



MADDİ DURAN VARLIKLARIN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNU VE TMS-16 AÇISINDAN İNCELENMESİ:

BİR UYGULAMA

INVESTIGATION ON INTERMEDIATE ACCOUNTING SYSTEM AND TAX PROCESS AND TURKISH ACCOUNTING STANDARTS-16 ANALYSIS OF FINANCIAL ASSETS: AN APPLICATION

Ömer TEKŞEN¹, Sevinç Şahin DAĞLI²

Öz

İşletme çevresini oluşturan bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar alabilmesi ancak finansal tabloların güvenilirliğine bağlıdır. Güvenilirlik ise doğru ölçüm ve muhasebeleştirmeyi gerektirir. İşletme aktiflerinin önemli bir kısmını maddi duran varlıklar oluşturur. Maddi duran varlıklar, işletmelerin bir yıldan daha uzun sürelerde faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elinde bulundurduğu, kısa vadede nakde çevrilebilme özelliği olmayan varlıklardır. Bu çalışmanın amacı maddi duran varlıkları Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde inceleyip, örnek işletme üzerinde kayıtlarla muhasebeleştirmektir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS-16, Amortisman.

Abstract

It is up to the trustworthiness of financial statements that information users making business environment can make sound decisions. Reliability requires accurate measurement and accounting. A significant portion of the operating assets consists of tangible assets. Property, plant and equipment are assets that are not transferable in the short-term where they are held for longer than one year. The intent of this study is to examine the tangible assets within the framework of the Uniform Accounting System, Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standarts-16 Tangible Assets Standard and to record them on the sample business account.

Keywords: Tangible Fixed Assets, TAS-16, Depreciation

¹ Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, omerteksen@mehmetakif.edu.tr

² Doktora Öğrencisi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, sevincdagli@gmail.com

1. GİRİŞ

Maddi duran varlıklar işletme faaliyetlerinde kullanmak için alınan, bir varlık olarak uzun vadelerde yarar beklenen varlıklardır. Diğer varlıklara göre kısa sürede elden çıkarılması düşünülmez. Maddi duran varlıklar bilhassa üretim işletmelerinin toplam aktiflerinde önemli bir paya sahip oldukları için işletmelerin faaliyetlerini de etkilemektedirler. Arz ettiği önem sebebiyle bu varlıkların nasıl değerlendirileceği, finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ve değerinin nasıl tespit edileceği mali tablo kullanıcıları açısından önem taşımaktadır.

Maddi duran varlıklar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Standardında düzenlemelere sahiptir. Belli başlı konularda farklılıklar mevcuttur. Bunun sebebi düzenleme yapanların farklı amaçlar taşımalarıdır. Örneğin, vergi almayı amaçlayan vergi kanunları bu doğrultuda düzenlemeler içerirken, muhasebe standartları uluslararası uyumu sağlamaya yönelik düzenlemeler içerir.

Çalışmada maddi duran varlıklar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, VUK hükümleri ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında incelenmiş, farklılıklar ortaya konmuş ve örnek bir işletme üzerinde uygulama yapılmış ve standarttaki farkı muhasebeleştirilme açısından değerlendirilmiştir.

2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

Tekdüzen Muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar, bilançonun aktifinde duran varlıklar içerisinde bulunmaktadır. Bu hesap grubunda arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar hesapları bulunmaktadır. Bu bölümde maddi duran varlıklarda maliyet bedeli, değerlendirme, faydalı ömür ve amortisman konuları incelenecektir.

2.1.Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli VUK madde 262’de bir iktisadi kıymetin ele geçirilmesi ya da değerini artırmak için gerçekleştirilen ödemeler ve bu kıymetle ilgili giderlerden oluşur. Vergi Usul Kanununa göre bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli tespit edilirken, elde etme maliyetine ek olarak bu kıymetin kullanılacak hale gelmesi için iktisadi kıymetin değerinde artış sağlayacak harcamalar da dahil edilmektedir. İktisadi varlığın alış fatura (İndirilecek KDV dışında) tutarı, gümrük vergisi bu varlığın işyerine getirilmesi için yapılan yükleme, boşaltma, taşıma ile sigortaya ait giderler, eğer vadeli alış yapıldıysa dönem sonuna kadar ortaya çıkacak finansman giderleri ve kur farkları, maliyet bedeli kapsamında değerlendirilecektir (Akdoğan, 2016:8).

Örnek: Gül Anonim Şirketi 25.08.2016 tarihinde pasta imalathanesinde kullanmak üzere 130.000,00 TL + %18 KDV bedelle tatlı yapma makinesi sipariş etmiştir. Bu makine 28.08.2016 tarihinde teslim edilmiş, nakliye bedeli için 6.000,00 TL, sigorta bedeli için 6.000,00 TL ve montaj bedeli için ise 8.000,00 TL banka aracılığıyla ödenmiştir.

Tatlı Yapma Makinesi : 130.000,00 TL

Nakliye Bedeli	:	6.000,00 TL
Nakliye Sigorta Bedeli	:	6.000,00 TL
Montaj Bedeli	:	8.000,00 TL
TOPLAM	:	150.000,00 TL

28.08.2016 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR	150.000,00 27.000,00	177.000,00
-----------------------------------------------------------------------------------	-------------------------	------------

2.2.Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Muhasebe Kuramında değerleme; işletmeye ait varlık ve kaynakları ölçmek, faaliyet sonuçlarından yararlanarak kâr veya zarar durumunu tespit etmek amacını taşır.

Değerleme Ölçüleri

- Tarihi Maliyet,
- Yerine Koyma Maliyeti,
- Net Nakit Değeri (Net Gerçekleşebilir Değer),
- Net şimdiki Değer (Net Bugünkü Değer),
- Firma Katkı Değeri (Yoksun Olma Maliyeti, Cari Maliyet),
- Gerçeğe Uygun Değer olarak sıralanabilir (Ergin, 2016:9).

Vergi Usul Kanunu 258. ve 259. Maddelerinde değerlendirme; “Vergi matrahının hesaplanmasında kullanılacak olan iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belirtilen gün ile zamanlarda sahip olduğu değerlerin tespiti” şeklinde tanımlanmıştır.

Değerleme Ölçüleri VUK mad.261 'de sayılmıştır;

- Maliyet Bedeli,
- Borsa Rayıci,
- Tasarruf Bedeli,
- Mukayyet Bedel,
- İtibari Bedel,
- Rayiç Bedel,
- Emsal Bedel ve Emsal Ücret,
- Vergi Değeridir.

Uygulama ve Vergi Usul Kanunu taşıdığı amaçlar doğrultusunda değerlendirme ölçülerini farklı şekilde adlandırmıştır. Değerleme, iktisadi kıymetin içeriği ve çeşidine uygun olan ölçülerden birinin seçilmesiyle yapılır. Bu kısımda maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ve değer artışı konuları incelenmiştir.

