



**SİVAS**  
**CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İşletme Ana Bilim Dalı**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN VUK VE TMS 16 AÇISINDAN  
DEĞERLEMESİ VE AMORTİSMANI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLI  
KONULAR**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Özge BOZKULAK**

**Sivas**  
**Temmuz 2018**

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Ana Bilim Dalı

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN VUK VE TMS 16 AÇISINDAN  
DEĞERLEMESİ VE AMORTİSMANI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ  
KONULAR**

Yüksek Lisans Tezi

Özge BOZKULAK

Tez Danışmanı  
Doç. Dr. Mehmet DEMİR

Sivas  
Temmuz 2018

**KABUL VE ONAY**

**Üniversite:** : Cumhuriyet Üniversitesi  
**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
**Ana Bilim Dalı** : İşletme Ana Bilim Dalı  
**Bilim Dalı** : İşletme  
**Tezin Başlığı** : Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular  
**Savunma Tarihi** : 23.06.2018  
**Danışmanı** : Doç. Dr. Mehmet DEMİR

**Unvanı - Adı Soyadı**

**İmza**

**Jüri Başkanı** : Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK

**Üye** : Doç. Dr. Mehmet DEMİR

**Üye** : Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

**Oy Birliği**

**Oy Çokluğu**

**Özge BOZKULAK tarafından hazırlanan "Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular" başlıklı tez, kabul edilmiştir.**

.../.../....

**Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL**  
**Enstitü Müdürü**

## ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

06/07/2018

Özge BOZKULAK



## ÖNSÖZ

Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı İle İlgili Özellikli Konular adlı tezli yüksek lisans tezim, büyük gayretler ve değerli insanların desteği ile tamamlanmıştır. Bu çalışmama destek verenlere teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Bu çalışmamın en başından en sonuna kadar destek veren, her gelişimde veya arayışında yardımını esirgemeyen, büyük bir ilgi ile sorularıma eğilip akademik anlamda yetişmemi sağlayan, bilgi ve tecrübeleriyle akademik çalışmama ve hayatıma yön veren değerli hocam danışmanım Doç. Dr. Mehmet DEMİR'e teşekkür ederim.

Tez çalışmamın her aşamasında bana olan destekleri ve ilgileri için, her zaman yanımda olan ve en büyük şansım olan aileme sonsuz teşekkürler.

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>i</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>ix</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>3</b>
<b>MUHASEBE HAKKINDA GENEL BİLGİLER</b> .....	<b>3</b>
1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi Ve Amaçları .....	3
1.2. Muhasebenin Tarihi Gelişimi .....	5
1.3. Muhasebe Bilgi Kalitesine Yön Veren Düzenlemeler ve Uygulamalar.....	7
1.3.1. 3568 Sayılı Yasanın Çıkması (Kabulü) .....	7
1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı .....	11
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları .....	16
1.3.4. Türkiye Muhasebe Standartları .....	18
1.3.5. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu .....	19
1.3.6. Muhasebenin Temel Kavramları .....	20
1.3.7. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri .....	21
1.3.7.1. Gelir Tablosu İlkeleri .....	21
1.3.7.2. Bilanço İlkeleri.....	22
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>23</b>
<b>VUK VE TMS 16 MADDİ DURAN VARLIK STANDARDI AÇISINDAN</b> <b>MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE AMORTİSMAN</b> .....	<b>23</b>
2.1. Duran Varlıklar.....	23
2.1.1. Maddi Duran Varlıklar .....	23
2.1.1.1. Tanım ve Özellikleri .....	24
2.1.1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Giren ve Girmeyen Unsurlar	25
2.1.1.3. Maddi Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar.....	32
2.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme .....	40
2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme .....	41
2.2.1.1. Değerleme Ölçüleri.....	41

2.2.1.1.1. Maliyet Bedeli.....	42
2.2.1.1.2. Borsa Rayici.....	43
2.2.1.1.3. Tasarruf Değeri.....	44
2.2.1.1.4. Mukayyet Değer.....	45
2.2.1.1.5. İtibari Değer.....	46
2.2.1.1.6. Vergi Değeri.....	46
2.2.1.1.7. Rayiç Bedel.....	46
2.2.1.1.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.....	47
2.2.2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Değerleme.....	50
2.2.2.1. Standartta Yer Alan Değerleme Kavramları.....	50
2.2.2.2. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri.....	52
2.2.2.2.1. Tarihi maliyet.....	52
2.2.2.2.2. Cari Maliyet.....	53
2.2.2.2.3. Gerçekleşebilir Değer.....	53
2.2.2.2.4. Bugünkü Değer.....	54
2.2.2.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	56
2.2.2.3.1. Maliyet Modeli.....	56
2.2.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	57
2.2.2.3.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemine Göre Değer Artışı veya Azalışı Olması.....	58
2.2.2.3.2.2. Yeniden Değerlemenin Sıklığı.....	60
2.2.2.3.2.3. Yeniden Değerlemede Birikmiş Amortismanların Durumu.....	60
2.2.3. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme.....	61
2.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar.....	62
2.3.1. Amortisman Ayırma Koşulları.....	63
2.3.1.1. Bir Yılda Fazla Kullanılabilir Nitelik Taşınması.....	63
2.3.1.2. Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması.....	64
2.3.1.3. Envantere Dahil Olması.....	64
2.3.1.4. Değeri Belli Bir Haddin Üzerinde Olması.....	65
2.3.2. Amortisman Yaklaşımları.....	65
2.3.2.1. Değerleme Yaklaşımı.....	66

2.3.2.2. Tüketim Yaklaşımı.....	66
2.3.2.3. Yenileme Yaklaşımı.....	66
2.3.2.4. Dağıtım Yaklaşımı.....	66
2.3.3. VUK'ta Yer Alan Amortisman Yöntemleri .....	66
2.3.3.1. Normal Amortisman Yöntemi .....	67
2.3.3.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi .....	69
2.3.3.3. Madenlerde Amortisman Yöntemi .....	71
2.3.3.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi .....	73
2.3.3.5. Kıst Amortisman Yöntemi.....	75
2.3.4. TMS 16'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri.....	78
2.3.4.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi.....	79
2.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	81
2.3.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi .....	82
2.3.4.4. Diğer Yöntemler .....	84
2.3.4.4.1. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	84
2.3.4.4.2. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi .....	86
2.3.5. Amortismanların Muhasebeleştirilmesi.....	87
2.3.5.1. Amortisman Kayıt Yöntemleri .....	87
2.3.5.1.1. Direkt Kayıt Yöntemi .....	87
2.3.5.1.2. Endirekt Kayıt Yöntemi.....	87
2.3.5.2. Amortismanların VUK ve TMS 16'ya Göre	
Muhasebeleştirilmesi .....	90
2.3.5.2.1. VUK'a Göre.....	90
2.3.5.2.2. TMS 16'ya Göre .....	92
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>101</b>
<b>MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ</b>	
<b>KONULAR .....</b>	<b>101</b>
3.1. İktisadi ve Teknik Bakımdan Bütünlük Kavramı.....	101
3.2. Maddi Duran Varlıklarda Özellikli Durumlar .....	101
3.2.1. Binalarla İlgili Özellikli Durumlar .....	102
3.2.1.1. Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu.....	102



3.2.1.1.1. İşletme Tarafından Satın Alınmış Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu.....	102
3.2.1.1.2. İşletmeye Ait Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu.....	102
3.2.1.2. Binalara Sonradan Eklenen Değer Artırıcı Yatırımların Durumu	104
3.2.3. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Konusu .....	106
3.2.4. Amortismanla İlgili Özellikli Konular.....	109
3.2.4.1. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu .....	109
3.2.4.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Doğal Afetler Karşısındaki Durumu.....	110
3.2.4.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Teknolojik Gelişmeler Karşısındaki Durumu .....	111
3.2.4.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Fazla Çalışma Karşısındaki Durumu.....	112
3.2.4.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı .....	112
3.2.4.6. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Amortisman Yöntemini Değiştirme .....	114
3.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması.....	115
3.2.5.1. VUK Açısından.....	115
3.2.5.2. TMS 16 Açısından .....	118
3.2.6. Maddi Duran Varlıklarda Faiz Giderleri ve Kur Farkları.....	120
3.2.7. Maddi Duran Varlıklarda Yenileme Fonu .....	122
3.2.8. TMS 16'ya Göre Değer Düşüklüğü ve Değer Düşüklüğü Tazminatı ..	127
3.2.9. TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıklarda Takas .....	129
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>131</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>133</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ.....</b>	<b>133</b>

## KISALTMALAR

<b>ATİK</b>	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Kurumu
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlıklar
<b>MTV</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Muhasebe Bilgi Sistemi'nin Genel Yapısı .....	5
Tablo 2: Tekdüzen Hesap Planı'nda Yer Alan Hesap Sınıfları ve Grupları .....	14
Tablo 3: VUK ve TMS 16 Standardına Göre Maliyete Giren-Girmeyen Unsurlar ...	31
Tablo 4: Ticari Araçlar ve Binek Araçlarda KDV, ÖTV, MTV Farklılıkları.....	36
Tablo 5: Takdir Komisyonu Kararına Karşı Dava Açılma Süreleri .....	50
Tablo 6: Maliyet Modeli Yöntemine Göre Amortisman Hesaplamaları .....	57
Tablo 7: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması .....	69
Tablo 8: Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması...	71
Tablo 9: Fevkalade Amortisman Yönteminde Normal Yönteme Göre Amortisman Ayrılması.....	74
Tablo 10: Fevkalade Amortisman Yönteminde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması.....	75
Tablo 11: Kıst Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması.....	78
Tablo 12: TMS'ye Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	81
Tablo 13: TMS'ye Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu .....	82
Tablo 14: Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması .....	84
Tablo 15: Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması.....	85
Tablo 16: Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması .....	86
Tablo 17: VUK'a Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	93
Tablo 18: VUK'a Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu .....	94
Tablo 19: TMS'ye Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	96

Tablo 20: TMS'ye Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu .....	97
Tablo 21: VUK ve TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlardaki Farklılıklar.....	99
Tablo 22: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	113
Tablo 23: Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Yönteme Geçiş.....	115

## ÖZET

Bir işletmenin kazanç sağlayabilmesi, verimliliğini artırabilmesi ve varlığını koruyabilmesi için duran varlıklara yaptığı yatırımların önemi büyüktür. Duran varlıklar içinde yer alan, işletmelerin hemen hepsinde bulunan, yüksek tutarlara ulaşan ve sabit sermaye yatırımı kapsamında ele alınıp dikkatli çalışmalar sonucunda işletmeye kazandırılan maddi duran varlıkların elde edilmesi, kullanılması, elden çıkarılması vb. açılardan dönen varlıklara göre çok farklılıkları bulunmaktadır.

