



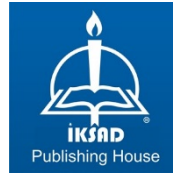
# MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE BOBİ FRS

Saidcan ÖZGÖRMEN  
Dr. Öğr. Üyesi Fatma İZMİRLİ ATA



# MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE BOBİ FRSS\*

Saidcan ÖZGÖRMEN  
Dr. Öğr. Üyesi Fatma İZMİRLİ ATA



---

\* Bu kitap 13.06.2019 tarihinde Saidcan Özgörmen tarafından savunulan “ Bobi Frs'nin Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Tfrs Ve Vergi Usul Kanunu Uygulamalarından Farklılıklarının Analizi: Örnek Olay Çalışması” adlı tezden türetilmiştir.

Copyright © 2019 by iksad publishing house  
All rights reserved. No part of this publication may be  
reproduced, distributed or transmitted in any form or by  
any means, including photocopying, recording or other  
electronic or mechanical methods, without the prior written  
permission of the publisher, except in the case of  
brief quotations embodied in critical reviews and certain other  
noncommercial uses permitted by copyright law. Institution Of  
Economic Development And Social  
Researches Publications®

(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)

TURKEY TR: +90 342 606 06 75

USA: +1 631 685 0 853

E mail: [iksadyayinevi@gmail.com](mailto:iksadyayinevi@gmail.com)

[www.iksad.net](http://www.iksad.net)

It is responsibility of the author to abide by the publishing  
ethics rules.

Iksad Publications – 2019©

**ISBN: 978-625-7029-91-9**

Cover Design: Özlem Kaya

December / 2019

Ankara / Turkey

Size = 16 x 24 cm

## ÖNSÖZ

1990'lerden sonra hızlıca gelişen bilgi, iletişim ve üretim teknolojileri birçok alanı etkilemiştir. İletişim teknolojilerinde ve ekonomideki gelişmeler uluslararası piyasalarda işletmelerin faaliyetlerinin artmasına yol açmıştır. Artan ticari ve ekonomik ilişkiler ülkeleri birbirlerine yakınlaştırmış ve bazı noktalarda ortaklaşa iş birliği yapmaya zorunlu kılmıştır. İşletmelerin yeni pazarlama açılma istekleri, daha fazla kar arayışları, uluslararası piyasalarda şirket birleşmelerine, ortaklıklara ve şirket satın almalarına yol açmıştır. İşletmelerin küresel boyutlarda faaliyet göstermesi, ülkelerin farklı yerel mevzuatlara sahip olmaları, şirket yönetimi ve finansal bilgi kullanıcıları açısından birçok problemi beraberinde getirmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerin yerel mevzuatlarına göre finansal tablolarını oluşturması, işletmelerin muhasebe verilerini doğru yansıtamaması, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmaması ve işletmelerin farklı ülkelerde farklı finansal tablolar oluşturması maliyet ve zaman alıcı bir süreç haline gelmiştir. Bu problemler ülkelerin yerel mevzuatlarını birbirleriyle uyumlu hale getirme ihtiyacını ortaya koyarak küresel boyutta bir muhasebe dili oluşturmaları ile ilgili çalışmaları başlatmıştır. Finansal tabloların uyumlaştırılma çalışmaları sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

Günümüzde uluslararası muhasebe standartları; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak yayınlanmaya devam etmektedir.

Türkiye de uluslararası standartlara uyum sürecinde yerini almıştır. 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanununun (TTK) yayınlanmasıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlama ve uyum sürecini yönetme yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurumuna verilmiştir. İlerleyen zamanlarda TTK 'da yapılan değişimlerle Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunun yetkisi Kamu Gözetim Kurumuna (KGK) devredilmiştir.

Globalleşme sürecinde ülkemizin jeopolitik konumu ve mevcut kaynakları düşünüldüğünde, ülkemize gelen yabancı yatırımcıya yönelik olarak standartlarla ilgili yapılan düzenlemelerin önemi ortaya çıkmaktadır. Ülkemiz de UFRS'lere uyum sürecinde yayınlanan standartların çevirileri yapılarak Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamıştır. 2018 yılında da Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TFRS) borsaya kote olmamış şirketler için maliyetli ve zor olduğu, yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (MSUGT) yetersizliği düşünüldükçe yeni bir finansal raporlama sistemi olan BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Maddi duran varlıklar işletmelerin finansal tablolarında parasal değer olarak büyük bir yer tutmaktadır. Maddi duran varlıkların bu değerleri düşünüldüğünde yapılan muhasebe işlemlerinin işletmeler açısından ne kadar önemli olduğu görülmektedir. Hazırlanan bu kitap ile BOBİ FRS'nin Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesinde TFRS ve Vergi Usul Kanunu uygulamalarından farklılıkları ortaya konularak finansal tablolara etkileri örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Kitabımızın konu ile ilgilenen kişilere yardımcı olmasını dileriz.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii

### BİRİNCİ BÖLÜM

## BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR İÇİN YER ALAN DÜZENLEMELER

<b>1.1. BOBİ FRS MADDİ DURAN VARLIKLAR .....</b>	<b>1</b>
1.1.1. Genel Açıklamalar.....	1
1.1.2 Amaç.....	3
1.1.3 Kapsam.....	3
1.1.4 Tanımlar.....	4
1.1.5 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	4
1.1.5.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar.....	4
1.1.5.2. Maliyet Unsurları ve İlk Kayda Alınması.....	5
1.1.5.2.1 Elde Etme Maliyeti ve Maliyetinin Unsurları.....	5
1.1.5.2.2 Varlıkların Takas Yoluyla Edinimi....	10
1.1.5.2.3 Maddi Duran varlıkların İşletme tarafından İnşa ve İmal Etme yoluyla edimini ...	12
1.1.6 Finansal Tablolara Alındıktan Sonra ki Dönemlerde Yapılan Harcamalar.....	14
1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri.....	15
1.1.7.1 Maliyet Modeli.....	15
1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli.....	19

1.1.8 Amortisman.....	26
1.1.8.1 Amortismana Tabi Tutar.....	26
1.1.8.2 Yararlı Ömür Tahmini.....	28
1.1.8.3 Amortisman Yöntemleri.....	30
1.1.8.3.1 Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi.....	30
1.1.8.3.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	31
1.1.8.3.3 Üretim Miktarı Yöntemi.....	31
1.1.8.3.4 Kıst Amortisman Yöntemi.....	32
1.1.9 Değer Düşüklüğü.....	33
1.1.10 Finansal Tablo Dışı Bırakma.....	33

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİNİN BOBİ FRS, TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Kapsam ve İlk Kayıt.....	36
2.2. Sonraki Ölçüm.....	46
2.3. Amortisman.....	51
2.4. Değer Düşüklüğü.....	70
2.5. Finansal Tablo Dışı Bırakma.....	95
<b>3.SONSÖZ.....</b>	<b>103</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>108</b>

## BÖLÜM 1

### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR İÇİN YER ALAN DÜZENLEMELER

#### 1.1. BOBİ FRS MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu bölümde büyük ve orta boy işletmelerin finansal raporlama sisteminin ortaya çıkmasında ki nedenleri, amaçları, kapsamı açıklanmaktadır.

##### 1.1.1. Genel Açıklamalar

Ülkelerin finansal raporlama da ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilginin, gerçeğe uygun sunumun ve karşılaştırılabilir bilginin önemini arttırmaktadır. Dünyada ki muhasebe harmonizasyonunun arttırılması adına ülkeler kendi muhasebe standartlarını ortak bir muhasebe dili oluşturmak adına uyumlu hale getirmeye zorunlu kılmıştır. (Bağdat ve Kırlioğlu, 2016: 615).

Ülkemiz de ki uyumlaştırma sürecinde 2013 yılından itibaren bağımsız denetime tâbi olan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulaması zorunlu kılınmıştır. 2014 yılında KGK tarafından TRFS uygulama kapsamı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. KAYİK dışında kalan işletmelerin TFRS uygulaması şirketlere isteğe bağlı olarak bırakılmıştır. Bağımsız denetimin kapsamının TFRS kapsamıyla bir tutulması ileri ki dönemlerde genişletilen bağımsız denetim kapsamının belirli kriterlerin altında kalan işletmelerin karmaşık yapıya sahip olan



tam set TFRS uygulamasının daha karışık ve maliyetli olacağı öngörülmüştür. Uluslararası Finansal Raporlama sistemini uygulayan diğer gelişmiş ülkelere baktığımızda da UFRS'nin sadece borsada işlem gören şirketlerin kullandığını farklı büyüklükte olup borsada işlem görmeyen işletmelerin UFRS'ye karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay ve maliyeti daha az olan finansal raporlama sistemleri kullandıkları görülmüştür. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, 2017)

Ülkemiz de uygulanan MSUGT'un şirketlerin mali tablolarında vergiyi ön plana alarak oluşturulmasının mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir olmasının amacını yansıtmadığı belirlenmiştir. Kamu Gözetim Kurumu tarafından 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla bağımsız denetime tabi olup TFRS'yi uygulama zorunluluğu olmayan işletmeler için MSUGT'a ek olarak *“TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar”* çıkarılmıştır. Ekte MSUGT'ta olmayan ve ihtiyari bırakılmış konuların kurallarla zorunlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemelerin karmaşıklığı ve gerçeği tam yansıtmaması nedeniyle modern bir finansal raporlama sistemi geliştirilmesi gerekmiştir. (Bağdat ve Kırılıoğlu, 2016: 616) BOBİ FRS'nin düzenlenmesinin de ki amaç MSUGT ve ilave hususların yerini alması ve uygulamada ki boşlukları doldurmasıdır.

KGK tarafından 29/07/2017 tarihli Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 30138 SAYILI TEBLİĞİ yayınlanmıştır. Tebliğ de BOBİ FRS'nin amacı *“Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan*

*işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen Ek'teki Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğe konulmasıdır.”* Olarak belirtilmiştir. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı, 2017)

### **1.1.2 Amaç**

BOBİ FRS'de bölüm 12'de açıklanan maddi duran varlıklar bölümünün amacı maddi duran varlıkların kullanım amacının saptanması, ilk kayda alınması, defter değerinin belirlenmesi, maddi duran varlıklara amortisman ayrılması, yeniden değerlenmesi, değer düşüklükleri kavramı ve finansal tablo dışı bırakma bırakılması vb. hususlar ele alınmaktadır. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 203; T.C Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83)

### **1.1.3 Kapsam**

Bölüm 12'nin kapsamı işletmenin satış amaçlı elinde bulundurmadığı, hizmet ve mal üretiminde kullanılmak üzere veya kiralamaya vermek suretiyle, diğer idari amaçları için birden fazla dönemde kullandığı veya kullanımını öngördüğü fiziki kalemlerdir. (T.C Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2017: 83)

Maden kaynakları, tüketilebilir enerji kaynakları ve bu kaynaklar üzerinde ki haklar, tarımsal alanda ki faaliyetler üzerine elde bulundurulmuş canlı varlıklar maddi duran varlıklar kapsamının dışında tutulur.

### **1.1.4 Tanımlar**

**Maddi Duran Varlık:** İşletmelerin birden fazla faaliyet dönemi için kullandığı veya kullanmaya düşündüğü fiziki kalemlerdir.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın toplam kullanım ömründen işletme tarafından kullanılmayı düşündüğü süredir.

**Kalıntı Değer:** Bir varlığın kullanım ömrünün sonunda işletmenin varlığın elden çıkarılması için katlandığı maliyetleri çıkararak ulaştığı değerdir.

**Amortisman Tabi Değer:** Kalıntı değerinin bir varlığın maliyetinden çıkarmak suretiyle bulunan değerdir.

### **1.1.5 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Bu kısımda maddi duran varlığın finansal tablolara alınmasına ilişkin koşullar, maliyet unsurları, varlığın vadeli alımları, varlığın üretim yoluyla edinilmesi ve varlığın finansal tablolara alındıktan sonra ki dönemlerde yapılan harcamalar vb. konular örnekler yardımıyla açıklanacaktır.

#### **1.1.5.1 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar**

Bir maddi duran varlığın kayıtlara alınmasına ilişkin koşullar;

-Varlıktan beklenen ekonomik yararların işletmeye gelecekte gelmesinin olası olması

-Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Maddi duran varlıklar işletmenin birden fazla dönem kullanmayı öngördüğü ve değerini güvenilir bir biçimde belirleyebildiği fiziki kalemdir. Örneğin taşıt, bina, masa, bilgisayar vb.

Yedek parça, bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılan ve birden fazla dönemde kullanılması düşünülen yedek parçalar ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak kayıtlara alınır. İşletme için birden fazla dönem kullanılması beklenen ve işletme tarafından önemli yedek parçalar ve bakım malzemeleri de maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir. (Özdemir, 2016: 56)

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlık kalemleri tam olarak nelerin oluşturduğu ve esas alınacak kriterler belirlenmemiştir. Bu kriterler işletme yönetiminin öngörülerine bırakılmıştır. Maddi duran varlık alımında ki bütün maliyetler maddi duran varlığın edinim tarihinde ki değerleriyle muhasebeleştirilir. (Özdemir, 2016: 56; Karapınar ve Eflatun, 2017: 204)

### **1.1.5.2. Maliyet Unsurları ve İlk Kayda Alınması**

Maddi duran varlık olma koşulunu taşıyan varlıklar ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile kaydedilirler. Maddi duran varlıklar edinim maliyetleri unsurları aşağı da ki maddeleri içerir:

#### **1.1.5.2.1 Elde Etme Maliyeti ve Maliyetinin Unsurları**

İthalat vergileri ve iade edilmesi mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,

Maddi duran varlığın işletme yönetimi tarafından hedeflenen konumda kullanılması için doğrudan ilişkilendirilecek harcamaları,

Maddi duran varlığın yer değişmesi, taşınması ile yerleştirildiği alanın maddi duran varlık için düzenlenmesi için oluşan giderlerin ilk

tahmini, maddi duran varlık kaleminin edimi ya da stok üretimi dışında bir amaçla kullanılması sonucunda işletmenin katlandığı yükümlükler.

Maddi duran varlığın maliyetine doğrudan eklenebilecek maliyetler;

Nakliye ve montaj giderleri

Gümrük vergileri,

Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,

Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,

Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,

Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanmasına için katlanılan giderler,

Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. (Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir).

Maddi duran varlığın maliyetine eklenilecek bir diğer hususta Bölüm 17 “Borçlanma Maliyeti” de açıklanan borçlanma maliyetlerinin de maddi duran varlığın maliyetine eklenmesidir. Maddi duran varlığın inşası veya üretiminin bir yıldan fazla sürmesi halinde, varlığın borçlanma maliyetleri bölümü koşullarını sağlaması durumunda vade farkları maddi duran varlığın maliyetine eklenir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 206).

### ÖRNEK:1

ZXC işletmesi 13.01.2018 tarihin de üretim faaliyetlerinde kullanmak için 80.000 TL + %18 KDV ile cihaz satın almıştır. Cihazın nakliyesi için 2.000 TL, kurulumu için 1.000 TL, cihazın kullanılacağı yerin hazırlanması için 2.000 TL, cihazın test aşamaları için 800 TL gider yapılmıştır. Cihazı kullanacak personellerin eğitimi için 3.000TL gider yapılmıştır. Cihazın faydalı ömrü 5 yıldır. Cihazın faydalı ömrünün sonunda yerinden çıkarılması ve mevcut yerin tekrar düzenlenmesi için işletme 5.000(Bugünkü değer) gidere katlanacaktır. Cihazın finansal tablolara alınacak olan maliyeti şu şekildedir; (Özbirecikli ve diğerleri; 2017: 223-224)

Satın Alma Bedeli	80.000TL
Nakliye (Taşıma) Gideri	2.000TL
Montaj (Kurulum) Gideri	1.000TL
Yerin Hazır Hale Getirme Giderleri	2.000TL
Test Giderleri	800TL
Cihazın Faydalı Ömrü Sonunda Yerinden çıkarılmasına ait giderler	5.000TL
Toplam Maliyet	908.000TL

Eğitim harcaması olan 3.000 TL’lik kısım cihazın elde edilmesiyle bağlantılı bir gider olmadığından cihazın maliyetine dahil edilmeyip, dönem gideri olarak giderleştirilmesi gerekmektedir.

Maddi duran varlığın satın alınması vadeli ise vade farkının maliyete dahil edilmesi için “vade süresi” baz alınır. Vade, bir yıl veya

bir yıldan az ise maddi duran varlığın maliyetine eklenir. Vade süresi bir yıldan fazla ise vade farkı maddi duran varlığın maliyetine eklenmez, vade farkı ayrıştırılarak BOBİ FRS Bölüm 9’da yer alan “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünde açıklanan etkin faiz yöntemine göre faiz gideri olarak finansal tablolara alınır (BOBİ FRS, par.12.9).

### **ÖRNEK:2**

NCS işletmesi otomotiv sektöründe hizmet veren bir işletmedir. 01.01.2018 tarihinde işletme depolama maliyetlerini düşürmek için 800.000TL’ye yeni bir depo binası satın almıştır. İşletme depo binasının fiyatının 200.000 TL’sini banka hesabından peşin, geri kalan kısmını birer yıl arayla 3’er eşit taksitlerle ödemek üzere satıcıyla senet imzalamıştır. Piyasa faiz oranı yüzde %30 ‘dur. (KDV ihmal edilmiştir.)

Örnek de işletme maddi duran varlığı satın alırken bir yıldan uzun vadeli taksitli bir ödeme yöntemi kullanmıştır. BOBİ FRS’ye göre maddi duran varlıklar satın alınırken bir yıldan uzun vade farkları ayrıştırılarak maddi duran varlığın, satın alındığı tarihte ki peşin değeri üzerinden varlıklar finansal tablolara kaydedilirler.

Binanın peşin değeri bugünkü değer yöntemiyle şu şekilde hesaplanmıştır;

$$BD = 200.000 \text{ TL} + [200.000 \% (1+ 0,30)^1] + [200.000 \% (1+0,30)^2] + [200.000 \% (1+0,30)^3]$$

$$BD= 200.000 \text{ TL} + 153.846,153 + 118.343,195 + 91.033,22 = 563.222,575 \text{ depo binasının peşin değeridir.}$$

$$\text{Vade Farkı} = 800.000 \text{ TL} - 563.222,575 = 236.777,424$$

Binanın alış bedeliyle peşin bedeli arasında ki “236.777,424” arasında ki fark vade farkı olarak binanın peşin bedelinden ayrıştırılarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Vade farkı birden fazla dönemi ilgilendirdiği için vade farkı faiz gideri olarak giderleştirilmeyerek “Ertelenmiş Giderler” olarak Borç Reeskontları hesabına kaydedilmiştir.

