS		11.800
Karşılık gideri kaydı		

Ertelemiş vergi varlığına neden olan karşılık giderleri ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir. Bunun için ayrıca aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS.	11.800	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		11.800
Nazım hesaplarda izleme kaydı		

-----31.12.2016-----		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.360	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS		2.360
Karşılık gideri vergi etkisi kaydı (11.800*0,20 KV)		

c)BOBİ FRS'ye Göre MDV Avanslarının Karşılıksız Kalması

-----20.12.2016-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS	11.800	
102 BANKALAR HS.		11.800
Verilen sipariş avansı kaydı		

Şüpheli avans karşılığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

-----31.12.2016-----		
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	11.800	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS		11.800
Şüpheli alacak kaydı		

-----31.12.2016-----		
651 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)	11.800	
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS		11.800
Karşılık gideri kaydı		

Ertelemiş vergi varlığına neden olan karşılık giderleri ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir. Bunun için ayrıca aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	11.800	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		11.800
Nazım hesaplarda izleme kaydı		

-----31.12.2016-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.360	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		2.360
Vergi etkisi kaydı (11.800*0,20 KV)		

d) KÜMİ FRS'ye Göre MDV Avanslarının Karşılıksız Kalması

-----20.12.2016-----		
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS	11.800	
102 BANKALAR HS.		11.800
Verilen sipariş avansı kaydı		

Şüpheli avans karşılığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

-----31.12.2016-----		
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	11.800	
259 YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANS HS		11.800
Şüpheli alacak kaydı		

-----31.12.2016-----		
651 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)	11.800	
127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS		
Karşılık gideri kaydı		11.800

Ertelenmiş vergi varlığına neden olan karşılık giderleri ayrıca nazım hesaplarda izlenmelidir. Bunun için ayrıca aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

-----31.12.2016-----		
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HS .	11.800	
903 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		
Nazım hesaplarda izleme kaydı		11.800

-----31.12.2016-----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.360	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		2.360
Vergi etkisi kaydı (11.800*0,20 KV)		

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
VERGİ ETKİSİ KAYDI	28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			2.360,00					
	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. 69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS. 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ				2.360,00	2.360,00		2.360,00	
							2.360,00		2.360,00

MSUGT kapsamında ertelenen vergi etkisi hesaplanmamaktadır. UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de ise hesaplama aynı olmasına karşın kullanılan hesap kodları ve hesap isimleri değişmektedir.

Aşağıdaki tabloda ise dört finansal raporlama çerçevesinde de karşılık giderlerinin aynı olarak hesaplandığı görülmektedir. Sadece kullanılan hesapların kodları ve isimleri değişmektedir.

KAYIT AÇIKLAMASI	KULLANILAN HESAPLAR	MSUGT		UFRS		BOBİ FRS		KÜMİ FRS	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KARŞILIK GİDERİ KAYDI	654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	11.800,00		11.800,00					
	651 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)					11.800,00		11.800,00	
	127 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		11.800,00		11.800,00		11.800,00		11.800,00

ÖRNEK UYGULAMA AÇIKLAMALARI

5.1. Dört Raporlama Çerçevesine Göre Örnek Uygulama Karşılaştırmaları

Dört temel raporlama kapsamında maddi duran varlık uygulamalarına verilen örneklerin karşılaştırılması bu başlık altında birleştirilerek açıklanmıştır.

5.1.1 Makine Alım Kaydı

253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabı her dört raporlama çerçevesinde de maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilme değeri olarak “maliyet bedeli” esasını kabul eder. MSUGT’a göre finansman giderleri satın alınan malın maliyetine dahil edilerek 253 hesapta kayıt altına alınırken UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarında öncelikle ertelenmiş faiz giderleri altında kayıtlanıp daha sonra Finansman Giderleri’ne aktarılmaktadır.