Bu tezde, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplar ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlendirme ve amortisman konusu hem VUK hem de TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı açılarından ele alınmış; aralarındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Maddi duran varlık edinimlerinin çeşitli aşamalarında yapılması gereken kayıtlar yine VUK ve Standart (TMS 16) yönünden incelenmiş ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili özellikli konular, söz konusu iki düzenleme ışığında ele alınmış, konuya bakışlarındaki farklılıkların kâr/zarar üzerindeki etkilerine değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, TMS 16, Amortisman ve Değerleme



## ABSTRACT

In order to earn, improve, its productivity and protect its assets it is important to invest in fixed assets for management. The acquisition, use and disposal of tangible fixed assets that are included in fixed assets, which are located in almost all of the enterprises, which have reached high amounts and which are earned to the operation as a result of careful work, there are lots of differences in the current assets.

In this thesis, the accounts in the tangible fixed assets account group have been examined in detail. The valuation subject and depreciation of economic assets is discussed both in the VUK and TMS 16: Tangible Assets Standard; similarities and differences between them have been tried to be revealed. The records required to be made at various stages of acquisition of tangible assets are also reviewed and compared for the VUK and Turkish accounting standarts (TMS 16). Specific issues related to the depreciation of tangible assets are addressed in the light of these two regulations, and the effects of the differences in viewpoints on profit/ loss are mentioned.

**Keywords:** Tangible Fixed Assets, Tax Procedural Law, TMS 16, Depreciation and Valuation





## GİRİŞ

Muhasebe, ilk çağlardan itibaren insanlığın ekonomik anlamda ihtiyaçlarına cevap verebilmek için doğmuş ve önemi gün geçtikçe artmaya başlamıştır. Ticari hayatın gelişmesine paralel olarak gelişen ve değişen muhasebe, sadece işletme sahip veya ortaklarına değil kişilerden devlete kadar toplum yelpazesinde bulunan bütün kesimlere işletmenin finansal ve faaliyet durumu hakkında değerli bilgiler üretmekte; işletmeye dönük planlama ve karar alma aşamalarına önemli ve değerli katkılar sunmaktadır.

Bu tez, maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili özellikli konuları ele almak üzere yazılmıştır. Bu konuya geçmeden önce muhasebe ve maddi duran varlıklar hakkında bilgiler verilmiştir. Maddi duran varlıklara yönelik Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Standardı'nda yer alan farklılıklar ifade edilmiş ve örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Maddi duran varlık kalemleri hesaplamalarında maliyete dahil edilebilecek veya edilemeyecek olan unsurların neler olduğunun üzerinde durulmuş ve ilgili varlıklar için değerlendirme ve amortisman işlemleri VUK ve TMS 16 Standardı yönünden incelenmiştir.

Bu tez 3 bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, muhasebe hakkında genel bilgiler yer almaktadır.

İkinci bölümde, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı açısından maddi duran varlıklarda değerlendirme ve amortisman konusu detaylıca incelenmiş; aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar üzerinde durulmuştur.

Üçüncü ve son bölümde ise, maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili özellikli konular ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve örnekler verilmek suretiyle konunun daha iyi anlaşılmasına çalışılmıştır.

Tez, "Sonuç ve Değerlendirme" başlığı ile sonlandırılmıştır.



# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **MUHASEBE HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

### **1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi Ve Amaçları**

Muhasebe; mali nitelikteki olayları para cinsinden ifade eden ve bunların kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, özetlenerek raporlar halinde sunulmasını ve yorumlanmasını sağlayarak ilgililere anlamlı ve mali nitelikte bilgi üreten bilim dalıdır (Özulucan 2009: 3).

Muhasebe; “iş dünyası dili” olarak tanımlanan bir veri işleme sistemidir. Finansal açıdan, bu bilgiyi performans değerlendirmesi, karar verme ve kontrol için temel olarak kullanan ilgili taraflara; ticari işlemlerin kaydedilmesi ve raporlanması için bir sistem olarak tanımlanabilir (Marriott vd., 2002: 1).

Temel yönetim bilgi sistemlerinden en eskisi ve en önemlisi olan muhasebe bilgi sistemi; işletmeye ait muhasebe bilgileri için bir tür dağıtım sistemidir denilebilir (Gökdeniz 2005: 87).

Bir başka ifade ile muhasebe bilgi sistemi; işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtmaktadır. Bir işletmeye ait veri işletme faaliyetleri ile ilgili olan verilerin toplandığı, bunların kayıt altına alındığı ve söz konusu bu verilerin bilgiye dönüştürülerek iç ve dış bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgileri kaliteli bir biçimde sağlamaya çalışan bir işletme bilgi sistemidir (Özçelik 2010: 35).

Muhasebe Bilgi Sisteminin, bilgi, teknoloji ve yönetsel yaklaşımlarla muhasebenin bir bütünleşmesi olduğu da söylenebilir (Gökdeniz 2005: 89).

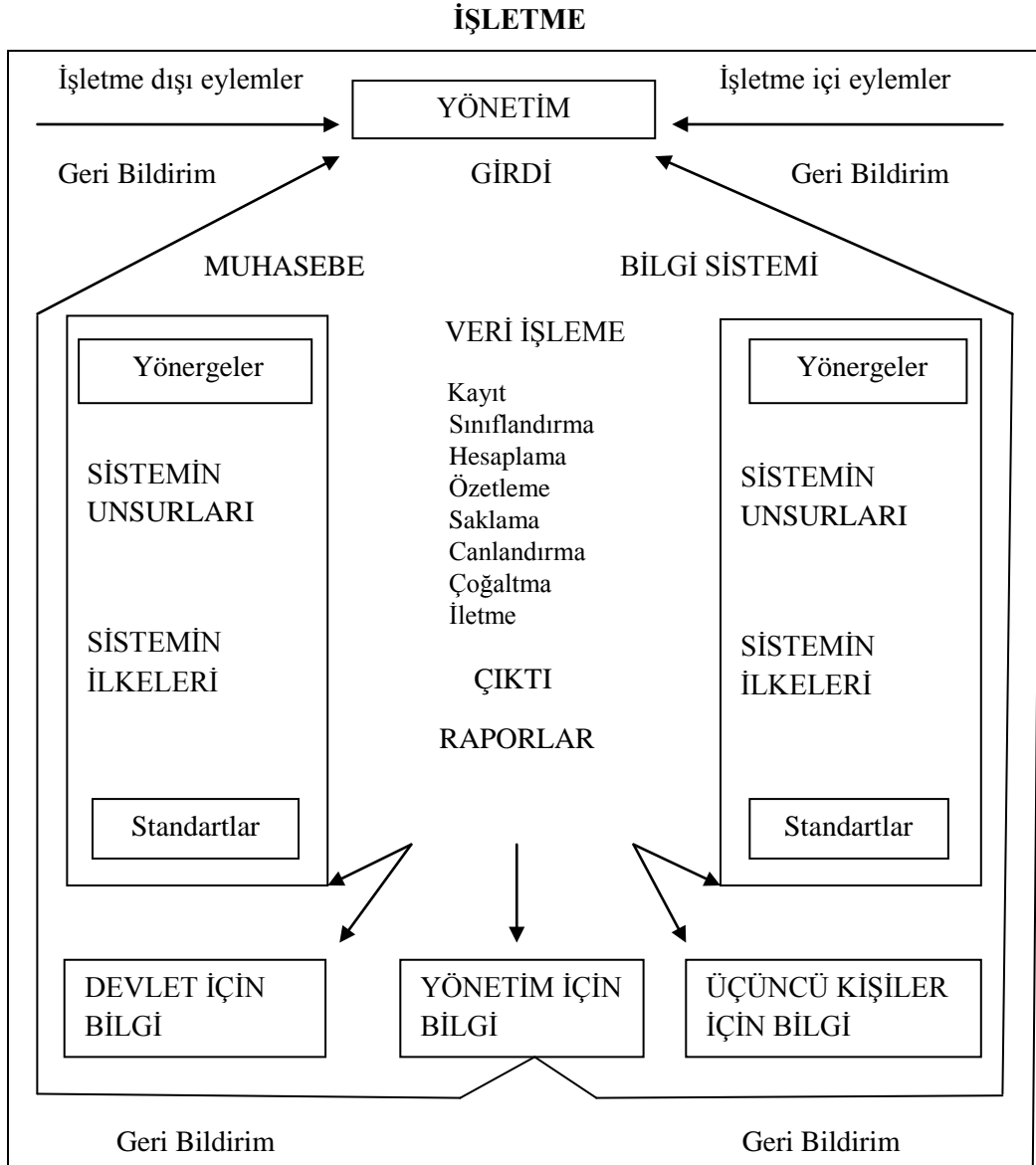
Muhasebe Bilgi Sisteminin temel amacı; ticari faaliyetleri belgelemek ve bu ticari faaliyetler sonucunda işletmenin finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri kaydetmektir. Bu iki temel amaç dışında amaçları da söz konusudur. Bunlar (Özçelik 2010: 37);

- Ekonomik faaliyetlerin tanımlanması ve verilerin toplanıp kaydının yapılması,

- Bilgilerin zamanında elde edilerek, finansal raporlamaya uygun olarak sınıflandırılması,
- İşlem faaliyetlerinin ve değerlerinin ölçülmesi,
- Dönemsellik ilkesine uygun olarak işlemlerin ilgili oldukları dönemde kayıt altına alınması
- Finansal tabloların şeffaflık ilkesine uygun olarak, hazırlanarak sunulması.

