

MADDİ DURAN VARLIKLARDA VERGİ USUL KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI ve SONUÇLARIN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ

COMPARISON OF DEPRECIATION PRACTICE OF TANGIBLE NON-CURRENT ASSETS
ACCORDING TO TAX PROCEDURE LAW AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS,
AND THE EFFECT OF RESULTS ON FINANCIAL TABLES



Emel ARIKUŞU*

ÖZ

İşletme bilançolarının önemli kalemlerinden olan maddi duran varlıkların VUK 313-321 maddelerinde yer alan amortisman düzenlemeleri ile TMS 16 kapsamında düzenlenen amortisman uygulamalarına ilişkin açıklamalar yapıldıktan sonra her iki uygulama karşılaştırılıp sonuçların finansal tablolar üzerine etkisi açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Amortisman, Vergi Usul Kanunu, TMS 16.

Jel Sınıflandırması Kodları: M40, M41.

ABSTRACT

The study first explains the depreciation rules of tangible non-current assets, which are some of the most important items of business balance sheets, both in terms of Articles 313-321 of TPL and TAS 16. It later analyses the potential effect of results on the financial tables.

Keywords: Tangible non-current assets, depreciation, Tax Procedure Law, TAS 16

JEL Classification Codes: M40, M41.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emek.arikus@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6081-3730.
Arikuşu, E. (Ağustos 2019). Maddi Duran Varlıklarda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Uygulamasının Karşılaştırılması ve Sonuçların Finansal Tablolar Üzerine Etkisi, *Vergi Raporu*, 239, (165-181).

GİRİŞ

İşletmeler kar güdüsüyle hareket eder ve kârın maksimize edilmesi için maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Amortisman tabi varlıklardan maddi duran varlıklar işletme bilançolarında önemli kalemler olduğundan maddi duran varlıkların doğru değerlendirilerek amortisman tabi tutarın doğru hesaplanması gerekmektedir. Çünkü amortisman işletme maliyetlerinin düşürülmesinde rol oynar.

Bu çalışmada maddi duran varlıklarda, bir gider veya üretim maliyetinin parçası olan amortisman uygulamalarının, VUK hükümleri ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre nasıl olduğu açıklanmış ve uygulamalar karşılaştırılıp, her iki uygulamanın finansal tablolar üzerindeki sonuçları açıklanmıştır.

1- VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

1.1- Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme ve Amortisman Düzenlemesi

Değerleme; VUK'un 258.maddesine göre; *"Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir."* Değerleme hem Türk Ticaret Kanunu hem de VUK hükümleriyle düzenlenmiştir. Ancak her iki düzenlemede değerlendirme anlayışı birbirinden oldukça farklıdır. VUK açısından tamamen devlet çıkarları ön plandadır.¹ Dolayısıyla VUK'daki değerlendirme ölçüleri vergi matrahının tespitine yönelik olup, gerçekleşmemiş kar ve zararın vergilendirilmesi amacıyla maliyet temelli ölçümü ilke edinilmiştir.²

Değerleme açısından en önemli unsurlardan

biri olan amortisman konusu Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313. maddesinde "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." şeklinde düzenlemiştir.

1.2- VUK'a Göre Amortisman Ayırma Şartları

1.2.1- İktisadi Kıymetin İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması

İşletmede bulunan bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler değeri ne kadar da yüksek olursa olsun doğrudan zarar olarak yazılır. Yani ölçüt iktisadi kıymetin bilfiil bir yıldan fazla kullanılması değil, bir yıldan fazla kullanılabilir olmasıdır.³ Bir yıllık süre takvim yılı olarak değil iktisadi kıymetin 365 günden fazla kullanılıp kullanılmadığına göre belirlenir.⁴

1.2.2- İktisadi Kıymetin Yıpranma, Aşınma, Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması

Yıpranma, aşınma, değerden düşme çeşitli nedenlerle meydana gelebilir. Örneğin; yılın son günü işletme aktifine kaydedilen bir iktisadi kıymette bu etkinin fiilen mevcut olması gerekmez. İktisadi kıymetin yıpranmadığı halde yıpranabilecek durumda olması amortisman ayrılması için yeterlidir.⁵

¹ Şükrü Kızılot ve diğerleri. Vergi Hukuku. Yaklaşım Yayıncılık. 2006. s.217

² Numan Emre Ergin. Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. Vergi Dünyası. Haziran 2016. s.17

³ Yılmaz Özbacı. Vergi Usulu Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık. Ankara 2006. s.792

⁴ Gürol Ürel. Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 2.Maliye ve Hukuk Yayınları. 2007. s.723

⁵ Gürol Ürel. a.g.e. s.723

1.2.3- İktisadi Kıymetin İşletme Envanterine Kayıtlı Olması

VUK'un 189. Maddesinde amortisman hesaplanan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinin herhangi birinde gösterilir. Amortisman defteri veya listeleri envanter hükmündedir.⁶ Bilanço ve işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından amortisman tabi iktisadi kıymetler envantere alınır. İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem işletmenin tasarrufunda bulunmasını hem de envantere kaydedilmiş olmasını ifade eder.⁷

1.3- Amortisman Tabi Varlığın Değeri 1.3.1- VUK'da Maliyet Bedelli Değerleme Ölçüsü

VUK'a göre belirlenen değerlendirme ölçülerinden temel değerlendirme ölçüsü olan *Maliyet Bedeli*: VUK'un 262'nci maddesine göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamıdır.

Buna göre maliyet bedeli unsurları; iktisadi kıymetin iktisap bedeli ile iktisadi kıymetin değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ve bunlarla ilgili yapılan genel giderlerden oluşur. Satın alınan iktisadi kıymet ile ilgili ödenen komisyon, nakliye, gümrük vergileri depolama gibi giderler de maliyet bedelinin unsurlarındandır.⁸

1.3.2- Amortisman Tabi Varlıklarda Değerleme 1.3.2.1- Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetlerin Değeri

VUK'un 269. maddesine göre gayrimenkuller

ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ise söz konusu maddede gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar olarak sayılmıştır.⁹

VUK'un ilgili madde hükümlerine göre de maliyet bedeli hesaplanırken dahil edilmesi gereken giderler ise şöyledir:

- VUK'un 262. maddesi gereği bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin bilumum giderler ile VUK'un 272. maddesi gereği normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler ile,
- VUK'un 270. maddesi gereğince makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzeltilmesinden ortaya çıkacak giderlerdir.