2.2.1. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Vergi mevzuatında maddi duran varlıklarda oluşan değer azalışlarının muhasebeleştirilmesi konusunda açık bir hüküm olmamakla beraber VUK'un 269-271. maddelerine bakılarak bu varlıkların maliyet bedelleriyle değerlendirildiği yorumlanabilir. Ortaya çıkan azalışların amortismanına tabi olması, fevkalade amortisman şartlarının yerine getirilmesiyle mümkün olacaktır. Değer düşüklüğü kavramı, Vergi Usul Kanununun 274. maddesindeki "Emsal bedeli" kavramını karşılamaktadır. VUK'nun 269. maddesi emsal bedeli ölçüsünü, "gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru tespiti yapılamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline göre sahip olduğu değer" şeklinde tanımlamıştır. Kanundaki emsal değer ölçüsü en genel anlamıyla değeri düşen malların o andaki piyasa değeridir (Ayçiçek, 2011: 126). Vergi mevzuatında, değer düşüklüğü konusuna ait usul ile zararın varlığını tespit etme yetkisi, doğrudan Maliye Bakanlığına verilmiştir. Değer düşüklüğünün iptali konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çünkü mevzuatta değer düşüklüğünün ortaya çıkışı bazı şartları gerektirmektedir. İptali için de düzenleme yapılmamıştır. Maddi duran varlığa ait yenileme maliyetlerinde gider yazma ya da aktifleştirme serbestliği vardır (Başagaç 2006:157).

Örnek: ABC A.Ş. otomobil yedek parça imalatı yapmaktadır. Aktifinde kayıtlı olan makinelerden biri, yangın sebebiyle değer düşüklüğüne uğramıştır. Takdir komisyonu makinenin değeri için 120.000,00 TL takdir etmiştir. Makinenin defter değeri 300.000,00 TL ve birikmiş amortismanı 142.000,00 TL'dir. Sigorta şirketi makinedeki hasar için 70.000,00 TL tazminat ödemiştir.

$$\text{Makinenin net defter değeri} = 300.000,00 - 142.000,00 = 158.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Makinede değer kaybı (zarar)} = 158.000,00 - 120.000,00 = 38.000,00 \text{ TL}$$

102 BANKALAR	70.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		38.000,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		32.000,00

2.2.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı

Maddi duran varlıkların aktife kayıtlı değerinden, birikmiş amortismanların düşülmesi ile kalan tutar yeniden değerlendirme öncesindeki aktif değeri oluşturmaktadır. Duran varlığın kayıtlı değeri ve birikmiş amortisman, yeniden değerlendirme oranı ile çarpıldıktan, çıkarma işlemi yapıldıktan sonraki tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki net aktif değeri oluşturur. Net aktif değer öncesi ve sonrası arasındaki fark değer artışını ifade eder. Bu hesap bilançonun aktifinde, öz sermaye unsurunu oluşturur. Maddi duran varlıkların değerinde meydana gelen artış 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabına kaydedilir (Cemalcılar vd., 2006:304).

Örnek: İşletmenin 2016 yılsonu itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutulacak demirbaşları tutarı 40.000,00 TL, demirbaşların birikmiş amortismanı ise 10.000,00 TL'dir. 2016 yılında uygulanacak yeniden değerlendirme oranı VUK genel tebliği ile % 3,83'tür.

Tablo 1.1. Yeniden Değerleme Tablosu

	Tutar	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerleme Artışı
Demirbaşların Yeniden Değerlemesi	40.000,00	0.0383	1.532,00
Birikmiş Amortismanların Yeniden Değerlemesi	10.000,00	0.0383	383,00
Yeniden Değerleme Değer Artışı			1.149,00

31.12.2016	
255 DEMİRBAŞLAR	1.532,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	383,00
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.149,00
YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	

2.3. Maddi Duran Varlıklarda Faydalı Ömür ve Amortisman

Maddi duran varlıklarda faydalı ömür, maddi duran varlığa amortisman ayrılması gereken süreyi ifade eder. Duran varlığın faydalı ömrü ise Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Varlığın faydalı ömrü belirlenirken birkaç kriter göz önünde bulundurulur:

- Maddi duran varlığın fiziki bakımdan yıpranması,
- Maddi duran varlığın teknolojik açıdan eskimesi ya da modasının geçmesi (Gersil ve Yıldırım, 2015: 74).

VUK' a göre işletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılabilen, yıpranma, bozulmaya tabi olan ya da değer kaybeden gayrimenkullerle, gayrimenkullere benzer şekilde değerlendirilen alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilmesi hükümlerince kanuni esaslara dayanarak belirlenecek değerlerinin amortismanına tabi tutulması gerekir. Bir varlığın amortismanına tabi olması bir takım şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar; iktisadi varlığın işletme aktifinde bulunması ile bir yıldan daha uzun süre kullanılması, iktisadi varlığın aşınmaya, yıpranmaya ya da başka sebeplerle değer kaybına tabi olması, envantere kayıtlı maddi duran varlık ve peştamallıklar, işletmede kullanılan alet edevat, mefruşat ile demirbaşın değerinin, her yıl yeniden belirlenmiş olan kanuni tutarları (2017 yılı için 900,00 TL) aşmaları olarak söylenebilir (Tugay, 2013:174). Vergi Usul Kanunu hükmünce maddi duran varlıklarda amortisman 5 şekilde ayrılmaktadır. Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman, madenlerde amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemidir.

2.3.1.Normal Amortisman Yöntemi

VUK mad.315' te düzenlenmiştir. 5024 sayılı Kanunun 3. Maddesiyle değişiklik yapılmış ve azami % 20 amortisman oranı yerine, amortismanına tabi iktisadi değerlerin Maliye Bakanlığınca belirlenerek ilan olunan oranlar üzerinden hesaplama yapılacağı belirtilmiştir. İlan edilecek oranlar tespit edilirken maddi duran varlıkların faydalı ömürleri esas alınarak belirlenecektir. Normal amortisman yöntemi diğer yöntemlere oranla uygulanması basittir. Eşit tutarlar üzerinden uygulanır. Süre bitiminde maliyet bedeli tamamlanmış olur (Çam, 2014:16).

Örnek: İşletmeye 09.11.2016 tarihinde 8.000,00 TL bedelle alınan bilgisayarın, Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlara göre faydalı ömrü 4 yıldır.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür} \quad 1 / 4 = 0.25$$

Tablo 1.2. VUK' a Göre Normal Amortisman Yöntemi

<i>Yıllar</i>	<i>Amortisman Esas Tutar</i>	<i>Amortisman Oranı</i>	<i>Amortisman Tutarı</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>
2016	8.000,00	% 25	2.000,00	2.000,00
2017	8.000,00	% 25	2.000,00	4.000,00
2018	8.000,00	% 25	2.000,00	6.000,00
2019	8.000,00	% 25	2.000,00	8.000,00

31.12.2016	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000,00

2.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi duran varlıkların amortisman ayrıldığı ilk yılda, daha sonraki yıllara göre yüksek tutarda amortisman ayırmasını sağlayan bir yöntemdir. Bu sayede ilk yıl maddi duran varlıklar için daha yüksek gider gösterilmiş olacaktır. VUK'un mükerrer 315. Maddesinde bilanço esasına tabi olan mükelleflerden arzu edenlerin bu yöntemi kullanabileceği belirtilmiştir. Yani ikinci sınıf defter tutmak zorunda olanlarla ve basit usulde vergilendirilen mükellefleri kapsamamaktadır. Kanuna göre;

- Normal amortisman üzerinden hesaplanır.
- Hesaplanacak oran normal amortisman oranının iki katıdır fakat %50'yi geçemez.
- Son yıl kalan tutar o yıl sonunda yok edilir.

Azalan bakiyeler yöntemi kullanan işletmeler isterlerse, normal amortisman yöntemini tercih edebilirler. Duran varlıklardan amortisman tabi tutmadıkları kısmı, kalan süreye göre eşit tutarlı şekilde dağıtabilirler (Öztürk, 2013: 30).