Muhasebe sisteminin amaçları; yöneticilere ortaklara işletme faaliyetlerini gerçekleştirmede, planlama ve kontrol etmelerinde ihtiyaç duyulan finansal bilgileri sağlamak, işletme varlıklarını koruyarak işletme dışı ilgililere işletmeye dair gerekli bilgileri sunmaktır (Aslan 2010: 4). Muhasebe bilgi sisteminin genel yapısı Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Muhasebe Bilgi Sistemi'nin Genel Yapısı



Kaynak: (Özçelik 2010: 43).

## 1.2. Muhasebenin Tarihi Gelişimi

Muhasebe kayıtlarının kullanımı M.Ö. 5000 yıllarına kadar uzanır. Ancak bu kayıtlar ilkel düzeydedir. 12. Yüzyılda muhasebe kayıtları çok basit düzeydeydi ve de basit hatırlatıcı kayıtlardan oluşuyordu. 13. Yüzyılda daha karmaşık muhasebe kayıtlarına duyulan ihtiyaçla birlikte ilkel muhasebe anlayışındaki basit veya tek taraflı kayıt sistemindeki tek taraflı olarak kaydedilen olayların ve işlemlerin eksik, hatalı olarak yansıtılmasından ve bu hataların bulunmasının güçlüğünden dolayı çift

tarafli kayıt sistemine geçilmeye başlanmıştır. Aynı zamanda Haçlı seferi ile Akdeniz de ticaretin gelişmesiyle ve Rönesans döneminde İtalya'daki ticari canlılık kayıt sisteminin gelişmesini zorunlu hale getirmiştir. Çift tarafli kayıt sistemi ise işletme faaliyetlerinin iki yönünü birden ele almış ve her işlem veya olayda en az iki kayıt yapmıştır. Böylece hata yapma ihtimali en aza indirgenmiş olup yapılan hatanın da bulunması kolaylaşmıştır (Kızıl 2001: 1-2).

1340 yılında Genova'da kent belediyesinin kayıtlarında çift tarafli kayıt sisteminin kullanıldığı görülmektedir. Genovalı bankacıların da bu yöntemi kullandıklarıysa, ödemelerde kasanın alacaklı olarak, parayı alan tarafın ise borçlu olarak kaydedilmesinden anlaşılmaktadır. Çift tarafli kayıt sistemindeki büyük gelişmelerden biri de Francesco Datini'nin kayıtlarıdır. Datini'ye ait işletmede çift tarafli kayıt sistemi kullanılmıştır. Defterlerin ilk sayfaları borçlu işlemlere ayrılırken ikinci sayfaları da alacaklı işlemlere ayrılmıştır. Kasa defterlerinde de benzer durum söz konusudur, ilk yarısına gelirler yazılmışken kalan yarısına da giderler yazılmıştır (Güvemli 2007: 9).

Luca Pacioli muhasebenin babası olarak bilinmektedir. İtalyan matematikçi ve aynı zamanda rahip olan Luca Pacioli'ye ait bulunan 1494 tarihinde yayınlanan “Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı kitapta envanter düzenlenmesi, muhasebe defterleri ve kayıtları hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Pacioli çift tarafli kayıt sisteminde üç deftere dikkat çekmiştir. Bunlar; yardımcı defter niteliğinde ajanda, yevmiye defteri, defteri kebir şeklindedir. Bu bahsedilen üç defterin sayfasının numaralandırılmasından onaylanmasına kadar olan gerekliliği ifade ederken, iç kontrolün öneminden bahsetmiş ve şüpheli halde olan alacaklılara karşılık ayrılmasının ve duran varlıklara amortisman ayrılmasının esaslarını anlatmıştır (Yalkın 2001: 9-10).

Pacioli kendisini çift tarafli kayıt sisteminin mucidi olarak göstermemiştir. Çünkü “Summa di Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita” adlı kitabında bahsettiği yöntemler Venedik'te 200 yıldır kullanılmaktaydı. Ayrıca Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al-Mazanderani'ye ait bulunan ve 1363 yılında yayınlanan “Resela-i Falakiyya der ilmi Siyagat” adlı eserinde çift tarafli kayıt sistemine dair ayrıntılı örnekler bulunmaktadır (Kızıl 2001: 4).

16. yüzyılda muhasebe sistemi Fransa, Almanya ve İngiltere'ye kadar yayılmıştır (Çetiner 2009: 10).

19. yüzyıla gelindiğinde Avrupa'da ve Amerika'da çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaya başlamıştır (Yalkın 2001: 11).

Muhasebenin ülkemizdeki gelişimi ise şu şekilde ilerlemiştir;

1850-1925 arası dönem Fransa'da uygulanan muhasebe etkisindedir 1850 yılında "Kanunname-i Ticaret" Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi şeklindedir. 1926-1964 arası dönem Almanya'da uygulanan muhasebe etkisindedir. Alman Ticaret Kanunu'nun tercümesi şeklindedir. 1964 sonrası dönem ise Amerika'da uygulanan muhasebe etkisindedir (Çetiner 2009: 10).

1972 yılından itibaren İktisadi Devlet Teşekküllerinde 1994 yılından itibaren özel sektörde Tekdüzen Muhasebe Sistemi zorunlu olarak uygulanmaya başlanmış olup devam etmektedir.

Sonuç olarak muhasebe eski çağlardan itibaren önemli bir ihtiyaç olup günümüze kadar gelişmiştir. M.Ö. 5000'li yıllarda en basit şekliyle kullanılan muhasebede, el ile tutulan kayıtlar kullanılırken günümüzde bilgisayar üzerinden tutulan kayıtlar ve çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaktadır. Uygulamalarla ilgili muhasebe standartları oluşturulmuş ve kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Tekdüzen hesap planı kullanılması zorunlu olup uymayanlara cezai yaptırımın olduğu da açıkça belirtilmiştir. Bu cezai tutar 490 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde 2018 yılı için 5700 TL'dir.

### **1.3. Muhasebe Bilgi Kalitesine Yön Veren Düzenlemeler ve Uygulamalar**

#### **1.3.1. 3568 Sayılı Yasanın Çıkması (Kabulü)**

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasayla düzenlenmesi 13.06.1989 tarihinde olmuştur. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu 26.07.2008 tarihinde 5786 sayılı kanunla "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.



### ***3568 Sayılı Kanunun Gerekçesi***

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına 03.04.1989 tarihinde gönderilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı”na ait gerekçe şöyledir;

Ekonomik gelişmeler neticesinde devletin ekonomik yaşam içindeki rolü giderek büyümüştür. Böylece vergilere duyulan ihtiyaç daha da artarak, vergi ilişkileri karmaşık bir hal almıştır. Hem vergi ilişkilerinde hem de endüstri ve ticari hayatta ortaya çıkan gelişmeler sonucunda mali ve ekonomik sorunlar meydana gelmiş ve bu sorunların çözülmesi zorlaşmıştır. Söz konusu gelişmeler neticesinde modern vergi sistemlerinden ziyade işletmecilik, muhasebe ve vergi konularında yüksek bilgi ve uzmanlık gerektirecek yeni bir mesleğe ihtiyaç olmuştur. Bu ihtiyacı başta Amerika Birleşik Devletleri devamındaysa, Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmı anlayarak mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği kanun ile düzenlenmiştir. Ülkemizde ise 1932 yılından itibaren söz konusu mesleğin düzenlenmesi için birçok tasarı yasama organlarına sunulmuştur. Ancak kanunlaşmamıştır (Demir 2004: 62-63).

Mali müşavirlik mesleğine ait kesin bir tanımlama olmamakla birlikte ülkelerin müşavirlerden bekledikleri hizmetin niteliğine göre, yapılan tanımlar değişmektedir. Mali müşavirler, işletmelerin ekonomik ve hukuki durumlarıyla, vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, gerçeklik ve yasallık açısından inceleyip konuyla ilgili tarafsız görüşlerini gerektiği zamanda ilgililere sunan uzman kişiler olarak tanımlanabilir. Mali müşavirlere ait temel görevler ise (Demir 2004: 63);

- İşletmeye ait bilançonun doğru ve gerçek bilgileri yansıtacak, muhasebe usullerine uygun şekilde oluşturulup oluşturulmayacağını araştırmak.
- Kâr-zarar cetvelinin, gelir ve giderlerini doğru, gerçek bir şekilde yansıtmadığını anlamak amacı doğrultusunda, muhasebe defter kayıtlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolünü gerçekleştirmektir.

Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi üzerindeki yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sisteminin yozlaşmasına engel olmak ve vergi kanunları uygulamasından

meydana gelebilecek olan uyuşmazlıkları en aza düşürebilmek gibi amaçlarla batılı ülkelerinkine benzeyen serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin Türkiye'ye getirilmesi istenmiştir (Demir 2004: 64).