Tablo 12: Makine Alım Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
İlk Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli

5.1.2 Vadeli Makine Alım Kaydı

Vadeli makine alımı yapılırken öne çıkan en temel değişim malın maliyetinde yaşanmaktadır. MSUGT’a ve KÜMİFRS’ye göre mal, alınan maliyet bedeli ile kayıt altına alınırken UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tablolarında mal maliyet bedeli belirlenen faiz oranları doğrultusunda azaltılarak belirlenen faiz tutarları UFRS için borç reeskontları BOBİ FRS ve KÜMİ FRS için Ertelenmiş Vade Farkları hesabında kayıt altına alınmaktadır.

Tablo 13: Uzun Vadeli Makine Alım Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Vadeli Alımlar	Vade farkları maliyete eklenir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılır.	Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaz. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.

5.1.3 Normal Bakım Onarım Giderleri

Bakım onarım giderleri dört raporlama çerçevesinde de aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir. Hiçbir raporlama sisteminde özellikli varlıklar hariç olmak üzere maddi duran varlığın maliyetine eklenmemektedir.

5.1.4 Özellikli Yenileme ve Bakım Onarım İşlemleri

254 taşıtlar hesabı her dört raporlama çerçevesinde de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Amortismanlar da yine aynı değerden kayıtlanmakta sadece aradaki zararın yazıldığı hesaplar adı ve kodu değişmektedir. MSUGT'a göre Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar hesabında kayıt altına alınırken, UFRS'ye göre Diğer Çeşitli Giderler BOBİ FRS'ye göre Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider Ve Zararlar hesabında kayıt altına alınmaktadır.

Tablo 14: Yeniden Değerleme Değerlerinin Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Bedeli veya Yeniden Değerlenmiş Tutar

5.1.5 Takas İşlemi

Dört raporlama çerçevesinde de takas işleminde yapılan kayıtlar birbirine benzemektedir. Yalnızca yenileme fonu ve amortisman hesaplarının hesap numaraları değişmektedir. Yenileme fonu MSUGT'a göre 549 Özel Fonlar hesabında muhasebeleştirilirken UFRS için 54X Sabit Kıymet Yenileme BOBİ FRS ve KÜMİ FRS için 547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları hesabında muhasebeleştirilmektedir.

5.1.6 Yeniden Değerleme Modeli ile Değerleme

Dört raporlama çerçevesinde de yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirme işleminde yapılan kayıtlar için isim olarak birebir aynı hesaplar kullanılmaktadır. Yalnızca kullanılan hesap sistemine göre hesap kodları değişiklik göstermektedir.

5.1.7 Amortisman Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi

Amortisman hesaplamalarının muhasebeleştirilmesi işlemi dört raporlama çerçevesi için de aynı hesaplarda gerçekleşmektedir. Amortisman hesaplamasında muhasebeleştirme bazında sistemler arasında herhangi bir değişiklik bulunmazken amortisman hesaplarında oluşan tutar farklılık nedenleri, faydalı ömür MSGUT

kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken diğer raporlama çerçevelerinde işletme yönetimi tarafından belirlenmesi sonucu ortaya çıkar.

Tablo 15: Amortisman Yöntemleri Kayıt Değerlerinin Karşılaştırılması

KONU	VUK	TMS/FRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Amortisman Yöntemleri	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Madenlerde Amortisman -Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı	-Normal amortisman -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarına Bağlı
Kıst Amortisman Uygulaması	Sadece binek otomobiller için uygulanır. Faaliyet dönemi yıl olarak dikkate alınır	Tüm maddi duran varlıklar için uygulanabilir. Faaliyet dönemi ay olarak dikkate alınır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman uygulanır.	Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır
Amortisman Ayırmada Alt Sınır	Maliye Bakanlığı'nın 2019 yılı için belirlediği alt sınır 1.200 TL'dir	Sınır Yoktur.	Sınır Yoktur.	Sınır Yoktur.
Amortisman Yöntem Değişikliği	Azalan Bakiyeler yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçiş vardır. Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Oran, %50'yi geçemez.	Yöntem değişikliği yoktur. Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.	Yöntem değişikliği yoktur. Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.	Yöntem değişikliği yoktur. Azalan Bakiyeler yönteminde oran normal amortisman yöntemindeki oranın 2 katıdır. Herhangi bir sınır yoktur.
Amortisman Tabi Tutar	Maliyet Bedeli	Varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı	Maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından	Maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından

		ifade eder.	kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir. TMS/TFRS ile Uyumludur.	kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenir.
--	--	-------------	---	---