01/01/2018		
252 BİNALAR	563.222,575	
32X BORÇ REESKONTLARI		
32X.01 Ertelenmiş Giderler	46.153,847	
42X BORÇ REESKONTLARI		
42X.01 Ertelenmiş Giderler	190.623,585	
102 BANKALAR		200.000
321 BORÇ SENETLERİ		200.000
421 BORÇ SENETLERİ		400.000
<i>Vadeli depo alınması nedeniyle</i>		

31.12.2018 tarihinde ki dönem sonunda vade farkına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;



31/12/2018			
780 FİNANSMAN GİDERİ		46.153,847	
32X BORÇ REESKONTLARI			
32X .01 Ertelenmiş Giderler			46.153,847
<i>Birinci yıla ait vade farkının giderleştirilmesi nedeniyle</i>			
/			

Yılsonunda vade farkının ilgili dönemsel hesaplara aktarma işlemi;

31/12/2018			
32X BORÇ REESKONTLARI		81.656	
32X.01 Ertelenmiş Giderler			
421 BORÇ SENETLERİ		200.000	
42X BORÇ REESKONTLARI			81.656
42X.01 Ertelenmiş Giderler			
321 BORÇ SENETLERİ			200.000
<i>Yıl sonunda ki vade farkının ilgili dönem hesaplara aktarılması</i>			
/			

#### 1.1.5.2.2 Varlıkların Takas Yoluyla Edinimi

Maddi duran varlıkların sayısı fark etmeksizin parasal veya parasal olmayan varlıkların takas yoluyla edinilmesi halinde varlıkların

maliyeti elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalem dışında parasal olan kalem var ise “*Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir*”. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 208; BOBİ FRS, par.12.12)

### ÖRNEK:3

ERS işletmesi 29.06.2018 tarihinde maliyet bedeli 150.000TL olan makinasını gerçeğe uygun değeri 90.000 TL olan cihazla takas etmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 60.000 TL’dir. İşleme ait yevmiye kaydı şu şekildedir;

29/06/2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		
253.03 Cihazlar	90.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		
253.02 Makineler		150.000
<i>Maddi duran varlığın takas yoluyla edinimi</i>		

Kayıtta maddi duran varlığın parasal olmayan kalemlerle takas işlemi kaydı yapılmaktadır. Takas işlemi incelediğimiz de işletme defter değeri 150.000 TL olan net defter değeri ise (150.000 TL- 60.000TL = 90.000TL) olan makinesini 90.000 TL olan cihazla takas

işlemi yaptığını görmekteyiz. Cihazın işletme için maliyet bedeli 90.000 TL'dir.

#### **ÖRNEK:4**

HSB işletmesi 22.03.2018 tarihinde maliyet bedeli 150.000TL olan makinasını gerçeğe uygun değeri 105.000 TL olan taşıtla takas etmiştir. Takas işlemi için 15.000 TL'lik çek düzenlenmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 60.000TL'dir. İşleme ait yevmiye kaydı şu şekildedir;

22/03/2018		
254 TAŞITLAR	105.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		150.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		15.000
<i>Maddi duran varlığın takas yoluyla edinimi</i>		
/		

Yevmiye kaydını incelediğimiz de maddi duran varlığın parasal ve parasal olmayan kalemle beraber takas edildiğini görmekteyiz.

#### **1.1.5.2.3 Maddi Duran Varlıkların İşletme Tarafından İnşa Ve İmal Etme Yoluyla Edimini**

Maddi duran varlıklar satın alınabileceği gibi aynı zamanda işletmelerin üretim imkânları kullanılarak da imal edilebilirler. İşletmelerin üretim imkânları kullanılarak üretilen maddi duran

varlıklar, satın alma yoluyla edinilen maddi duran varlıklarla aynı ilkelere göre muhasebeleştirilirler. İşletmelerin üretim faaliyetleri sonucunda ürettiği maddi duran varlığa benzer ürünleri satış amacıyla üretiyorsa üretim maliyeti Bölüm 6 “Stoklar” bölümü hükümlerine göre belirlenir.

### ÖRNEK: 5

BİS işletmesi porselen sektöründe faaliyet göstermektedir. Ürettiği 100 adet tabağı ve 100 adet bardağı işletme içinde kullanmaya karar vermiştir. Tabakların birim maliyeti 5 TL satış fiyatları ise 9 TL’dir. Bardakların birim maliyeti 3 TL satış fiyatları ise 5 TL’dir. İşleme ilişkin yevmiye kaydı şu şekildedir. (Özbirecekli, Kıymetli Şen vd. 2017: 227)

Tabak Toplam Maliyeti = 100 adet x 5 TL = 500 TL

Bardak Toplam Maliyeti = 100 adet x 3 TL = 300TL

20.03.2018	
255 DEMİRBAŞLAR	800
152 MAMULLER	800
<i>İşletmenin ürettiği mamulleri demirbaş olarak kullanması nedeniyle</i>	

### **1.1.6 Finansal Tablolara Alındıktan Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar**

Maddi duran varlıklar finansal tablolara alındıktan sonra, varlığın faydalı ömrünü uzatıcı veya varlığın üretim kapasitesini arttırıcı yani varlıktan gelecekte beklenen faydayı arttıran harcamalar, varlığın defter değerine eklenir. Maddi duran varlık için yapılan yenileme harcamaları ve büyük çaplı kontroller maddi duran varlık olma koşullarını sağlıyorsa, maddi duran varlığın defter değerine yardımcı hesaplar yardımıyla eklenir. Yapılan harcamaların finansal tablo dışı bırakılması maddi duran varlığın finansal tablo dışı kalmasıyla aynı hükümlere bağlıdır. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan rutinleşmiş bakım, onarım, kontrol giderleri varlığın maliyetine dahil edilmeyip ilgili gider hesaplarıyla giderleştirilir.

#### **ÖRNEK:6**

AEA işletmesi mobilya sektöründe hizmet vermektedir. 26.06.2018 tarihinde üretim faaliyetlerinde kullandığı makinasının eskiyen parçalarını yenileme kararı almıştır. Makinanın eskiyen parçalarını makinenin servisinden 50.000 TL + %18 KDV ile nakit olarak satın almıştır.

İşletme üretim faaliyetinde kullandığı makinasının eskiyen parçalarını yenileyerek makinasının ekonomik ömrünü uzatarak, makinadan beklenen ekonomik faydayı arttırmıştır. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların kapasitesini arttıran ya da varlığın ekonomik ömrünü uzatan harcamalar varlığın defter değerine eklenmektedir.

Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

26/06/2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
100 KASA		59.000
<i>Maddi duran varlığın eskiyen parçalarının yenilenmesi</i>		
/		

### 1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri

Maddi duran varlıkların edinim sonrasındaki dönemlerde ölçümleme de iki yöntem kullanılır.

-Maliyet Modeli

-Yeniden Değerleme Modeli

İşletme muhasebe politikalarına uygun yöntemi tercih ederek maddi duran varlıklarının değerlemesinde ilgili yöntemi uygular.

#### 1.1.7.1 Maliyet Modeli

Maddi duran varlıklar finansal tablolara alınmasından sonra ki dönemlerde maddi duran varlık kalemlerinin finansal tabloda ki defter değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Maliyet modelinde maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri net defter değerlerinden fazla olması durumunda herhangi bir kayıt yapılmazken, değer azalışları için karşılık ayrılır.

### **ÖRNEK 7:**

FSM işletmesi gıda sektöründe faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletme satışlarını arttırmak için yeni bir satış mağazası açmak istemektedir. 01.01.2010 tarihin de işletme 500.000 TL'ye yeni bir mağaza binası satın alıp, ödemeyi banka aracılığıyla yapmıştır. Mağaza binası için işletmenin öngördüğü faydalı ömür 25 yıldır. İşletme mağaza binası için doğrusal amortisman yöntemini, değerlendirme içinde maliyet modelini tercih etmiştir. Mağazanın 31.12.2012 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri 450.000 TL'dir. Mağazanın 31.12.2013 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri ise 400.000 TL'dir. Alış işleminde ki KDV oranı %1 dir. (Varlık dönem başında alındığı için kıst amortisman yöntemi dikkate alınmamıştır.)

Örnek de işletme satın aldığı bina için amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemini değerlendirme yöntemi olarak da maliyet modelini seçmiştir. Örnek de gerçeğe uygun değeri verilen binanın o yıllar da işletmenin tercih ettiği maliyet modeli yöntemine göre değeri hesaplanarak karşılaştırılacaktır. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde gerçeğe uygun değerlerin maliyet değerinden yüksek olduğu dönemlerde değer artışları için kayıt yapılmazken gerçeğe uygun değerlerin maddi duran varlığın maliyet değerinden düşük olduğu durumlar da ihtiyatlılık kavramı gereği değer düşüklüğüne karşılık ayrılması gerekmektedir.

Mağaza binasının satın alınmasına ilişkin kayıt;

01/01/2010			
252 BİNALAR		500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		5.000	
102 BANKALAR			505.000
<i>İşletmenin yeni bir bina alması nedeniyle</i>			
/			

2010 yılı sonunda ki amortismanın yevmiye kaydının yapılması;  
 Amortisman Tutarı = 500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL

31/12/2010			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		20.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			20.000
<i>Binanın amortisman kaydı</i>			
/			

31.12.2012 tarihinde binanın net defter değerinin hesaplanması  
 ve gerçeğe uygun değeriyle karşılaştırılması;

$\text{NET DEFTER DEĞERİ} = \text{Maliyet Bedeli} - [\text{Birikmiş Amortisman} + \text{Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı}]$
---



Yıl	Amortisman Tutarı
2010	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2011	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2012	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
TOPLAM	60.000 TL

Net Defter Değeri = 500.000 TL – 60.000 TL = 440.000 TL

31.12.2012 tarihinde binanın net defter değeri 440.000 TL iken gerçeğe uygun değeri 450.000TL'dir. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde değer artışları için değer artış kaydının yapılması gerekmektedir.

31.12.2016 tarihine göre binanın net defter değerinin hesaplanması ve gerçeğe uygun değeriyle karşılaştırılması;

Yıl	Amortisman Tutarı
2010	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2011	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2012	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
2013	500.000 TL / 25 (yıl) = 20.000 TL
Toplam	80.000TL

Net Defter Değeri = 500.000TL – 80.000 TL = 420.000 TL

31.12.2012 tarihinde binanın net defter değeri 420.000TL iken binanın gerçeğe uygun değeri 400.000 TL'dir. Binanın net defter değerinin gerçeğe uygun değerinden 20.000 TL düşük olması binanın değer kaybına uğradığını göstermektedir. BOBİ FRS'ye göre maliyet modelinde binanın kaybettiği değeri kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

31/12/2013	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI <i>Binanın değer kaybına uğraması nedeniyle</i>	20.000
/	

### 1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli

Maddi duran varlığın finansal tablolara alındıktan sonra ki tarihte yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüme esas oluşturacak değer, yeniden değerlendirme tarihinde ki maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeridir. Yeniden değerlendirme tarihinden sonra ki yeniden değerlendirilmiş maddi varlığın değerlendirme tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. (BOBİ FRS, par.12.16)

Gerçeğe uygun değerın tespiti, BOBİ FRS Bölüm 9 “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde açıklanmıştır. (BOBİ FRS, par.12.16)

Gerçeğe uygun değerın tespiti ile ilgili hususlar hiyerarşisi şu şekildedir;

- Varlığın aynısının veya benzer özellikleri barındıran bir varlığın aktif bir piyasada ki fiyatı

-Varlığın piyasa fiyatının bulunmadığı durumlar da karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlığın veya yükümlülük için yakın bir tarihte gerçekleşen işlem fiyatı. Fakat işlem fiyatının gerçekleştiği tarihten sonra ekonomik koşullarda önemli değişiklikler oluşmuşsa işlem fiyatının, bu koşullar dikkate alınarak yeniden düzenlenmiş hali

- Yukarıda koşulların olmadığı durumlarda işletme mevcut durumu yansıtıcı bir değerlendirme tekniği kullanabilir. Tekniğin amacı işletmelerin aktif bir pazarlık ortamında değerlendirme tekniğinin kullanıldığı tarih de mevcut işlemin fiyatının ne olabileceğinin tahmin edilmesidir. Değerleme tekniğinin gerçeğe uygun bir tahmini yansıtması için baz alınacak iki koşul vardır;

1) Varlığın aktif bir piyasa ortamında nasıl fiyatlandırılacağına makul ölçüde tahminlenmesi

2) Kullanılan teknikte varlığı oluşturan girdilerin, piyasanın beklentisiyle varlığın bulundurduğu risk ve getiri faktörlerini yansıtması beklenmektedir.

Maddi duran varlık yeniden değerlendirme tabi tutulmuşsa aynı şekilde o sınıfta ki diğer maddi duran varlıklar da yeniden değerlendirme tabi tutulur. Örneğin işletme mevcut bir taşıtı için yeniden değerlendirme yapmışsa diğer taşıtlar içinde yeniden değerlendirme yapmak zorundadır. Fakat işletme geriye kalan maddi duran varlık kalemleri için yeniden değerlendirme yapmak zorunda değildir. Örneğin binalar için maliyet modelini tercih etmeye devam edebilir. Değerleme işlemi, devletin yetkilendirdiği görevliler tarafından yapılabildiği gibi işletme tarafından veya maddi duran varlıklar hakkında yeterli mesleki bilgiye

sahip, maddi duran varlıklar değeri hakkında güncel bilgiye sahip olan kişiler tarafından da yapılabilir. (Yelgen ve Uyar, 2018: 101) Değerleme işlemini yapan kişinin bilgileri işletmenin dipnotlarında açıklanır.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi duran varlığın net defter değerinde artış var ise, artış tutarı finansal durum tablosun da öz kaynaklarda “yeniden değerlendirme yedeği” kaleminde gösterilir. Ortaya çıkan değerlendirme artışı eğer varlığa ait daha önceki dönemlerde meydana gelmiş değer düşüklükleri oluşup giderleştirilmiş ise giderleştirildiği kısımdan daha büyük bir tutar olması durumunda kar olarak kaydedilmektedir.

Yeniden değerlendirme sonrasında ortaya çıkan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri maddi duran varlığın net defter değerinden düşük ise değer azalışı yeniden değerlendirme yedeğinde ki tutar kadar karşılanır. Azalış yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan tutardan fazla ise arada ki fark zarara yansıtılır. Maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin yeniden değerlendirme yedeği kaleminde tutar var ise bu tutar “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” kalemine aktarılır. (BOBİ FRS, par.12.20)

### **ÖRNEK: 8**

AHS işletmesi tarım makinaları üreten bir işletmedir. İşletme artan talep miktarını karşılamak için 01.01.2015 tarihinde üretim işlemlerinde kullanmak için bir Cnc tezgâhı satın almıştır. İşletme Cnc tezgâhını 500.000 TL’ye satın almış ve ödemeyi nakit olarak yapmıştır. Cnc tezgâhının faydalı ömrü işletme tarafından beş yıl olarak tahmin edilmektedir. Tezgâhın amortisman yöntemi olarak doğrusal

amortisman yöntemini tercih edilmekte, değerleme yöntemi olarak da yeniden değerlendirme modelinin kullanılması karar kılınmıştır. Cnc tezgâhının 31.12.2016 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri 350.000 TL'dir. 31.12.2017 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri ise 150.000 TL'dir. (KDV dikkate alınmamıştır) (Dönem başı olduğu için kıst amortisman ihmal edilmiştir.) (Özbireckli vd. 2017, S.229-230)

Cnc tezgâhının satın alınması kaydı;

01/01/2015			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000	
253.02 Cnc Tezgâhı			
	100 KASA		500.000
	<i>Cnc tezgâhının alış kaydı</i>		
/			

2015 yılı sonunda yapılması gereken amortisman hesaplaması ve kaydı;

$$\text{Amortisman Tutarı} = 500.000 \text{ TL} / 5 (\text{yıl}) = 100.000 \text{ TL}$$

31/12/2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		100.000	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		100.000
	<i>2015 yılı amortisman kaydı</i>		
/			

2016 yılı sonunda Cnc tezgahının net defter değerinin hesaplanması ve gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılması;

31/12/2016	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR 2016 yılı amortisman kaydı	100.000
/	

YIL	AMORTİSMAN TUTARI
2015	500.000 TL / 5 (yıl) = 100.000 TL
2016	500.000 TL / 5 (yıl) = 100.000 TL
TUTAR	200.000TL

Net Defter Değeri = 500.000TL – 200.000TL = 300.000 TL

2016 yılı gerçeğe uygun değer: 350.000 TL

350.000 TL – 300.000 TL = 50.000 TL

Makinanın net defter değeri ve gerçeğe uygun değeri karşılaştırıldığında 50.000TL makinanın değerinde bir değer artışı olduğu görülmektedir. Yeniden Değerleme modelinde makina da meydana gelen değer artışları dikkate alınarak makinanın maliyet değeri ve birikmiş amortismanları değer artış oranı kadar değeri revize edilir.

DEĞER ARTIŞ ORANI = Değer Artışı / Net Defter Değeri

Değer Artış Oranı = 50.000 TL / 300.000 TL = 0,166 = %16,6

Tezğâhın Net Defter Değerindeki Artış = 500.000 TL x 0,166 = 83.000 TL

Birikmiş Amortismandaki Artış = 200.000 TL x 0,166 = 33.200 TL

Yeniden Değerleme modelinde maddi duran varlığın değerinde meydana gelen artışlar “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemi olarak Öz kaynaklar da gösterilirler.

İlgili kayıt;

31/12/2016	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	
253.02.02 Yeniden Değerleme Artışı	83.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	33.200
5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	49.800
<i>Maddi duran varlığın değerinde ki artış kaydı</i>	

### ÖRNEK: 9

USS işletmesi yönetim danışmanlığı sektöründe faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletmenin kayıtlı değeri 800.000TL olan yönetim binasını bulunmaktadır. Bina 01.01.2014 tarihinde satın alınmıştır. Binanın faydalı ömrü için öngörülen süre 10 yıldır. Binanın amortismanına yöntemi olarak doğrusal amortisman kullanılmakta olup değerlendirme yöntemi olarak da yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiştir.