Örnek: İşletme 24.06.2016 tarihinde 5.000,00 TL + %18 KDV ile yönetim bölümünde kullanılmak üzere fotokopi makinesi almıştır. Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlara göre faydalı ömrü 5 yıldır.

$$\text{Amortisman oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür}$$

$$1 / 5 = 0.20 \quad \% 20 \times 2 = \% 40$$

Tablo 1.3. VUK'a Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

<i>Yıllar</i>	<i>Amortisman Esas Tutar</i>	<i>Amortisman Oranı</i>	<i>Amortisman Tutarı</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>
2016	5.000,00	%40	2.000,00	2.000,00
2017	3.000,00	%40	1.200,00	3.200,00
2018	1.800,00	%40	720,00	3.920,00
2019	1.080,00	%40	432,00	4.352,00
2020	648,00	%40	648,00	5.000,00

31.12.2016			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			2.000,00

2.3.3.Fevkalade Amortisman Yöntemi

Fevkalade amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 317. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu yöntem tabi olmanın birtakım şartları bulunmaktadır. Kısaca özetlersek;

- Deprem, yangın, sel gibi doğal afetler nedeniyle, değerinin tamamını veya bir kısmını kaybeden maddi duran varlıklar,
- Yeni icatlar sebebiyle teknik açıdan verimliliğini kaybederek kıymeti düşen, tamamen ya da kısmen kullanılmayacak hale gelen maddi duran varlıklar,
- Yoğun çalışmadan dolayı normalden daha fazla aşınma ile yıpranmaya uğramış maddi duran varlıklar için uygulanır.

Örnek: ABC işletmesi 2014 yılında 20.000,00 TL'ye alınan 5 yıl faydalı ömrü olan bir makineye, 2014 ve 2015 yıllarında % 20 oranında amortisman uygulamıştır. 2016 yılında yangın sebebiyle 2.000,00 TL değer kaybı olmuştur. Maliye Bakanlığı 4.800,00 TL'yi 2016 yılında fevkalade amortisman olarak ayrılması gerektiğini tespit etmiştir.

31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000,00

31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			4.000,00

31.12.2016		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	800,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.800,00

İşletme kalan yıllar için normal amortisman ayırmaya devam edecektir.

2.3.4.Madenlerde Amortisman

Madenlerin işlenmesi sonucu rezervlerinin yıldan yıla azalması sebebiyle değerlerinde bir azalma olacaktır. VUK 316. Maddede çeşitli şartlar çerçevesinde maden için ödenen imtiyaz bedelinin ya da maliyetinin amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Koşullar:

- Madenleri amortismanına tabi tutturmak amacıyla ilgililerin müracaat etmesi
- Madenin büyüklüğüne bakılarak maden ya da taş ocağının amortisman oranının uygun şekilde belirlenmesi
- Maliye ve Sanayi Bakanlıkları, madenin fiilen çalıştırılıyor olması ile içindeki cevherin miktarına göre oran belirlenmesinde düzenlemeler yapmaya yetkilidir (Aydın, 2016: 79).

Madenlerde amortisman oranı = Yıllık Üretim / Tahmini Rezerv

Örnek: XYZ Maden Ocağı 2016 yılı için tahmini rezervini 200.000 ton olarak belirlemiştir. Maden ocağı için 05.01.2016 tarihinde ödenen imtiyaz bedeli ise 50.000,00 TL'dir. Maden ocağından 2016 yılında elde edilen kömür 2.500 tondur.

$$\text{Amortisman Oranı} = 2.500 / 200.000 = 0,0125$$

$$\text{Ayrılacak Amortisman Tutarı} = 50.000,00 \times 0,0125 = 625,00$$

05.01.2016		
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	50.000,00	
102 BANKALAR		50.000,00

31.12.2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	625,00	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI		625,00

Rezerv bittiğinde;

31.12.....		
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI	50.000,00	
272 HAZIRLIK GELİŞTİRME GİDERLERİ		50.000,00

2.3.5.Kıst Amortisman

Vergi Usul Kanununun 320. maddesinde, binek otomobiller için kiralama işlemleri ve işletmede kısmen veya tamamen kullanılan binek otomobiller hariç, aktife alınan otomobiller ilgili hesap döneminde ay kesri tam ay alınmak üzere, kalan süresi kadar amortismanına tabi tutulacağı kalan değerini ise son yılda tamamen yok edileceği belirtilmiştir. Binek otomobiller, aktif kaydedildikleri yıl kıst amortismanına tabidir. Binek otomobiller haricinde kalan iktisadi değerler ait olduğu hesap döneminin son günü aktife kayıtlı olsalar bile aktife girdiği yıl tam amortisman hesaplanacaktır (Aydın, 2016:77).

Örnek: Azalan bakiyeler yöntemini tercih eden C A.Ş. 18.07.2016 tarihinde, 60.000,00 TL ödeyerek binek otomobil satın almıştır. Otomobilin ekonomik ömrü 5 yıldır.

Tablo 1.4. VUK'a Göre Kıst Amortisman Yöntemi

<i>Yıllar</i>	<i>Amortismanına Tabi Tutar</i>	<i>Amortisman Oranı</i>	<i>Amortisman Tutarı</i>	<i>Birikmiş Amortisman</i>
2016	60.000,00	%40	24.000,00	12.000,00
2017	48.000,00	%40	19.200,00	31.200,00
2018	28.800,00	%40	11.520,00	42.720,00
2019	17.280,00	%40	6.912,00	49.632,00
2020	10.368,00	%100	10.368,00	60.000,00

Tabloya göre kıst amortisman uygulamasında otomobil 7.ayda aktif kayıtlarına geçeceğinden 2016 yılı 6 ay kabul edilmiş, son yıl ise kalan kısım % 100 üzerinden değerlendirilmiştir.

3.TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Maddi duran varlıklar standartta, mal ya da hizmet üretmek, idari amaçlarda kullanılmak veya başka kimselere kiraya verilmek için bir dönemden daha uzun süre kullanılacağı düşünülen fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır.

İşletme faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elde bulundurulmuş maddi duran varlıklar; arazi, arazi ile binalar, makinalar, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ile demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler, standart kapsamında değerlendirilmektedir (Büyük ipekçi ve Yiğit, 2016:222). Bir maddi duran varlık kaleminden gelecek tarihlere yarar sağlaması bekleniyorsa ve güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa finansal tablolara yansıtılır. Bu bölümde maliyetin ölçümü, değerlendirme kapsamında; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli ve amortisman konuları incelenmiştir. Muhasebe kayıtları yapılır iken yeni hesap adı ve kodları için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun taslak Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğinden yararlanılmıştır.

3.1. Maliyetin Ölçümü

Maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile ölçülmektedir. TMS 16'da yer alan maliyet unsurları; varlığa ait elde etme maliyetleri, inşa edilecekse inşa maliyetleridir. Duran varlığa ait hazırlanma maliyetleri, teslimata ait maliyetler, kurulum ile montaja ilişkin maliyetler, test üretim maliyetleri, danışmanlık ücretleri ile varlık özellikli ise finansman giderleri varlık maliyetine dâhil edilebilir. TMS 23'te maddi duran varlıklarda meydana gelecek olan borçlanma maliyetleri ve oluşan kur farkları özellikli varlık ise yatırımın bitimine kadar maliyete eklenir, özellikli varlık değilse oluşan

borçlanma maliyetleri gerçekleştiği dönemde dönem gideri olmakta, sonradan oluşan borçlanma maliyetleri dönem gideri gibi kaydedilmektedir. Maddi duran varlığa ait toplam maliyet gerçeğe uygun değeri aşarsa, borçlanma maliyetleri dönem gideri sayılmaktadır (Şen, 2013:23).