Söz konusu kanun tasarısıyla mali müşavir, mükellef ve kamu idaresi arasında ilişki kurularak, devlet ve mükellef arasında işbirliği sağlanarak, güven ortamı oluşturulmak istenmektedir. Mali müşavirlik mesleği kaynaklar belirlenirken ve güvenilir bilgiye ulaşırken kullanılan tek yol olduğundan ve ülke genelinde denetimlerin yaygınlaşabilmesi için gerekli olduğundan oldukça önemlidir. Devlet kadrolarında yer alan vergi inceleme görevlileri ile vergi beyannamelerinin kontrolü oldukça zor hatta imkansız bulunmaktadır. Tüm bu sayılan sebepler neticesinde söz konusu kanun tasarısının hazırlanması zorunlu hale gelmiştir (Demir 2004: 65).

### ***3568 Sayılı Kanunun Amacı***

3568 Sayılı Kanunun amacı 1. Maddesinde şöyle ifade edilmiştir (www.resmigazete.gov.tr 19.05.2018);

- *“İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak”*
- *“Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak”*
- *“Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, ‘Serbest Muhasebecilik’, ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik’ ve ‘Yeminli Mali Müşavirlik’ meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.”*

Kanuna göre meslek icrasına hak kazananlara “serbest muhasebeci”, “serbest muhasebeci mali müşavir”, “yeminli mali müşavir” denir.

3568 Sayılı kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlardan bazıları şöyledir (Terzi 2010: 11-12);

- Son yıllarda sermaye şirketleri önem kazanmaya başlamıştır. Bununla birlikte küçük tasarrufların işletmeye yatırılması ve finansal araçlar ile işletme sermayesinin güçlendirilmesi hız kazanmıştır. Dolayısıyla da işletmelerin topluma güvenilir finansal bilgi sağlamasını zorunlu hale getirmiştir.
- İşletmelerin büyüyerek karmaşıklaşması durumu finansal denetimlerde uzmanlaşmayı gerekli hale getirmiştir.
- Muhasebe ve finansal denetim konuları ile ilgili olarak ve finansal denetim mesleğinin icra edilmesinde ortak tanımlar oluşturulması konusu önemlidir.
- Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları genel olarak bakıldığında tekdüzelikten yoksundur ve muhasebe sistemlerinden sağlanan bilgilerin, işletmelerin karar alma fonksiyonlarının yerine getirilmesinde yöneticiye sağladığı yararlar oldukça kısıtlıdır.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

#### ***5786 sayılı kanununun getirdiği yenilikler***

5786 sayılı kanununun 3568 sayılı kanuna göre getirdiği yeniliklere bakılacak olunursa ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) 19.05.2018);

- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir.
- Serbest Muhasebecilik unvanı kaldırılmıştır.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için gereken 2 yıllık staj süresi 3 yıla çıkartılmıştır.
- Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olabilmenin genel şartlarında *“Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma ve Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.”*

yer alan ifade “Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.” olarak değiştirilmiştir.

- Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartlarından “Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.” olan şartı “Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.” olarak değiştirilmiştir.
- Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarına “Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.”  
“Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler.” ifadeleri eklenmiştir ve yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmek için en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olma şartı olduğu açıklanmıştır.

### **1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı**

Maliye Bakanlığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175. mükerrer maddesi ve 257. maddesi kapsamında, Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tabloların İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması ve Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete ile yayınlanan ve 01.01.1994 tarihi itibarıyla de

uygulanmaya başlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile düzenlemeler yapmıştır. Yapılan bu düzenlemeler bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait bulunan teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesini, finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilir niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasını ve işletmelerde denetimin kolay yapılmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır (Şamiloğlu, Akgün 2010: 1).

Hesap planı, bir işletme veya teşebbüste tutulan hesapların sistemli bir şekilde olması ve bir durum meydana geldiğinde aynı durumların aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir cetveldir şeklinde tanımlanabilir (Ertuş 2011: 67).

Belirlenen muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 476 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği madde 353'e göre 2017 yılı için 5000 TL ceza verilirken 490 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ceza tutarı 2018 yılı için 5700 TL olarak değişmiştir (www.gib.gov.tr)

Bir işletmenin faaliyet sonuçlarının o işletmenin sahip ve sahiplerini, ortak ve ortaklarını ilgilendirdiği gibi o işletme ile ticari, finansal, ekonomik ilişkilerde bulunan işletmeler, toplum bireyleri, finansal ve yatırım kuruluşları gibi ilgililerde güvenilir ve sağlıklı bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin en somut olan bilgi kaynağı işletmelerin muhasebe kayıt ve belgeleriyle finansal tablolarıdır (Şamiloğlu, Akgün 2010: 1).

Hesap planının düzeni, bilanço ve gelir tablosunun hızlı bir şekilde düzenlenmesine imkan verecek bir biçimde olmalıdır. Ana ve yardımcı hesaplar işletme için gerekli durumlarda açılmalıdır (Ünkaya, Aslan 2009: 66).

11 No.lu Muhasebe Genel Tebliği'nde; "İşletmeler muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına bağlı kalarak kurmak zorundadırlar" şeklinde ifade edilerek bu durumun zorunlu olduğu açıkça belirtilmiştir (Ünkaya, Aslan 2009: 66).

Yapılan tüm bu düzenlemeler şunlara yöneliktir (Şamiloğlu, Akgün 2010: 2);

- Muhasebe bilgilerini, karar alma durumunda bulunacak ilgililere yeterli, güvenilir ve doğru bir biçimde ulaştırmak,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven oluşturmak,
- Bir işletme ile diğer işletmelerin farklı dönemlerini karşılaştırmak,
- Finansal tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimlere aynı anlamı ifade etmesini sağlamak.

Yapılan düzenleme bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri ilgilendirmektedir. Bilanço esasına göre, defter tutan ancak faaliyet konuları sebebiyle farklı muhasebe tekniklerini kullanmak durumunda olan işletmeler 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Bunlar;

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel Finans Kurumları,
- Finansal Kiralama Şirketleri,
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kumlar ve Yatırım Ortaklıklarıdır.

Sayılan kurum ve kuruluşlar belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları'na, Muhasebe Politikalarının Açıklanması'na ve Mali Tablolar İlkeleri'ne uymaları kaydıyla tebliğde yer alan diğer zorunluluklara uymakla yükümlü değildirler ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). Tekdüzen hesap planında yer alan hesap sınıfları ve grupları Tablo 2'de görülmektedir.

**Tablo 2:** Tekdüzen Hesap Planı'nda Yer Alan Hesap Sınıfları ve Grupları

1. Dönen Varlıklar	(100-199)	Aktif Hesaplar	Bilanço Hesapları
2. Duran Varlıklar	(200-299)		
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	(300-399)	Pasif Hesaplar	
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	(400-499)		
5. Özkaynaklar	(500-599)		
6. Gelir Tablosu	(600-699)	Gelir ve Gider Hesapları	
7. Maliyet Hesapları	(700-799)	Maliyet Hesapları	
8. Serbest		Boş bırakılmıştır	
9. Nazım Hesaplar		Nazım Hesaplar	

Tekdüzen Hesap Planı'nda 1'den 9'a kadar bölümlenmiş 9 adet hesap sınıfı bulunmaktadır. Her hesap sınıfı 10 hesap grubuna bunlar da kendi içinde 0'dan 9'a kadar bölümlere ayrılır. Hesap grupları ise benzer bir biçimde 10 büyük defter hesabına, bunlar da kendi içinde 0'dan 9'a kadar alt hesaplara ayrılır (Ertaş 2011: 76).

Tekdüzen Hesap Planı'na göre bilanço beş bölümden oluşur; 1 ve 2 kodlu hesaplar bilançonun aktif tarafını oluşturur; 3,4 ve 5 kodlu hesaplar ise bilançonun pasif tarafını oluşturur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 6 koduyla yer alan hesap kalemleri gelir tablosunu oluşturur. Bu hesaplar hem gelir hem gider hesaplarından oluşur ve dönem sonunda gelir, kâr, hasılat, maliyet, gider ve zararlar toplu bir şekilde "690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"na aktarılır. Buradan da sonuca göre 590 Dönem Net Kârı veya 591 Dönem Net Zararı hesaplarından birine aktarılarak elde edilen sonuçlar bilançoya yansıtılır (Özulucan 2009: 413).

Tekdüzen Hesap Planı'nda 7 kodu ile başlayan maliyet hesapları "*Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak*

*sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.”* şeklinde ifade edilmiştir (www.gib.gov.tr).

Tekdüzen Hesap Planı’nda boş bırakılan 8 nolu hesap sınıfı MSUGT’de açıklanan muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak kaydı ile yönetim muhasebesi amaçlarına yönelik olarak kullanılabilir ve bu amaçla açılacak hesaplar (8 nolu hesaplar) dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara aktarılmaz. Bu söz konusu 8 nolu hesapların maliyetler için yönetimin ihtiyacı doğrultusunda kullanılması durumunda dönem sonunda 8 nolu hesaplar 7 nolu hesaplara aktarılarak kapatılır ve mali tablolara yansıtılmaz (Akyol, Küçük 2013: 67-68).

Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan 9 koduyla başlayan hesaplar ise nazım hesaplarıdır. Nazım hesaplar, ticari işlemlerden bazıları işletmenin varlıklarını, borçlarını ve öz kaynaklarını etkilemez. Fakat gelecekte ortaya çıkabilecek gelişmeler sonucu işletmenin varlıklarını, borçlarını ve öz kaynaklarını etkileyebilir. Ancak bu kalemlerde gösterilme gibi bir durum söz konusu olmadığından bu durumlar nazım hesaplarda izlenir (Küçüksavaş 2010: 589). Nazım hesaplar bilanço ve gelir tablosu gibi temel finansal tablolarda artış ya da azalışa yol açmayan iş konusu ile ilgili bir belge ya da bilgiyi hatırlatmak amacıyla kullanılan çift yanlı hesaplaşma çizelgeleridir. Nazım hesaplarda izleme şekli bilanço dipnotlarında ya da çift yanlı işleme yöntemine göre muhasebe kaydı olarak yapılır. Daha çok benimsenen ise muhasebe kaydı şeklinde olmalıdır (Haftacı 2010: 222-223). İşletmenin sahip olmadığı bazı değerler ve işletmenin şartlı yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi amacıyla kullanılır. Nazım hesaplar hatırlatmak ve istatistiki bilgi sağlamak amacıyla kullanılır. Kefalet, teminat ve emanet nazım hesaplar gibi gruplara ayrılır. Nazım hesaplar da izlenecek hesaplar başka hesaplarla ilişkilendirilemez (Küçüksavaş 2010: 97). İşletmenin gerçek aktif pasif durumuyla ilgisi yoktur ve bilançolarda, gerçek aktif ve pasifler toplamından sonra en alt kısma kaydı yapılarak, yeni bir toplam elde edilir. Nazım hesaplar gerek duyulduğu



durumlarda açılır ve gerek olduğu durum ortadan kalktığında ters kayıt yapılarak kapatılır. Nazım hesaplardaki bu farklılık muhasebe kayıt kurallarında da farklılıklar meydana getirir. Bunlar özetlenecek olunursa (Küçüksavaş 2010: 589-590);

- Nazım hesaplar işletmeye ait varlık ve kaynak hesapları içerisinde yer almaz.
- Nazım hesaplar gerek durumu ortadan kalktığında ters kayıt yapılarak kapatılır.
- Nazım hesapları sadece kendi aralarında ilişkili olarak çalışır. Diğer hesaplarla ilişkilendirilemez.
- Nazım hesaplar bilançolarda aktif ve pasif toplamlarından sonra ayrı olarak gösterilir ve yeni bir toplam elde edilir. Ancak bilançonun her iki tarafında da gösterildiğinden işletmenin varlık ve kaynak hesaplarında bir değişikliğe neden olmaz.

Hesap kodunun ilk rakamı hesap sınıfını ifade ederken, ikinci rakamı hesap grubunu, üçüncü rakamı ise hesap sıra numarasını ifade eder (Çetiner 2009: 18).

## 2 Duran Varlıklar

### 25 Maddi Duran Varlıklar

#### 252 Binalar

#### 253 Tesis, Makine ve Cihazlar

#### 254 Taşıtlar

Hesap planına ait bir kesit gösterilmiştir. Bu kesitten 252 kodu ile yer alan binalar hesabı incelenirse; Binalar hesabının ilk baştaki 2 rakamı bu hesabın duran varlıklar sınıfında yer aldığı, ikinci sırada yer alan 5 rakamı binalar hesabının maddi duran varlıklar grubunda yer aldığı ve son rakam olan üçüncü sıradaki 2 rakamı ise binalar hesabının maddi duran varlıklar hesabının 2 sıra nolu hesabı olduğunu gösterir (Ertaş 2011: 77).

### **1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları**

Günümüzün globalleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri ihtiyacını ortaya çıkarmış, dolayısıyla da işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini de artmıştır.

Fakat her ÷lkeye ait farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamalar uluslararası düzeyde finansal tabloların düzenlenmesini zorunlu hale getirmiş; tüm bunlar da muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş, belli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerekli kılmıştır. Muhasebe Standartlarının oluşturulma amaçları şöyle sıralanabilir (Usta 2007: 15-16);

- Uygulamadaki farklılıkları yok etmek,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak,
- Mali tabloları açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir bir duruma getirmek,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulmasında ortak bir dil meydana getirmek,
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla ele almak şeklindedir.

Finansal piyasaların uluslararasılaşması, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası piyasalarda etkinliği ve rekabeti, ÷lkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri, uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallarla gelişmekte olan ÷lkelerin dünya piyasalarına girme çabaları, muhasebe standartlarının uluslararası rolünü ve önemini arttıran, muhasebe düzenlemelerinin güncellenmesini gerektiren sebeplerden sayılmaktadır. Dünya çapında kullanılacak, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması halinde şu yararlar elde edilebilir (Korkmaz vd., 2007: 99);

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- Şirketlerin yabancı sermaye piyasalarına daha kolay ulaşma imkanlarının olmasıyla bu piyasalara daha kolay girmeleri,

- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle oluşan maliyetlerin azalmasıyla; şeffaflıkta ve anlaşılabilirlikte artışın sağlanması ile şirket performans değerlendirmesi ve karşılaştırmasının kolay duruma gelmesi,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı ya da borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması,
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin daha kolay yapılması şeklindedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) başlangıcı, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASC) dayanmaktadır. IASC ise sonra IASC Vakfı'na daha sonrada IASB'ye devredilmiştir. IASB'nin temel amacı muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasıdır. 1973-2000 yılları arasında "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" (IASC)'nin bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (IAS)" olarak tanımlanmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını değiştirmeden devralmış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirmeler yapmıştır. Yürürlüğe giren yeni standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (IFRS)" adı altında yeniden numaralandırılarak yayımlanmış ve bütün standartlar (IAS ve IFRS'ler) ise "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak bilinmektedir. Sonuç olarak finansal raporlama standartları kapsamında, uluslararası muhasebe standartları (IAS), uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS) ve yorumlar (IFRIC) olarak mevcuttur (Elitaş vd., 2011: 2-3).

#### **1.3.4. Türkiye Muhasebe Standartları**

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde olmuştur. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınları, sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi hissedilmiştir. 1950 yılından sonra ise ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle birlikte Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 yılı sonrasında AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulmasıyla AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının etkisi altında kalınmıştır (Başpınar, 2004: 46).

Türkiye’de muhasebe standartları konusundaki ilk ciddi teşebbüs Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD), Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. Ancak yaptırım gücü eksikliği nedeniyle bilimsel bir yapıt olarak kalmıştır. Bu sayede ülkemizde pek çok kişi ilk kez uluslararası muhasebe standartlarından haberdar olmuştur. 1994 yılında TÜRMOB, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) kurmuştur. TMUDESK 2001 yılına kadar 19 adet “Türkiye Muhasebe Standardı” geliştirmiştir. TMUDESK’in amacıysa, tüm dünyada faaliyet gösteren işletme ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini sağlayarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni oluşturmaktır. Ancak TMUDESK’in yaptırım gücünün olmaması nedeniyle yeterince benimsenememiştir (Elitaş vd., 2011: 4-5).

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun ile eklenen madde ile kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, TMUDESK’in görevlerini ve o tarihe kadar yapmış olduğu çalışmalarını birlikte devralmıştır (Başpınar 2004: 51).

TMSK’nın tüzel kişiliği 2011 yılında sonlandırılmış ve yerine 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur.

Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kurul olan KGK’nın görevleri şunlardır (kgk.gov.tr 01.04.2018);

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak şeklindedir.

### **1.3.5. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu**

1956 yılından beri yürürlükte olan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler neticesinde gereksinimleri karşılayamaz duruma

gelmiş, daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması kaçınılmaz olmuştur. Bununla birlikte Türkiye'nin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için de uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk haline gelmiştir (Haftacı, Badem 2011: 2). Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Uluslan vd., 2012: 12).

Kanunla muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiş olup, halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Haftacı, Badem 2011: 2).

### **1.3.6. Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebe kavramları, adeta muhasebenin anayasası gibidir ve muhasebe uygulamalarının temelini oluşturur. Muhasebe kavramlarının gerekliliği şu yararları sağlamaktadır (Şamiloğlu, Akgün 2010: 3-4);

- Muhasebe uygulama standartları belirlenirken esas alınan muhasebe kavramlarıdır.
- Meydana gelen zorluklar muhasebe kavramlarına göre kolay bir şekilde çözülür.
- Finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılmasını ve güvenilirliğini artıran unsur muhasebe kavramlarıdır.
- Muhasebe kavramları, işletmelere ait finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırır.

İktisadi analizlerde olduğu gibi, muhasebe veri ve raporlarının muhasebeyle ilgili olan taraflara aynı ölçüde, aynı derecede yarar ve güvenilirlik sağlaması için bunların muhasebe kavram ve ilkelerine uygun bir şekilde yapılması ve hazırlanması gerekir. Bu yüzden muhasebe kavram ve ilkeleri, uyulması gerekli temel esaslar olarak büyük bir önem taşır (Küçüksavaş 2010: 17).

Muhasebenin temel kavramları, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; 12 tanedir ve sırasıyla şunlardır (www.gib.gov.tr 12.01.2018);

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Dönemsellik Kavramı
5. Parayla Ölçülme Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
8. Tutarlılık Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. İhtiyatlılık Kavramı
11. Önemlilik Kavramı
12. Özün Önceliği Kavramı

### **1.3.7. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri**

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri adı altında düzenlenmiştir. Gelir tablosu ilkeleri ve bilanço ilkeleri olmak üzere iki başlık altında incelenir. Bilanço ilkeleri kendi içinde varlıklara ilişkin, yabancı kaynaklara ilişkin ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üç bölüme ayrılır.

#### **1.3.7.1. Gelir Tablosu İlkeleri**

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; “*Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve*

zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.” Tebliğde sayılan gelir tablosu ilkeleri 9 adettir.

### **1.3.7.2. Bilanço İlkeleri**

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre; “*Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.*” Bilanço ilkeleri varlıklara ilişkin ilkeler (10 adet), yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler (6 adet) ve özkaynaklara ilişkin ilkeler (5 adet) olmak üzere üç bölüme ayrılır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VUK VE TMS 16 MADDİ DURAN VARLIK STANDARDI AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE AMORTİSMAN

#### 2.1. Duran Varlıklar

Tekdüzen Hesap Planı'nın 2 No.lu ana hesap grubu duran varlıklardır. Bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkların izlendiği hesaplar bu ana hesap grubunda yer alır. Duran varlıklar ana hesap sınıfı aşağıdaki hesap gruplarından oluşur (Koçakoğlu 2011: 143);

- 22 Ticari Alacaklar
- 23 Diğer Alacaklar
- 24 Mali Duran Varlıklar
- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29 Diğer Duran Varlıklar

Bu gruplardan Maddi Duran Varlıklar grubu çalışmanın temelini oluşturduğundan bu grupla ilgili bilgiler aşağıda yer almaktadır.