Yeniden değerlendirme yedeğinde ki toplam tutar 150.000 TL'dir. 2018 yılı sonunda binanın gerçeğe uygun değeri 350.000 TL'dir.

YIL	AMORTİSMAN TUTARI
2014	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2015	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2016	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2017	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
2018	800.000TL / 10 (yıl) = 80.000 TL
TOPLAM TUTAR	400.000TL

2018 yılında sonunda binanın net defter değeri = 800.000TL-400.000TL = 400.000TL

2018 yılı sonunda binanın gerçeğe uygun değeri = 350.000 TL

350.000 TL – 400.000 TL = - 50.000 TL 2018 yılında binanın değeri 50.000TL azalmıştır.

DEĞER AZALIŞ ORANI = Değer Azalışı / Net Defter Değeri

Değer azalış oranı = 50.000 / 400.000 = 0,125

Binanın net defter değeri azalışı = 800.000 x 0,125 = 100.000 TL

Birikmiş Amortisman Değer Azalışı = 400.000 x 0,125 = 50.000

31/12/2016	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	50.000
5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000
	100.000
<i>Maddi duran varlığın değerinde azalış kaydı</i>	
/	



### **1.1.8 Amortisman**

İşletmeler de bir yıldan uzun kullanılan varlıkların maruz kaldıkları aşınma, yıpranma, eskime gibi nedenlerden dolayı varlıklarda oluşan değer düşüklüğünün varlıkların faydalı ömürleri boyunca sistemli bir biçimde giderleştirilmesidir. (<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-1/amortismanlar.html>, 14.12.2018 tarihinde erişildi)

Büyük ve Orta Boy İşletme Standardına göre maddi duran varlıklara amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri boyunca uygulamanın sunduğu yöntemlerle yıpranma payları dönemlere paylaşılarak gider olarak yansıtılması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların kullanıldıkları dönemlere göre amortisman ayrılması dönemsellik kavramı gereğidir. Amortisman uygulaması nakit çıkışı gerektirmeyen bir gider unsurudur. Maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için amortisman tabi tutarın hesaplanması, yararlı ömrünün tahmin edilmesi, amortisman yönteminin belirlenmesi gerekmektedir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 210)

#### **1.1.8.1 Amortisman Tabi Tutar**

İşletmeler maddi duran varlığı ilk kez finansal tablolara alırken maddi duran varlığın önemli parçaları maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahip ise ya da farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekiyorsa önemli parçalar maddi duran varlıktan ayrı olarak kayıt altına alabilirler. Önemsiz parçalar ise gruplanarak muhasebeleştirilir. Örneğin bina alımında binayla arsanın ayrılabilir olması, faydalı

ömürleri ve amortisman ayırma yöntemleri farklı olmasından dolayı ayrı ayrı muhasebeleştirilir.

Boş arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tabi değildirler. (BOBİ FRS par.12.23) Tarım sektöründe ki işletmeler için bağ, bahçe yolları, toprağın içinden açılan su yolları gibi yapılar faydalı ömrü sınırlı olduğundan dolayı amortismana tabidir. Bazı arsaların faydalı ömrü sınırlı olabilir. İşletmeler bu tarz arsaları, arsadan beklenen faydayı sistemli ve anlamlı bir biçimde yansıtacak şekilde fayda sağlanan dönemlere amortisman gideri olarak yansıtır.

Maddi duran varlıklar için belirlenen amortisman tutarları başka bir varlığın maliyetini ilgilendirmediği sürece ilgili dönemde gelir tablosunda giderleştirilir. (Akgün, 2009; 425)

Maddi duran varlık başka bir varlığın üretiminde yer alıyorsa, amortisman gideri üretilen varlığın bir kısmını oluşturduğundan üretilen varlığın defter değerine dahil edilir. Örneğin bir iş makinası işletme için yapılan deponun yapım aşamasında kullanılıyor ise söz konusu iş makinasının amortismanı deponun yapım aşamasında kullanıldığı için deponun maliyetine yani kayıtlı değerine eklenir. (Akgün, 2009: 425)

Amortismana tabi tutar, maddi duran varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle bulunur. (BOBİ FRS, par.12.24)

Kalıntı değer genellikle hesaplamalarda önemsiz kabul edilir bu yüzden amortisman tabi tutarın belirlenmesinde etkisiz rol oynar. (Karapınar ve Eflatun, 2017; 211) Eğer maddi duran varlığın kalıntı değeri önemli ise kalıntı değer her hesap dönemi gözden geçirilmelidir.

Kalıntı değerinde bir değer değişikliği var ise BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlar” bölümü hükümlerine göre muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, par.12.31) Kalıntı değere ulaşıncaya kadar amortisman ayrılmaya devam edilir. Maddi duran varlığın defter değeri kalıntı değerine eşit ya da ilerleyen dönemlerde defter değerinden daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle durumlarda amortisman gideri kalıntı değer maddi duran varlığın defter değerinin altına düşene kadar amortisman gideri sıfır olur. (Akgün, 2009: 426)

Maddi duran varlığa amortisman ayırmaya başlama tarihi işletmenin uygun gördüğü yere maddi duran varlığın teslim edilmesiyle başlanır. Varlığın kullanılıp kullanılmaması, amortisman ayırmaya engel oluşturmaz. Teslim gününden itibaren amortisman ayrılmaya başlanır. Ancak amortisman ayırma yöntemi olarak üretim miktarı yöntemi kullanılıyorsa ve maddi duran varlık kullanılmıyorsa amortisman gideri sıfıra eşit olabilir. (BOBİ FRS, par.12.30; Karapınar ve Eflatun, 2017; 211). Amortisman işlemine varlık kullanım yerine gelmesiyle başlanır finansal tablo dışı bırakılmasıyla ya da satış amaçlı varlıklara aktarılmasıyla son bulur.

### **1.1.8.2 Yararlı Ömür Tahmini**

Maddi duran varlıkların yararlı ömrünün belirlenmesinde işletmenin maddi duran varlıktan beklediği fayda, faydanın sağlandığı veya beklendiği dönemler baz alınarak belirlenir.

İşletmenin maddi duran varlıktan beklediği fayda gelişen ve değişen teknolojik değişimler, devlet politikalarında ki değişiklikler (yasal değişiklikler, kısıtlamalar) gibi maddi duran varlığın ömrünü etkileyebilecek bütün faktörler dikkate alınmalıdır. Standarda göre

maddi duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde şu faktörler dikkate alınmalıdır; (Akgün, 2009: 426, Karapınar ve Eflatun, 2017: 211)

İşletme tarafından belirlenen maddi duran varlığın kullanım süresi. Maddi duran varlığın kapasitesine ve fiziksel üretimine bağlı olarak belirlenir.

İşletmenin maddi duran varlığı kullanacağı vardiya sayısı, bakım onarım programı gibi işletme faaliyetlerinden kaynaklı, varlığın âtil kaldığı zamanlarda ki beklenen aşınma ve yıpranma

Üretimde oluşan değişiklikler veya gelişmeler maddi duran varlığın üretiminde kullanıldığı ürün ya da hizmetin pazar talebinde ki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari olarak değerini yitirmesi

İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı vade sonunda ki tarih gibi varlığın kullanımında ki yasal ya da benzeri kısıtlamalar

Maddi duran varlığın yararlı ömrü işletmelerin varlıktan beklediği faydanın sağlandığı dönemler olarak işletme yönetiminin inisiyatifine bırakıldığı hükme bağlanmıştır. Maddi duran varlığın faydalı ömrü tahmini doğru yapılamayabilir ya da işletme varlığın faydalı ömrünü iyileştirmeler yaparak uzatılabilir. Bu durumlarda amortisman oranında ki değişiklikler cari ve gelecek dönemlere uygulanır. Maddi duran varlıkların yararlı ömürleri her hesap dönemi sonunda tekrar hesaplanıp, önceki yararlı ömür tahminlerinden farklı ise BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlıklar” bölümü hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

### **1.1.8.3 Amortisman Yöntemleri**

Amortisman yöntemi, varlığın ediniminden sonra ki dönemlerde beklenen ekonomik faydanın işletme tarafından tahmin edilen tüketimini en iyi yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Maddi duran varlığa uygulanan amortisman yöntemi her dönem gözden geçirilmelidir. Maddi duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar beklenen tüketim biçiminin de farklılık olmadığı sürece, sistematik ve tutarlı bir biçimde yararlı ömür boyunca maddi duran varlığın yıpranmaları veya aşınmaları amortisman gideri olarak ilgili dönemlere yansıtılır. Ancak işletmenin ön gördüğü tüketim biçiminde önemli değişiklikler var ise amortisman yöntemi değişikliği en iyi yansıtacak şekilde BOBİ FRS Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlar” bölümüne uygun olarak muhasebe tahmininin de değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir (BOBİ FRS, par.12.28; BOBİ FRS, par.12.31; Küçük, 2012:103; Akgün, 2009: 427)

Doğrusal (Normal) amortisman yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi

Üretim miktarı yöntemi

Kıst Amortisman Yöntemi

Bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. (BOBİ FRS, par.12.29)

#### **1.1.8.3.1 Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi**

Doğrusal amortisman yöntemine göre maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman giderleri varlığın faydalı ömrü boyunca sabittir. Doğrusal amortisman yönteminin de amortisman ayrılırken maddi duran varlığa amortisman ayrılmaya başlandığı tarih

ve işletmenin öngördüğü bitiş tarihi önemlidir. Amortisman ayrılmaya başladığı tarihle yararlı ömrün sonunda ki bitiş tarihi arasında ki gün sayısı esas alınarak amortisman ayrılır. Faydalı ömür gün sayısı olarak ön görülür. Maddi duran varlık faal olarak kullanılmasa bile amortisman ayrılmaya devam edilir. Her dönem sonunda amortisman gelir tablosuna yansıtılarak giderleştirilir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 212)

#### **1.1.8.3.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman gideri varlığın faydalı ömrü boyunca azalan bir seyir izlemektedir. Amortisman gideri hesaplanmasın da doğrusal amortisman yönteminde ki gibi başlama ve bitiş tarihleri arasında ki gün sayısı önemlidir. Azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken her dönem maddi duran varlığın net defter değeri kullanılır. Bu yüzden ilk yıllarda ayrılan amortisman gideri fazlayken son yıllarda amortisman gideri düşmektedir. Amortisman tabi değer hesaplanırken kalıntı değer dikkate alınmaz, varlığın maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. Maddi duran varlığın faydalı ömrünün son yılın da ortaya çıkan net defter değeri kalıntı değer olarak kabul edilir veya son yıl amortisman ayrılırken maddi duran varlığın net defter değerine eşit olacak şekilde amortisman ayrılır. Yöntem de kullanılan amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. (Kırılıoğlu ve Bağdat, 2016: 625)

#### **1.1.8.3.3 Üretim Miktarı Yöntemi**

Üretim miktarı yöntemine göre maddi duran varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. (BOBİ

FRS, par.12.29) Üretim miktarı yönteminin hesaplamasının da önemli olan maddi duran varlığın üretimde aktif bir biçimde kullanılmasıdır.

Amortisman gideri hesaplanırken varlığın faydalı ömrünün de ki süre(tarih) değil maddi duran varlığın tahmini üretim kapasitesiyle fiili olarak ne kadar üretim gerçekleştirdiği oranlanarak amortisman gideri hesaplanır. Üretim miktarı yönteminde amortisman gideri hesaplanırken maddi duran varlığın doğrudan kullanımı dikkate alındığı için gerçeğe en yakın sonuçlar veren amortisman yöntemlerinden biridir. (Bragg, 2010: 198). Çünkü üretim miktarı yönteminde amortisman gideri hesaplanırken varlığın kullanılmadığı, âtil kaldığı zaman dilimleri amortisman giderine dahil edilmez, varlığın fiili olarak üretimde kullanıldığında oluşan yıpranmaları gider olarak gelir tablosuna yansıtılır.

Standartta maddi duran varlıklar âtil bırakılsa ya da kullanımdan kaldırılrsa bile amortisman ayırma işlemine devam edilmektedir. Fakat üretim miktarı yöntemi varlığın kullanımı ve üretim miktarını baz aldığı için maddi duran varlığın kullanılmadığı zamanlarda amortisman gideri sıfır olabilir. (BOBİ FRS, par.12.30)

#### **1.1.8.3.4 Kıst Amortisman Yöntemi**

Maddi duran varlıklar kıst amortisman yöntemine göre varlığın finansal tablolara alındığı ilk ay tam sayılarak varlığın alındığı dönemde dönem sonuna kadar kaç var ise varlığa kalan ay sayısı kadar amortisman ayrılır. Yani maddi duran varlıklara satın aldıkları dönemde, kullandıkları ay kadar amortisman ayrılır. Kıst amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmayan aylar varlığın faydalı ömrünü

takip eden yıl ayrılır. (<http://www.muhasbevergi.com/makale.aspx?id=330>, 14.12.2018'te erişildi.)

### **1.1.9 Değer Düşüklüğü**

Her finansal tablo dönemi sonunda maddi duran varlıklar değer düşüklüğü oluşup oluşmadığı için değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeler sonucunda maddi duran varlığın değerinin düştüğüne yönelik durumlar var ise varlığın geri kazanabilir tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü maddi duran varlığın net defter değerinin varlığın geri kazanabilir tutarından yüksek olduğu durumlar da ortaya çıkmaktadır. (BOBİ FRS, par. 18.4; Aydın, 2016: 32)

Değer düşüklüğü oluşmuşsa değer düşüklüğünün finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 18 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde açıklanan hükümler doğrultusunda muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, par.12.33)

Varlıklarda Değer düşüklüğü bölümün de maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir değerleme izlenmemesine, varlıklarda değer düşüklüğü göstergelerinin neler olduğu, geriye kazanılabilir tutarın tespiti, değer düşüklüğü kaydı gibi birçok konu açıklanmaktadır. (Aydın, 2016: 32)

### **1.1.10 Finansal Tablo Dışı Bırakma**

Maddi duran varlık kalemi finansal tablo dışı bırakılmasın da çeşitli yollar vardır. Bu yollara örnek olarak satış, finansal kiralama, bağış veya işletme tarafından kullanımından fayda beklenmeyen maddi duran varlıklar tablo dışı bırakılabilir. Özetle maddi duran varlıklardan gelecek de herhangi fayda beklenmediği durumlar da finansal tablo dışı bırakılır. (Akgün, 2009: 433; BOBİ FRS, Par. 12.35)



Maddi duran varlıklar finansal tablo dışı bırakıldığında kazanç elde ediliyorsa elde edilen kazançla varlığın net defter değeri arasında fark elde edildiği dönemin gelir tablosuna kar veya zarar olarak yansıtılır. Kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz, işletmenin diğer olağan gelir ve karlarına ya da diğer olağan gider ve zararlar hesabına aktarılır. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215; Özbirecikli ve diğerleri, 2017: 236)

Duran varlıklar finansal kiralama ya da satış işlemi ile finansal tablo dışı bırakılıyorsa, varlığın elden çıkarılma tarihi belirlenirken ve satış işleminden doğan kazancın finansal tablolara alınması da Bölüm 5 “Hasılat” hükümleri uygulanır. Varlık satışı yapıp geri kiralanacaksa Bölüm 15 “Kiralama” hükümlerince muhasebeleştirilir. (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215)

Maddi duran varlığın satış işleminden elde edilen kazanç ilk kez finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değerinden alınır. Varlığın satışı vadeli ise varlığın satış tarihinde ki peşin fiyatıyla vade sonunda ki fiyatı arasında ki fark bileşik getiriyi de dikkate alarak Bölüm 5 hükümlerince faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. İşletme maddi duran varlığın defter değerine ilgili varlığın parçası için yenileme maliyetini dahil etmişse; yenilenmiş olan parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın yenilenen parçanın net defter değeri de finansal tablo dışı bırakılır. Yenilenen parçanın maliyetinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar da parçanın yenileme maliyeti parçanın elde edildiği ya da inşa edildiği tarihte ki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 215; TMS-16 Par. 70).

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİNİN BOBİ FRS, TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Kitabın bu bölümünde BOBİ FRS'deki alt başlıklar dikkate alınarak maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin; BOBİ FRS, TMS-16 ve VUK'a göre nasıl yapıldığı örnekler üzerinden açıklanacaktır.

Kitabın birinci bölümünde BOBİ FRS ile ilgili açıklamalar yapılırken ağırlıklı olarak örnekler üzerinden gidilmiştir. Öte yandan BOBİ FRS ile TMS-16 aynı bakış açısı gözetilerek hazırlandığı için, temel kavramlar, ilkeler ve özellikler bakımından (ihtiyatlılık ilkesi hariç) büyük bir benzerlik göstermektedir (Ankatrio, 2018). Bu nedenle maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri temel olarak VUK ve TMS-16 açısından yapılacak olup farklılık olması halinde aynı durum için BOBİ FRS'ye ilişkin kayıtlara da yer verilecektir.

BOBİ FRS maddi duran varlıklara ilişkin işlemleri 5 başlık altında incelenecektir:

Kapsam ve İlk Kayıt

Sonraki Ölçüm

Amortisman

Değer Düşüklüğü

Finansal Tablo Dışı Bırakma

## 2.1. Kapsam ve İlk Kayıt

Maddi duran varlıklar tanım olarak, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılan başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır. Bu varlıklar için ilk kayda alınma maliyet bedeli üzerinden olmaktadır.

Maliyet bedeli; temel olarak varlığın satın alma bedeli ile kullanıma hazır olması için yapılan giderlerden (nakliye, montaj, gümrük vergileri, noter ve mahkeme harcamaları vb.) oluşmaktadır. Yine, maddi duran varlığın maliyetinde arsa ve binalar birbirinden ayrılabilir varlıklar olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, bir bina ve arsa birlikte edinilse de finansal tablolarda ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri zorunluluktur. Sayılan bu noktalar bakımından BOBİ FRS ve TMS-16 birbiriyle paralel iken bazı noktalarda VUK'tan farklıdırlar.