5.1.8 Maddi Duran Varlıkların Satışı

Maddi duran varlıkların satış kayıtları dört raporlama çerçevesinde de aynıdır. Farklılık meydana gelen kar veya zararın kayıtladığı hesap kodları ve isimlerinde gerçekleşir. Muhasebeleştirilme işleminde karın kayıtladığı hesaplar MSUGT'a göre 679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar, IFRS'ye göre 64X Duran Varlık Satış Karları, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre 648 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar olarak kayıtlanmaktadır.

5.1.9 Maddi Duran Varlık Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkları avansları dört raporlama çerçevesi için de aynı hesaplar kullanılarak yapılmaktadır. Eğer 123'deki Veri 13 örneğinde olduğu gibi döviz cinsinden işlem yapılır ise bu yapılan işlem için elde edilen döviz karları yada zararları dört raporlama çerçevesinde ayrı olarak şekillenmektedir. Döviz karları muhasebeleştirilirken MSUGT'a göre 646 Kambiyo Karları hesabı, UFRS'ye göre 66X Kur Farkı Karları hesabı, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre de 664 Kur Farkı Kazançları hesabı kullanılmaktadır.

5.1.10 Maddi Duran Varlık Avanslarının Karşılıksız Kalmasının Muhasebeleştirilmesi

MSUGT kapsamında ertelenen vergi etkisi hesaplanmamaktadır. UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise hesaplama aynı olmasına karşın muhasebeleştirme noktasında kullanılan hesap kodları ve hesap isimleri değişir. Bununla birlikte, BOBİ FRS'de UFRS'de de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinden "696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)" hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi "692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)" hesabına alacak kaydedilir.

SONUÇ

Mali tablolar içerisinde maddi duran varlıklarının değerinin artış eğilimi gösterdiği, hizmet ve üretim işletmeleri için duran varlıkların önemini kritik bir durum taşır. Buna karşılık maddi duran varlıkların değerinin ve amortismanların tutarının vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine göre mali tablolarda gerçeği yansıtacak şekilde gösterilmediği anlaşılmaktadır. Muhasebe standartları ilke bazlı uygulamalardır. MSUGT ise kural bazlı olup, kuralları belirgindir. Muhasebe standartları ise finansal tablolarda, karşılaştırılabilir, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve gerçeğe uygun sunum istemesi nedeniyle, maddi duran varlıkları ve amortismanları mali tabloların daha sağlıklı bir sunumunu öngörmektedir. Vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat hükümleri ile uluslararası muhasebe standartları hükümleri arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Değerleme, amortisman süresi, amortisman hesaplanma yöntemi gibi temel konulardaki bu farklılıklar, maddi duran varlıkların mali tablolardaki sunumunu da etkilemektedir. Finansal tablolardaki maddi duran varlıklar, finansal bilgi kullanıcılarının örneğin yatırımcıların yatırım yapma veya yapmama kararını etkilemektedir.

Maddi duran varlıkların vergi kanunları ve uluslararası muhasebe standartları hükümlerine göre karşılaştırıldığında dikkati çeken hususlar şunlardır:

- Maddi Duran Varlıkların İlk Edinim Değerlerine Eklenecek Unsurlar,
- Maddi Duran Varlık Sayılmaya Yönelik Bir Eşik Değer Olup Olmaması,
- Maddi Duran Varlıkların Sonraki Raporlama Dönemlerinde Değerleme Esasları,
- Maddi Duran Varlıkların Faydalı Ömürlerinin Belirlenmesi,
- Kıst Amortisman Uygulanması Esasları,
- Maddi Duran Varlıkların Kalıntı Değerinin Dikkate Alınıp Alınmayacağı,
- Amortisman Ayrılmasının İsteğe Bağlı Olup Olmaması