#### 2.1.1. Maddi Duran Varlıklar

Bu başlık altında, maddi duran varlıklara ait tanım ve özellikler başta olmak üzere detaylı bilgiler yer almaktadır.



### 2.1.1.1. Tanım ve Özellikleri

İşletmelerdeki faaliyetlerde kullanılmak üzere edinilen ve yararlanma süresinin bir yıldan fazla olduğu tahmin edilen fiziki varlıklara verilen tanımdır (Çaldağ, Ayanoğlu 2004: 228).

Maddi duran varlıklar işletmelerde uzun yıllar kullanıldığından ve önemli bir çoğunluğunu taşınmaz varlıklar oluşturduğundan, bunlara sabit varlıklar, sabit kıymetler de denir (Doğan 2005: 201).

İşletmedeki diğer varlıklardan ayrılan özelliği belli bir hizmet süresi içinde aşınmaları ve yıpranmalarından dolayı ekonomik değerlerini kaybetmeleridir. Bu yüzden de maddi duran varlıklara yapılan harcamalar harcamanın gerçekleştiği yıl yerine hizmet süresine yayılarak amortisman yoluyla giderleştirilir (Çonkar vd., 2010: 215).

Maddi duran varlığın normal hizmet verir durumda kalmasını sağlamak için, yapılan bakım-onarım gibi harcamalar içinde bulunduğu döneme gider olarak kaydedilebilirken, maddi duran varlığın verimini artıran ya da ömrünü uzatan harcamalar ise maliyetine eklenebilir (Doğan 2005: 202).

Maddi duran varlıklar hangi amaçla elde edildiyse, o amaç gerçekleşince yani fiilen kullanılmaya başlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilir. Örneğin; işletmenin aldığı makine henüz kullanıma hazır halde değilse bu makineyle ilgili yapılan harcamalar; 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlenir ve kullanıma hazır hale geldiğinde ise bu hesaptan çıkarılarak ilgili duran varlık hesabına kaydedilir (Çonkar vd., 2010: 215).

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

- Fiziki bir yapısının bulunması,
- İşletmenin kişiliğine ait olması,

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

#### **2.1.1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyetine Giren ve Girmeyen Unsurlar**

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maddi duran varlıkların elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan tüm harcamalar da maliyet bedeli içerisinde yer almaktadır. İşletmenin almış olduğu bir maddi duran varlık için ilgili hesabın borç tarafına maliyet değeri ile kayıt yapılır. Satılan ya da hizmetten çıkarılan maddi duran varlık için ise ilgili duran varlık hesabının alacak tarafına yine maliyet değeri ile kayıt yapılır.

Maddi duran varlıkların, satışı ile elde edilen kâr 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar Hesabının alacağına kaydı yapılırken zarar oluşması sonucunda 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı'nın borcuna kaydı yapılır (Lazol 2017: 176-177).

Vergi Usul Kanunu 262. madde'ye göre; maliyet bedeli tanımlaması iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamını ifade eder şeklinde yapılmıştır.

Duran varlıklar maliyet değerleri üzerinden muhasebeleştirilerek amortismanına tabi tutulduklarından dolayı, duran varlığın maliyetine hangi unsurların girdiğini hangilerinin girmediklerini bilmek büyük önem arz etmektedir (Küçüksavaş 2010: 399).

Vergi Usul Kanunu'nun 269'ncü maddesine göre; iktisadi işletmelerin dahilinde bulunan gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ifade edilmiştir ve bu kanun gereği hangi kıymetlerin gayrimenkul gibi değerlendirileceği de açıklanmıştır. Bunlar;

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı (ayrılmaz parça ve ekleri)

2. Tesisat ve makinalar,
3. Gemiler ve diğer taşıtlar,
4. Gayri maddi haklardır.

Maliyete dahil edilebilecek unsurlar ise şunlardır;

- Satın alma bedeli
- Makine ve tesisatlarda gümrük vergileri ile nakliye ve montaj giderleri
- Binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden (düz duruma getirme) meydana gelen giderler

163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizler ya da kur farklarından kuruluş dönemine ait olanların maliyete dahil edilmesi zorunlu olurken işletme dönemine ait olanların ise maliyete eklenmesi yada o yıla ait gider yazılma durumu isteğe bağlıdır. Sabit kıymet ithal edilmesi sırasında meydana gelen kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu olurken söz konusu dönemden sonra meydana gelen kur farklarının maliyete eklenmesi ya da o yıla ait gider yazılma durumu isteğe bağlıdır.

Vergi Usul Kanunu madde 272'de "*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*"

"*Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.*"

"*Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.*"

*Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”*

*“Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”*

şeklinde ayrıntılı ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu madde 270’te ifade edildiği üzere noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini mükellefler isterlerse maliyet bedeline ekleyebilir isterseler de genel gider olarak gösterebilirler. Ancak bunun dışında kalan gümrük giderleri nakliye ve montaj giderleri gibi giderler ve duran varlık kullanılabilecek duruma gelene kadar yapılan harcamalar da maliyete dahil edilir.

Maddi duran varlık, kullanıma hazır duruma geldiği andan itibaren varlık için yapılan tüm harcamalar aktifleştirilmeyip doğrudan gider olarak yazılır (Kaya 2007: 71).

Vergi Usul Kanunu’nda satın alma bedeli yerine geçenler açıkça belirtilmiştir buna göre;

Vergi Usul Kanunu madde 271’de *“İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.”*

Vergi Usul Kanunu madde 273’te *“İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.”* şeklindedir.

TMS 16 Standardına bakılacak olunursa,

Standardın 7. maddesine göre; bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, belli koşullar oluştuğu takdirde varlık olarak finansal tablolara yansıtılır. Bunlar;

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması durumunda.
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda.

Sadece sayılan bu iki şart olduğu zaman finansal tablolara yansıtma yapılabilir.

Standarda göre, nelerin maddi duran varlıklar olduğu belirlenmemiştir. Bu karar işletme yetkililerine bırakılmıştır. Ancak araç ve gereçler gibi tek başına bir anlam ifade etmeyen kalemlerin toplam tutarına, muhasebe ilkeleri uygulanabileceği ifade edilmiştir. Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen ve önem arz eden yedek parça ve yedek malzemelerle yalnızca bir maddi duran varlık ile kullanılabilen yedek parçaların ve malzemelerin ise maddi duran varlık olarak nitelendirilebileceği açıklanmıştır.

Standarda göre, güvenlik ya da çevresel nedenlerden dolayı edinilen maddi duran varlıkların iktisabında “ *var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomiktan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir*”

Standardın 58. maddesine göre; “*Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.*”

şeklinde yer alan ifadeleri mevcuttur.

TMS 16 Standardı madde 3’e göre; standardın hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bunlar;

- a) “*TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.*”

- b) *“Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu standart taşıyıcı bitkilere uygulanır. Ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.”*
- c) *“Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.”*
- d) *“Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.”*

*“Ancak, bu standart (b) - (d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.”* şeklindedir.

Standarda göre bir maddi duran varlık kalemine ait maliyet unsurları şunlardan oluşmaktadır;

- *“İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.”*
- *“Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.”*
- *“Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.”*

Standarda göre, doğrudan ilgili varlığa yüklenebilecek maliyetler ise şunlardır;

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesi ile veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan dolayı kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasıyla ilgili maliyetler,
- İlk teslimatla ilgili maliyetler,
- Kurulum ve montaja ait maliyetler,

- Maddi duran varlığın uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolüne dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından edinilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar,
- Mesleki ücretler (mühendislere ödenen gibi) şeklindedir.

Standardın 19. maddesine göre; maddi duran varlıkların maliyetine girmeyen maliyet unsurları ise şunlardır;

- Yeni bir tesis açılmasından doğan maliyetler,
- Reklam ve tanıtım harcamaları da dahil olmak üzere yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ait oluşan maliyetler,
- Personel eğitim masrafları da dahil yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak için katlanılan maliyetler,
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler şeklindedir.