Örnek 1: ABC İşletmesi, üretim tesisi olarak kullanmak üzere 1 Temmuz 2018 tarihinde bir binayı arsası ile beraber satın almıştır. Arsanın değeri 300.000.-TL + KDV, binanın değeri ise 700.000.-TL + KDV'dir. Ayrıca peşin olarak; 7.500.-TL Emlak Vergisi, 900.-TL de noter harcı ödenmiştir. Yapılan bu harcamaların 3.000.-TL'si arsa ile ilgilidir. (KDV %18 alınacaktır.)

Bu olaya ilişkin olarak BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları aynı şekildedir. Bu kayıtlar şu şekilde olacaktır.

01/07/2018		
250 ARAZİ VE ARSALAR	303.000	
252 BİNALAR	705.400	
191 İNDİRİLECEK KDV	180.000	
100 KASA		1.188.400
<i>Nakit olarak üretim tesisi alınması</i>		
/		

Aynı olaya ilişkin VUK kayıtları şu şekilde olacaktır.

01/07/2018		
252 BİNALAR	1.008.400	
191 İNDİRİLECEK KDV	180.000	
100 KASA		1.188.400
<i>Nakit olarak üretim tesisi alınması</i>		
/		

Görüldüğü üzere VUK yönünden olay ele alındığında üretim tesisi, Binalar Hesabı altında tek başına takip edilmektedir. Bina ve arsaların faydalı ömürleri birbirinden farklıdır. Bu durum özellikle amortisman uygulamaları bakımından büyük farklılıklara neden olacaktır. VUK uygulamasında arsa ve araziler için istisnai durumlar dışında (taş ocağı, maden) amortisman ayrılmamaktadır. Ancak binalar amortismanına tabidir. Bir üretim tesisi yukarıda olduğu gibi arsa ve bina değeri ile birlikte kayıt altına alındığında, aslında bir yönüyle arsa bedeli için de amortisman hesaplanmış olmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından bina ve arsa iki ayrı varlık olarak kayıt altına alınmaktadır. Bu uygulamalar bakımından da arsa ve arazilerin sınırsız yararlı ömrü oldukları kabul edilir ve amortisman ayrılmaz. Bu kuralın istisnasını ise taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar oluşturur. Binalar ise amortismanına tabi tutulur.

Bu farklılık nedeniyle yukarıdaki örnek için VUK ve BOBİ FRS / TMS-16 uygulamaları arasında amortisman hesabı yönünden büyük farklılıklar oluşacaktır. Amortisman hesabı ayrıntılı olarak bölüm 3.3'te ele alınmıştır.

İlk kayıt bakımından üzerinde durulması gereken bir diğer durum yukarıdakine benzer bir işlemin nakit yerine vadeli olarak yapılması halidir.

Örnek 2: ABC İşletmesi 5 Ocak 2018 tarihinde küçük bir bina satın almıştır. Bu işleme ilişkin ödemeyi 9 ay vadeli 240.000 TL tutarlı bir borç senedi ile yapmıştır. Binanın satış işleminin yapıldığı tarihteki nakit değeri 200.000 TL'dir. (KDV Oranı: %18).

Bu olayda vade tarihi özel bir öneme sahiptir. VUK uygulaması açısından vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir. BOBİ FRS açısından da vade farkı, vadenin 1 yılın altında olması halinde maliyete dahil edilir. Ancak TMS-16 açısından bütün vade farkları ayrıştırılır.

Bu yönüyle hem VUK hem de BOBİ FRS açısından olaya ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

05/01/2018		
252 BİNALAR	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	43.200	
321 BORÇ SENETLERİ		283.200
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>		
/		

TMS-16 açısından ise kayıtlar şu şekilde olacaktır:

05/01/2018		
252 BİNALAR	200.000	
32X BORÇ REESKONTLARI		
32X.01 Ertilenmiş Giderler	40.000	
321 BORÇ SENETLERİ		240.000
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>		
/		

Yıl sonunda yapılması gereken kayıt ise şu şekildedir:

31/12/2018		
780 FİNANSMAN GİDERİ	40.000	
32X BORÇ REESKONTLARI		
32X.01 Ertilenmiş Giderler		40.000
<i>Vade farkının giderleştirilmesi</i>		
/		

Örnek 3: ABC İşletmesinin, 5 Ocak 2018 tarihinde peşin fiyatı 200.000 TL olan özelliikli varlık<sup>1</sup> niteliğinde olmayan bir binayı 13 ay vadeli 240.000 TL'ye almıştır. (Vade farkı satış faturasında gösterilmiştir. KDV %18)

Yukarıdaki olayda vade tarihinin 9 ay yerine 13 ay olması halinde ise BOBİ FRS ve VUK uygulaması farklılaşacaktır. BOBİ FRS'ye göre, 1 yıldan uzun bir vadeyle satın alınan maddi duran varlıklarda, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.

VUK için bu şekilde bir ayırım yoktur. Dolayısıyla yukarıdaki kayıt aynı şekilde yapılacaktır. BOBİ FRS ve TMS-16 açısından yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

05/01/2018		
252 BİNALAR	200.000	
32X BORÇ REESKONTLARI	40.000	
32X.01 Ertilenmiş Giderler		
321 BORÇ SENETLERİ		240.000
<i>Vadeli olarak bina satın alınması</i>		

<sup>1</sup> Binanın özelliikli bir varlık olup olmadığı TMS uygulamaları açısından farklılık oluşturmaktadır. Eğer işleme konu varlık, özelliikli bir varlık niteliğinde ise bu durumda vade farkları de, VUK uygulamasında olduğu gibi, maliyete dahil edilecektir.

Yıl sonunda yapılması gereken kayıt ise şu şekildedir:

31/12/2018	
780 FİNANSMAN GİDERİ	40.000
32X BORÇ REESKONTLARI	
32X.01 Ertelenmiş Giderler	
<i>Vade farkının giderleştirilmesi</i>	40.000
/	

Örnek 4: Bir üretim işletmesi, üretimde kullanmak üzere 1 Temmuz 2018 tarihinde bir makine satın almıştır. Makine bedeli 60.000 TL'dir. Satıcı %5 iskonto yapmıştır. Makinenin taşınması için 800 TL, taşıma sigortası için 400 TL ise ödenmiştir. Makine montajı için 2.000 TL, makineyi kullanacak personelin eğitimi için 300 TL ödenmiştir. Elde edilen numunelerin satışından 1.200 TL elde edilmiştir. İşletme makinenin faydalı ömrünün 10 yıl olduğunu öngörmektedir. Bu süre sonunda makinenin yerinden çıkartılması için yapılacak olan harcamaların bugünkü değerinin 1.400 TL olacağı hesaplanmıştır. (KDV ihmal edilmiştir). (Bütün harcamalar/satışlar nakit yapılmıştır/tahsil edilmiştir). (Maliye Bakanlığı bu türden makineler için amortisman oranını %10 olarak belirlemiştir).

Bu olayda bir duran varlığın satın alma bedeli ve kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan giderler yer almaktadır. Ayrıca faydalı ömrü sonunda yeniden eski hale getirmeye ilişkin giderler vardır. Bu giderlerden makinenin maliyetine dahil edilme noktasında, BOBİ FRS



ve TMS-16 uygulaması paraleldir. Ancak VUK uygulaması açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS-16'ya göre Maliyet		VUK'a göre maliyet
Satın alma bedeli	60.000	60.000
İskonto	(300)	(300)
Nakliye	800	800
Sigorta	400	400
Montaj	2.000	2.000
Numune satış	(1.200)	(1.200)
Eski hale getirme	1.400	0
Toplam Maliyet	63.100	61.700

Bu olayda personel eğitimi için yapılan 300 TL her üç uygulama açısından da maliyete dahil edilecek bir gider değildir. Öte yandan, eski hale getirme giderleri bakımından VUK, diğer iki uygulamadan farklıdır. VUK açısından bu türden giderler maliyete dahil edilmemektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda BOBİ FRS ve TMS 16, açısından makinenin maliyeti için yapılacak kayıtlar şu şekildedir.

01/07/2018		
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	63.100	
100 KASA		63.100
<i>Makine alınması</i>		
/		

Bu olayda VUK açısından yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır.

01/07/2018			
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		61.700	
100 KASA			61.700
<i>Makine alınması</i>			
/			

Öte yandan, yıl sonunda yapılacak kayıtlarda da farklılık olacaktır. Bunun nedeni ise amortisman hesaplamasında farklılıktır. VUK açısından 2018 yılı için ayrılacak amortisman tutarı =>  $61.700 * 0,10 = 6.170$  TL olacaktır. Ancak BOBİ FRS ve TMS 16 açısından ayrılacak amortisman da kıst amortismanına dikkat edilmesi gerekecektir. Buna göre hesaplanan amortisman tutarı =>  $63.100 / 10 = 6.310 * 1/2 = 3.155$  TL olacaktır. Ayrıca amortisman uygulaması yönünden dikkat edilecek bir diğer nokta, söz konusu varlığın kalıntı değerinin olup olmadığıdır. Amortisman ile ilgili ayrıntılı uygulamaya çalışmanın 3.3 bölümünde yer verilecektir.

Bir maddi duran varlık, satın alınarak elde edilebildiği gibi imal veya inşa edilme yollarıyla da elde edilebilir. Ancak imal veya inşa yoluyla elde etme yöntemi bakımından BOBİ FRS, TMS-16 ve VUK açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Her üçünde de maddi duran varlığın maliyeti, birim maliyetler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu konuyla ilgili bir örneğe kitabın ilk bölümünde yer verildiği için (1.1.5.2.3 Maddi Duran varlıkların İşletme tarafından İnşa ve İmal Etme yoluyla edimini bölümündeki örnek) burada tekrar yer verilmemiştir.

Maddi duran varlıkların edinimi noktasında bir diğer yol ise takas yoluyla edinmedir. Bu yöntem bakımından BOBİ FRS ile TMS-16 arasında bir farklılık bulunmaktadır.

Örnek 5: İşletme, defter değeri 200.000.-TL, birikmiş amortismanı 40.000.-TL olan bir binasını ile gerçeğe uygun değeri 240.000.-TL olan bir araziyle takas ediyor. (Yapılan işlemin ticari bir değer taşıdığı kabul edilmiştir<sup>2</sup>).

TMS-16 açısından yapılacak kayıt şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	240.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000	
252 BİNALAR		200.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		80.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>		

VUK ve BOBİ FRS açısından yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	160.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000	
252 BİNALAR		200.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>		

<sup>2</sup> İşlemin ticari bir değer taşıması hususu, TMS-16 bakımından önemlidir.

Takas yoluyla edinimde elde edilen maddi duran varlığın değeri, TMS 16'ya göre işlemin ticari içeriği varsa ve gerçeğe uygun değeri tespit edilebiliyorsa, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Eğer gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür. BOBİ FRS madde 12'ye göre ise, takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takasta parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir (Gençoğlu, 2017: 14).

Vergi mevzuatında ise, bir varlık takas yoluyla edinildiğinde, verilen duran varlığın defter değeri yeni alınan duran varlığın maliyeti olarak kabul edilmektedir (Akın, 2018).

Buna göre önce bina ve amortismanı kayıtlardan çıkarılır, yerine binanın kayıtlı net defter değeri üzerinden arazi kayıtlara alınır. Olayda binanın net defter değeri 160.000 TL'dir. Bu nedenle arazi de bu değer üzerinden kayıtlara alınacaktır.

Ancak sonrasında, artık arazinin gerçeğe uygun değerinin farklı olduğu bilindiği için, değerinin güncellenmesi işlemi yapılması gerekecektir.

Örnek 6: İşletme defter değeri 50.000.-TL, birikmiş amortismanı 10.000.TL olan binasını vererek ve 25.000.-TL'lik bir çek düzenleyerek, karşılığında gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen bir

arazi satın almıştır. (Binanın gerçeğe uygun değeri ile net defter değerinin eşit olduğu kabul edilmiştir.)

Bu durumda BOBİ FRS, VUK ve TMS-16 benzer bir yaklaşım içindedir: Verilen binanın net defter değerini dikkate alarak alınan arazinin maliyet değerini tespit ederler. Her üçü için de yapılacak kayıt şu şekildedir:

250 ARSA VE ARAZİLER	65.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	10.000	
252 BİNALAR		50.000
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ		25.000
<i>Takas yoluyla MDV edinilmesi</i>		

Buna göre, gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen arazinin maliyet bedeli 65.000 TL olarak hesaplanmış ve bu değer üzerinden kayıtlara alınmıştır.

## 2.2. Sonraki Ölçüm

Sonraki ölçüm konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları ile VUK uygulaması arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu iki standart için bir varlığın “gerçeğe uygun değerinin bulunması temel hedeftir. Hem BOBİ FRS hem de TMS-16 bu konuyu oldukça detaylı kurallar çerçevesinde ele almıştır. Kurallara ilişkin ifadeler farklı olsa da her ikisinde de ulaşılmak istenen sonucun benzer olduğu söylenebilir. Buna göre her ikisinde de gerçeğe uygun değerinin

bulunmasında 1-maliyet yöntemi ve 2-yeniden değerlendirilmiş tutar olmak üzere iki farklı yöntem kullanılabilir. Öte yandan VUK uygulamasında sadece maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır (Ankatrío, 2018).

VUK uygulamasında ise maliyet bedeli yöntemi esas alınmış olmakla birlikte bu yöntem iki yönden diğer iki uygulamadan farklıdır. Bunlardan ilki VUK'taki maliyet yöntemi uygulamasının diğer iki yöntemden farklı şekilde işliyor olmasıdır. İkinci farklılık ise VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme işleminin 01/01/2004 tarihinde değişime uğramasıdır. Bu tarih öncesinde yapılan yeniden değerlendirme uygulaması şu şekildedir: Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oran ile çarpılıp değer artışı hesaplanmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucundan hesaplanan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (*522 MDV Yeniden Değerleme Artışları*) gösterilmekteydi. 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren VUK'ta yer alan yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon değerlemesi çerçevesinde yapılmakta olup eski uygulama kaldırılmıştır (Kesgin, 2006).

Vergi mevzuatımızda yer alan usullerden birisi olan “Enflasyon Değerlemesi”, ilk kez uygulandığı 2004 yılından sonra yasal şartlar oluşmadığı için bir daha uygulama imkânı bulamamıştır. Kabaca enflasyon değerlendirme için aranan temel şart “*fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması*” şeklindedir. Ancak 2005 yılı ve sonraki yıllarda bu şartlar oluşmamış böylelikle

mükellefler tarafından enflasyon değerlemesi yapılmamış/ yapılamamıştır (Kalkan, 2018).

Bu tarihten sonra yeniden değerlendirme yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı'nın açık bir şekilde izin vermesi aranmaktadır. Bakanlık bu yetkisini 2018 yılında 7144 sayılı Kanun ile kullanmıştır. Söz konusu kanun ile VUK'a Geçici 31'inci madde eklenmiştir. Konuya ilişkin olarak da "500 sıra no.lu VUK Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Bu tebliğe göre yeniden değerlendirme; mükelleflerin 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defterlerinde yer alan taşınmazları ile bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 30 Eylül 2018 tarihine kadar yapılabilecektir. Uygulama zorunlu değil mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Ancak, özellikle enflasyon oranlarının yükseldiği dönemlerde bu uygulamanın yapılmasında mükelleflerin büyük faydası bulunmaktadır. Çünkü, maddi duran varlık gibi işletmede uzun yıllar kullanılan değerlerin satılması halinde aradaki enflasyon etkisi nedeniyle gerçekte olmayan/fiktif kârlar üzerinden vergi ödenmesi gibi bir durum yaşanabilmektedir.

Sonraki ölçüm konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları birbiriyle tutarlıdır. Konu hakkında ayrıntılı örneklere çalışmanın birinci bölümünde (1.1.7 Muhasebe Sonrası Maliyet Modelleri/ örnek 6 ve örnek 7<sup>3</sup>) yer verilmiştir. Bu nedenle burada bu iki yöntem hakkında ilave bir örnek verilmeyecektir<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Birinci bölümdeki örnek 6 ve 7 kastedilmektedir.

<sup>4</sup>Yine çalışmanın 2.4 değer düşüklüğü bölümünde maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemlerine göre yapılan hesaplamalara yer verilmiştir.

Bu iki uygulama arasında hesaplama noktasında bir fark yoktur. Bununla birlikte gerçeğe uygun değeri kimin hesaplayacağını ilişkin bir farklılık bulunmaktadır. TMS-16'da gerçeğe uygun değer nasıl bulunacağıyla ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiş ve TFRS-13'e atıf yapılmıştır. Ancak BOBİ FRS'de gerçeğe uygun değer hesaplanması işleminin, kurumlarca yetkilendirilmiş kişiler tarafından veya bu bilgi ve tecrübeye sahip olanlarca yapılacağı ifade edilmiştir. Yani BOBİ FRS de bu hesaplamaların yapılması noktasında kişi ve kurumlara bir kısıtlama getirilmiştir.

Bu iki uygulamanın VUK ile karşılaştırılması bağlamında ise şunlar söylenebilir:

Örnek 6'daki bina 2010 yılı başında 500.000 TL'ye alınmış olup, bu bina için 2018 yılındaki yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanılmadığı varsayıldığında binanın defter değeri 2018 yılı sonu itibariyle yine 500.000 TL olacaktır.

Örnek 7'deki CNC tezgâhı 2015 yılında 500.000 TL'ye alınmıştır. Bu duran varlık için 2018 yılındaki yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanılması mümkün değildir. Çünkü bu uygulamadan sadece yasal defterlerde yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar faydalanabilecektir. Dolayısıyla bu makinenin de 2018 yılı sonu itibariyle defter değeri 500.000 TL olacaktır.

Öte yandan bir işletmenin 2018 yılındaki uygulamadan yararlanmayı tercih etmesi haline örnek olarak aşağıdaki olay verilebilir (Dibi, 2018).

Örnek 7: ABC Anonim Şirketi, 20.01.2008 tarihinde 12.000.000 TL bedelle fabrika binasını satın almış olup, 40 yıl üzerinden



amortisman ayırmaktadır. Şirket şimdiye kadar 3.100.000 TL tutarında amortisman ayırmıştır. 1 Haziran 2018 tarihinde söz konusu taşınmazı yeniden değerlendirme işlemi yapmış olup ve yeniden değerlendirme oranını 3 olarak almıştır.