İlk maliyete dâhil olmayacak giderler ise;

- Yeni bir tesis açılması için katlanılan maliyet,
- Reklam ve tanıtım için yapılan harcamalar,
- Yeni müşterilere iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (eğitim masrafları),
- Yönetim giderleri ile diğer genel giderler. (TMS-16, mad:17)

Örnek: ABC işletmesi 23.09.2016 tarihinde fatura bedeli 150.000,00 TL olan ambalajlama makinesini ithal etmiştir. Navlun bedeli olan 15.000,00 TL, gümrük vergi ve masrafları olarak 30.000,00 TL, kurulum ve montaj bedeli olarak 9.000,00 TL ve makinenin kullanımı konusunda danışmanlık için 2.500,00 TL ödenmiştir (KDV ihmal edilmiştir). Makine fatura bedelinin 50.000,00 TL'si peşin, 50.000,00'si 1. yılın sonunda, 50.000,00'si de 2. yılın sonunda ödenecektir. Piyasa faiz oranı %12'dir.

Makinenin aktife alınırken katlanılan maliyet unsurları şöyledir:

Fatura Bedeli	150.000,00 TL
Navlun Bedeli	15.000,00 TL
Gümrük Masrafları	30.000,00 TL
Kurulum ve Montaj	9.000,00 TL
Danışmanlık	2.500,00 TL
Toplam	206.500,00TL

Bugünkü Değer: $50.000 + [50.000 / (1+0,12)] + [50.000 / (1+0,12)^2]$

$$50.000,00 + 44.642,00 + 39.860,00 = 134.502,00$$

23.09.2016		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	191.002,00	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	5.358,00	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	10.140,00	
100 KASA		106.500,00
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		50.000,00
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		50.000,00

1. Yılın sonunda

31.12.2016		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	5.358,00	
338 ERT. VADE FARKI GİD.		5.358,00

23.09.2017			
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 102 BANKALAR	50.000,00	50.000,00	
31.12.2016			
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ 438 ERT. VADE FARKI GİD.	10.140,00	10.140,00	
31.12.2016			
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	50.000,00	50.000,00	

3.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Maddi duran varlıklar standardına göre değerlendirme muhasebeleştirme sonrası ölçüm olarak ifade edilmektedir. Maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli olarak iki bölümde değerlendirilmektedir. Uygun model seçilerek, maddi duran varlıklara uygulanır.

3.2.1. Maliyet Modeli

Standartta maddi duran varlıklar muhasebeleştirilme şartlarını yerine getirmesinin ardından, finansal tablolarda maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile yer almaktadır. *Değer düşüklüğü zararı, defter değerinin geri kazanabilir değeri aşması halinde gerçekleşmektedir. Bir varlığa ait net satış fiyatıyla kullanım değerinden büyük olanı geri kazanılabilir tutardır.* Maliyet bedelinde zamanla görülen değer kayıpları da birikmiş değer düşüklüğü zararı olmaktadır. Değer düşüklüğüne karşılık ayrılır. İlerleyen yıllarda değer artışı olursa muhasebe kayıtlarına karşılık kadar gelir yazılmalıdır (Büyük ipeççi ve Yiğit, 2016:227).

Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair birtakım göstergeler vardır. Bu göstergeler işletme içi ve dışı olarak iki başlık altında toplanmaktadır. Varlığın fiziki yönden hasara uğradığına dair geçerli kanıtların olması, varlığın tasfiye için elde tutulması ya da farklı amaçlarda kullanılacak olması, varlığın gösterdiği performansın düşmesi veya düşeceğine dair delillerin olması, işletme içi bilgi kaynaklarını oluşturmaktadır. Bir maddi duran varlığın piyasadaki fiyatının epeyce düşmesi, teknolojik açıdan ya da çeşitli yasal düzenlemelerle piyasa koşullarındaki değişiklik olması, yatırımın kârlılığı hesaplanırken piyasa faiz oranlarında görülen artışlar, işletmenin piyasa değerinin, sahip olduğu net varlıklarının defter değerinden daha az olması işletme dışı bilgi kaynaklarıdır.

Örnek: 01.01.2016 tarihinde 250.000,00 TL' ye makine satın alınmıştır. Makine için % 20 oranında iki yıl doğrusal amortisman ayrılmıştır. Birikmiş amortismanı 100.000,00 TL'dir. Makinenin

değeri 250.000,00 - 100.000,00 = 150.000,00 TL'dir. 31.12.2016 tarihinde söz konusu makinenin gerçeğe uygun değeri 120.000,00 TL'ye düşmüştür ve bu değer düşüklüğü zarar yazılmıştır.

31.12.2016	
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARAR.	30.000,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	
257.01 Değer Düşüklüğü Zararı	30.000,00

3.2.2.Yeniden Değerleme Modeli

Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Bu yöntemi uygulayabilmek için gerçeğe uygun değer uygulanacak olan maddi duran varlığa ait piyasa değerleri tespit edilebilir olmalıdır.

TMS-16 madde 31'e göre yeniden değerlendirilerek bulunan varlığın değeri, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, birikmiş amortisman ile varsa değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunur. Maddi duran varlığın değerlendirme sıklığı varlığın değerinde kayda değer bir farklılık yoksa 3 veya 5 yıldır.

3.2.2.1.Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı maddi duran varlığa ait değer düşüklüğü tespit edilirken uygulanmaktadır. Değer düşüklüğü, varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutardan yüksek çıktığında gerçekleşmektedir. Bu standardının amacı varlıkların geri kazanılabilir tutarından yüksek bir defter değeriyle izlenmemesi için uyulması gereken kuralları belirlemektir. TMS 36'ya göre, varlığın defter değerinin; kullanılması veya satışı sayesinde geri kazanılacak tutardan fazla olursa, varlık geri kazanılabilir olan tutardan daha yüksek tutarla değerlendirilmektedir. Yani varlık değerinde düşüklük oluşmuştur. Bu durumda, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir. Bunun yanında işletme, varlığa ait değer düşüklüğü olup olmadığını değerlendirirken birtakım bilgi kaynaklarını kullanması ve bunları gözden geçirmesi gerekmektedir (Aydın, 2016:32).

Örnek: İşletme aktifinde bulunan makinenin maliyet değeri 140.000,00 TL, birikmiş amortismanı 40.000,00 TL ve piyasa satış fiyatı ise 80.000,00 TL'dir. Satış giderlerinin 3.000,00 TL ve kullanım değerinin de 65.000,00 TL olacağı düşünülmektedir (Önceden makine için değer artış kaydı yapılmamıştır).

Net satış değeri 80.000,00-3.000,00= 77.000,00

Net Satış Değeri (77.000,00) > Kullanım değeri (65.000,00)

Geri kazanılabilir Değer (77.000,00)

Defter Değeri (140.000,00-40.000,00) = 100.000,00

Defter Değeri (100.000,00) > Geri Kazanılabilir Değer (77.000,00)

Değer Azalışı (23.000,00)

31.12.2016			
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARAR	23.000,00		
256 MADDİ DURAN VARLIKLAR		23.000,00	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.			
/			
31.12.2016			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	4.600,00		
559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		4.600,00	

Değer azalışlarının vergi etkisi Ertelemiş Vergi Varlığı olarak aktifte, Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi adıyla pasifte öz kaynaklar içinde kayıtlara alınmalıdır. 289 Ertelemiş Vergi Varlığı ve 559 Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi Hesap isim ve kodları için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Taslak Hesap Planı uygulama genel tebliğinden faydalanılmıştır.