VUK'a ve TMS 16 standardına göre maliyete giren, girmeyen unsurlar Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3: VUK ve TMS 16 Standardına Göre Maliyete Giren-Girmeyen Unsurlar**

<b>VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE</b>	
<b>Maliyete Dahil Edilebilecekler</b>	<b>Maliyete ya da Dönem Giderine Yazılabilecekler</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Satın alma bedeli</li><li>• Makine ve tesisatlarda gümrük vergileri ile nakliye ve montaj giderleri</li><li>• Binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden meydana gelen giderler</li><li>• Duran varlık kullanılabilir duruma kadar yapılan harcamalar</li><li>• MDV elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar</li><li>• MDV verimini, ömrünü artıran harcamalar</li><li>• Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz-kur farklarından kuruluş dönemine ait olanlar</li><li>• Sabit kıymet ithalindeki kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olanlar</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Noter, mahkeme, tellaliye giderleri, ÖTV, emlak alım vergisi, komisyon, kıymet takdiri</li><li>• Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz-kur farklarından işletme dönemine ait olanlar</li><li>• Sabit kıymet ithalindeki kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönemden sonra olanlar</li></ul>
	<b>Dönem Gideri Olarak Yazılabilecekler</b>
<b>TMS 16 STANDARDA GÖRE</b>	
<b>Maliyete Dahil Edilebilecek Unsurlar</b>	<b>Maliyete Dahil Edilemeyecek Unsurlar</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra satın alma fiyatı</li><li>• MDV çalışır duruma getirilene kadar yapılan maliyetler</li><li>• MDV sökülmesi, taşınması ve restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler</li><li>• Doğrudan MDV elde edilmesi veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler</li><li>• Yerin hazırlanmasıyla ilgili maliyetler</li><li>• İlk teslimata ilişkin maliyetler</li><li>• Kurulum ve montaja ait maliyetler</li><li>• Mesleki ücretler (mühendisler öd. gibi)</li><li>• MDV çalışır durumunu kontrol ederken yapılan test maliyetleri</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yeni bir tesis açılmasından doğan maliyetler</li><li>• Reklam ve tanıtım dahil yeni bir ürün hizmet tanıtımına ait maliyetler</li><li>• Personel eğitim masrafları dahil yeni bir yer ve müşteri kitlesiyle iş yapmak için katlanılan maliyetler</li><li>• Yönetim giderleri ve diğer genel giderler</li></ul>



### 2.1.1.3. Maddi Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplar

İşletme faaliyetlerinde kullanılması için edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan daha fazla olan fiziki varlık kalemleriyle bunlara ilişkin birikmiş amortismanların yer aldığı hesap grubudur (Haftacı 2010: 136). Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur;

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

Birikmiş amortismanlar hesabı aktif düzenleyici bir hesap olduğundan aktifte indirim kalemi olarak (-) işaretiyle yer alır.

#### *Arazi ve Arsalar Hesabı*

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır. Arazi ve arsaların satın alınması durumunda maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç, elden çıkması durumunda ya da üzerinde yapılan tesis veya binanın maliyetine eklenmesi durumunda bu hesaba alacak olarak kaydı yapılır (Akdoğan, Sevilengül 2003: 238).

İşletmeler satın aldığı bedel haricindeki giderlerini (noter, tapu harcı, komisyon ödemeleri vb.) arazi ve arsaların maliyetine de ekleyebilirler. 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın borcuna da doğrudan kaydını yaparak dönem gideri olarak da muhasebeleştirirler (Çonkar vd., 2010: 216). Arazi ve arsalar fiziksel ve ekonomik ömürlerinin sınırsız kabul edilmeleri nedeni ile amortismanına tabi tutulmazlar.

### ***Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı***

İşletme faaliyetlerinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde, yeraltı ve yerüstünde inşası yapılmış her türlü köprü, park, yol, tünel, iskele ve benzeri yapılar bu hesapta izlenir. İnşaat halindeki iş bitinceye kadar oluşan maliyetler 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilir. İnşaat tamamlanınca bu hesaptan 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına devredilerek aktifleştirilir (Bektöre vd., 2008: 104-105). Bu hesap yeraltı ve yerüstü tesislerin ekonomik değerini artırıcı bir harcama yapılmasında veya tamamlanmış olarak satın alınmasında borçlandırılır. Ayrıca yeraltı ve yerüstü düzenlerinin yeniden değerlendirilmesi yapıldığı zamanda artan değer kadar bu hesaba borç kaydedilir. Yeraltı ve yerüstü düzeninin hizmet dışı kalması, yenilenmesi gibi nedenlerle sökülmesi ya da devri gibi durumlar söz konusu olduğunda ise bu hesap alacaklandırılır (Akdoğan, Sevilengül 2003: 239).

### ***Binalar Hesabı***

İşletmeye ait her türlü binalar ve bu binaların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Satın alınan binalar ve bunların ayrılmaz parçaları 252 Binalar Hesabının borcuna maliyet değeri ile kaydedilir. Ancak satın alma bedeli dışında oluşan giderler 250 Arazi ve Arsalar Hesabında da olduğu gibi dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi sağlanabilir (Çonkar vd., 2010: 218).

VUK Md. 270'de Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden (düz duruma getirme) meydana gelmiş giderlerin maliyet bedeline eklenebileceği belirtilmiştir.

Binaya yapılan asansör, kalorifer gibi tesisler eklendiğinde tadilat komisyonlarınca kıymet takdiri yapılmamışsa, binadan ayrı aktifleştirilmesi sağlanabilir. Ancak yeni bir kıymet takdiri yapılmışsa ya da inşası binanın yeni yapıldıysa, bu tesisler binanın maliyetine eklenebilir (Sürmen 2009: 246). Türkiye'de uygulama bu şekildedir. Danıştay kararlarında ise durum farklıdır. Sözü edilen tesislerin ömrü binanın ömründen daha farklı olduğu için ister binanın inşası sırasında isterse sonradan yapılmış, eklenmiş olsun amortismanlarının ayrı ve kendi özelliklerine göre ayrılması yönündedir. Fakat uygulama, Danıştay kararları daha gerçekçi de olsa Vergi Usul Kanunlarına göre yapılmaktadır. Bina alındığında ve

enflasyon düzeltmesi söz konusu olduğunda bu hesabın borcuna, herhangi bir sebepten dolayı binanın elden çıkarılmasında bu hesabın alacağına kayıt yapılır. Hesap borç kalanı verir ve buradan da işletmeye ait binaların tutarı anlaşılır (Sürmen 2009: 247).

### ***Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı***

İşletmenin faaliyetlerinde kullandığı her türlü tesis makine ve cihaz ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri (konveyör, forklift v.b.) bu hesapta izlenir. Ayrıca bu hesap makine çeşitlerine ve kullanım amaçlarına göre bölümlenebilir (Acar, Tetik 2016: 173). Varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu giderler, tesis makine ve cihazların edinilmesinden kullanılabilir hale gelmesine kadar yapılan fatura bedeli, taşıma, montaj gideri, taşıma sırasında yapılan sigorta bedeli, KDV'si hariç satın alma ile ilgili vergiler, depolama giderleri faiz ve kur farkları vb. giderlerdir (Çonkar vd., 2010: 219).

İşletmenin tesis makine ve cihaz satın alması imal etmesi ya da ettirmesi durumunda maliyet değeri üzerinden bu hesabın borç tarafına, satması ya da elden çıkarması durumunda ise alacak tarafına kaydı yapılır. Borç kalanı veren hesap, işletmenin kullandığı tesis, makine ve cihazların toplam kayıtlı değerini gösterir (Acar, Tetik 2016: 173).

### ***Taşıtlar Hesabı***

İşletmenin faaliyetlerinde kullandığı tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi için kullanılan tüm taşıt araçları bu hesapta izlenirken, ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir (Acar, Tetik 2016: 174). Satın alınan taşıtlar maliyet bedeli (satın alma bedeli, taşıt alım vergisi, gümrük vergisi, taşıma giderleri gibi giderler) üzerinden 254 Taşıtlar Hesabının borcuna kaydedilir. Binek otoların alımında ödenen KDV maliyete de dahil edilebilir, doğrudan gider olarak da muhasebeleştirilebilir (Çonkar vd., 2010: 219).

Satın alınan taşıtlar için bu hesabın borç tarafına kaydı yapılırken, herhangi bir sebeple elden çıkartılması durumunda ise yine bu hesabın alacak tarafına maliyet

değeri üzerinden kaydı yapılır. Borç kalanı veren hesap işletmede kullanılan taşıtların toplamdaki tutarını gösterir (Acar, Tetik 2016: 174).

Taşıt edinimi gerçekleştikten sonra değerini ve ekonomik ömrünü artıran harcamalar olan kaportasının yaptırılması, motorunun yenilenmesi, lastiklerinin yenilenmesi gibi durumlarda hesabın borç tarafına kaydı yapılır. Taşıt için yapılan normal bakım onarım giderleri (lastik tamiri, filtre ve yağ değişimi) ise maliyete eklenmeyerek ilgili gider hesabının borcuna kaydı yapılır (Ünkaya, Aslan 2009: 204).

Ticari araç alımlarında ödenen Katma Değer Vergisi'nin indirilmesi mümkünken, binek araçlar için mümkün değildir. Bu tutar maliyete ilave edilir ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Lazol 2017: 167).

Ticari ve binek araç ayırımına bakılacak olunursa,

2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu'na göre otomobil; *“Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en fazla dokuz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıttır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Ancak sürücüsü dahil en fazla dokuz oturma yeri olan her araç binek otomobil olarak sayılamaz. Örneğin taksi tanımı, Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre ticari araç olarak sınıflandırılmış ve şöyle tanımlanmıştır; *“Yapısı itibarıyla sürücüsü dahil en fazla dokuz oturma yeri olan, insan taşımak için imal edilmiş bulunan ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen şekilde muayenesi ve damgası yapılmış, ücret hesaplama yöntemine uygun tarife yüklenmiş ve tip onayı alınmış taksimetre ile yolcu taşıyan M1 sınıfı ticari motorlu araçtır.”* şeklinde ifade edilmiştir (www.kgm.gov.tr 17.05.2018).

Hafif ticari araç olarak sınıflandırılan kamyonet tanımı Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre ise ; *“Azami yüklü ağırlığı 3.500 kilogramı geçmeyen ve yük taşımak için imal edilmiş motorlu taşıttır. Sürücü ve yanındaki oturma yerleri dışında başka oturma yeri de bulunabilen, sürücü bölümü gövde ile birleşik kamyonetlere panelvan denir.”* şeklinde ifade edilmiştir (www.kgm.gov.tr 17.05.2018).

Ancak Gümrük Müsteşarlığının 27/07/2005 tarih ve 25888 sayılı 8 seri nolu Gümrük Genel Tebliğinde 87.03 GTİP (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu)

numarasında yer alan eşyaların tanımlanması yapılmıştır. Daha önce hafif ticari araçlar sınıfında değerlendirilen Doblo, Connect, Kango gibi araçlardan,

- Şoför ve ön yolcu bölümünde bulunan araç içi konfor özellikleri ve iç döşemeleri araç iç kısmının her tarafından aynı olan,
- Arka kısımda emniyet kemeri montajı için sabit bir tertibat bulunan,
- Şoför ve ön yolcu bölümü ile yük ve insan taşınan arka bölüm arasında bir bariyer ya da panel bulunmayanlar, “binek otomobili” sınıfına dahil edilmiştir (www.muhasabenet.net 17.05.2018).