Maliyet bedeli (a)	12.000.000
Birikmiş amortisman (b)	3.100.000
Net defter değeri (c)	8.900.000
Yeniden değerlendirilmiş maliyet (ax3)	36.000.000
Yeniden değerlendirilmiş birikmiş amortisman (bx3)	9.300.000
Yeniden değerlendirme sonrası net defter değeri (d)	26.700.000
Değer artış tutarı (d-c)	17.800.000
Ödenecek vergi (d-c)*%5	890.000

Bu bilgiler çerçevesinde yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır.

01.06.2018		
252.01 FABRİKA BİNASI DEĞERLEME	24.000.000	
257.01 FABRİKA BİNASI AMORTİSMAN DEĞERLEME		6.200.000
522.01 FABRİKA BİNASI YENİDEN DEĞERLEME		17.800.000
<i>Fabrika binasının yeniden değerlendirilmesi</i>		
/		

01.06.2018	
770.01 ÖDENECEK YENİDEN DEĞERLEME VERGİSİ	890.000
360.01 ÖDENECEK YENİDEN DEĞERLEME VERGİSİ	890.000
<i>Yeniden değerlendirme dolayısıyla ödenecek vergi hesaplaması</i>	
/	

Bu kayıtlar sonrasında işletmeler cüzi bir vergi ödemesi karşılığında, maddi duran varlıkla içinde miktar olarak oldukça büyük bir yer tutan taşınmazlarını gerçeğe uygun değerlerine taşıyabilmektedirler. Bu sayede, taşınmazlarını elden çıkarmak istemeleri durumunda enflasyon dolayısıyla daha yüksek vergi ödemekten kaçınmış olmaktadır.

Özetle sonraki ölçüm konusunda VUK uygulamalarının oldukça tutucu olduğu ve ancak devlet tarafından açıkça izin verilen sınırlı hallerde mümkün olduğu; buna karşılık BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarının çok daha serbest ve maddi duran varlığın güncel değerini yansıtıcı uygulamalara izin verdiği söylenebilir.

### **2.3. Amortisman**

BOBİ FRS ve TMS-16 amortisman uygulamaları açısından birbiriyile tutarlıdır. Ancak bu ikisi ile VUK uygulamaları arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır.

Öncelikle VUK uygulamasında amortisman ayrılması ihtiyari bir durumdur. Ancak diğer iki uygulama bakımından amortisman zorunlu olarak ayrılması gereken bir kalemdir. Öte yandan amortisman

uygulamasında en önemli konuların başında gelen faydalı ömür, BOBİ FRS ve TMS-16’da işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenmekte iken VUK uygulamasında faydalı ömür doğrudan Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bir diğer önemli farklılık da varlığın kalıntı değeri noktasındadır. VUK, varlığını kalıntı değerini dikkate almaz sadece defter değerini dikkate alarak amortisman hesabı yapar. Ancak diğer iki uygulamada da varlığın defter değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonraki tutar üzerinden amortisman ayrılır. Yine bir başka farklılık da kıst amortisman uygulaması noktasındadır. VUK, kıst amortisman uygulamasını istisnai bir kural olarak sadece binek otomobiller için kabul eder. Ancak diğer iki uygulamada da kıst amortisman bütün maddi duran varlıklara uygulanması esastır. Kıst amortisman uygulamasına bağlı olarak bir diğer farklılık da ilk yıl kıst amortisman dolayısıyla ayrılmayan tutarın hangi yılda ayrılacağı noktasındadır. VUK uygulamasında ilk yıldan kalan bakiye tutar son yılda ayrılırken, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamasında faydalı ömrün bitimini takip eden yılda ayrılmaktadır. Son olarak kullanılan amortisman yöntemleri bakımından da farklılık vardır. Normal/doğrusal yöntem ve azalan bakiyeler yöntemi her üç uygulama için ortak iken üretim miktarına göre amortisman ayrılması VUK uygulamasında yer almaz.

Örnek 8: İnşaat işi ile uğraşan bir işletme taş ocağı olarak kullanmak için bir arsayı 40.000 TL bedelle peşin olarak satın almıştır. İşletme taş ocağının faydalı ömrünü 5 olarak tespit etmiştir. 5 yılın sonunda arsayı eski haline getirmek için yapacağı harcamanın bugünkü değerinin 5.000 TL olacağını hesaplamıştır.

VUK uygulamasında arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Ancak maden ve taş ocakları için bir istisna getirilmiştir. Bunlar için kullanılacak amortisman oranı da Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından belirlenecektir. Örnek olayda ilgili bakanlıkların da bu taş ocağı için amortisman oranını %20 olarak belirlediği varsayılmıştır. Yine arsanın 1 Ocak tarihinde alındığı kabul edilmiştir. Normal amortisman yöntemi uygulanmıştır.

Yararlı ömür süresince yapılacak amortisman kayıtları her üç uygulama açısından ortaktır:

31.12.201x			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		8.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR			8.000
<i>Taş ocağı için yıllık amortisman ayrılması</i>			
/			

Ancak BOBİ FRS ve TMS-16 açısından 5 yılın sonunda arsayı eski hale getirme maliyeti de dikkate alınması gereken bir kalemdir. 5 yılın sonunda yapılacak harcamanın bugünkü değerinin 5.000 TL olduğu verisi altında ilk yıl için yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

31.12.201x			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ		1.000	
479 DİĞER BORÇ VE			1.000
GİDER KARŞILIKLARI			
<i>Arsanın eski haline getirilmesi için karşılık ayrılması</i>			
/			

Takip eden yıllarda ise etkin faiz yöntemi dikkate alınarak 1.000 TL'nin ilgili yıldaki değeri esas alınarak karşılık ayrılmaya devam edilecektir. Yıllık faiz oranının %30 olması halinde bir sonraki yıl ayrılacak karşılık tutarı  $\Rightarrow 1.000 \times (1+0,30) = 1.300$  TL olacaktır.

VUK uygulamasında bu şekilde bir karşılık ayrılmamaktadır. 5 yılın sonunda söz konusu eski hale getirme faaliyeti için yapılan giderin tamamı tek seferde 730 Genel Üretim Gideri Hesabına atılacaktır.

Örnek 9: İşletme 1 Nisan 2018 tarihinde toplam maliyeti 50.000.- TL olan bir iş makinesini satın almıştır. Bu iş makinesinin faydalı ömrünün 10 yıl ocağını tahmin etmektedir. Süre sonunda makinenin hurda değerinin 5.000 TL olacağını öngörmektedir. (Normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Faiz oranı yıllık %20 olarak alınacaktır.) Maliye Bakanlığı da bu makinenin faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiştir. 2018 yılı için ayrılacak amortisman tutarları uygulamalara göre şu şekilde olacaktır:

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları için hesaplama benzer şekilde olacaktır:

	Gelecek Değer	Bugünkü Değer
Makine maliyeti		50.000
Kalıntı değer	5.000	$\Rightarrow 5.000 / (1+0,20)^{10} = 808$
Amortisman tabi değer		$\Rightarrow 50.000 - 808 = 49.192$
2018 yılı amortismanı		$\Rightarrow (49.192/10) \times (9/12) = 3.690$

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	3.690	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		3.690
<i>İş makinesi için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>		
/		

Takip eden yıllar için ayrılacak amortisman tutarı ise, makinenin gerçeğe uygun değerinde bir değişiklik olmadığı varsayımı altında, yaklaşık olarak 4.919 TL olacaktır. İlk yıl ayrılan kıst amortismandan kalan tutar ise faydalı ömür süresinin bitimi olan 11.yılda ayrılacaktır. Buna göre (gerçeğe uygun değerinde bir değişiklik olmadığı varsayımı altında) 11.yılda ayrılacak tutar  $(49.192/10) * (3/12) = 1.229$  TL olacaktır.

VUK uygulaması açısından ise amortisman hesabı daha kolaydır. VUK, amortismanda kalıntı değeri dikkate almadığı için ve binek otomobiller haricinde kıst amortisman hesaplamadığı için iş makinesinin defter değeri ile amortisman oranını çarparak 2018 yılı amortismanını hesaplayacaktır.

Maliye Bakanlığının belirlediği faydalı ömür	10 yıl
Amortisman oranı	$\Rightarrow 1/10 = 0,10$
Defter değeri	50.000
2018 yılı amortisman tutarı	$\Rightarrow 50000 * 0,10 = 5.000$

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000
<i>İş makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>		
/		

Ancak olaydaki varlık bir iş makinesi değil de bir binek otomobil olsaydı hem VUK uygulaması hem de BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları bakımından kıst amortisman uygulanması gerekli olacaktır. Ancak bu durumda bile uygulamalar arasında kayıtlar yönünden farklılıklar olacaktır. Bu durumun nedenleri ise; kalıntı değer, kıst amortismandan kalan tutarın dikkate alınacağı yılın farklı olması ve kıst amortisman hesabındaki farklılıktır.

Örnek 10: Faaliyet konusu binek otomobillerin kiraya verilmesi olan bir işletme, şirket müdürlerinin kullanmaları için 18 Temmuz 2017 tarihinde 150.000 TL (KDV dahil) tutarında bir taşıt satın almıştır. Binek otomobilin ekonomik ömrü 5 yıldır. İşletme, 5 yıl sonunda otomobilin piyasa değerinin 34.850 TL olacağını tahmin etmektedir. Piyasa faiz oranı %20'dir. İşletme azalan bakiyeler yöntemini tercih etmektedir. Maliye Bakanlığı da binek otomobiller için amortisman oranını %20 olarak kabul etmiştir.

Olayda işletmenin faaliyet konusunun binek otomobillerin kiralanması olduğu vurgulanmıştır. Bu konunun değerlendirilmesi gerekir. VUK uygulamasında binek otomobiller bakımından şu iki şartın birlikte sağlanmış olması halinde kıst amortisman değil tam

amortisman ayrılacaktır: a-İşletmenin faaliyet konusunun binek otomobillerin kiralanması ya da diğer şekillerde işletilmesi olması ve b-Binek otomobilin esas olarak bu amaca tahsis edilmiş olması (İSMMMO, 2018).

Olayda işletmenin faaliyet konusu istenen birinci şartı sağlamış olmakla birlikte ikinci şart sağlanmamış durumdadır. Bu nedenle işletme bu taşıt için kıst amortisman uygulamak durumundadır.

Olaya konu varlık binek otomobil olduğu için vergi konusunun da ele alınması gerekir. VUK uygulamasında, binek otomobiller için ödenen KDV, bir istisna hariç, indirim konusu yapılamamaktadır. Mükelleflerin önünde iki seçenek bulunmaktadır: ilki KDV'nin taşıtın maliyetine eklenmesi ikincisi ise doğrudan gider yazılmasıdır. Yukarıda verilen iki şarttan ilki sağlanıp ikincisi sağlanmadığından dolayı işletmenin bu KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

Bu olayda işletmenin, KDV'yi taşıtın maliyetine eklediği kabul edilmiştir.

Bu noktalar çözüme kavuşturulduktan sonra uygulamalar bazında azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması ve kayıtlar şu şekilde olacaktır:

Amortisman oranı, Maliye Bakanlığı tarafından %20 olarak kabul edilmiştir. İşletme azalan bakiyeler yöntemini tercih etmiştir. Bu durumda uygulayacağı amortisman oranı %40 olacaktır. (VUK uygulaması azalan bakiyeler amortisman uygulamasında %50'yi geçmemek üzere normal amortisman uygulamasının iki katının uygulanmasını kabul etmektedir. Eğer olayda %20 yerine %30 oranı



olsaydı bu durumda azalan bakiyeler yönteminde uygulanabilecek amortisman oranı  $2 * \%30 = \%60$  değil, en yüksek oran olan  $\%50$  olarak dikkate alınacaktı.)

VUK uygulamasında maddi duran varlığın kalıntı/hurda değeri de dikkate alınmamaktadır. Kıst amortisman uygulamasında maddi duran varlığın satın alındığı ay kesri tam ay olarak sayılmaktadır.

Öte yandan kıst amortisman hesabının nasıl yapılması gerektiği noktasında VUK ile ilgili literatürde bir ayrışma bulunmaktadır. Bazı yazarlar amortisman hesabının yapılmasında doğrudan VUK mükerrer 315.maddeyi referans alarak ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl için fiilen ayrılan amortisman tutarını dikkate almaktadır. Bazı yazarlar ise idarenin muktezalar ile oluşturduğu “idari görüşü” dikkate alarak ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl için fiilen ayrılan amortisman tutarı yerine ayrılması gereken tam amortisman miktarını dikkate almaktadır (Fahran, 2016: 427).

Bu iki yaklaşım da VUK ile ilgili olduğu için aşağıda yer verilmiştir.

Aşağıdaki tabloda VUK mükerrer 315.maddeyi referans alarak yapılan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılacak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	120.000	%40	48.000		78.000
2020	72.000	%40	28.800		106.800
2021	43.200	%40	17.280		124.080
2022	25.920	%40	25.920		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31.12.2018	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>	

31.12.2022	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	25.920
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	25.920
<i>Binek otomobil için 2022 yılı amortisman ayrılması</i>	

Aşağıdaki tabloda ise “idari görüşü” referans alarak yapılan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılacak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	90.000	%40	36.000		66.000
2020	54.000	%40	21.600		87.600
2021	32.400	%40	12.960		100.560
2022	19.440	-	49.440		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır

31.12.2018			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>			
/			

31.12.2022			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		49.440	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			49.440
<i>Binek otomobil için 2022 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

Olayda binek otomobile ait KDV, TMS-16 ve BOBİ FRS uygulamaları bakımından “iade edilemeyen vergi” kapsamında olduğu için taşıtın maliyet bedeline dahil edilmek durumundadır. Bu nedenle taşıtın maliyet bedeli 150.000 TL olarak alınacaktır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında kıst amortisman uygulaması bazı nedenlerden dolayı VUK uygulamasından farklıdır. Bu durumun nedenler kalıntı değer, kıst amortismandan kalan tutarın dikkate alınacağı yılın farklı olması ve kıst amortisman hesabındaki farklılık olarak sayılabilir.

Bu nedenle öncelikle ilk yıl amortisman matrahının hesaplanması gereklidir. Bunun için aracın 5 yıl sonraki kalıntı değerinin bulunması ve bu tutarın bugünkü değerinin etkin faiz yöntemiyle hesaplanması gerekir. Ancak örnekte azalan bakiyeler yönteminin seçilmesinden dolayı kalıntı değer BOBİ FRS ve TMS-16 açısından dikkate alınmamaktadır. Kalıntı değer BOBİ FRS ve TMS-16 açısından normal amortisman yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinde dikkate alınmaktadır.

Bu durumda aracın ilk yıl amortisman matrahı 150.000 olarak hesaplanmıştır.

TMS-16 uygulamasında, ikinci yıl hesaplanacak amortisman tutarının hesabında ilk yıl için fiilen ayrılan amortisman tutarı yerine ayrılması gereken tam amortisman miktarı dikkate alınmaktadır (Şen, 2011). BOBİ FRS uygulamasında da aynı yaklaşım izlenmektedir (Ankatrio, 2018). Bu yönüyle bu iki uygulamanın azalan bakiyeler yönteminde kıst amortisman hesabının, Maliye Bakanlığı'nın "idari görüşü" ile benzer olduğu söylenebilir. Aralarındaki farklılık ise ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarının hangi yılda itfa edileceği noktalarındadır.

Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göre azalan bakiyeler yönteminde kıst amortisman hesabına yer verilmiştir.

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Ayrılacak Amortisman	İlk Yıl Ayrılmayan Tutar	Birikmiş Amortisman
2018	150.000	%40	30.000	30.000	30.000
2019	90.000	%40	36.000		66.000
2020	54.000	%40	21.600		87.600
2021	32.000	%40	12.960		100.560
2022	19.440	%100	19.440		120.000
2023	0		30.000		150.000

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olacaktır

31.12.2018	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
<i>Binek otomobil için 2018 yılı kıst amortisman ayrılması</i>	
/	

31.12.2023	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.000
<i>Binek otomobil için 2023 yılı amortisman ayrılması</i>	
/	

Yukarıda yer verilen hesaplama tabloları aşağıda özetlenmiştir.

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarları		
	VUK-mk.315	VUK-idari görüş	BOBİ FRS-TMS16
2018	30.000	30.000	30.000
2019	48.000	36.000	36.000
2020	28.800	21.600	21.600
2021	17.280	12.960	12.960
2022	25.920	49.440	19.440
2023	0	0	30.000
Toplam	150.000	150.000	150.000

Tablodan da görüleceği üzere seçilen yönteme göre yıllık amortisman tutarları arasında büyük farklılıklar oluşmamaktadır. VUK uygulamasında kullanılan iki yöntem arasında toplam amortisman tutarı değişmemekle birlikte yıllar itibariyle büyük farklar oluşmaktadır. VUK ile diğer iki uygulama arasında ise seçilen amortisman yöntemi nedeniyle “idari görüşle” büyük farklar bulunmamaktadır. Ancak seçilen amortisman yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi ya da üretim miktarı yöntemi olması durumunda kalıntı/hurda değer dikkate alınmasından dolayı gerek amortisman tutarı gerek toplam amortisman tutarı açısından büyük farklar oluşacaktır.

Örnek 11: İşletme 1 Temmuz 2018 tarihinde 40.000.-TL tutarlı bir matbaa makinesi almıştır. Bu makinenin faydalı ömrü 5 yıl veya

100.000 baskı adeti olarak belirlenmiştir. İşletme, matbaa makinesinden alınabilecek baskı adedinin yıllara göre azalan bir seyir izleyeceğini tahmin etmektedir. Buna göre ilk yıl 40.000 baskı, ikinci yıl, 30.000 baskı, üçüncü yıl 20.000 baskı ve son iki yılda da 5.000'er adet baskı alabileceğini tahmin etmektedir. Faydalı ömrü sonunda hurda değerinin 5.000.-TL olacağı kabul edilmektedir. (Hesaplama kolaylığı açısından 5.000 TL, hurda değerinin bugünkü değeri olarak dikkate alınacaktır).