3.2.2.Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı

Değerleme sonucu bir varlığın değerinde artış olması durumunda bilançonun öz kaynaklar grubuna dahil edilir. Değeri azalmış ise, değer artış tutarı, değer artışı yok edinceye kadar gelir, geçen kısmı da öz kaynaklar bölümüne yazılır ve yeniden değerlendirilen tutara güncelleme yapılır (Büyükepeççi ve Yiğit, 2016:228).

Örnek: İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlemektedir. İşletmenin 31.12.2016 tarihi itibarıyla kayıtlı değeri 110.000,00 TL ve birikmiş amortismanı 30.000,00 TL olan demirbaşları değerlemeye tabi tutmuştur. Demirbaşların 31.12.2016 tarihi itibarıyla geri kazanılabilir değeri 98.000,00 TL'dir.

Demirbaşın net değeri (110.000,00 – 30.000,00)	=80.000,00 TL
Demirbaşın geri kazanılabilir değeri	=98.000,00 TL
Meydana gelen değer artışı	=18.000,00 TL
Yeniden değerlendirme artış oranı (18.000,00 / 80.000,00)	= % 22,5
Demirbaşın kayıtlı değerindeki artış (110.000,00 x %22,5)	=24.750,00 TL
Birikmiş amortismandaki artış (30.000,00 x % 22,5)	= 6.750,00 TL
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı	=18.000,00 TL

31.12.2016		
255 DEMİRBAŞLAR	24.750,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		6.750,00
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞLARI		18.000,00

3.3. Maddi Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Amortisman

Maddi duran varlıklarda amortisman konusu standartta ayrıca düzenlenmiştir. Amortisman Türkiye Muhasebe Standardı 16'da bir varlığa ait amortisman tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik şekilde dağıtılması olarak tanımlanmıştır. Maddi duran varlığı amortismana tabi tutmak için varlığın kullanılacak duruma gelmiş olması gerekir. Standartta yararlı ömür olarak adlandırılan kavram ise maddi duran varlığın kullanım süresince kendisinden beklenen üretim sayısı ya da benzeri birimleri ifade etmektedir. Yararlı ömrü işletme kendisi belirler. Yararlı ömür belirlenirken dikkate alınması gereken bazı durumlar vardır. Bu durumlar şöyle sıralanabilir:

Varlığın yararlı ömrü boyunca sunacağı hizmete göre kapasitesi ya da fiziksel üretime göre kullanımı, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, boş kaldığı zamanlarda tamir bakım vs. faktörlere göre oluşacak fiziksel aşınma ile yıpranma, varlığın üretim ile hizmette oluşabilecek değişiklik ya da gelişmeler sonucu teknik veya ticari yönden değer kaybetmesinin yanı sıra varlığın kullanımında yasal ve benzeri kısıtlamalardır (Öztürk, 2013:81). Maddi duran varlığın, toplam maliyet içinde önemli yere sahip olan parçası da ayrı ayrı amortismana tabidir. Ayrıca kalıntı değer ve yararlı ömür hesap dönemi sonlarında incelenmelidir. Bir varlığa ait amortismana tabi tutar, kalıntı değer düşülerek tespit edilir. Kalıntı değer, varlığın yararlı ömrünün bitiminde ve yaşının sonunda, elden çıkarılma halinde tahsil edilmesi beklenen tutardan, elde etme maliyetleri düşüldükten sonra ulaşılan tutardır. (Tugay, 2013:170).

Standartta amortisman ayırmada üç yönteme yer verilmiştir:

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

İşletme bu yöntemlerden birisini seçip uygulayabilir.

Örnek: Bir işletme ürünlerini ambalajlamak amacıyla 01.05.2016 tarihinde 210.000,00 TL + % 18 KDV bedelle ambalajlama makinesi almış, bedelini senet vererek ödemiştir. Vergi Usul Kanununda yayınlanan amortisman oranları listesinde makinenin yararlı ömrü 5 yıl, amortisman oranı % 20 olarak tespit edilmiştir. Ambalajlama makinesinin toplam kullanım kapasitesi 28.000 saat olarak belirlenmiştir. Kapasite kullanımının yıllara göre dağılımı;

1. yıl 7.500 saat
2. yıl 5.500 saat
3. yıl 4.000 saat
4. yıl 6.500 saat

5. yıl 4.500 saat

3.3.1. Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yönteminde bir duran varlığa ait kalıntı değerinde değişiklik görülmediği sürece, amortismanın gideri yararlı ömür süresince eşit tutarlı olacaktır. Yıllık amortisman tutarını hesaplarken; maddi duran varlığa ait değerden işletmece saptanan kalıntı değer çıkartılır ve yararlı ömre bölünür.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Yararlı Ömür}}$$

Eğer işletme bu varlığı hurdaya çıkmadan satacaksa kalıntı değer belirler. Kalıntı değer işletme tarafından belirlenmediyse sıfır kabul edilir (Çam, 2014: 13).

Tablo 1.5. TMS-16 'ya Göre Normal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	210.000,00	% 20	28.000,00	28.000,00
2017	210.000,00	% 20	42.000,00	70.000,00
2018	210.000,00	% 20	42.000,00	112.000,00
2019	210.000,00	% 20	42.000,00	154.000,00
2020	210.000,00	% 20	42.000,00	196.000,00
2021	210.000,00	% 20	14.000,00	210.000,00

$$2016 \text{ yılında } 8 \text{ ay için amortisman ayrılmış } 210.000,00 \times \% 20 = 42.000,00$$

$$42.000,00 / 12 \times 8 = 28.000,00$$

$$2021 \text{ yılında } 4 \text{ ay için amortisman } 210.000,00 \times \% 20 = 42.000,00$$

$$42.000,00 / 12 \times 4 = 14.000,00$$

3.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

TMS-16'da azalan bakiyeler yönteminden bahsedilmiştir. Fakat amortisman ayırma ile ilgili açıklayıcı bir yorum yapılmamıştır. Azalan bakiyeler yöntemi uygulanırken varlığın yararlı ömrü boyunca amortisman tutarı azalacak şekilde indirilir.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{1}{\text{Yararlı Ömür}}$$

Çıkan sonuç 2 ile çarpılarak elde edilen rakam maddi duran varlığa eklenir. Her yıl amortisman düşüldükten sonraki rakam ile çarpılır. En son yıl kalan tutar amortisman olarak kabul edilir (Çam, 2014: 14).

Tablo 1.6. TMS 16 ‘ya Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Maliyet Bedeli	Oran	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2016	210.000,00	% 40	210.000,00 x8/12x0.40= 56.000,00	56.000,00
2017	154.000,00	% 40	210.000,00 x4/12x0.40= 28.000,00 154.000,00 x8/12x0.40= 41.067,00	125.067,00
2018	84.933,00	% 40	154.000,00 x4/12x0.40= 20.533,00 84.933,00 x8/12x0.40= 22.649,00	168.249,00
2019	41.751,00	% 40	84.933,00 x4/12x0.40= 11.325,00 41.751,00 x8/12x0.40= 11.134,00	190.708,00
2020	19.292,00	% 40	41.751,00 x4/12x0.40= 5.567,00 19.292,00 x8/12x0.40= 5.145,00	201.420,00
2021	8.580,00	% 100	8.580,00	210.000,00

3.3.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde maddi duran varlıktan beklenen kullanım veya üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Amortisman oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık amortisman payı = Amortisman oranı x yıllık üretim miktarı

Amortisman Oranı= 210.000,00- 0 / 28.000,00= 7.5 katsayı

Tablo 1.7. TMS 16’ya Göre Üretim Miktarı Yöntemi

Yıllar	Çalışma saati	Katsayı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2016	7.500	7.5	56.250,00	56.250,00
2017	5.500	7.5	41.250,00	97.500,00
2018	4.000	7.5	30.000,00	127.500,00
2019	6.500	7.5	48.750,00	176.250,00
2020	4.500	7.5	33.750,00	210.000,00

3.4. Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Kapsamında Muhasebeleştirilmesindeki Farklılıklar

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin gerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu gerekse de TMS-16 kapsamında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar tablo olarak sunulmuştur.