Gayrimenkullerin maliyet bedeline dahil edilmesi ihtiyari olan giderler VUK'un 270. maddesinde ayrıca şöyle belirtilmiştir.

- Noter,
- Mahkeme,
- Kıymet Takdiri,
- Komisyon,
- Tellaliye,
- Emlak Alım,
- Özel Tüketim Vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesinde işletmeler serbesttir.

Söz konusu giderler dışındaki giderler ile normal tamir bakım giderlerinin maliyete dahil

⁶ Fethi Aygün. Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi. Aralık 2011. s.279

⁷ Yılmaz Özbacı. a.g.e. s.792

⁸ Fehmi Günay. Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi. Vergi Sorunları Dergisi. Nisan 2009. s.247

⁹ Recep Özdemir. Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. Vergi Dünyası. Aralık 2013. s.46

edilmeden doğrudan genel gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.¹⁰

Kredi faizleri ve kur farklarının maliyet bedeli tespiti sırasındaki durumları ise şöyledir:

- 163 sıra No.lu VUK Genel Tebliği gereğince yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin kuruluş dönemine ilişkin olanlarını maliyete eklemek zorunlu iken sonraki dönemler için giderleştirmek veya maliyete eklemek ihtiyaridir.¹¹
- Yine 163 sıra No.lu VUK Genel Tebliğince; döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar kısmı sabit kıymetin maliyetine eklenmelidir. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarını ise giderleştirmek veya maliyete eklemek yine ihtiyaridir.¹²
- 334 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ise; lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönem sonuna kadar olan kısmı maliyet bedeline eklenmelidir. Sonraki dönemler için bu kur farklarını giderleştirmek veya maliyete eklemek ise yine seçimsel bir haktr.¹³

1.4- Amortisman Süresinin Başlangıcı

Amortismanın uygulamasının başlangıç döneminin saptanmasında 320. madde hükmünden iktisadi kıymetin aktife girdiği yıl amortismana

tabi olduğu gayet açık ve net olarak anlaşılmaktadır Aktife girme kavramı ise iktisadi kıymetin kayıtlara geçirilip değerlendirme gününde envantere dahil edilmesi ve kullanılmaya hazır halde bulunmasıdır.¹⁴ Kullanılmaya hazır halde bulunma ise varlığın alındığı şekliyle sözleşme şartlarının sağlanıp teslim alınmasıdır.¹⁵

1.5- Amortisman Oranları

30.12.2003 tarihinde Resmi Gazete yayımlanan 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikle iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin 01.01.2014 tarihinden itibaren Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Genel olarak işletmeler aktifine kayıtlı bir iktisadi kıymete ya da amortisman tabi bir unsura amortisman ayırabilmek için öncelikle kanunda özel bir hüküm olup olmadığına bakacak, özel bir hüküm yoksa genel hükümler çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirlenen listelerdeki faydalı ömür süresini esas alacaktır. Faydalı ömür iktisadi kıymetler üzerinden hesaplanacak amortisman oranının belirlenmesine yaramaktadır.¹⁶

1.6- Amortisman Ayırma Yöntemleri

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin her yıl ne kadarlık kısmının gider olarak yazılacağı amortisman ayırma yöntemine göre belirlenir. Vergi Usul Kanunu'nda her yıl ayrılacak amortisman tutarının belirlenmesinde iki yöntem uygulanmaktadır. Birincisi normal amortisman yöntemi, ikincisi ise azalan bakiyeler yöntemidir.¹⁷

¹⁰ Hüseyin Dinçer. Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. Vergi Dünyası. Aralık 2014. s.100

¹¹ 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 1.

¹² 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2.

¹³ 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2.

¹⁴ Ali Haydar Yıldırım. Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örneği. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2014. s.127

¹⁵ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı. Giderler ve İndirimler. Business School. İstanbul 2011. s.400

¹⁶ Abdülkadir Işık ve Fatih Pekşen. Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür Gerçekten Faydalı mı?. Vergi Sorunları Dergisi. Eylül 2010. s.264

¹⁷ H.Faruk Bertay. Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası. Aralık 2015. s.217

1.6.1- Normal Amortisman Yöntemi

VUK'un 315. maddesinde yapılan tanımlama normal amortisman yöntemini ifade etmektedir. Bu yöntemde Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlere göre amortisman oranı ve uygulanacak yıl tespit edilir. Maliye Bakanlığı 333 ,339,365,389,399,406,418 ve 439 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile normal amortisman oranlarını belirlemiştir.¹⁸

1.6.2- Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi

VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler yöntemine göre; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabii iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemini uygulayarak da yok edebilirler.¹⁹

Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesiyle tespit edilecektir. Amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacaktır.²⁰

1.7- Kıst Amortismanının VUK'daki Özelliği

213 sayılı VUK'un 320'nci maddesi;

"Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli

şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." şeklindedir.

Bu uygulamaya kıst amortisman denilmektedir. Vergi mevzuatında kıst amortisman uygulamasının varlık nedeni amortisman uygulamasının kötüye kullanımını engellemek ve vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır.²¹ Şöyle ki binek otomobiller kolayca paraya çevrilebildikleri için, bir dönem mükellefler tarafından, dönem sonlarında aktifleştirilen binek otomobillere tam yıl amortisman ayrıldıktan sonra bu binek otomobiller elden çıkartılmış ve kötüye kullanılan bu durum yüzünden vergi matrahlarının aşındırılmasına neden olunmuştur.²²

2- TÜRK TİCARET MEVZUATINDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

2.1- Türk Ticaret Mevzuatında Amortisman Düzenlenmesine Genel Bakış

Günümüzde ülkelerarası ekonomi ve ticaretin gelişmesiyle dünya büyük bir pazar haline gelmiş bunun sonucu olarak da mevzuatlar arasında bir bütünleşme kaçınılmaz olmuştur. Finansal tablo-