Maddi duran varlıkların vergi kanunları ve uluslararası muhasebe standartları hükümlerine göre ilk edinim değerine eklenecek unsurların bile farklı olduğu görülmektedir. Standartlar alış bedeline, fatura bedeli dışında olan alış giderlerinin eklenmesini gerektirirken vergi kanunları bu durumu isteğe bağlı bir hak gibi kabul etmektedir. Ayrıca vergi kanunları maddi duran varlıkların işletme kullanımına hazır hale gelmesine kadar katlanılan finansman giderlerinin, faiz ödemelerinin varlığın maliyetine eklenmesini öngörmektedir. Oysa standartlar, varlığın özellikli olup olmamasına göre finansman giderlerinin, faiz ödemelerinin varlığın maliyetine eklenmesini istemektedir. Standartlar, vadeli alışlarda fiyatın içerisinde yer alan

finansman giderlerinin ayrıştırma işlemine tabi tutularak, maddi duran varlıklarının peşin değerleri ile muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Buna karşılık, vergi kanunları için böyle bir “ayrıştırma” işlemi söz konusu değildir. BOBİ FRS uygulamalarında maddi duran varlık alımında finansman giderleri için ayrıştırmayı vadeyi esas alarak belirlemektedir. BOBİ FRS vadenin bir yılın altında olması durumunda finansman giderlerini ayrıştırmadan doğrudan maliyete ilave ederken, vade bir yılı aşıyorsa uluslararası muhasebe standartlarına olduğu gibi ayrıştırma işlemi yapılmasını öngörmektedir. KÜMİ FRS seti taslağında ise maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.

Standartlar maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi esnasında maddi duran varlığın bu niteliği taşıyıp taşımadığını esas alırken vergi kanunları belirli bir tutarın altındaki maddi duran varlıkların doğrudan gider yazılabileceğini öngörmektedirler. Standartlar, maddi duran varlıkların kıymetine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerektiğini kabul etmektedir. Vergi kanunları ise değerinin düşük olması nedeniyle, kullanım ömürleri tamamlanmamış olsa bile maddi duran varlıkların belli bir tutarın altında kalması nedeniyle giderleştirilmesinin mümkün olduğunu hükme bağlamaktadır.

Türkiye'nin vergi kanunları, duran varlıkların ilk edinim maliyetleri sonrasındaki mali tablo değerleri ile olağanüstü durumlar hariç olmak üzere ilgilenmezken, uluslararası muhasebe standartları duran varlıkların gerçeğe uygun değere göre sürekli olarak takip edilmesini öngörmekte ve bu kontrolün sürekli olarak yapılmasını gerektirmektedir. Vergi kanunları, yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi gibi açılımlar getirmiş olsalar bile maddi duran varlıkların daha sonraki dönemlerdeki değerlerinin mali tablolarda sağlıklı bir biçimde gösterilmesi noktasında uluslararası muhasebe standartlarının çok gerisinde kalmaktadır. BOBİ FRS, gerçeğe uygun değer belirlenmesi, yetkili, tecrübeli kişi veya kurumlar tarafından yapılması gerektiği şeklinde uluslararası muhasebe standartlarında yer almayan bir kısıtlama getirmektedir. Gerçeğe uygun değer, kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından ya da yeterli mesleki donanıma sahip ve değerlendirilen maddi duran varlık hakkında güncel bir bilgiye sahip kişiler tarafından belirlenebilir ve gerçeğe uygun değeri hesaplayan yetkili dipnotlarda belirtilmelidir. KÜMİ FRS uygulamalarında değerlemeyi yapan kişi veya kuruma ait bilgilerin dipnotlarda paylaşılması gerekmekte olup böylece değerlemenin objektifliği sağlanmaya çalışılır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre maddi duran varlıkların amortisman hesaplamalarına esas olacak kullanım ömürlerinin ne kadar olacağı bir tablo halinde

sunulurken, uluslararası muhasebe standartlarına göre; duran varlıkların faydalı ömürleri işletmeler tarafından kararlaştırılacaktır. Duran varlıkların faydalı ömürlerini, en iyi işletmelerin kendisinin bileceği, öznel, objektif davranacakları uluslararası muhasebe standartları tarafından öngörülür.