Tablo 1.8. Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Kapsamında Muhasebeleştirilmesindeki Farklılıklar

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
Varlığın elde edilmesi sırasında oluşan vade farkları, varlığın maliyetine dâhil edilir. Vade farkının da katıldığı tutar üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır.	Varlık elde edilirken oluşan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmez dolayısıyla vade farksız tutarla amortisman ayrılmaktadır.
Ödenen faiz ve kur farklarının dönem sonuna kadar olanı maliyete eklenir sonrası gider yazma veya maliyete dahil etme isteğe bağlıdır.	Özellikli varlıklar dışında ödenen faiz ve kur farklarının tamamı gider yazılır.

2017 yılı 900 TL altında olan küçük değerli demirbaşlar gider yazılabilir.	Demirbaşlarla ilgili tutar serbestliği yok topluca dikkate alınır.
Yeniden değerlendirme enflasyon muhasebesi ile kaldırılmıştır.	Yeniden değerlendirme yapıp değer güncellenebilir.
<i>Değerleme Ölçüleri</i> <ul style="list-style-type: none">• Maliyet bedeli• Borsa rayici• Tasarruf değeri• Mukayyet değeri• İtibari değer• Rayiç bedel• Emsal bedel ve emsal ücret• Vergi değeri	<i>Değerleme Esasları</i> <ul style="list-style-type: none">• Tarihi Maliyet• Cari Maliyet• Gerçekleşebilir Değer• Bugünkü Değer
Değerleme yetkisi yasal düzenlemelerle belirlenmektedir.	Değerleme yetkisi işletme sahipleri ile yöneticilerinin yetkisindedir.
Alış giderlerinin aktife alınması isteğe bağlıdır.	Alış giderleri aktifleştirilmelidir.
Amortisman tabi olan bedel maliyet bedeli olmaktadır.	Amortisman tabi olan bedel maliyet bedelinden kalıntı değer düşülmesiyle oluşan rakamdır.
Amortisman tabi olan değere maliyet bedeli eklendiği için finansman giderleri içerir.	Amortisman tabi değer özellikli varlık haricinde finansman giderinin dahil edilmediği maliyet bedeli olacaktır.
<i>Amortisman Ayırma Yöntemleri</i> <ul style="list-style-type: none">• Normal Amortisman Yöntemi• Azalan Bakiyeler Yöntemi• Fevkalade Amortisman Yöntemi• Madenlerde Amortisman Yöntemi• Kıst amortisman Yöntemi	<i>Amortisman Ayırma Yöntemleri</i> <ul style="list-style-type: none">• Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi• Azalan Bakiyeler Yöntemi• Üretim Miktarı Yöntemi
Maddi duran varlıklar normal amortisman yöntemine tabi tutulursa, azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine dönülebilir.	Gelecekte ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde değişiklik yapılmadıkça uygulanan amortisman yöntemi değiştirilmez tutarlı olarak devam ettirilir. Tüketim biçimi değişirse amortisman yönteminde değişikliğe gidilebilir.
Azalan bakiyeler yöntemini bilanço esasına göre defter tutanlar uygular.	Tüm işletmeler defterlerini TMS/ TFRS hükümlerince tutar, mali tablolarını TMS/TFRS uyarınca hazırladıklarında standartta belirtilen şartları uygularlar.
Kıst amortisman binek otomobillere uygulanır. Amortisman uygulaması otomobil alındığı aydan itibaren başlar, otomobilin alındığı ay tam sayılır.	Bütün maddi varlıklar için kıst amortisman yöntemi uygulanabilir. Maddi duran varlık kullanılır duruma geldiğinde amortisman ayrılır.
Amortisman süresi Vergi Usul Kanunu uyarınca listede belirtilen oranlar üzerinden uygulanır.	Amortisman süresi yararlı ömür ve üretim miktarı yöntemine göre tespit edilir. Yararlı ömür işletme tarafından tespit edilir.
Azalan bakiyeler yönteminde oran normal amortismanın iki katı olup bu oran % 50'yi geçemez.	Azalan bakiyeler yönteminde normal amortismanın iki katıdır fakat herhangi sınır yoktur.
İşletmede bulunan varlıklar kullanılmasa bile amortisman ayrılır.	İşletmede kullanılmayan varlıklara amortisman ayrılmaz.
Bilanço dışı bırakma sadece satış halinde vardır. Uygulamada muhasebenin temel kavramları geçerlidir.	Bilanço dışı bırakmayla ilgili düzenlemeler mevcuttur.

4. MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Maddi duran varlıklara ilişkin uygulama ABC işletmesi ile ilgilidir. ABC İşletmesi 2015 yılında Isparta il merkezinde 250.000,00 TL sermaye ile kurulmuş bir anonim şirkettir. Şirket sahibinin isteği üzerine şirket ismi gizli tutulmuştur. Sermayesinin tamamı ödenmiştir. Şirketin tek ortağı bulunmaktadır. Faaliyet konusu iletişim, yazılım ve teknolojik ürünlerdir. Şirket bünyesinde 4 personel çalışmaktadır. Araştırmanın kapsamında şirket sahibi ile yüz yüze görüşme yaparak bilgi alınmıştır. Bu bölümde şirketin maddi duran varlıklarına ilişkin bilgileri örnek muhasebe kayıtları VUK ile TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre yapılarak aradaki farklılıklar değerlendirilecektir.

Şirketin 31.12.2016 tarihi itibarıyla bilanço verileri aşağıdaki gibidir. Konu kapsamında sadece maddi duran varlıklar ayrıntılı verilmiştir.

ABC İŞLETMESİ 31.12.2016 Tarihli BİLANÇOSU

DÖNEN VARLIKLAR	4.601.134,00	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.889.428,00
Hazır Değerler	2.128.494,00	Mali Borçlar	132.471,00
Ticari Alacaklar	217.066,00	Ticari Borçlar	1.332.805,00
Diğer Alacaklar	892,00	Diğer Borçlar	146.192,00
Stoklar	2.193.690,00	Alınan avanslar	166,00
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	60.992,00	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	191.431,00
DURAN VARLIKLAR	786.524,00	Borç ve Gider Karşılıkları	86.363,00
Mali Duran Varlıklar	10.000,00		
Maddi Duran Varlıklar	634.500,00	ÖZKAYNAKLAR	3.498.230,00
Arazi ve Arsalar	1.500,00	Ödenmiş Sermaye	252.280,00
Binalar	540.000,00	Kar Yedekleri	321.868,00
Taşıtlar	195.000,00	Geçmiş Yıl Kârları	2.471.454,00
Demirbaşlar	320.000,00	Geçmiş Yıl Zararı(-)	(1.880,00)
Birikmiş Amortismanlar(-)	(422.000,00)	Dönem Net Kar (Zararı)	454.508,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	139.651,00		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	2.373,00		
AKTİF TOPLAMI	5.387.658,00	PASİF TOPLAMI	5.387.658,00

ABC İşletmesinin 2016 yılı takvim döneminde maddi duran varlıklarına ilişkin gerçekleşen işlemler aşağıdaki gibidir:

4.1. Maliyet Bedeli

İşletme 15.08.2016 tarihinde 1.500,00 TL'ye arazi, 540.000,00 TL'ye bina, 195.000,00 TL'ye taşıtlar ve 310.500,00 TL'ye demirbaşları + %18 KDV ile satın almıştır. Ayrıca demirbaşların nakliyesi için 1.500,00 TL, kurulumu için 8.000,00 TL'yi banka aracılığıyla ödemiştir.