2018 yılı için ayrılması gereken amortisman tutarları farklı varsayımlar altında aşağıda hesaplanmıştır. VUK uygulaması bu olaya uygulanabilecek iki alternatif yöntem kabul eder: 1-Normal amortisman yöntemi, 2-Azalan bakiyeler yöntemi. VUK'ta yer "fevkalade amortisman" yöntemi, istisnai haller dışında başvurulan bir yöntem değildir. Maliye Bakanlığı tarafından bu makinenin faydalı ömrünün 5 yıl olarak dikkate alındığı kabulü altında amortisman tutarları normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Amortisman oranı} = 1/5 = 0,20$$

### Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	$40.000 * 0,20$	8.000
2019	40.000	32.000	$40.000 * 0,20$	8.000
2020	40.000	24.000	$40.000 * 0,20$	8.000
2021	40.000	16.000	$40.000 * 0,20$	8.000
2022	40.000	8.000	$40.000 * 0,20$	8.000
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

### Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	$40.000 * 0,40$	16.000
2019	40.000	24.000 <sup>5</sup>	$24.000 * 0,40$	9.600
2020	40.000	14.400	$14.400 * 0,40$	5.760
2021	40.000	8.640	$8.640 * 0,40$	3.456
2022	40.000	5.184	$40.000 - 34.816$	5.184
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

Bu durumda işletmenin hangi amortisman tutarını tercih ettiği 2018 yılı amortisman tutarını etkileyecektir. İşletmenin azalan

<sup>5</sup> Bir önceki örnekte açıklandığı üzere, hesaplamalar idari görüş çerçevesinde yapılmıştır.



bakiyeler yöntemini tercih ettiği varsayımı altında 2018 yılı amortisman kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	16.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		16.000
<i>Baskı makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>		
/		

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından ise hem amortisman tabi tutarın (hurda değerinin dikkate alınması nedeniyle) farklı olması hem kıst amortisman uygulamaları hem de üretim yönteminin de seçilebilecek olması nedeniyle amortisman hesapları VUK uygulamasından farklı olacaktır.

$$\text{Amortisman oranı} = 1/5 = 0,20$$

$$\text{Amortisman tabi tutar} = 40.000 - 5.000 = 35.000$$

Doğrusal Amortisman Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	35.000	35.000	$35.000 * 0,20 * 6/12$	3.500
2019	35.000	31.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2020	35.000	24.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2021	35.000	17.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2022	35.000	10.500	$35.000 * 0,20$	7.000
2023	35.000	3.500	$35.000 - 31.500$	3.500
Toplam Amortisman Tutarı				35.000

Azalan Bakiyeler Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Amortismanına Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	40.000	$40.000 * 0,40 * 6/12$	8.000
2019	40.000	24.000	$24.000 * 0,40$	9.600
2020	40.000	14.400	$14.400 * 0,40$	5.760
2021	40.000	8.640	$8.640 * 0,40$	3.456
2022	40.000	5.184	$5.184 * 1$	5.184
2023		0	$40.000 * 0,40 * 6/12^6$	8.000
Toplam Amortisman Tutarı				40.000

İşletme üretim yöntemine göre amortisman hesaplamayı da tercih edebilir. Bunun için öncelikle birim üretim maliyetinin bulunması gerekir:

$$\begin{aligned} \text{Amortisman Oranı} &= (\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değeri}) / \text{Varlığın yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı} \\ &= (40.000 - 5.000) / 100.000 \text{ birim} = 0,35 \text{ TL/birim.} \end{aligned}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Dönem İçinde Üretilen Birim Sayısı}$$

<sup>6</sup> İlk yıl ayrılmayan tutar hesabı.

Üretim Yöntemine göre hesaplama şu şekildedir.

Yıllar	Tahmini Baskı Adedi	Amortisman Oranı	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	40.000	0,35	$40.000*0,35*6/12$	7.000
2019	30.000	0,35	$30.000*0,35$	10.500
2020	20.000	0,35	$20.000*0,35$	7.000
2021	5.000	0,35	$5.000*0,35$	1.750
2022	5.000	0,35	$5.000*0,35$	1.750
2023	0	0	$40.000*0,35*6/12^7$	7.000
Toplam Amortisman Tutarı				35.000

Tablodan da görüleceği üzere ilk yıl kıst amortisman ayrılmıştır. Makine, işletmede 6 aylık bir kullanım süresine sahip olacağı için 2018 yılı tahmini üretim miktarı üzerinden 6 aya isabet eden amortisman hesaplanmıştır. Diğer yılların hesaplanmasında özellikli bir durum yoktur. 2023 yılına ait amortisman hesabı ise aslında tam olarak bir amortisman hesabı değildir. İlk yılda uygulanan kıst amortisman nedeniyle ayrılamayan tutarın tamamının itfa edilmesini ifade etmektedir.

İşletmenin üretim yöntemine göre amortisman hesaplamayı tercih ettiği varsayımı altında 2018 yılı için yapılacak olan amortisman kaydı şu şekilde olacaktır.

<sup>7</sup> İlk yıl ayrılamayan amortisman hesabını göstermektedir.

31.12.2018

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		7.000
<i>Baskı makinesi için 2018 yılı amortisman ayrılması</i>		

Aşağıdaki tabloda VUK, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından hesaplanan amortisman tutarları yıllar itibariyle gösterilmiştir:

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarları				
	VUK		BOBİ FRS ve TMS-16		
	Normal AY	Azalan Bakiyeler Y.	Doğrusal AY.	Azalan Bakiyeler Y.	Üretim Y.
2018	8.000	16.000	3.500	8.000	7.000
2019	8.000	9.600	7.000	9.600	10.500
2020	8.000	5.760	7.000	5.760	7.000
2021	8.000	3.456	7.000	3.456	1.750
2022	8.000	5.184	7.000	5.184	1.750
2023	0	0	3.500	8.000	7.000
Toplam	40.000	40.000	35.000	40.000	35.000

Tablodan da görüleceği üzere hem uygulama (VUK/BOBİ FRS ve TMS-16) hem de seçilen yöntem (normal/doğrusal-azalan bakiyeler-üretim) yıllık amortisman tutarlarını ciddi şekilde etkilemektedir.

#### **2.4. Değer Düşüklüğü**

Değer düşüklüğü konusunda BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları birbiri ile paralel hükümler içermektedir. TMS-16 uygulamasında bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı belirlenirken “*TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı*”na göre değerlendirme yapılırken, BOBİ FRS uygulamasında “*Bölüm 18-Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” bölümüne göre değerlendirme yapılmaktadır. Bölüm 18 ve TMS-36 birbiriyle tutarlı bir şekilde konuyu ele almaktadır. Buna göre, değer düşüklüğü testine tabi tutulan bir maddi duran varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark, değer düşüklüğü miktarı olarak kabul edilerek muhasebeleştirilmektedir. Hesaplanan değer düşüklüğü kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 476).

VUK uygulamasında ise, BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarındakine benzer bir değer düşüklüğü müessesesi ve yeniden değerlendirme uygulaması bulunmamaktadır. VUK hükümlerine göre enflasyon muhasebesi uygulanan dönemler haricinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme öngörülmemektedir. Bu nedenle maddi duran varlıkla dönem sonunda da başlangıçta olduğu gibi maliyet yöntemi ile izlenmektedir. Bir maddi varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde gerçeğe uygun değer tespitinde “emsal bedel” uygulaması uygulanacak olup, emsal bedelin tespiti ise VUK md.267 uyarınca takdir komisyonları tarafından yapılacaktır (Yücel vd., 2018:

293). Öte yandan Maliye Bakanlığı, 7144 sayılı kanun ile VUK'a eklenen geçici 31.maddeye dayanarak "500 sıra no.lu VUK Genel Tebliğini" yayınlamıştır. Bu tebliğ ile mükelleflere, 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defterlerinde yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar için 30 Eylül 2018 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere yeniden değerlendirme konusunda bir izin verilmiştir. Bu uygulamaya başvurmak zorunlu değildir, ancak bu izin hakkını kullanmak mükelleflerin yararınadır (Dibi, 2018).

Bunun yanında maddi duran varlıklar konusunda VUK uygulaması daha ziyade fevkalade amortisman uygulaması çerçevesinde şekillenmektedir. Buna göre VUK md.317 kapsamında, ilgili bakanlıkların görüşüyle birlikte Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlar dikkate alınarak, değer düşüklüğüne uğramış maddi duran varlığın değerinin düşürülebilmesi imkânı vardır. Ancak bu maddede sayılan hallere bakıldığında A- Yangın deprem, sel gibi afetler, B- Yeni icatlar, C- Cebri çalışma gibi durumlar nedeniyle meydana gelen teknik verim veya kıymetin tamamen/kısmen düşmesi hallerinin sayıldığı görülmektedir. Ancak uygulamada sayılan bu haller olmadan da bir maddi duran varlığın değerinde oynamalar meydana gelmesi mümkündür. Yine fevkalade amortisman uygulaması işletmenin kendi başına yapabileceği bir uygulama değildir. Bu uygulamada Maliye Bakanlığınca her işletme için ve işin mahiyetine göre ayrı ayrı tespit edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranlarının kullanılması gerekmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 476). Başka bir ifadeyle bu yöntemin uygulanmasında

işletmelerin serbestisi yoktur, ancak Maliye Bakanlığı izni dahilinden bu yöntemden faydalanabilmektedir (Akpınar, 2012: 235).

VUK uygulaması ile BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları arasında değer düşüklüğü noktasında bir diğer farklılık da değer düşüklüğü karşılıklarının iptali noktasındadır. VUK, yukarıda yer verilen hükümleri kapsamında değer düşüklüğü karşılığının iptali noktasında bir düzenlemeye yer vermemiştir. Çünkü vergi mevzuatında değer düşüklüğünün oluşması bazı şartları gerektirmektedir. Öte yandan değer düşüklüğünün iptali için bir düzenleme yapılmamıştır. Maddi duran varlığa ait yenileme maliyetlerinde gider yazma ya da aktifleştirme serbestliği vardır (Tekşen ve Dağlı, 2017: 427). Ancak BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü karşılıklarının iptali mümkündür.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü konusuna verilen önemin altında, maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değer üzerinden finansal tablolarda yer almasının önlenmesi yatmaktadır. Değer düşüklüğü uygulamasında dan kullanılan iki yöntem bulunmaktadır: 1- Maliyet yöntemi, 2- Yeniden değerleme yöntemi. Her iki yöntemde de varlığın net defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı bir karşılaştırmaya tabi tutulur. Geri kazanılabilir tutar ise; varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Kullanım değeri, varlığın gelecekte işletmeye kazandırması beklenen nakit akımlarının bugünkü değeridir. Değer düşüklüğü, varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinin altında kalması halinde oluşur. Her raporlama döneminin sonunda maddi duran varlığın değer

düşüklüğüne uğradığına dair bir göstergenin olup olmadığına bakılması, bu türden bir göstergenin mevcut olması halinde ilgili maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi gerekir. Bu yönde bir gösterge yoksa bu işlemin her yıl yapılmasına gerek yoktur. Ancak, belli periyotlar dahilinde (3 veya 5 yıl) bu işlemin yapılması gerekir (Yükçü ve İçerli, 2007; Yücel vd., 2018).

Değerleme işlemleri, iki yöneme göre yapılabilmektedir. Bu yöntemler 1-Maliyet yöntemi, 2-Yeniden değerlendirme yöntemi şeklindedir.

Maliyet yöntemi; maddi duran varlığın finansal tablolarda kayıtlı maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesini ifade etmektedir. Bu hususun detaylandırılmaya ihtiyacı vardır. Buna göre bir varlığın değer değişimi bu yöneme göre izlendiğinde: Ortada bir değer artışı varsa herhangi bir işlem yapılmaz. Ortada bir değer azalışı varsa doğrudan kar/zarar hesaplarına yansıtılır. Bu işlem yapılırken hesaplanan değer azalışı tutarı, ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kaleme gösterilir. Varlık pazarlama bölümünde kullanılıyorsa zarar da pazarlama giderleri kalemi içinde gösterilir.

Ortada iptal edilmesi gereken bir değer düşüklüğü varsa yine doğrudan kar/zarar hesaplarına yansıtılır. İptal edilmesi gereken değer düşüklüğü demek, maliyet modeli açısından daha önceden yazılmış bir zararın iptal edilmesi demektir (Yücel vd., 2018).

Yeniden değerlendirilmiş tutar, maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü



zararlarının çıkarılması suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonu tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, maddi duran varlığın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Bu hususun da detaylandırılmaya ihtiyacı vardır. Buna göre bir varlığın değer değişimi bu yöntemle göre izlendiğinde:

Ortada bir değer artışı varsa bu artış öz kaynak hesapları altında izlenen yeniden değerlendirme artışı hesaplarında gösterilmelidir.

Ortada bir değer azalışı varsa bu azalış kar/zarar hesaplarında gösterilir. Ancak öncesinde değer artışında kaydedilmiş bir hesap varsa önce bu hesap kullanılarak durum tersine çevrilmelidir. Kalan bir tutarın olması halinde bu durum kar/zarar hesaplarında gösterilir.

Ortada iptal edilmesi gereken bir değer düşüklüğü varsa bu tutar yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (Yücel vd., 2018). Ancak önceki dönemde, bir değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılan bir tutar varsa, cari yıl için önce bu tutar kadar bir gelir yazılır, artan bir kısım varsa sadece bu kadarlık kısım yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları çerçevesinde bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespitinde bu varlığın net defter değeri, bu varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile bu varlığın kullanım değerinden yüksek olanı ile karşılaştırılır. Satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değer, bir varlığın istekli ve bilgili taraflar arasında, karşılıklı pazarlık ortamında, piyasa koşulları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarmaya ilişkin maliyetler indirildikten sonra elde edilebilecek tutarı ifade etmektedir.

Varlığın kullanım değeriye, bir maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki toplam nakit akışlarının bugünkü değeridir.

BOBİ FRS ile TMS-16 uygulamaları arasında gerçeğe uygun değer hesabının nasıl yapılacağı noktasında bir paralellik bulunmaktadır. Bununla birlikte değerlemeyi yapacak kişiler BOBİ FRS 12.17’de yetkili ve uzman kişiler olarak sınırlandırılmış iken, TMS-16 uygulaması bakımından TFRS-13’e atıf yapılmıştır (Gençoğlu, 2017: 15).

BOBİ FRS ve TMS-16’ya göre, değer düşüklüğü nedeniyle, sigorta tazminatı alınırsa, bu tutar gelir yazılacaktır. Yenileme maliyetleri ise, iktisadi ömrü arttırıcı ise, BOBİ FRS ve TMS-16 gereği aktifleştirilecek, değilse, gider yazılabilecektir. VUK’a göre de alınan sigorta tazminatları gelir yazılacaktır. Yapılan tamirat ile, VUK md. 272’de belirtilen “varlığın değerini ve ömrünü” arttırıcı bir gider yapılmış ise, bu tutar doğrudan gider yazılmayıp, ayrıca aktifleştirilir (Akpınar, 2012: 236).

Örnek 12: İşletme 1 Ocak 2018’de 400.000.-TL’ ye almış olduğu makinenin 31 Aralık 2018 tarihinde ikinci el satış değerinin 250.000.-TL olduğunu tespit etmiştir. İşletme doğrusal amortisman uygulamaktadır. Amortisman oranı %20 alınacaktır. Satış işlemleri için yapılması gereken maliyet 20.000 TL olarak tahmin edilmektedir. İşletme maliyet modelini kullanmaktadır.

*Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli - Birikmiş Amortisman Tutarı*

2018 yılı birikmiş amortisman tutarı=400.000\*0,20=80.000 TL

Net Defter Değeri = 400.000 - 80.000 = 320.000 TL

Gerı Kazanılabilir Değer = Net Satış Değeri = 250.000-20.000 = 230.000.-TL

Deęer dūřüklüęü testi: Gerı kazanılabilir deęer < Net defter deęeri =>deęer dūřüklüęü var.

Deęer Dūřüklüęü Hesabı = Net Defter Deęeri - Gerı Kazanılabilir Deęer = 320.000-230.000=90.000.-TL

İşletme maliyet modelini kullandığı için bu tutarı doğrudan kar/zarar hesaplarına aktaracaktır. İşletmenin, BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında değer dūřüklüęü ve 2018 yılı amortismanı için yapacağı muhasebe kaydı řu şekildedir:

31.12.2018	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	80.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ	90.000
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	90.000
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000
<i>Makinenin değer kaybına uğraması ve 2018 yılı amortisman ayrılması</i>	

Yukarıdaki örnekte makinenin gerı kazanılabilir değeri 320.000 TL üzerinde olmuş olsaydı, işletme maliyet yöntemine göre değerleme yaptığı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Örnek 13: İşletme aktifinde bulunan makinenin maliyet değeri 280.000.-TL'dir. 2018 yılı sonunda bu makinenin birikmiş amortismanı 80.000.-TL, piyasa satış fiyatı 160.000.-TL ve satış giderleri 6.000.-TL'dir. Makinenin kullanım ömrünün dolmasına 3 yıl kaldığı, bu yıllar

için işletmeye kazandıracığı nakit akışlarının 2019 yılı sonunda: 90.000.-TL, 2020 yılı sonunda: 60.000.-TL ve 2021 yılı sonunda 23.000.-TL olacağı tahmin edilmektedir. Piyasa faiz oranı %20'dir. (Önceden makine için değer artış kaydı yapılmamıştır). (Değerleme işlemleri yeniden değerlendirme modeline göre yapılmaktadır.)

BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında yapılacak işlemler şu şekilde olacaktır.

Öncelikle geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir.

Net satış değeri=160.000-6.000= 154.000.-TL

Kullanım değeri=Gelecek yıllar nakit akımlarının bugünkü değeri  
=  $90.000/(1+0,2)^1 + 60.000/(1+0,2)^2 + 23.000/(1+0,2)^3 = 75.000 + 41.666,67 + 13.310,19 = 129.976,85$ .-TL (yaklaşık 130.000.-TL olarak dikkate alınacaktır)

Kullanım değeri=130.000.-TL

Bu durumda Net Satış Değeri (154.000)> Kullanım değeri (130.000) olduğu için Geri Kazanılabilir Değer 154.000.-TL olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılı sonunda varlığın Net Defter Değeri (280.000- 80.000)  
= 200.000.-TL

Değer düşüklüğü testi: Geri kazanılabilir değer <Net defter değeri  
=>değer düşüklüğü var.

Değer düşüklüğü hesabı= Net defter değeri- Geri kazanılabilir değer= 200.000-154.000=46.000.-TL

Maddi duran varlık için öncesinde bir değer artış kaydı bulunmamaktadır. Bu nedenle değer azalışının doğrudan kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir<sup>8</sup>.