Türkiye'nin vergi kanunlarına göre; maddi duran varlıklara hesap dönemi esasına göre amortisman ayrılmakta, sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulanması istenmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre; tüm maddi duran varlıklar için binek otomobil olup olmadığına bakılmaksızın kıst amortisman yöntemi uygulanmalıdır. Hesap döneminin son günlerinde alınan duran varlıklar üzerinden, birkaç gün için tüm hesap dönemi kullanılmış gibi amortisman ayrılması, vergi kanunları için önemli olmasa bile, uluslararası muhasebe standartları için önem arz etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre; duran varlıkların amortismanına esas değerleri bulunurken ve amortisman hesaplanırken, duran varlıkların hurda (kalıntı) değeri hiç dikkate alınmazken, uluslararası muhasebe standartlarına göre; hurda (kalıntı) değer düşülmesi suretiyle amortisman hesaplamalarının yapılması gerekmektedir. Bu noktada uluslararası muhasebe standartlarının vergi kanunlarına göre çok daha hassas ve gerçekçi bir hesaplama yöntemi getirdiğini ifade edebiliriz. Bazı maddi duran varlıkların amortisman süresi tamamlansa bile değerlerini tamamen kaybetmediği uygulamada görülmektedir. Bu kalan değer dikkate alınmasının mali tabloların daha gerçekçi bir şekilde sunulmasına yol açabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'na göre; amortisman hesaplamalarını vergi matrahını azaltıcı bir unsur olarak değerlendirdiğinden amortisman hesaplamalarını isteğe bağlı olarak düzenlemiştir. Yani mükellefler istedikleri takdirde amortisman hiç ayırmayabilecekleri gibi belirli yıllarda amortisman ayırıp, bazı yıllarda ise amortisman ayırmayabilirler. Sadece vergi kanunu bu şekilde amortisman ayrılmayan yıllara ait amortisman tutarının daha sonraki yıllarda fazla amortisman ayırmak suretiyle tamamlanamayacağını hükme bağlamaktadır. Amortisman ayırmayan bir mükellef, amortisman ayırmadığı dönemlere ilişkin amortisman tutarı kadar, vergi matrahını fazla beyan etmiş olacaktır. Buna karşılık, uluslararası muhasebe standartları, amortisman hesaplamalarını seçimlik değil zorunlu olarak yapılmasını öngörmektedir. Mali tabloların, finansal bilgi ihtiyacını karşılayacak ve gerçeğe uygun sunum yapılabilecek şekilde hazırlanabilmesi için amortismanların ayrılması, uluslararası muhasebe standartlarının bir gereğidir.

Son bölümde Denizli ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın gerçek verileri alınarak, MSUGT, UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS raporlama çerçeveleri kapsamında muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. Teorik düzeyde yapılan karşılaştırmaların pratikte de aynı sonuçları verdiği gözlemlenmiştir. Bu muhasebe kayıtlarının ve gerçek bir firmanın verilerinin incelenmesinden aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Maddi duran varlıkların ilk muhasebe kayıtları aynı şekilde muhasebeleştirilir.
- Maddi duran varlık bakım onarım giderleri aynı şekilde kayıtlanmaktadır.
- Maddi duran varlıkların takas, satış kayıtlarında büyük benzerlikler bulunmaktadır.
- Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin MSUGT'ne göre farklı, UFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de farklı olduğu belirlenmiştir.
- Maddi duran varlıkların avanslarının karşılıksız kalması durumunda hesaplama aynı bile olsa kayıtlamalarda önemli farklılıklar bulunmaktadır.