¹⁸ Recep Özdemir. a.g.e. s.45

¹⁹ VUK Mükerrer 315. madde

²⁰ H.Merve Yalçın. Türk Vergi Hukukunda Amortisman Uygulaması, Uygulamanın Önemi, Uygulamaya İlişkin Usuller ve Mükellefin Seçimlik Hakları. E-Yaklaşım. Ocak 2019. 313

²¹ Hakan Gürsoy ve Murat Binici. Vergi Usul Kanunu'nda Kıst Amortismanının Kısıtlılığı. Vergi Dünyası. Ağustos 2016. s.86

²² Hakan Gürsoy ve Murat Binici. a.g.e. s.86

ların gerçeğe uygun şekilde sunulmaları, finansal tablo kullanıcıların daha sağlıklı karar verebilmeleri için mali tabloların uyumlaştırılması ve özellikle muhasebe ve verginin tekil yapıya kavuşması için uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı bir anlamda zorunlu hale gelmiştir. Ülkemizde muhasebe ve verginin tekil yapıya kavuşması için de en gerekli konulardan biride kuşkusuz amortisman işlemlerine ilişkin düzenlemelerdir.²³

Amortisman işlemlerine ilişkin vergi mevzuatı ile muhasebe standartlarında farklı düzenlemeler yer almaktadır. Ancak esas itibarıyla işletmeler tarafından uyulması zorunlu olan hükümler VUK'da yer alan amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerdir. Bununla birlikte kamuya hesap verme zorunluluğu olan halka açık işletmelerin Tam Set TMS'lere uyma zorunluluğu bulunmaktadır. 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte kamuya hesap verme zorunluluğu olmayan işletmelerin de finansal tablolarını KOBİ TFRS'lere uygun şekilde hazırlama zorunlulukları bulunmaktadır.²⁴ Bununla birlikte bağımsız denetim aktif toplamı, satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi belirlenen kriterlerden ikisini sağlayan işletmelere uygulanmakta olup bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli BOBİ FRS adında finansal raporlama çerçevesi hazırlanmıştır. Kriterleri sağlayan bu işletmeler finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre düzenlemek zorundadır.²⁵

Bu düzenlemeler sonucu amortisman işlemlerinde de farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

Bu durum işletmelerin faaliyet sonuçlarının farklı yansıtılmasına ve yatırımcılar, çalışanlar, kredi verenler, devlet ve özellikle kamu gibi finansal tablo kullanıcılarının kararlarının etkilenmesine neden olmaktadır.²⁶

2.1.2- Türk Ticaret Mevzuatında Amortisman Düzenlemesi

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemelere göre işletmeler TTK'nın 69 ve 88. maddeleri gereği 2013 hesap döneminden itibaren muhasebe işlemlerini TMS ve TFRS'lerin esaslarına göre yürüteceklerdir. Bu doğrultuda 6102 sayılı TTK'nın "Değerleme İlkeleri" başlıklı 79. maddesi gereğince işletmeler dönen ve duran varlıklarını Türkiye Muhasebe Standartları ölçüsünde değerleyeceklerdir. Yine 80. maddesinde değerlendirilmede de uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı gibi hususlarda Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. Dolayısıyla yeni TTK'da değerlendirme hükümleri için doğrudan bir hüküm bulunmamakta ancak değerlendirme ve dolayısıyla amortisman işlemlerinde TMS ve TFRS'lerin temel belirleyici konumda olduğu görülmektedir.²⁷

2.1.3- Türkiye Muhasebe Standartlarında Amortisman Düzenlemeleri

TMS ve TFRS açısından amortismanlara ilişkin düzenlemeler en kapsamlı TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardında yer almakta olup TMS 16 No.lu standart 31/12/2005 tarih ve 26040

²³ Mustafa Çam. TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Muayenesinin İncelenmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Ocak 2015. s.11

²⁴ Ayşe Gül Hatipoğlu. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 2012. S.188

²⁵ Aziz Doğan. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı: Hazırlanması, Gerekçeleri ve Genel Özellikleri. Vergi Dünyası. Ekim 2018. s.40

²⁶ Ayşe Gül Hatipoğlu. a.g.e. s.188

²⁷ Serhat Sever. 6102 Sayılı TTK Düzenlemelerinin Dönem Sonu İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi ve Vergi Kanunları ile Karşılaştırılması. Aralık 2013. s.148

sayılı Resmi Gazetede 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayımlanmıştır.

Standarda göre amortisman, “bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade ederken; yine standartta amortismanına tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı” olarak ifade edilir.

Bir varlığın kalıntı değeri ise; varlık tahmin edilen yararlı ömrü sonundaki durumuna veya yaşına ulaştığında, söz konusu varlığın elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutarıdır. Varlıkların kalıntı değerleri ve yararlı ömürleri her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir ve beklentilerin tahminlerden farklı olması durumunda değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.²⁸

TMS 16 No.lu standart uyarınca maddi duran varlıklar da her bir maddi duran varlık kalemi için maliyetler dikkate alınarak her bir parça için ayrı ayrı amortisman ayrılır. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri de gelir tablosu ile ilişkilendirilir (imalatta kullanılan varlıkların amortisman bedellerinden stokların maliyetine pay verilmesi durumları hariç). Uygulamada kalıntı değer genellikle değersizdir. Bu nedenle de amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Kalıntı değer varlığın defter değerine eşit veya daha fazla bir tutara yükseldiği durumda amortisman gideri,

kalıntı değerinin sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifira eşit olur.²⁹

Standarda göre maddi duran varlıklar kullanıma hazır hale geldiğinde amortismanına tabi tutulmaktadır. Standartta açıkça kıst amortismanından bahsedilmemiştir ancak varlıklar kullanıma hazır hale geldiğinde amortismanına tabi tutulacakları belirtildiğinden varlıkların tümü için kıst amortisman yöntemi uygulanacaktır.³⁰

TMS 40 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli ile ölçüldüklerinde TMS 16 hükümleri uyarınca amortismanına tabi tutulur. Bununla birlikte işletmeler satışa hazır hale gelene kadar ürettikleri bir duran varlık için yine TMS 16 kapsamında amortisman ayırmaya devam ederken satışa hazır hale gelen maddi duran varlıkları için amortisman işlemleri durur.³¹