15.08.2016			
250 ARAZİ VE ARSALAR		1.500,00	
252 BİNALAR		540.000,00	
254 TAŞITLAR		195.000,00	
255 DEMİRBAŞLAR		320.000,00	
255.01. Demirbaş:	310.500,00		
255.02. Nakliye:	1.500,00		
255.03. Kurulum:	8.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV		190.170,00	
102 BANKALAR			1.246.670,00

Gerek VUK ve gerekse de TMS-16 Standardı açısından maddi duran varlıkların alışında uygulama farklılığı bulunmamaktadır. Her ikisinde de maliyet bedeli esas olmaktadır.

4.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Örnek: İşletme aktifinde bulunan taşıtın maliyet değeri 195.000,00 TL, birikmiş amortismanı 39.000,00 TL'dir. Taşıtı uğradığı hasar sonucu değer düşüklüğüne uğramış değeri 100.000,00 TL olarak takdir edilmiştir.

Vergi Usul Kanununa göre yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Maliyet Bedeli-Amortisman Gideri = 195.000,00 TL - 39.000,00 TL

Defter Değeri = 156.000,00 TL

Defter Değeri-Takdir Değeri = 156.000,00 TL - 100.000,00 TL

Değer Düşüklüğü = 56.000,00 TL

31.12.2016			
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		56.000,00	
254 TAŞITLAR			56.000,00

TMS-16 Standardına göre yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Maliyet değeri 195.000,00 TL, birikmiş amortismanı 39.000,00 TL ve piyasa satış fiyatı ise 98.000,00 TL'dir. Satış giderlerinin 2.000,00 TL ve kullanım değerinin de 80.000,00 TL olacağı düşünülmektedir (Önceden taşıtı için değer artış kaydı yapılmamıştır).

Net satış değeri 98.000,00- 2.000,00= 96.000,00

Net Satış Değeri (96.000,00) > Kullanım değeri (80.000,00)

Geri kazanılabilir Değer (96.000,00)

Defter Değeri (195.000,00-39.000,00) = 156.000,00

Defter Değeri (156.000,00) > Geri Kazanılabilir Değer (96.000,00) = Değer Azalışı (60.000,00)

31.12.2016			
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARAR	60.000,00		
256 MADDİ DURAN VARLIKLAR		60.000,00	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. (-)			

Değer azalışlarının vergi etkisi Ertelemiş Vergi Varlığı olarak aktifte, Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi adıyla pasifte öz kaynaklar içinde kayıtlara alınmalıdır.

31.12.2016			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	12.000,00		
559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETK		12.000,00	

4.3.Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Maddi duran varlıklara ait kalıntı değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Şirket azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktadır.

Maddi Duran Varlık	Kayıtlı Değer	Kalıntı Değer
Binalar	540.000,00	56.000,00
Taşıtlar	195.000,00	30.000,00
Demirbaşlar	320.000,00	50.000,00
Toplam	1.055.000,00	136.000,00

Yıllık Amortisman Tutarı=Maliyet Bedeli x Normal Amortisman Oranı x 2

Yararlı Ömür= 1/ 5= 0.20 x2 = 0.40

Amortisman Tutarı = 1.055.000,00 x %40= 422.000,00

Tablo 1.9. VUK'a göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	1.055.000,00	%40	422.000,00	422.000,00
2017	633.000,00	%40	253.200,00	675.200,00
2018	379.800,00	%40	151.920,00	827.120,00
2019	227.880,00	%40	91.152,00	918.272,00
2020	136.728,00	%100	136.728,00	1.055.000,00

Standartta göre kalıntı değer düşüldükten sonra ulaşılan rakama azalan bakiyeler yöntemi uygulandığı için normal amortisman tutarının iki katı oranında amortisman uygulanacaktır.

1.055.000,00- 136.000,00 = 919.000,00 Yararlı Ömür= 1/ 5 = 0.20x2= 0.40

919.000,00 x 0.40 = 367.600,00 367.600,00 x5/12 = 153.167,00

Tablo 1.10. TMS-16'ya Göre Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	919.000,00	% 40	919.000,00x5/12x0.40=153.167,00	153.167,00
2017	765.833,00	% 40	919.000,00x7/12x0.40=214.433,00 765.833,00x5/12x0.40=127.639,00	495.239,00
2018	423.761,00	% 40	765.833,00x7/12x0.40=178.694,00 423.761,00x5/12x0.40= 70.626,00	744.559,00
2019	174.441,00	% 40	423.761,00x7/12x0.40= 98.877,00 174.441,00x5/12x0.40= 29.074,00	872.510,00
2020	46.490,00	% 40	174.441,00x7/12x0.40= 40.703,00	913.213,00
2021	5.787,00	%100	5.787,00	919.000,00

Tablo 1.11. VUK ve TMS-16'ya Göre Farklar

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman	TMS-16'ya göre Ayrılan Amortisman	Fark
2016	422.000,00	153.167,00	268.833,00
2017	253.200,00	342.072,00	(88.872,00)
2018	151.920,00	249.320,00	(97.400,00)
2019	91.152,00	127.951,00	(36.799,00)
2020	136.728,00	40.703,00	96.025,00
2021		5.787,00	(5.787,00)
Toplam	1.055.000,00	919.000,00	136.000,00

ABC İŞLETMESİ 31.12.2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu

AKTİF	2016	PASİF	2016
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.128.494,00	Finansal Borçlar	132.471,00
Kasa	109.685,86	Banka Kredileri	132.471,00
Bankalar	1.672.041,53	Esas Faaliyetten Borçlar	1.332.805,00
Diğ. Nakit ve Nakit Ben. Varlık.	346.766,61	Satıcılar	1.317.805,00
Esas Faaliyetlerden Alacaklar	217.958,00	Diğer Ticari Borçlar	15.000,00
Alıcılar	208.687,00	İlişkili Taraflara Borçlar	146.192,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	8.379,00	Ortaklara Borçlar	72.270,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	892,00	Kilit Personele Borçlar	73.922,00
Stoklar	2.193.690,00	Alınan Avanslar	166,00
Ticari Mallar	2.187.683,93	Alınan Sipariş Avansları	166,00
Diğer Stoklar	902,56	Ödenecek Vergi ve Diğ. Yas. Y.	191.431,00
Verilen Sipariş Avansları	5.103,51	Ödenecek Kurumlar Vergisi	123.350,00
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	60.992,00	Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Kesintileri	67.964,00
Yıllara Yay. İnş. ve On. Maliyet.	60.992,00	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	117,00
		Borç ve Gider Karşılıkları	86.363,00
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	4.601.134,00	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	117.500,00
Duran Varlıklar		Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler (-)	(31.137,00)
Mali Duran Varlıklar	10.000,00	TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.889.428,00
		Öz kaynaklar	
Maddi Duran Varlıklar	843.333,00	Ödenmiş Sermaye	252.280,00
Arazi ve Arsalar	1.500,00	Sermaye	252.280,00
Binalar	540.000,00	Kâr Yedekleri	333.868,00
Taşıtlar	195.000,00	Yasal Yedekler	321.868,00