KAYNAKLAR

- AKBULUT, Yıldız ve Beyhan MARŞAP, *Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 8, Sayı: 4, Aralık 2006, 91.
- AKPINAR, Aynur, *Uluslar Arası Finansal Raporlama standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar Ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2012, Ankara, 316.
- ALEXENDER, David, Anne Britton and Ann JORİSSEN, *International Financial Reporting And Analysis*, 2nd Edition, London: Thomson, England, 2005, 207.
- ANAFOROĞLU, Pınar, *Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası)*, Başkent Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2015, Ankara, 4.
- ASLAN, Ümmühan, *Karşılaştırmalı Maddi Duran Varlık Muhasebesi*, Nisan Kitapevi, 2011, Eskişehir, 1. Baskı, 79-80.
- ATAMAN, Ümit, *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*, Türkmen Kitabevi, Yıl: 2003, İstanbul, 170.
- ATAMAN, Başak ve Gürbüz GÖKÇEN, *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2017, 163.
- AYDIN, Seher, *Vergi Hukuku ve TMS Yönünden Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Konusunun Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Okan Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016, İstanbul, 4.
- BOZKULAK, Özge, *Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi Ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular*, Cumhuriyet Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2018, Sivas, 64.
- BÜYÜKİPEKÇİ, Semih ve Ergün YİĞİT, *TMS-16 ‘ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış*, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Yıl 2016, Cilt:19, Sayı:2, 219-231.
- ÇAKIR, Fatma, *Üretim İşletmelerinde Mevcut Maddi Duran Varlıkların Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16) Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlemesi*, Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 4.
- DEMİR, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2007) *UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçütleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:23, 65-79.
- DIZMAN, Şakir, *TFRS Kapsamında Finansal Durum Tablosu (Bilanço) ve Dönen Varlıklar İçin Muhasebe Uygulamaları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, Ankara, 20.
- DOĞAN, Ahmet, *Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri*, 4. Baskı, 2005, Ankara, Detay yayıncılık, 201.
- DOKUR, Şükrü ve Sait Yüksel KAYGUSUZ, *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

Mayıs, 2005, 1.

- ELİTAŞ, Cemal, *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS'ye Geçiş Rehberi*, Gazi Yayınevi, 2012, Ankara, 299.
- GÖKÇEN, Gürbüz, , Erkan ÖZTÜRK ve Ömer Faruk GÜLEÇ, *Kümi Frs Seti Taslağı, Bobi Frs Seti Ve Tam Set Tms/Tfrs'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması*, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl:2019, Cilt:4, Sayı: 3, 451
- GÜLEÇ, Ömer Faruk ve Şener Ergi, *Dünyada Ve Türkiye'de Finansal Ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci*, Kırıkkale Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Eylül 2019, Cilt 8, Sayı:2, 271.
- GÜLER, İbrahim, *01.01.2018 Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği BOBİ FRS Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, 2018, Ankara, 451.
- GÜNGÖR, H. Yusuf ve Edip DOĞAN, *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Ve Uygulaması*, Anadolu Araştırma ve İnceleme Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1, Aralık 2017, 15.
- HAFTACI, Vasfi, *Dönemsel Muhasebe*, 1. Basım, Yıl:2010, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 141.
- HATİPOĞLU, Ayşe Gül, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi*, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 12 / 24 (Aralık 2012), 200-203.
- İŞIKLILAR, Sadi, Bülent BUZ ve Veysel BAĞIRAN, *BOBİ FRS Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları BOBİ FRS'ye Uyarlanmış Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı ve Açıklamalı*, Yek Matbaacılık, 2018, İstanbul, 308.
- KARAPINAR, Aydın ve Ali Osman EFLATUN, *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 2018, Ankara, 211.
- KAVAK, Şeref, *Genel Muhasebe*, Nobel Yayın Dağıtım, Yıl:2005, Ankara, 189.
- KAYA, Gamze Ayça, *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Kış-2012, Cilt:11, Sayı:39, 218-230.
- KAYA, Uğur, *Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:2007, Sayı: 83, 67-80.
- KAYA, Uğur ve Oğuz Yusuf ATASEL, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme*, Siyaset, Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Ekim 2017, cilt:5, Sayı:4, 143-147.
- KOCAMAZ, Hilal, *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye'de Oluşum Ve Gelişim Süreci*, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2 / 2 (June 2012), 110.
- KOÇAKOĞLU, Hamza, *Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları*, Beta Basım Yayınları,

3'ncü Baskı, 2011, İstanbul, 143.