31.12.2018	
65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	46.000
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	46.000
<i>Makinenin değer kaybına uğraması</i>	

Yukarıda yer verilen iki örnekte sırasıyla maliyet ve yeniden değerlendirme modellerine göre değer düşüklüğü olması halinde yapılacak kayıtlara yer verilmiştir. Kitabın ilk bölümünde 1.1.7 başlığı altındaki örneklerde değer artışı olması halinde yapılacak kayıtlara yer verildiği için bu bölümde tekrar yer verilmemiştir.

Kitabın yukarıdaki bölümlerinde ifade edildiği üzere değer düşüklüğü uygulamasının VUK uygulamasında tam bir karşılığı bulunmamaktadır. Ancak, doğal afet, teknolojik gelişme veya cebri çalışma gibi nedenlerden dolayı teknik verim ve kapasitesinde önemli düşüşler olan maddi duran varlıklar için Maliye Bakanlığı izni ile fevkalade amortisman ayrılma imkânı vardır.

<sup>8</sup> Öncesinde bir değer artış kaydı olması halinde yapılacak hesaplamalara ilişkin olarak ilk bölümdeki 1.1.7.2 Yeniden Değerleme Modeli başlığı altındaki örnek 8 incelenebilir. Yine bu bölümün sonunda verilen örneklerde de konu ele alınmıştır.

Örnek 14: Bir işletme 1 Ocak 2018’de 195.000.-TL tutarında bir makine satın almıştır. Bu makinenin kullanım ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmesine rağmen 2018 yılı içinde çıkan bir yangın sonrasında makinede hasar oluşmuştur. İşletme Maliye Bakanlığına makinenin değer takdiri için başvurmuştur. Takdir komisyonu makinenin 2018 yılı sonu itibariyle değerinin 100.000.-TL olduğuna karar vermiştir. İşletme, yapmış olduğu kendi araştırmasında bu makinenin ikinci el satış değerinin 98.000.-TL olduğunu, satış giderlerinin 2.000.-TL olduğunu tespit etmiştir. Yine işletme bu makinenin kullanım değerinin 80.000.-TL olacağını tahmin etmektedir. İşletme normal/doğrusal amortisman uygulamaktadır.

Örnek olayda VUK uygulaması bakımından yapılması gereken işlem ve kayıtlar şu şekildedir.

2018 yılı sonu itibariyle makinenin net defter değeri = maliyet bedeli – 2018 yılı amortismanı (değer düşüklüğü dikkate alınmadan)

$$= 195.000 - 195.000 * 0,20 = 156.000.-TL$$

2018 yılı sonu itibariyle VUK değer düşüklüğü karşılığı = Net Defter Değeri – Takdir Değeri

$$= 156.000 - 100.000 = 56.000.-TL$$

VUK uygulaması bakımından hesaplanan değer düşüklüğü karşılığı 56.000.-TL olacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

31/12/2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		39.000	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		56.000	
253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR			56.000
257-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			39.000
<i>2018 yılı için amortisman ve değer düşüklüğü ayrılması</i>			
/			

Bu olayda makinanın defter değerinde bir düzeltmeye gitmeden sadece birikmiş amortismanlar hesabında fevkalade amortisman tutarının dikkate alınması yoluyla da muhasebe kaydı oluşturulması mümkündür.

Takdir komisyonunun, 2018 yılı sonu itibariyle net defter değeri 156.000.-TL olan bir makinenin değerini 100.000.-TL olarak belirlemesi, ilave olarak 56.000.-TL tutarında amortisman hesapladığı anlamına gelmektedir.

2018 yılı için hesaplanan fevkalade amortisman tutarı = Normal Amortisman + İlave Amortisman = 39.000 + 56.000 = 95.000.-TL'dir.

Fevkalade amortisman hesapları için de normal amortisman hesapları kullanılmaktadır. Bu durumda yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31/12/2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		95.000	
257-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			95.000
<i>2018 yılı için fevkalade amortisman ayrılması</i>			
/			

VUK uygulaması ve fevkalade amortisman hesaplaması bakımından üzerinde durulması gerekli olan bir diğer husus da fevkalade amortisman uygulamasından sonraki yıllara ait amortisman tutarlarının ne olacağıdır.

Aşağıdaki tabloda VUK uygulamasında normal, azalan bakiyeler ve fevkalade amortisman tutarları yıllar itibariyle gösterilmiştir.

Yıllar	Normal Amortisman Y.	Fevkalade Amortisman Y	Azalan Bakiyeler Y.
2018	39.000	95.000	95.000
2019	39.000	39.000	40.000
2020	39.000	39.000	24.000
2021	39.000	22.000	36.000
2022	39.000	----	----
Toplam	195.000	195.000	195.000

Yukarıdaki tabloda ilk sütun, varlığın değerinde herhangi bir değer düşüklüğü olmaması halinde normal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle ayrılacak değerleri göstermektedir. Bu yöntemle göre yıllık amortisman tutarı 39.000 TL'dir. İkinci sütunda ise varlığın ilk yıl değerinde meydana gelen değer düşüklüğü sonrasında oluşan fevkalade amortisman tutarları yer almaktadır. Dikkat edileceği üzere varlığın normal amortisman yöntemine göre 2022 yılında amorti olan tutarı ikinci sütunda 2021 yılı içinde tamamlanmıştır. Bu durumun nedeni, ilk yıl ayrılan fevkalade amortisman tutarından sonra diğer



yıllar normal tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmesidir. Eğer, değer düşüklüğü tutarı 56.000 TL yerine daha düşük bir tutar, örneğin 38.000 TL olmuş olsaydı, bu durumda 2021 yılında 39.000 TL ayrılacak ve kalan 1.000 TL 2022 yılında amorti edilecekti. Azalan bakiyeler yönteminde ise fevkalade amortisman yöntemine göre ortaya çıkan itfa süresi dikkate alınacaktır (Fahran, 2016: 410-412).

BOBİ FRS ve TMS-16 kapsamında yapılacak işlemler ise şu şekilde olacaktır.

Öncelikle geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir.

Net satış değeri=98.000-2.000= 96.000 TL

Kullanım değeri=80.000 TL

Bu durumda; Net Satış Değeri ( 96.000 ) > Kullanım Değeri ( 80.000 ) olduğu için Geri Kazanılabilir Değer 96.000.-TL olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılı sonunda varlığın Net Defter Değeri ( 195.000 - 39.000 ) = 156.000.- TL

Değer Düşüklüğü Testi: Geri Kazanılabilir Değer < Net Defter Değeri => Değer Düşüklüğü var.

Değer Düşüklüğü Hesabı = Net Defter Değeri - Geri Kazanılabilir Değer = 156.000 - 96.000 = 60.000.-TL

Maddi duran varlık için öncesinde bir değer artış kaydı bulunmamaktadır. Bu nedenle değer azalışının doğrudan kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

31.12.2018	
65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	60.000
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
<i>Makinenin değer kaybına uğraması</i>	60.000

Bu makine için 1 Mart 2019 tarihinde sigortadan 50.000 TL tutarında bir tazminat alındığını kabul edelim. Bu durumda her üç uygulama bakımından bu tazminat tutarı gelir olarak değerlendirilecektir. Yapılacak olan kayıtlar şu şekilde olacaktır.

31.12.2018	
100 KASA	50.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
<i>Makinenin değer kaybı için sigorta tazminatı alınması</i>	50.000

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarında değer düşüklüğü ve değer artışı olması durumlarının maliyet modeline ve yeniden değerlendirme modeline göre farklı sonuçları bulunmaktadır. Yeniden değerlendirme uygulamasında da yine brüt değere ve net değere göre hesaplama yapılabilmektedir. Söz konusu bu sayılan modellerin VUK uygulamasında karşılığı olmadığı daha önce ifade edilmişti. Yine BOBİ

FRS 2018 yılında uygulamaya girmiştir. Ancak modellerin birbirinden farkını verebilmek adına bu durum göz ardı edilmiştir.

Örnek 15: 1 Ocak 2014 tarihinde nakit olarak 20.000.-TL bedelle alınan ve ekonomik ömrü 5 yıl olan bir makinenin gerçeğe uygun yıl sonu değerlerinin şu şekilde olduğu tespit edilmiştir. (İşletme doğrusal amortisman yöntemi uygulamaktadır.)

Tarih	Gerçeğe Uygun Değer (TL)
31.12.2015	15.800
31.12.2016	12.400
31.12.2017	7.700
31.12.2018	4.200

Maliyet modeline, yeniden değerlendirme-brüt ve yeniden değerlendirme-net yöntemine göre değer artışı ve düşüklükleri aşağıda hesaplanmıştır.

Yıllar	Net Değer – Geriye Kazanılabılır Değer	Değer Artış veya Azalışı
2015	( 20.000-4.000) - 15.800	- 200
2016	( 20.000-8.000) - 12.400	+ 400
2017	( 20.000-12.000) - 7.700	- 300
2018	( 20.000-16.000) - 4.200	+ 200

Tabloya göre 2015 yılı sonunda makinenin net değeri 16.000.-TL iken gerçeğe uygun değeri 15.800.-TL'dir. Bu durumda 200.-TL değer azalışı bulunmaktadır. Maliyet bedeli yönteminde, değer artışı

durumunda bir düzeltme işlemi yapılmamaktadır. Ancak değer azalışı durumunda kar/zarar hesaplarına yansıtılmaktadır.

Bu tabloya göre yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000	
<i>2014 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000	
<i>2015 yılı amortisman ayrılması</i>			
31.12.2015			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	200		
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			200
<i>2015 yılı değer düşüklüğüne karşılık ayrılması</i>			
/			

Kayıtlardan görüldüğü üzere 2015 yılında 200 TL tutarında bir değer düşüklüğü oluşmuş ve bu tutar doğrudan gider hesapları ile ilişkilendirilmiştir.

31.12.2016				
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			4.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR				4.000
<i>2016 yılı amortisman ayrılması</i>				
31.12.2016				
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			200	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR				200
<i>2016 yılı değer artışının gösterilmesi</i>				
/				

2016 yılı itibariyle makinenin değer artışı 400 TL tutarındadır. Ancak maliyet modelinde değer artış tutarları sadece önceki dönemde gider yazılan tutar kadarıyla dikkate alınmaktadır. İşletme 2015 yılında bu makine için 200 TL gider yazmıştı. Ancak 2016 yılına gelindiğinde makinenin değeri, net defter değerinin üzerine çıkmıştır. Bununla birlikte maliyet yönteminde geri kazanılabilir değer tutarı varlığın başlangıçtaki defter değerini aşamaz. Bu nedenle sadece gider yazılan tutar kadarlık bir kısım iptal edilir ve gelir yazılır.

31.12.2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
<i>2017 yılı amortisman ayrılması</i>		
31.12.2017		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	300	
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR		
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		300
<i>2017 yılı değer düşüklüğüne karşılık ayrılması</i>		
/		

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
<i>2018 yılı amortisman ayrılması</i>		
/		

31.12.2018		
25X. MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	200	
KARŞILIĞI		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		200
<i>2018 yılı değer artışının gösterilmesi</i>		
/		

Yukarıdaki iki kayıttan da görüleceği üzere 2017 yılında 300 TL tutarında tekrar bir değer düşüklüğü yaşanmıştır. Bu değer düşüklüğü muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır. 2018 yılında ise 200 TL tutarında bir değer artışı yaşanmıştır. Bu defa, bir önceki yılda 300 TL gidere atıldığı için değer artışının tamamı kadar bir gelir yazılmıştır.

Yeniden değerlendirme modeli ise maliyet modeline kıyasla daha kompleks hesaplama gerektirmektedir. Bu modelde de brüt değer ve net değer olmak üzere iki farklı metot kullanarak değer düşüklüğü ve değer artışları hesaplanmaktadır.

“Bu yöntemin esası maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin gerçeğe uygun değere göre düzeltilmesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve ayrılacak amortismanların cari değere göre düzeltilmiş (yeniden değerlendirilmiş) tutarlar üzerinden ayrılmasıdır” (Örten ve Bayırlı, 2007: 41).

Yeniden değerlendirme-brüt değere göre hesaplama

Aşağıdaki tabloda brüt yöntem özetlenmiştir:

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

2015 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	20.000 - 200	19.800
b) Düzeltme Katsayısı	19.800/20.000	0,99
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	4.000*0,99	3.960
d) Ayrılacak Amortisman	19.800*0,20	3.960
e) Toplam Amortisman		7.920

2016 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	19.800+520	20.320
b) Düzeltme Katsayısı	20.320/19.800	1,026
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.920*1,026	8.128
d) Ayrılacak Amortisman	20.320*0,20	4.064
e) Toplam Amortisman		12.192

2017 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	20.320-428	19.892
b) Düzeltme Katsayısı	19.892/20.320	0,978
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	12.192*0,978	11.935,20
d) Ayrılacak Amortisman	19.892*0,20	3.978,40
e) Toplam Amortisman		15.913,60



2018 yılına ait hesaplama:

a) Cari Değer	19.892+ 221,6	20.113,60
b) Düzeltme Katsayısı	20.113,6/19.892	1,0111
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	15.913,6x 1,0111	16.090,88
d) Ayrılacak Amortisman	20.113,60 x 0,20	4.022,72
e) Toplam Amortisman		20.113,60

Yeniden değerlendirme-net değere göre hesaplama

a) Yeniden Değerleme (Düzeltme) Katsayısı	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri / Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
b) Net Değerin Bulunması	= Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar
c) Değer Artış veya Azalışının Bulunması	= Düzeltmeden Önceki Net Değer – Düzeltmeden Sonraki Net Değer
d) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi	Birikmiş Amortisman x Düzeltme Katsayısı
e) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

2015 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	20.000 – 4.000	16.000
b) Değer Artış veya Azalışı	15.800 – 16.000	-200
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	4.000 x 0,99	3.960
d) Ayrılacak Amortisman	19.800 x 0,20	3.960
e) Toplam Amortisman		7.920

2016 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	19.800 – 7.920	11.880
b) Değer Artış veya Azalışı	12.400-11.880	+ 520
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.920*1,026	8.128
d) Ayrılacak Amortisman	20.320*0,20	4.064
e) Toplam Amortisman		12.192

2017 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	20.320-12.192	8.128
b) Değer Artış veya Azalışı	7.700-8.128	-428
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	12.192*0,978	11.935,20
d) Ayrılacak Amortisman	19.892*0,20	3.978,40
e) Toplam Amortisman		15.913,60

2018 yılına ait hesaplama:

a) Net Değer	19.892-15.913,60	3.978,40
b) Değer Artış veya Azalışı	4.200-3.978,40	221,60
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	15.913,60*1,0111	16.090,88
d) Ayrılacak Amortisman	20.113,60*0,20	4.022,72
e) Toplam Amortisman		20.113,60

Yeniden değerlendirme modelinde gerek brüt yöntem gerekse net yöntem kullanıldığında değer artış/azalış tutarları ile yıllık amortisman tutarları birbiri ile aynı olmaktadır.

Yeniden değerlendirme modeline göre yıllar itibariyle yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.

31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000	
257 BİRİKMİŞ			
AMORTİSMANLAR			4.000
<i>2014 yılı amortisman ayrılması</i>			
31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.960	
257 BİRİKMİŞ			
AMORTİSMANLAR			3.960
<i>2015 yılı amortisman ayrılması</i>			

31.12.2015		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	200	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		200
<i>2015 yılı değer düşüklüğünün zarar yazılması (20.000-19.800 veya 16.000-15.800)</i>		
31.12.2015		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	40	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		40
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (4.000-3.960)</i>		

31.12.2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.064	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.064
<i>2016 yılı amortisman ayrılması</i>		
31.12.2016		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	520	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		520
<i>2016 yılı değer artış kaydının gelir yazılması (12.400-11.880)</i>		

31.12.2016		
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU	208	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		208
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (8.128-7.920)</i>		
31.12.2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.978,40	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.978,40
<i>2017 yılı amortisman ayrılması (19.892* 0,20)</i>		
31.12.2017		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	428	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		428
<i>2017 yılı değer azalışının gider yazılması</i>		
31.12.2017		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	256,80	
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU		256,80
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (12.192 - 11.935,20 )</i>		
/		

31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.022,72		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.022,72	
<i>2018 yılı amortisman ayrılması (20.113,60* 0,20)</i>			
/			
31.12.2018			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	221,60		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		221,60	
<i>2018 yılı değer artışının gelir yazılması</i>			
31.12.2018			
525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU	177,28		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		177,28	
<i>Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (15.913,6-16.090,88)</i>			
/			

Yukarıda yer alan muhasebe kayıtlarından da görüldüğü üzere değer düşüklüğünde ve artışında yeniden değerlendirme modelinin kullanılması daha karışık hesapların yapılmasını gerektirmektedir. Maliyet modeli daha sade bir bakış açısı sunmaktadır.

## 2.5. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Maddi duran varlıkların finansal tablo dışında bırakılması noktasında VUK uygulaması ile BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları

arasında çeşitli noktalardan farklılıklar vardır. BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları ise kendi arasında birbiriyle tutarlıdır.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göre bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarılmışsa veya bu maddi varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklenmiyorsa bu maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakılır. Bu durumda, maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp kâr ya da zarara yansıtılır.

VUK uygulamasında ise maddi duran varlıklar sadece satılmaları halinde bilanço dışı bırakılmaktadır. VUK bu konuyu 328.maddesinde düzenlemiştir. Buna göre;

Amortisman tabi iktisadi kıymetler satıldıklarında, alınan bedel ile bu iktisadi kıymetlerin envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki fark kar/zarar hesabına aktarılır.

Bu iktisadi kıymetler için bir amortisman ayrılmış ise, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ dikkate alınır.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bir durumsa ya da bu konuda idareciler tarafında bir karar verilmiş ve teşebbüse geçilmişse, satıştan elde edilen kar, yenileme giderleri için kullanılmak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.

Sebebi ne olursa olsun, bu 3 yıllık süre içinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde de bu karlar o yılın matrahına eklenecektir.