2.1.4- Türkiye Muhasebe Standartlarında Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 16 No.lu standart finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimlerini belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesiyle ilgili esasları düzenlemektedir.³² Bu standardın amacı devamlı kullanım amaçlı maddi varlıkların ve bunların amortismanlarının değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili bilanço ve eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin neler olacağına belirlenmesidir. Bu standart kullanım amaçlı yani satış amaçlı olmayıp mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış dağıtım ve yönetim faaliyetleri için kullanılan tüm duran varlıklara uygulanır.³³

²⁸ Ali Tuğlu. Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları. Vergi Dünyası. Kasım 2011. s.66

²⁹ Musa Topaloğlu. Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Aralık 2012. s.65

³⁰ İlker Kıymetli Şen. Maddi Duran Varlıklar (TMS16) Standartının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2013. s.25

³¹ Ali Tuğlu. a.g.e. s.70

³² TMS-16 Paragraf 1

³³ Remzi Örtün ve diğerleri. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara 2018. s.211

Maddi duran varlıkları ilgilendiren maddi duran varlıklara ilişkin doğrudan sunum ve değerlendirme hükümleri içeren diğer standartlar ise şunlardır:

- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (*Bu standarda uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.*)

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı (*Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklara satışa hazır hale gelinceye kadar Tms 16 no'lu standart uygulanır.*)

2.2- Türkiye Muhasebe Standartları Setinde Değerleme Ölçüleri

UMS ve UFRS'nin 6762 sayılı TTK ile TMS ve TFRS olarak kabul edilmesiyle birlikte değerlendirme sadece VUK'da düzenlenen hükümler olmaktan çıkmış VUK ile birlikte muhasebe standartlarında da düzenlenen hükümler haline gelmiştir.³⁴

TMS ve TFRS'lerde değerlendirme işlemleri VUK'un aksine ilk ölçümleme ve sonraki ölçümlemeyle ilgili esasları belirlemiştir. Standartlardaki değerlendirme ölçümlerine baktığımızda vergi tabanlıdan bilgi tabanlı bakış açısına geçildiğini ve gerçeğe uygun değer kavramına yapılan vurgulamalarla değerlendirme ölçülerinde dinamik bir ölçümün yapılabileceğini görüyoruz.³⁵

Esas itibarıyla kavramsal çerçevede ölçüm dört ana başlık altında yer almaktadır. Bunlar; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir de-

ğer(ödeme değeri), bugünkü değer'dir.³⁶ Bunların dışında standartta en çok "gerçeğe uygun değer" kavramına yer verilmekte finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacı için varlık ve borçlarının gerçeğe en uygun değerle ölçülmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Aslında esas olarak TMS/TFRS'de iki tane esas ölçüm yöntemi bulunmaktadır. Birisi tarihi maliyet diğeri ise gerçeğe uygun değerdir. Diğer üç değerlendirme yöntemi olan cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer(ödeme değeri), bugünkü değer yöntemleri gerçeğe uygun değer yerine kullanılan ölçümleme yöntemleridir.³⁷

2.3- Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Yöntemleri

Bir varlığı amortisman tabii tutarı üzerinden yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir.

TMS'de yer alan amortisman yöntemlerinden doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi VUK'da yer alan yöntemlerle aynıdır. Üretim miktarı yöntemi ise VUK'da madenlerde amortisman başlığı ile yer alan sadece madenler için ayrılacak amortisman tutarını belirlemek için kullanılmaktadır.³⁸

Amortisman ayırmada normal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanırken süre yani yararlı ömür baz alınacakken üretim miktarı yönteminde iş ölçüsü baz alınacaktır.

Amortisman ayrılacak dönem açısından TMS ile VUK arasında bir anlayış farkı mevcuttur.

³⁴ Şeref Demir. TMS/TFRS ve VUK Değerleme Ölçülerinin Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Yönünden İncelenmesi. Vergi Sorunları Dergisi. Ocak 2016. s.328

³⁵ Hacı Arif Tunçöz. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması. Avrupa Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. 2019. s.210

³⁶ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 4.55

³⁷ Şeref Demir. a.g.e. s.328

³⁸ Erkan Öztürk. Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Eylül 2015. s.205

TMS'de amortisman varlığın aktife girdiği tarihten itibaren dönem sonuna kadar ay bazlı hesaplanıp ayrılacaktır. Ancak VUK'da binek otomobiller haricinde bir varlık 31 Aralıkta aktife girse bile tüm yıl kullanılmış gibi amortismanına tabi olur.³⁹

VUK'da sadece binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile TMS'de uygulanan kıst amortismanında kendi içinde anlayış farkı mevcuttur. VUK'da yine aynı mantıkla yıl bazlı düşünülüp ilk yıl binek otomobil için ayrılmayan amortisman son yıla ilave edilirken, TMS'de yine ay bazlı hesaplanan amortisman tüm duran varlıklar için son yılı izleyen yılın ilgili aylarında itfa edilmektedir.⁴⁰

Bir varlığın ekonomik ömrü ile teknik ömrü farklı olabilir. TMS'de varlığın amortisman süresinin ve yönteminin seçiminde varlığın yararlı ömrü veya ekonomik ömrü sonundaki değeri, vardiya sayısı, varlığın üretildiği piyasadaki değişiklikler, teknoloji gibi değişiklikler dikkate alınacaktır.⁴¹ Örneğin bir makinenin teknik ömrü 10 yılken beşinci yıldan sonra bakım-onarım maliyetlerinin yüksekliği veya aynı işi yapan daha verimli bir makinenin piyasaya sürülmesi bu makinenin ekonomik ömrünün 5 yıl olduğunu gösterir. Yani işletmeler faydalı ömrü belirlerken makinenin teknik ömrü ve ekonomik ömrüyle birlikte özellikle varlıktan kullanmayı beklediği süreyi ve varlıktan elde etmeyi beklediği üretim/iş sayısını göz önünde bulundurur. Bu durum işletmelerin her bir varlık için faydalı ömürleri tahmin etmesine yol açar.⁴²

2.4- Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesi

2.4.1- İlk Ölçüm ve Muhasebeleştirme

Bir maddi duran varlığın ilk ölçümü maliyet bedeli üzerinden yapılır.⁴³ Bu maliyetler oluştuğu tarihteki değerleri üzerinden kayda alınırlar.⁴⁴

Söz konusu maliyetler bir maddi varlığın ilk elde etme maliyetleri veya inşası sırasında oluşan üretim maliyetleridir.⁴⁵

TMS 16'da maddi duran varlığın maliyetinin muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına eş değer tutar olduğu ve varlık kredili alındıysa peşin fiyat ile toplam ödeme arasındaki farkın kredi dönemi boyunca finansal tablolara faiz olarak yansıtılacağı düzenlenmiştir.