- ÖRTEN, Remzi ve Aydın KARAPINAR, *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2003, Ankara, 129.
- ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan BAYIRLI, *TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2007, Ankara, Sayı:36, 34.
- ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan Bayırlı, *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I*, Yaklaşım Dergisi, 2007, Nisan Dönemi, Sayı: 172, 17.
- ÖZERHAN, Yıldız ve Serap YANIK, *Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, MU-DEN A. Ş, Ankara 2'nci Baskı, Yıl:2012, 217-257
- ÖZERHAN, Yıldız ve Banu SULTANOĞLU, *MSUGT-TMS/TFRS Karşılaştırmalı, Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*, Gazi Kitabevi, 2018, Ankara, 143.
- ÖZGÜR, Feridun, *Muhasebe ilkeleri*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3479, Yıl:1987, İstanbul, 211.
- ÖZTÜRK, Belgin, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK Ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, Okan Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış yüksek Lisans Tezi, 2013, İstanbul, 14.
- ÖZTÜRK, Bünyamin, *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım 2006, 4.baskı, 313.
- ÖZTÜRK, Erkan, *Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Yıl:2015, Cilt:13, Sayı:3, 207.
- PAMUKÇU, Fatma, *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi*, Mali Çözüm Dergisi, Ocak Şubat 2011, 79-95.
- PARLAKKAYA, Raif, *Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Nobel Yayın Dağıtım, 2010, Ankara, 1. Baskı, 2-38.
- SARIAY, İbrahim, *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar*, Electronic Journal of Vocational Colleges, Mayıs 2012, 111.
- SAYAR, Zafer (2002), *Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma*, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, 7, 74– 80.
- SEVİLENGÜL, Orhan, *Genel Muhasebe*, 17. Baskı, 2014, Ankara, Gazi Kitabevi, 432
- SORAN, Erol, *Maden İşletmelerinde Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortismanların Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Vergi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., 2013, Ankara, 86.
- SÖNMEZ, Feriştah, *8 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (UMS 16 İle Karşılaştırmalı Olarak)*, Muhasebe ve Denetime

- Bakış Dergisi, 2004, Sayı: 11, 83.
- ŞEN, Çiğdem, *Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması*, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:2011, Sayı106, 133-159.
- ŞEN, Kıymetli, İlker, *Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri*, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, Sayı:1, 34.
- TARAKÇIOĞLU Altınay, A, *Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi*. Journal of Süleyman Demirel University Institute of Social Sciences Year. 2016, 3(25), 47-64.
- TAŞTAN, Hakan, Mehmet AZALTUN ve Hakan MERT, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi*, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, 16 – 17 Haziran 2012’de Trabzon’da sunulan bildiri.
- TOKAY, Hüseyin, *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Ankara, 2002, TÜV CERT Yayınları, 19.
- TOKAY, Hüseyin, *Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme işlemlerine Etkisi – I*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2003, Sayı: 127, 28.
- TOROSLU, M. Vefa, *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Yıl:2014, 227.
- TUĞAY, Osman, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi*, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:17, Sayı:2, Aralık 2013, 174.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (31.12.2005), *TMS 16: Maddi Duran Varlıklar*, Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).
- ULUSAN, Hikmet, *Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, Yıl: 2008, 130.
- UZUN, Erkan, *VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması*, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 81, Kasım 2018, 351.
- ÜREL, Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 2’nci Baskı, Yıl:2007, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 733.
- YALKIN, Yüksel Koç, *Genel Muhasebe*, Turhan Kitabevi, 2001, Ankara, 351-352.
- YILDIZ, Fatma, *Maddi Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması: Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2017, İzmir, 19.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Yılmaz İÇERLİ, *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 2007, Sayı:82, 18.

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Alpaslan ALBAY
Doğum Yeri : Denizli
Doğum Tarihi : 1973
E-posta : alpaslanalbay@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Denizli Ticaret Lisesi
Lisans : A.Ü. İktisat Fakültesi
Yüksek Lisans : Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora :
Yabancı Dil ve Düzeyi: İngilizce

İŞ DENEYİMİ : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak görev yapmaktadır.

ARAŞTIRMA ALANLARI: Muhasebe Uygulamaları