Demirbaşlar	320.000,00	Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	12.000,00
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	(60.000,00)	Geçmiş Yıllar Kârları	2.471.454,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	(153.167,00)	Geçmiş Yıllar Kârları	2.471.454,00
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	139.651,00	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(1.880,00)
Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları	14.373,00	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(1.880,00)
Gelecek Yıllara Ait Peşin Ödenmiş Giderler	2.373,00	Dönem Net Kârı (Zararı)	454.408,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı	12.000,00	Dönem Net Kârı	454.508,00
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.007.357,00	TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	3.510.230,00
TOPLAM VARLIKLAR	5.608.491,00	TOPLAM KAYNAKLAR	5.399.658,00

Maddi duran varlıklar TMS 16 kapsamında muhasebeleştirildikten sonra bilanço toplamlarının farklı olduğu görülmektedir. Bu farklılık standart ve uygulamanın bazı konularda farklı bakış açısı ortaya koymalarından kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı maliyet bedeli konusunda aynı görüştedir. Yani maliyet bedeli maddi duran varlığın çalıştırılabilir hale gelmesine kadar yapılan giderlerden oluşmaktadır. Fakat bilanço rakamlarında farklılığa sebep olan konular, değer düşüklüğü ve amortismanlar için yapılan uygulamalardır. Örneğin değer düşüklüğü konusunda Vergi Usul Kanunu Maliye Bakanlığı'nca takdir edilen değeri esas alırken, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı defter değeri ile geri kazanılabilir değeri kıyaslamaktadır. Eğer defter değeri geri kazanılabilir değerden büyükse değer düşüklüğü olduğunu kabul etmektedir. Amortisman ayırırken Vergi Usul Kanununda hurda değer düşülmezken, standartta kalıntı değer düşüldükten sonra uygulama yapılması farklı rakamlara ulaşmaya sebep olmuştur.

5. SONUÇ

Maddi duran varlıklar bilançonun aktif kısmında olup, işletmenin olağan faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı ve kısa vadede elden çıkarmayı düşünmediği varlıklarından oluşmaktadır. Tekdüzen muhasebe sistemi ve Vergi Usul Kanunu maddi duran varlıkları maliyet bedeli, değer düşüklüğü ya da artışı ve amortisman ayrılması konularında incelemiştir. Muhasebe kuramı ve VUK değerlendirme açısından farklı ölçütler ortaya koymuştur. Bu ölçütler maddi duran varlıkları değişik yönlerden incelemiştir. Varlıklara amortisman ayırırken Vergi Usul Kanunu, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi, madenlerde amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemlerinden birini kullanmaktadır. Ayrıca faydalı ömrü tespit ederken de fiziki açıdan yıpranma, modasının geçmesi, teknolojik açıdan eskimesi gibi kriterleri göz önünde bulundurmaktadır.

Standartta maddi duran varlıklar, maliyet bedeli, muhasebeleştirme öncesi ve sonrası ölçüm, amortisman tabi tutma ve bilanço dışı bırakma açılarından incelemiştir. Bir varlık gelecekte işletmeye fayda sağlayıp sağlamadığına ve güvenilir şekilde ölçülüp ölçülmediğine göre aktifleştirilmektedir. Maliyet bedeli, varlığın kullanıma hazır hale getirilmesine kadar yapılan giderlerden oluşmaktadır. Örneğin nakliye, sigorta, maddi duran varlığa ait kurulum gideri gibi. Değer düşüklüğü konusunda defter değeri ve geri kazanılabilir değer göz önünde bulundurulmaktadır. Defter değerinin, geri kazanılabilir tutardan yüksek olması değer düşüklüğü göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu düşüklük gider olarak kaydedilmektedir. Uygulamada takdir değerinin esas alınması farklılıklara neden olmaktadır. Muhasebeleştirme sonrası ölçüm, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinden oluşmaktadır.

Maliyet modeli, varlık muhasebeleştirildikten sonra birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararının düşülmesiyle oluşur. İkinci yöntem yeniden değerlendirme modelidir ve varlığın yeniden değerlendirilmesinde oluşan gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesiyle yapılır.

Maddi duran varlıklar da Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 arasında farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklar varlığın elde edilmesinde ortaya çıkan vade farklarının maliyete dahil edilip edilmemesinde, varlıkların değerlendirilmesinde, amortisman ayırma koşullarında, amortisman ayırmada, amortisman oranı ve ayırma süresinde, amortismanın hesaplanmasında, faydalı ömrün kamu kurumu ve işletmece belirlenmesinde karşımıza çıkmaktadır.

Maddi duran varlıkları incelenen ABC İşletmesi iletişim, yazılım, teknolojik ürünler satışı yapmaktadır. Bu makale kapsamında mevcut uygulamalar ile yapılan örnek muhasebe kayıtlarından sonra, standarda uygun muhasebe kayıtları yapılarak karşılaştırma yapılmıştır. Yapılan karşılaştırma sonucunda farklı bilanço rakamlarına ulaşılmıştır. Rakamlardaki farklılık değer düşüklüğü kayıtlarıyla yapılan farklı uygulamalardan ve amortisman ayırmadaki uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Değer düşüklüğü kriterlerinin farklı olması maddi duran varlıklarda farklı rakamlara ulaşmamıza neden olmaktadır. Amortisman ayırırken Vergi Usul Kanununa göre hurda değer düşülmeyen rakam kullanılmış fakat standart uyarınca rakamın maddi duran varlığın maliyet bedelinden düşüldükten sonra kullanılması sonuçlarda değişikliğe sebep olduğu görülmektedir. Görülüyor ki standardın ve mevcut uygulamaların arasında önemli rakamsal farklılık bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan (2016), *VUK Yasası'nın Muhasebe Standartları İle Uyumlu Hale Gelmesi İçin Yapılması Gereken Değişikliğe İlişkin Öneriler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ayçiçek, Fahri (2011), “*Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri”*”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM, Ocak- Şubat, (121-131).
- Büyükepekçi, Semih – Yiğit, Ergün (2016), “*TMS-16 'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış*”, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt:19, Sayı:2, (219-231).
- Cemalcılar, Özgül – Benligiray, Yılmaz – Sürmeli, Fevzi (2006), *Genel Muhasebe*, Edt., Fevzi Sürmeli, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1341, Eskişehir.
- Çam, Mustafa (2014), “*TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi*”, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 7(1), (11-19).
- Ergin, Numan Emre (2016) “*Vergi Mevzuatı İle TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:418, Haziran, (9-20).

- Gersil, Aydın – Yıldırım, Ömür (2015) “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS- 16 Açısından İncelenmesi*”, İzmir SMMMO, Dayanışma Dergisi, (72-78).
- Öztürk, Belgin (2013), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şen, Kıymetli İlker (2013), “*Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri*” Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: 3, Sayı: 1, (21-36). .
- Tuğay, Osman (2013), “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi*”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17.Sayı:2 (167-187).
- TMS-16 Maddi Duran Varlıklar*, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, Erişim: 20.03.2017