Ancak TMS 23'te "amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık" özellikli varlık olarak tanımlanmış ve özellikli varlığın elde edilmesi, inşası/üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin özellikli varlıkların maliyetlerine ekleneceği düzenlenmiştir.⁴⁶

Sonuç olarak işletmelerdeki maddi duran varlıklarına ilişkin kullanılan vade farkı, faiz gideri, komisyon gideri, kur farkları gibi borçlanma maliyetleri ancak maddi duran varlık özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenip aktifleştirilir aksi durumda dönem gideri olarak hesaplara yansiyacaktır.⁴⁷

Bunlara ek olarak arsa üzerinde satın alınan binalar arsaların sınırsız ömrü binaların ise sınırlı ömrü bulunduğundan ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu nedenle arsalar sınırsız ömürleri nedeniyle

³⁹ Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.216

⁴⁰ Erkan Öztürk. a.g.e. s.206

⁴¹ Erkan Öztürk. a.g.e. s.206

⁴² Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.216

⁴³ Ercan Bayazıtlı ve diğerleri. Genel Muhasebe. Siyasal Kitabevi. Ankara 2015. s.499

⁴⁴ TMS 16 Paragraf 15

⁴⁵ TMS 16 Paragraf 10

⁴⁶ Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.212

⁴⁷ Cansu Ünlü. Muhasebe Standartları Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. E-Yaklaşım. Haziran 2018. s.306

amortismanına tabi değilken binalar amortismanına tabi tutulur.⁴⁸

VUK'da ise boş arsa ve araziler amortismanına tabi değilken binalar arsaları ile birlikte alındıkları durumda arsalar binaların maliyetine eklenecek şekilde birlikte amortismanına tabi tutulur.⁴⁹

2.4.1.2- Sonraki Ölçüm ve Muhasebeleştirme

Bir varlığın ilk ölçümlenmesinden sonra o varlıkla ilgili katlanılması gereken yeni maliyetler ortaya çıkabilir. Ortaya yeni çıkan maliyetin ilgili varlığın maliyetine eklenebilmesi için varlıktan gelecekte elde edilecek fayda ve varlığın performansı önemli ölçüde artmalıdır.

Bu maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibi olup bu harcamalar varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilecektir.

- Varlığın ekonomik ömrünü uzatıp kapasitesini artıran maliyetler;
- Parçaların yenilenmesiyle varlığın üretim kapasitesini artıran maliyetler,
- Yeni üretim sürecinin geliştirilmesinde işlem maliyetlerini azaltan maliyetler,
- Gayrimenkulü genişletmek için yapılan maliyetler ve daha önce var olmayan tesisat ilaveleri⁵⁰

Bunların dışında standartta maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerine ilişkin giderlerin aktifleştirilemeyeceğini ve oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Günlük bakım maliyetlerinin ise maddi duran varlıkların tamir ve

bakımı amaçlı işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini oluşturduğunu açıklar.⁵¹

Maliyet modeli

Maliyet modeli standardın 30. maddesinde maddi duran varlık kaleminin varlık olarak ölçümlenip muhasebeleştirilmesinden sonra finansal tablolarda maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararı indirildikten sonraki değeri olarak gösterilir şeklinde açıklanmıştır.⁵²

Yeniden değerlendirme modeli

Yeniden değerlendirme modeline göre; maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri üzerinden birikmiş amortisman payları ve değer düşüklükleri düzeltildikten sonraki kalan değer yeniden değerlendirilmiş tutardır ve mali tablolarda varlıklar bu değer üzerinden gösterilir.⁵³

Yeniden değerlendirme modeli ancak varlıkların gerçeğe uygun değeri ile işlerlik kazanmaktadır. Bunu uygularken öncelikle yeniden değerlendirilecek varlıkların aktif piyasadaki fiyatları baz alınacaktır. Aktif bir piyasa bulunmaması durumunda ise piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı veya maliyet yaklaşımı gibi değerlendirme yaklaşımları gerçeğe uygun değer ölçümü yapılacaktır. Bu yöntem uygulanırken varlığın defter değerinde yapılacak değişikliklerle orantılı olarak varlığın o tarihteki birikmiş amortismanı da değişecektir. Bu uygulama sonucu varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutarı eşitlenecektir.⁵⁴

TMS 16 No.lu standart uyarınca maddi duran varlıklar da her bir maddi duran varlık kalemi için maliyetler dikkate alınarak her bir parça ayrı ayrı

⁴⁸ Bora Unutmaz. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. Vergi Sorunları. Kasım 2012. Sayı 290

⁴⁹ İlker Kıymetli Şen. a.g.e. s.27

⁵⁰ Necdet Sağlam ve diğerleri. Örneklerle UFRS Kayıtları. Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Tic. A.Ş. Bursa 2018. s.252

⁵¹ TMS 16 Paragraf 12

⁵² Ali Deran, Adalet Acar. a.g.e. s.11

⁵³ Remzi Örtün ve diğerleri. a.g.e. s.214

⁵⁴ Erkan Öztürk. a.g.e. s.203

amortisman tabi tutulur. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri de gelir tablosu ile ilişkilendirilir (imalatta kullanılan varlıkların amortisman bedellerinden stokların maliyetine pay verilmesi durumları hariç).

Bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümlerine göre yapılır. Bu standart varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, geri kazanılabilir tutarın nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini ya da iptalinin nasıl yapılacağını düzenler.⁵⁵

Maddi duran varlıkta meydana gelen değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi varlığın maliyet modeline mi yoksa yeniden değerlendirme yöntemine göre mi değerlendirildiğine göre değişir. Eğer değer düşüklüğü varlığın maliyet bedeli ile değerlendirilmesinde bulunmuşsa fark gelir tablosunda kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilecektir. Eğer yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmiş bir varlıkta değer düşüklüğü tespit edilirse değer düşüklüğü zararı varsa daha önce artışların kaydedildiği yeniden değerlendirme değer artışı hesabından karşılanır eğer yeniden değerlendirme artış hesabı yoksa zarar gelir tablosuna aktarılır.⁵⁶

2.5- Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Amortisman

TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardında; "yatırım amaçlı gayrimenkuller kira geliri veya değer artışı kazancı (sermaye kazancı) veya

her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir".⁵⁷ Şeklinde tanımlanmıştır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ancak gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk ölçümü maliyet bedeli üzerinden yapılır ve işlem maliyetleri de bu maliyetlerine dahil edilir.⁵⁸ Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümleri gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet değeri yöntemi üzerinden yapılır. Seçilen yöntem tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygulanır.⁵⁹

Maliyet değeri yönteminde gayrimenkulün günümüz ekonomik şartları altında yeniden inşa edilme maliyeti ölçümlemeye baz alınır. Bu yöntem gayrimenkulün değerinin arsa ve binalar olmak üzere iki farklı varlıktan meydana geldiği, arsanın emsal bedelleri üzerinden takdir edileceği binanın ise inşaat maliyeti ve uzmanlar veya ilgili kuruluşlardan elde edilecek verilerle belirlenecek ve değerler üzerinden yıpranma payları düşülecektir. Gayrimenkulün bedeli arsa ve bina değeri toplanarak bulunacaktır.⁶⁰ Maliyet değeri yönteminin uygulaması TMS 16 hükümlerine göre yapılır. Gayrimenkullerin maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve varsa değer düşüklüğü zararları indirilerek tablolarda gösterilir. Maliyet bedeli yönteminde gayrimenkul için amortisman ayırmaya devam edilir ve gerek görüldüğünde değer düşüklüğü testi yapılır.⁶¹

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemesinde gayrimen-

⁵⁵ Akın Akbulut. Karşılaştırmalı TMS/IFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Ankara:Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 2012. s.574

⁵⁶ Erkan Öztürk. a.g.e. s.577

⁵⁷ Semra Aksoylu. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Muhasebe İşlemleri. Detay Yayıncılık. Ankara. 2014. s.12

⁵⁸ Gürbüz Gökçen ve diğerleri. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul. 2016. s.619

⁵⁹ Remzi Örten ve diğerleri. a.g.e. s.269

⁶⁰ Semra Aksoylu. a.g.e. s.58

⁶¹ Remzi Örten ve diğerleri. a.g.e. s.273

kulün gerçeğe uygun değeri piyasa değeridir ve varlığın gerçeğe uygun değeri bulunurken varlığın satışı veya elden çıkarılması esnasında katlanılan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden indirilmez.⁶² Her dönem gerçeğe uygun değer tespiti yapıldığından bu gayrimenkullere amortisman ayrılamaz. Varlığın gerçeğe uygun değerinde yapılan güncellemeler sonucu ortaya çıkan farklar dönem kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.⁶³

2.6- Satış Amaçlı Duran Varlıklarda Amortisman

Maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletme yönetimince alınan bir karar sonucu bir yıl içerisinde elden çıkarılması kararlaştırılabilir. Bu durumda satışa çıkarılan maddi duran varlıklar için TFRS 5 No.lu Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı uygulanır. TFRS 5 No.lu standarda göre işletme yönetimince varlık ve varlık grubunun satışına ilişkin bir planlama yapılmış olmalı, alıcıların tespiti ile birlikte varlığın aktif bir piyasada gerçeğe uygun değerinin tespit edilebiliyor olması gerekmektedir.⁶⁴ Satışına karar verilen duran varlık TFRS 5 No.lu standartta belirtilen koşulları da sağladığı durumda bu duran varlıklar bilançoda duran varlıklar grubundan çıkartılıp dönen varlıklar grubundan sınıflandırılacaktır. Satış amaçlı varlıkların ölçülmesi varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş

gerçeğe uygun değerinin karşılaştırılıp küçük olanının kayıtlara alınması ile olacaktır.⁶⁵

2.7- Yeniden Değerleme Modelinde Amortisman Uygulaması

Bir maddi duran varlık ölçümlenip maliyet bedeli ile kayıtlara alındıktan sonra gerçeğe uygun değeri aktif bir piyasada güvenilir olarak ölçülebiliyorsa yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir.⁶⁶

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı defter değerinden büyükse fark diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda “yeniden değerlendirme değer artışı” içinde gösterilmelidir.

Eğer yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değeri azalmışsa bu azalış gider olarak muhasebeleştirilecek ancak varlığın daha önce yeniden değerlendirme artışı oluşturulmuşsa bu azalış öncelikle bu artış fonundan düşülecektir.⁶⁷

Örnek:⁶⁸ Önce Yukarı Sonra Aşağı Yönlü Değerlemede Amortisman

X A.Ş 01.01.2006 tarihinde işletme faaliyetinde kullanacağı bir makineyi KDV hariç 2.000.000 TL'ye satın almıştır. Varlığın faydalı ömrü 10 yıl olup varlığa ilişkin diğer maddi varlıklarda olduğu gibi düz amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Varlığın 01.01.2006 tarihindeki alış kaydı ve 31.12.2006 tarihindeki amortisman kaydı şöyledir.

⁶² Semra Aksoylu. a.g.e. s.53

⁶³ Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.269

⁶⁴ Hakkı Fındık Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi Varlıkları Muhasebeleştirme Esasları. Vergi Sorunları Dergisi. Mayıs 2013. s.95

⁶⁵ Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.414

⁶⁶ Cansu Ünlü. a.g.e.