Yukarıdaki yer verilen düzenlemeler kapsamında yeni değerlerin elde edilmesinde kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan bir değer varsa, bu değer üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamalarına göreyse, bir maddi duran varlık kalemiyle bağlantılı olarak öz kaynak hesap grubunda yer alan yeniden değerlendirme değer artışı tutarları, ilgili maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması halinde doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı şekilde söz konusu maddi duran varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması halinde de geçmiş yıl kârlarına aktarım yapılabilir. Bununla birlikte, varlık işletme tarafından kullanılırken de değer artışı kısmi olarak aktarılabilir. Bu seçenekte aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortismanıyla orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasında kalan fark kadar olur (Örten ve Bayırlı: 2007). TMS 16 Md.41 uyarınca, yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım, kâr ya da zarar üzerinden yapılamaz.

VUK ile BOBİ FRS ve TMS-16 düzenlemeleri mukayese edildiğine maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması konusundaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

VUK'ta gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmeme nedeniyle mali tablo dışı bırakma uygulaması yoktur.

Gerek maliyet gerekse amortisman tutarları arasındaki farklılık uygulamaların farklı kar rakamları çıkarmasına neden olacaktır.



VUK uygulamasında karın gelir yazılmaması gibi bir seçenek de söz konusudur. Bir kar erteleme uygulaması olarak düzenlenen “Yenileme Fonu” uygulaması TMS 16’da yoktur.

VUK uygulamasında, bilanço dışı bırakılan iktisadi kıymetin yerine alınan yeni varlığa ilişkin amortisman yenilenme fonundan karşılanır. Böyle bir düzenleme diğer iki uygulamada yoktur.

Örnek 16: İşletme 16 Aralık 2018’de aktifinde kayıtlı olan bir iş makinesini 100.000.-TL’ye satmıştır. Makinenin maliyet bedeli 200.000.-TL, birikmiş amortisman tutarı ise 150.000.-TL’dir. Makinenin satışa hazırlanması için (yerinden sökülmesi ve taşınması) yapılması gereken maliyetler ise 10.000 TL olarak tahmin edilmektedir. (KDV ihmal edilmiştir)

BOBİ FRS ve TMS-16 açısından işlemler şu şekildedir.

$$\begin{aligned} \text{Net Defter Değeri} &= \text{Maliyet Bedeli} - \text{Birikmiş Amortismanlar} \\ &= 200.000 - 150.000 = 50.000.-\text{TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Net Tahsilat} &= \text{Satış tutarı} - \text{Diğer masraflar (nakliye, söküm)} \\ &= 100.000 - 10.000 = 90.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satış Karı} &= \text{Net Tahsilat} - \text{Net Defter Değeri} = 90.000 - 50.000 = \\ &40.000.-\text{TL} \end{aligned}$$

16.12.2018			
100 KASA	100.000		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	150.000		
253 TESİS MAKİNE			
VE CİHAZLAR		200.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR			
VE KARLAR		40.000	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		10.000	
<i>Maddi duran varlık satışı</i>			
/			

VUK uygulaması açısından yapılması gereken işlemler şu şekildedir.

$$\text{Net Defter Değeri} = \text{Maliyet Bedeli} - \text{Birikmiş Amortismanlar}$$

$$= 200.000 - 150.000 = 50.000 \text{ TL}$$

$$\text{Satış Karı} = \text{Tahsilat} - \text{Net Defter Değeri} = 100.000 - 50.000 = 50.000 \text{.-TL}$$

16.12.2018			
100 KASA	100.000		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	150.000		
253 TESİS MAKİNE			
VE CİHAZLAR		200.000	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI			
GELİR VE KARLAR		50.000	
<i>Maddi duran varlık satışı</i>			

16.12.2018		
730 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		10.000
<i>Maddi duran varlık satışı için yapılan giderler</i>		
/		

Öte yandan VUK uygulaması bir maddi duran varlığın yenilenmesi amacıyla satılması halinde, bu satış dolayısıyla elde edilen karın ilgili yıl kar/zarar hesaplarına aktarılması yerine öz kaynak altında pasif bir fon hesabında tutulmasına da imkân sağlamaktadır. Böyle bir kolaylık BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından yoktur.

Örnek 17: İşletme yukarıda yapılan satış nedeniyle aynı neviden bir makine almaya karar vermiştir.

VUK uygulaması açısından yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır.

31.12.2018		
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	50.000	
549 ÖZEL FONLAR		50.000
<i>Maddi duran varlık satış gelirinin MDV fonuna aktarılması</i>		
/		

İşletmenin bu tercihte bulunmasından sonra 3 yıl içinde bu fonu tüketmesi gerekmektedir.

Örnek 18: İşletme 2020 yılında aynı neviden bir makineyi 100.000 TL bedel karşılığında satın almıştır. Bu makinenin kullanım ömrü 5 yıldır. Bu işletme azalan bakiyeler yöntemini kullanmaktadır.

2020 yılı için amortisman tutarı:  $100.000 * 0,40 = 40.000$  TL

31.12.2020			
549 ÖZEL FONLAR		40.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			40.000
<i>Makine için 2020 yılı amortisman ayrılması</i>			
/			

İşletmenin 549 ÖZEL FONLAR hesabındaki bakiyeyi 3 yıl içinde kullanması gerekmektedir. Bu üç yılın başlangıcı, fona atıldığı yıl ile başlamaktadır. Buna göre işletme 2020 yılı sonuna kadar bu bakiyeyi aynı neviden bir maddi duran varlık alımı için kullanmış olmalıydı. Kullanılmayan bakiye 2023 yılı sonunda, ilgili dönem gelir ve karlarına atılacaktır.

31.12.2023			
549 ÖZEL FONLAR		10.000	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR			10.000
<i>MDV Yenileme Fonunun kapatılması</i>			
/			

Örnek 19: 31 Aralık 2018 tarihinde yapılan envanter işlemleri sırasında, aktifte kayıtlı değeri 30.000.-TL, birikmiş amortismanları ise 24.000.-TL olan bir makinenin kullanılmasından ya da ileride elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda elde edilemeyeceği değerlendirilmiştir.

BOBİ FRS ve TMS-16 uygulamaları açısından yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

31.12.2018			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		24.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		6.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			30.000
<i>Makinenin kullanımdan çekilerek kullanım dışı bırakılması</i>			
/			

Söz konusu olaydaki mali tablo dışı bırakma uygulaması VUK açısından geçerli bir durum değildir. Bu nedenle VUK yönünden bu varlık için amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekir. İlgili yıl için amortisman tutarının 1.000 TL olması halinde aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

31.12.2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			1.000
<i>Kullanım dışı bırakılan makine için amortisman ayrılması</i>			
/			

## SONSÖZ

İşletmelerin oluşturdukları finansal tabloların gerçekliğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olması finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli bir husustur. Finansal tablolar oluşturulurken kullanılan bilginin güvenilirliği ve gerçeği yansıtması işletmelerin muhasebe işlemlerinde tercih ettikleri yöntemlerle doğrudan bağlantılıdır. Maddi duran varlıklar işletmelerin üretim ve ticari faaliyetlerinde kullandığı işletmelerin toplam aktiflerinde yüksek tutarlı olan varlıklardır. Maddi duran varlıklarla ilgili ülkemizde yürürlükte da olan BOBİ FRS, VUK ve TMS-16 düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu işletmelerin nihai amacı olan ortakların refah maksimizasyonunu önemsemeyerek devletin çıkarlarını korumak açısından vergi tabanlı olmakla birlikte mali kanunlarla kurallara bağlanmıştır. Bu durum küreselleşen işletmelerin gerçeğe uygun sunum yapmalarını zorlaştırmakta olup işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcıların ihtiyacını karşılamamaktadır. KGK tarafından işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacına yönelik ve dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulması sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı yayınlanmıştır. TMS ve BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunuyla karşılaştırıldığında işletmelerin mevcut durumlarını yansıtabilmeleri için birçok konunun işletme yönetimine ihtiyari olarak bırakıldığı görülmektedir.

Maddi duran varlıklar ilk satın alındığında üç düzenlemede de maliyet bedeli üzerinden finansal tablolara alınırlar. Fakat maliyet

bedeli kavramı incelendiğın Vergi Usul Kanunu diğerk düzenlemelerden ayrılmaktadır. VUK’da yer alan maliyet bedeli kavramı vadeli alış işleminde ortaya çıkan vade farkı tutarının da varlığın maliyetine eklenmesi içermektedir. TMS-16 ve BOBİ FRS’ye baktığımızda ise maliyet bedeli varlığın satın alındığı tarihte ki peşin tutarını ifade etmektedir. Vadeli alımlarda ki vade farklarının varlığın maliyetine eklenmesi hususunda üç düzenlemede birbirinden ayrılmaktadır. BOBİ FRS’ye göre varlıklar satın alınırken vadesi bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılarak giderleştirilir. Vade bir yıldan az ise vade farkı varlığın maliyetine eklenir. TMS-16’da ise satın alınan işlemlerinde vade tarihine bakılmaksızın bütün vade farkları giderleştirilir. VUK’ta bütün vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmektedir. BOBİ FRS ve TMS-16’da maddi duran varlık satın alındığı tarihten sonrasında işletmeler muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini kullanabilirler.

VUK’nun BOBİ FRS ve TMS-16’dan ayrıldığı diğerk bir konuda yeniden değerlendirme modelidir. Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değeri güvenli bir biçimde tespit edilebiliyorsa varlık finansal tablolara alındığı tarihten sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden kayıt altına alınır. Değerleme işlemi sonucunda maddi duran varlığın değeri artmışsa değer artış tutarı özkaynaklar grubunda yer alan TMS-16 açısından “yeniden değerlendirme değer artışı” hesabında BOBİ FRS açısından “yeniden değerlendirme yedeği” hesabında takip edilir. Varlık değer düşüklüğü uğramışsa yeniden değerlendirme hesaplarında ki tutardan karşılaştırılarak ilgili döneme kar veya zarar olarak yansıtılır. VUK’da

yeniden değerleme modeli enflasyon muhasebesi ile uygulamadan kalkmıştır. VUK’da yeniden değerleme yapabilmek için Maliye Bakanlığının izni aranmaktadır. Yeniden değerleme sonrasında değer dūřuklūęu ve değer artışları dikkate alınmamaktadır. BOBİ FRS ve TMS-16 yeniden değerleme konusunda tek ayırım gerçekleşebilir değerin hesaplanmasındadır. BOBİ FRS’ de gerçekleşebilir değeri konu hakkında bilgi ve tecrūbesi olan kişiler ya da ilgili kurumlar tarafından yapılması zorunlu kılınmıştır. TMS-16 ise gerçeğe uygun değerin nasıl hesaplanacağı ayrıntılı bir biçimde ilgili standartlar yardımıyla açıklanmıştır.

BOBİ FRS ve TMS-16 standardında maddi duran varlığın faydalı ömrünün sonunda varlığın kullanılacağı alanın dūzenlenmesi veya varlığın taşınmasına ilişkin tahmini maliyetler varlığın değerine eklenebilmektedir. Vergi Usul Kanununda bu konuyla ilgili bir dūzenleme yer almamaktadır. VUK’ da amortisman ayrılması ihtiyari bırakılmışken BOBİ FRS ve TMS-16 amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS ve TMS-16 da amortisman konusundaki değer varlığın kalıntı değeri dūřolduktan sonra bulunan değerdir. VUK ise kalıntı kavramı yer almamakla birlikte varlığa ayrılacak amortisman değeri varlığın maliyet bedelidir. TMS-16 ve BOBİ FRS’de maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi işletme tahminlerine bırakılmışken VUK’unda Maliye Bakanlığınca yayınlanan sūreler kullanılmaktadır. BOBİ FRS ve TMS-16 göre maddi duran varlığın önemli parçaları maddi duran varlığtan farklı bir faydalı ömre sahipse ayrı bir amortisman yöntemi kullanılabilir fakat Vergi Usul Kanununda varlık parçalara ayırmak suretiyle amortisman tabi tutulur. BOBİ FRS



ve TMS-16 da maddi duran varlıklar ilk satın alındığında kıst amortisman yöntemine göre kayıt edilirken VUK’unda sadece binek araçlarda kıst amortisman yöntemi uygulanır. Değer düşüklüğü açısından TMS-16 ve BOBİ FRS’de maddi duran varlığa değer düşüklüğü testi uygulanarak varlıkta ki değer düşüklükleri tespit edilirken VUK’da böyle bir düzenleme yer almamaktadır. VUK’ da değer düşüklükleri Maliye Bakanlığınca belirlenen fevkalade durumlar da ortaya çıkmakla birlikte değer düşüklüğü tutarı takdir komisyonunca belirlenmektedir. Maddi duran varlığın finansal tablo dışında bırakılması konusunda BOBİ FRS ve TMS-16’da bir varlık elden çıkarılmışsa ya da varlıktan gelecekte bir faydanın gelmesinin olası olmadığı durumlar finansal tablo dışı bırakılırken, VUK’da varlık sadece satılması durumunda finansal tablo dışı bırakılmaktadır.

Ülkemizde uygulanmaya başlayan BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunuyla karşılaştırıldığında daha modern ve işletmelerin mevcut durumlarını daha iyi yansıttığı görülmüştür. TMS-16 ise modern bir düzenleme olmakla birlikte Vergi Usul Kanunundan geçiş yapacak işletmeler için karmaşık ve maliyetli bir yapıya sahiptir. BOBİ FRS, TMS-16’nın daha küçük işletmeler için sadeleştirilmiş hali olup uygulanabilirliği arttırmıştır. Ülkemizde TDHP yetersizliği nedeniyle BOBİ FRS’nin kapsadığı ancak TDHP’da yer almayan muhasebe kalemleri mevcuttur. TDHP güncellenerek ulusal muhasebe sistemimizin modernleşmeye gidilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde ki muhasebe uygulamaları vergi ekseninden çıkarak işletmelerin ve finansal bilgi kullanıcıların doğru ve

güvenilir bilgiye ulaşması için çalışma sürecini hızlandırması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akgün M. (2008). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”. Sağlam N, Şengel S, Öztürk B. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. (375 -411)
- Akın O. (2018). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı”, [www.mehmetakif.edu.tr](http://www.mehmetakif.edu.tr), [https://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0686\\_2197\\_dosya.ppt](https://abs.mehmetakif.edu.tr/upload/0686_2197_dosya.ppt) (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2019).
- Akpınar A. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Ankatrio (Anka Trio Bağımsız Denetim A.Ş.). (2018). “BOBİ.FRS – MSUGT(VUK)-TFRS Karşılaştırması” [www.ankatrio.com.tr](http://www.ankatrio.com.tr), [https://ankatrio.com.tr/app/files/5415\\_1807\\_0607-TFRS-BOBI\\_FRS-MSGUT\\_Karsilastirma.pdf](https://ankatrio.com.tr/app/files/5415_1807_0607-TFRS-BOBI_FRS-MSGUT_Karsilastirma.pdf) (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2019).
- Aydın G. (2016) *Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy işletmelerin finansal raporlama standardı)
- Dibi E. (2018). “Taşınmazlara Yeniden Değerleme İmkânı ve Yeniden Değerlemeye İlişkin Muhasebe Kayıtları”, [www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremdibi/004/> (Erişim Tarihi: 19 Şubat 2019).

Fahran F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TMS/TFRS Karşılaştırmaları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

GVK (Gelir Vergisi Kanunu)

İSMMMÖ (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası). (2018). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı)”, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr), <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Teblihi-Tek-Duzen-Hesap-Plani---3988> (Erişim Tarihi: 20 Ocak 2019).

Kalkan R. (2018). “Enflasyon Değerlemesi İmkânı Kaçırılmamalı”, [www.bilgidenetim.com](http://www.bilgidenetim.com), <https://www.bilgidenetim.com/ymm-rafet-kalkan-enflasyon-degerlemesi-imbani-kacirilmamali.html> (Erişim Tarihi: 17 Şubat 2019).

Karapınar A, Eflatun O. (2017). *BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitapevi.

KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu)

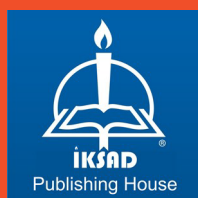
Kesgin MM. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri Ve Türk Vergi Mevzuat ile Karşılaştırılması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi

KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2019). “IFRS Taksonomileri”, [www.kgk.gov.tr/](http://www.kgk.gov.tr/), <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5158/IFRS-Taksonomileri#> (Erişim Tarihi: 20 Ocak 2019).

- Kırhoğlu H, Bağdat A. (2016). “Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi” 3. *Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Kongresi*, 16: (616-627)
- Kıymetli şen İ, Özbirecikli M. (2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Nisan 2018 Özel Sayı):462-484.
- Küçük M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması –Genel Bakış*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Küçük, M. (2012). “Maddi duran varlıklar (TMS 16)”. *Vergi Dünyası Dergisi*, (373): 59-63
- MSGUT (1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)
- MTVK (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu)
- Muhasebetr. (2019). “Demirbaş ve Amortisman Sınırı”, [www.muhasetr.com](http://www.muhasetr.com), <http://www.muhasetr.com/demirbas-amortisman-siniri/>, (Erişim Tarihi: 9 Ocak 2019)
- Muhasebex. (2018). “VUK // Değerleme”, [www.muhasetr.com](http://www.muhasetr.com), <http://www.muhasetr.com/VUK-değerleme>, (Erişim Tarihi: 26 Aralık 2008)
- Örten R, Bayırlı R. (2007). “TMS 16’ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36): 34-49.
- ÖTVK (Özel Tüketim Vergisi Kanunu)
- Özbirecekli M, Kıymetli şen İ, Tüm K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay yayıncılık.

- Özdemir E. (2015). *Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları Ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) Göre Karşılaştırılması*. Ankara: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Şen Ç. (2011). “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, (106): 133-160.
- Tekşen Ö, Dağlı SŞ. (2017). “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20):427-447.
- TFRS-15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı)
- TFRS-5 (Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı)
- TFRS-6 (Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı)
- TMS-16 (Maddi Duran Varlıklar Standardı)
- TMS-19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı)
- TMS-36 (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı)
- TMS-38 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı)
- TMS-41 (Tarımsal Faaliyetler Standardı)
- TTK (Türk Ticaret Kanunu)
- VUK (Vergi Usul Kanunu)
- Yelgen, E, Uyar, S. (2018). “Bobi Frs Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (), 98-109. DOI: 10.29067/muvu.339102

- Yücel S, Öncü MA, Akaytay A. (2018). “Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması”, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39):283-304.
- Yükçü S, İçerli Y. (2007). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, (82): 16-27.



978-625-7029-91-9