⁶⁷ Gürbüz Gökçen ve diğerleri. a.g.e. s.333

⁶⁸ Remzi Örtten ve diğerleri. a.g.e. s.233

| 01.01.2006 | | |
|----------------------------|-----------|-----------|
| 253 Tesis, Makine Cihazlar | 2.000.000 | |
| 102 Bankalar | | 2.000.000 |
| 31.12.2006 | | |
| 730 Genel Üretim Giderleri | 200.000 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 200.000 |
| / | | |

2.yıl

Makinenin gerçeğe uygun değeri 31.12.2007 tarihinde 1.900.000 Tldir.

| 31.12.2007 | | |
|----------------------------|---------|---------|
| 730 Genel Üretim Giderleri | 200.000 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 200.000 |
| / | | |

Makinenin net defter değeri =2000.000-400.000=1600.000

Varlığın gerçeğe Uygun değeri =1900.000 olduğundan aradaki 300.000 TL'lik fark varlığa eklenecek. İzleyen yılda varlığın yeni defter değeri üzerinden kalan faydalı ömre göre amortisman ayrılacaktır.

| 31.12.2007 | | |
|-------------------------------------|---------|---------|
| 253 Tesis, Makine Cihazlar | 300.000 | |
| 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları | | 300.000 |
| / | | |

3.yıl

| 31.12.2008 | | |
|-------------------------------------|---------|---------|
| 730 Genel Üretim Giderleri | 237.500 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 237.500 |
| 31.12.2008 | | |
| 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları | 37500 | |
| 570 Geçmiş Dönem Karları | | 37500 |
| / | | |

Varlığın defter değeri 1900.000/kalan 8 yıl =237500

31.12.2009'de varlığın gerçeğe uygun değerinin 1.300.000 olduğu tespit edilmiştir.

| 31.12.2009 | | |
|----------------------------|---------|---------|
| 730 Genel Üretim Giderleri | 237.500 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 237.500 |
| / | | |

31.12.2009 varlığın net defter değeri
1900.000-237500-237500=1425000
Makinenin defter değeri 1425.000
Gerçeğe uygun değeri (1.300.000)
Fark 125000

| 31.12.2008 | | |
|-------------------------------------|---------|---------|
| 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları | 12500 | |
| 253 Tesis, Makine Cihazlar | | 12500 |
| / | | |
| 31.12.2008 | | |
| 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları | 37500 | |
| 253 Tesis, Makine Cihazlar | | 37500 |
| / | | |
| 31.12.2010 | | |
| 730 Genel Üretim Giderleri | 216.667 | |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | | 216.667 |
| / | | |

Varlığın defter değeri 1300.000 olduğu için kalan 6 yıla ilişkin amortisman $1300.000/6=216.667$ TL'dir.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Standartlara göre bir maddi duran varlığa amortisman varlığın defter değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutarı üzerinden ayrılır. Ayrıca kalıntı değer TMS 8 kapsamında her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. VUK'a göre duran varlıklara kalıntı değer tahmini yapılmamakta duran varlıklar yararlı ömürleri sonunda iz bedelleri ile bilançoda görülmeye devam etmektedir.

Faydalı ömür tespiti standartlar ve VUK açısından tamamen farklı bir şekilde tespit edilmektedir. VUK'a göre faydalı ömür tespiti Maliye Bakanlığınca yapılmaktadır. TMS 16'da ise işletme yönetiminin yıl veya üretim bazında belirlendiği ve işletmenin benzer varlıklarına ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesi olduğu şeklinde düzenlenmiştir. TMS 16'ya göre faydalı ömür varlığın çalışma koşulları, teknolojik yenilikler gibi değişiklikler karşısında revize edilebilir. Ancak VUK'a göre Maliye Bakanlığınca tespit edilen faydalı ömür için tahmin değişikliği söz konusu değildir.

VUK esas olarak maliyet temelli ölçümü benimsemiştir. Standartlar ile VUK'un maliyet bedeli ile ölçüm yaptığı durumda bile maliyet bedeli tespitinde iki uygulama arasında fark mevcuttur. Borçlanma maliyetleri standartlara göre varlığın sadece özellikli varlık olması durumunda maliyet bedeline eklenmekteyken VUK'da ise varlığın elde edildiği dönem sonuna kadar katlanılan borçlanma maliyetlerini maliyet bedeline eklemek zorunludur. Bununla birlikte VUK'a göre maliyete eklenebilecek ihtiyari giderler olması nedeniyle de finansal tablolarda raporlama sonuçları değişmektedir.

VUK ve standartlar açısından bir diğer önemli farklılık ise kıst amortisman uygulamasıdır. Standartlara göre varlıkların tümüne kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren ay bazlı amortisman hesaplaması yapılırken VUK'a göre sadece binek otomobillerde yıl bazlı kıst amortisman uygulanmaktadır.

Bunlarla birlikte VUK'a göre amortisman ayırmak işletmelerin tercihine bırakılmışken, fi-

nansal tablolarını tam set TMS/TFRS'lere göre düzenleyen işletmeler için maddi duran varlıklara amortisman ayrılması zorunludur.

VUK ve standartlarda bir diğer önemli farklılık gruplandırarak veya parçalara ayırarak amortisman ayırmak uygulamasıdır. Standartlara göre bir varlığın değişebilir parçaları yararlı ömürlerine göre ayrı ayrı amortisman tabi tutulurken VUK'da böyle bir uygulama yoktur.

Standartlarda VUK'dan farklı olarak satış amaçlı elde tutulan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi sınıflamalar yapılmıştır. Standartlarda bir varlık eğer satış amaçlı elde tutulmaya karar verildiyse dönen varlıklar grubunda sınıflandırılır ve amortisman ayrılmaya devam edilmez. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise ilk ölçümlerinden sonra maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlendirilir. Eğer yatırım amaçlı gayrimenkuller sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değerle ölçülüyorsa amortisman ayrılmaya devam edilmez. VUK'da varlıklar için böyle bir sınıflandırma olmadığından bu tür varlıklara amortisman ayrılmaya devam edilir.

VUK'un 314. maddesine göre boş arsa ve araziler amortisman tabi değildir. Ancak bu arsa ve araziler üzerine bina veya tesis yapıldığında bina ve tesislerin maliyetine bu arsa ve araziler de eklenerek amortisman ayrılmaktadır. Ancak standartlarda arsalar üzerine bina yapılmış halde satın alınsa bile bina ve arsa ayrı ayrı raporlanır.

Standartlar açısından değerlemenin amacı ise varlıkların gerçeğe en uygun değerleri ile finansal tablolarda yer almasını sağlayıp finansal tablo kullanıcılarına en doğru bilgileri vermek amacıyla faaliyet sonuçlarını ölçmektir. VUK'da yapılan değerlemede amaç vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgilidir. Dolayısıyla standartların ve VUK'un kaygıları farklıdır. Değerleme işlemlerindeki bu farklı anlayış ve kaygılar nedeniyle varlıkların amortisman tabi değerleri birbirinden farklı sonuç vermektedir. Bu durum işletmelerin faaliyet sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

Standartlara göre bir varlık kalemi ilk ölçümünde maliyet bedeliyle ölçülmekte izleyen dönemlerde ise bu varlığa ilişkin bir aktif piyasa var ise bu varlık aktif piyasada belirlenen gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınır. Yeniden değerlendirme diye adlandırılan bu yöntemle göre varlıklar finansal tablolarda en gerçek değerleri ile yer alırlar.

VUK ve standartlar açısından uygulamada ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle düzenlenen finansal tablolarda varlıklar ve faaliyet kâr-zararı farklı raporlanmaktadır. VUK'a göre amortisman uygulamaları sonucu duran varlıklar bilançoda buharlaşabilmekte ve gerçeğe uygun değerinden farklı görünmekte dolayısıyla dönem kâr/zararı farklı raporlanabilmektedir. Bunun sonucu olarak da gerçekleşmemiş kar payı ortaklara kâr olarak dağıtılabilmektedir. Standartlara göre raporlanan finansal tablolarda duran varlıklar ise GUD üzerinden raporlanmaktadır.

Her iki uygulamadaki amaç ve kaygıların farklılığı nedeniyle VUK ve standartların tekil bir yapıya kavuşması mümkün gözükmemektedir ancak bu farklılıkların azaltılması için kamu menfaatlerini ön planda tutan güvenilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal tablolar için yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

- IŞIK, A. ve PEKŞEN F., (2010). Amortisman Uygulamasında Faydalı Ömür Gerçekten Faydalı mı? Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 264.
- AKBULUT, A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Ankara
- AKSOYLU, S. (2014). Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Muhasebe İşlemleri. Detay Yayıncılık. Ankara
- DERAN, A. ve ACAR A. (2019). Maddi Duran Varlıkların Değerleme Esasları ve Amortisman İşlemleri Açısından TMS 16, BOBİ FRS

- Bölüm 12 ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi. Vergi Dünyası. Sayı 449, s.9
- AYGÜN, F. (2011). Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar. Vergi Sorunları Dergisi. s.279
 - BERTAY, H.F. (2015). Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası. Sayı 412, s. 217
 - ÇAM, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile Muayesinin İncelenmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı 7, s. 11
 - DEMİR,Ş. (2016). TMS/TFRS ve VUK Değerleme Ölçülerinin Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Yönünden İncelenmesi. Vergi Sorunları Dergisi Sayı 328.
 - DİNÇER, H. (2014). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. Vergi Dünyası Sayı 400, s.100
 - DOĞAN, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Hazırlanması, Gereklileri ve Genel Özellikleri. Vergi Dünyası Sayı 446, s.40.
 - ERCAN B., ORHAN Ç., KADİR G., (2015). Genel Muhasebe. Siyasal Kitabevi. Ankara.
 - ERGİN, N.E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. Vergi Dünyası Sayı 418, s.17
 - FINDIK, H. (2013). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi Varlıkları Muhasebeleştirme Esasları. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 296, s.95
 - GÜNAY, F. (2009). Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletmelere Dahil Gayri Maddi Hakların Değerlemesi. Vergi Sorunları Dergisi Sayı 247.
 - GÜRBÜZ G., BAŞAK A., CEMAL Ç., (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul.
 - HAKAN,G. ve BİNİCİ M. (2016). Vergi Usul Kanunu'nda Kıst Amortismanın Kısıtlılığı. Vergi Dünyası Sayı 420, s.86
 - HATİPOĞLU, A.G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi Cilt 12. Sayı 24, s.188
 - SAĞLAM N., YOLCU M., EFLATUN A.O. (2018). Örneklerle Ufrs Kayıtları. Muhasebe Kiapları İnternet yayıncılık Eğitim ve Tic. A.Ş. Bursa.
 - ÖZBALCI, Y. (2006). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık. Ankara.
 - ÖZDEMİR, R. (2013). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. Vergi Dünyası Sayı 45.
 - ÖZTÜRK, E. (2015). Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması.» Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Cilt 1 Sayı 3, s.205
 - BIYIK,R. ve KIRATLI A.. (2011). Giderler ve İndirimler. Business School. İstanbul.
 - ÖRTEN R., KAVAL H., KARAPINAR A., (2018). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara.
 - SEVER,S. (2013). 6102 Sayılı TTK Düzenlemelerinin Dönem Sonu İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi ve Vergi Kanunları ile Karşılaştırılması. Vergi Dünyası Sayı 388, s.148
 - ŞEN, İ.K. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 3, Sayı 1, s.25

- KIZILLOT Ş., ŞENYÜZ D., TAŞ M., DÖNMEZ R., (2006). Vergi Hukuku. Ankara
- TOPALOĞLU, M. (2012). Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. Vergi Dünyası Sayı 376, s.65
- TUĞLU, A. (2011). Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları. Vergi Dünyası. Sayı 363, s.66
- TUNÇEZ, H.A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Cilt 6. Sayı 1, s.210
- UNUTMAZ, B. (2012). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartı ve Vuk Değerleme Hükmünün Karşılaştırılması. Vergi Sorunları Sayı 290.
- ÜNLÜ, C. (2018). Muhasebe Standartları Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. E-Yaklaşım Sayı 306.
- ÜREL, G. (2007). Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 2. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- YALÇIN, H.M. (2019). Türk Vergi Hukukunda Amortisman Uygulaması, Uygulamanın Önemi, Uygulamaya İlişkin Usuller ve Mükellefin Seçimlik Hakları. E-Yaklaşım. Sayı 313.
- YILDIRIM, A.H. (2014). Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli. Ankara.