Karayolları Trafik Yönetmeliği’ne göre; kazanç amacı olmaksızın kullanılanlara “hususî taşıt”, kazanç sağlamak amacıyla kullanılanlara “ticari taşıt”, Taşıt Kanunu kapsamında yer alanlara “resmî taşıt”, hem resmî olup hem de ticarîlik niteliği taşıyanlara da “resmî ticari taşıt” denilebileceği ifade edilmiştir (www.kgm.gov.tr 17.05.2018).

Ticari araçlar ve binek araçlarda KDV, ÖTV, MTV farklılıkları Tablo 4’te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Ticari Araçlar ve Binek Araçlarda KDV, ÖTV, MTV Farklılıkları

Vergiler	Ticari Araçlarda	Binek Araçlarda
<b>KDV</b>	İndirim konusu yapılarak 191 İndirilecek KDV Hesabı’nda gösterilir.	İndirim konusu yapılamadığından 191 İndirilecek KDV Hesabı’nda gösterilemez ya maliyete eklenir ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
<b>ÖTV</b>	Maliyete eklenir ya da doğrudan gider yazılabilir.	Maliyete eklenir ya da doğrudan gider yazılabilir.
<b>MTV</b>	Gider olarak kabul edilir.	Gider olarak kabul edilmediğinden dolayı kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. madde (b) bendinde ise ifade edildiği üzere Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya çeşitli şekillerde işletilmesi amaçlarıyla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarında

ayrıca gösterilen katma değer vergisini mükellefler indirim konusu yapılabilecekken 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre; işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün olmayacaktır. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında da satın aldıkları binek otomobiller için de geçerlidir.

VUK 320. maddesinde “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.”

şeklinde belirtildiği üzere binek otomobiller için bir farklılık söz konusudur (www.gib.gov.tr/gibmevzuat ).

**Örnek:** 23.05.2017 tarihinde işletme (% 18 KDV hariç) 50.000 TL'ye (ÖTV dahil) ticari bir araç satın almış ve bedelini nakit ödemiştir.

.....23.05.2017.....		
254 Taşıtlar Hesabı	50.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	9000	
100 Kasa Hesabı <sup>1</sup>		59.000

Ticari araçlar için ödenen KDV tutarı indirilebildiğinden dolayı 191 İndirilecek KDV Hesabında gösterildi.

<sup>1</sup> VUK 459 Sıra No.lu Genel Tebliğ'e göre; “Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.” (www.gib.gov.tr/gibmevzuat) Bu çalışmada bu zorunluluğa göre hareket edilmemiştir.

**Örnek:** 12.06.2017 tarihinde 30.000 TL'ye binek otomobil satın alınmıştır. Binek otomobil için ödenen vergiler ve bilgiler şunlardır;

- ÖTV oranı %45
- KDV oranı %18
- MTV: 743 TL
- Ödenen KDV ve ÖTV'nin dönem gideri olarak değil de maliyete eklenmesi kararlaştırılmıştır.

ÖTV:  $30.000 \text{ TL} \times 0.45 = 13.500$

MTV: 743 TL

KDV:  $(30.000 + 13.500) \times 0.18 = 7.830$

.....12.06.2017.....			
254 Taşıtlar Hesabı		51.330	
254.01 Araç Bedeli	30.000		
254.02 ÖTV	13.500		
254.03 KDV	7.830		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		743	
770.01 Kan. Kab. Edlm. Gid.	743		
	100 Kasa Hesabı		52.073

Binek otomobiller için ödenen KDV tutarı indirilemediğinden dolayı ister dönem gideri olarak, istenirse de maliyete eklenebildiğinden ve verilen örnekte de maliyete eklenmesi kararlaştırıldığından, 254 Taşıtlar Hesabının maliyetine eklendi.

Hem ticari hem de binek araçlarda ödenen ÖTV vergisi ister dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir, istenirse de maliyete eklenebilir verilen örnekte maliyete eklenmesi kararlaştırıldığı bilgisi yer aldığından dolayı 254 Taşıtlar Hesabının maliyetine eklendi.

Ticari araçlar için ödenen MTV gider olarak kabul edilirken binek otomobiller için gider olarak kabul edilemediğinden dolayı 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı adı altında kanunen kabul edilmeyen giderlerde gösterildi.

### ***Demirbaşlar Hesabı***

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan her türlü büro, makine ve cihazlar ile koltuk, dolap, mobilya vb. maddi varlıkların izlendiği hesaptır, VUK'un md. 313'te tanıdığı yetki kullanılarak maliyeti yasadaki sınırlar altında kalan 2017 yılı için bu tutar 900 TL olarak belirlenmiştir. Demirbaşlar istenirse bu hesaba alınmayarak dönem gideri olarak da kaydı yapılabilir. Fakat bu tür demirbaşlar nazım hesaplara kaydı yapılarak muhasebe içi izlemeye tabi tutulur (Acar, Tetik 2016: 174).

VUK 313. maddede “Değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017’den itibaren 900 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017’den itibaren 900 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”

Birim fiyatı düşük ancak uzun süre kullanılabilir özellik taşıyan, her demirbaş türündeki eşyaları “demirbaş” olarak kaydetmek ve dolayısıyla envantere geçirmek, muhasebe iş yükünü anlamsız bir biçimde artıracaktır. Bu nedenle VUK 313. maddede yer alan ve her yıl belirlenen yasal sınır tutarlarını aşmayan demirbaşlar iş yükünü azaltmak amacıyla doğrudan gider yazılabilir.

2017 yılı için 900 TL olan tutar 2018 yılı için 490 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği madde 313’e göre, 1000 TL olarak güncellenmiştir (www.gib.gov.tr ).

Satın alınan demirbaşlar maliyetleri üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilirken, herhangi bir nedenle elden çıkarılması durumunda ise bu hesabın alacak tarafına kaydı yapılır (Acar, Tetik 2016: 175).

### ***Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı***

Şimdiye kadar tanımlanan maddi duran varlık hesaplarının hiç birinde yer almayan özellikle de kendi bölümlerinde tanımlanması yapılmayan diğer maddi duran varlıklar ise bu hesapta izlenmektedir. Diğer maddi duran varlıklar satın



alındıklarında maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç herhangi bir nedenle elden çıkarılmaları durumunda alacak kaydedilir (Acar, Tetik 2016: 175).

### ***Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)***

Maddi duran varlık bedellerinin kullanılabilirleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla bu hesap kullanılır (Uysal, Şenlik 2012: 151). Amortismanlar maddi duran varlıklar için özellik arz ettiğinden, maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili konuda daha ayrıntılı bahsedilecektir. Özetlemek gerekirse ayrılan amortismanlarla ilgili gider hesapları karşılığında bu hesap alacaklandırılırken, devredilen, satılan ya da kullanma yeteneğini kaybedenler ise bu hesaba borç olarak ilgili hesaba da alacak olarak kaydedilir (Çaldağ, Ayanoğlu 2004: 211). İleride bu konu detaylı bir biçimde ele alınacaktır.

### ***Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı***

İşletmede yapımı devam eden ve bittiğinde ilgili maddi duran varlık hesabına aktarımı sağlanacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar bu hesapta izlenir. Yapılmakta olan yatırımlar için yapılan harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilirken, tamamlanan maddi duran varlıkların ilgili aktif hesaba alınmasındaysa alacak olarak kaydı yapılır (Acar, Tetik 2016: 180).

### ***Verilen Avanslar Hesabı***

Yurtiçi veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleri bu hesapta izlenir (Acar, Tetik 2016: 180). Ödeme gerçekleştiğinde hesabın borcuna kaydedilir. Sipariş edilen malzeme teslim alındığı zaman ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesap alacaklandırılır (Uysal, Şenlik 2012: 152).

## **2.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme**

Bu başlık altında, maddi duran varlıklar değerlemeye tabi tutulurken, Vergi Usul Kanunu'na, Türkiye Muhasebe Standardı'na ve Sermaye Piyasası Mevzuatı'na göre yapılması gerekenler hakkında bilgiler yer almaktadır.

### 2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme

Vergi kanunları değerlemeye; işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerini korumak için değil de işletmelerin gizli ortağı halinde olan devletin menfaatlerini korumak amacıyla bakmaktadır. Objektif ve genel değerlendirme hükümleri ile bir yandan devletin hakkını korumaya çalışırken diğer bir yandan da vergide eşitlik ve genellik ilkelerinin tam olarak uygulanması için uğraşır (Akyol, Küçük 2013: 92).

Vergi hukukunda Ticaret hukukunda ki gibi değerlendirme azami ölçüleri değil de asgari ölçüleri belirlenmiştir. Vergi hukukunda bu ölçüler belirlenirken de vergide eşitlik ve genellik ilkeleri de etkin bir şekilde uygulanabilmesi için hassas davranılmıştır. Böylece vergi alacağı da güvence altına alınmıştır (Akyol, Küçük 2013: 92-93).

VUK madde 258'e göre değerlemenin tanımı; "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*" şeklinde ifade edilmiştir.

Değerleme, kurumların ve işletmelerin varlığını oluşturan aktif kalemleri ile kaynağını oluşturan pasif kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi cinsinden ifade edilmesi şeklindedir. Bu iktisadi değerlerin para cinsinden ifade edilmesi ölçme, sayma ve tartma sonucunda belirlenen miktarların birim başına fiyatları ile çarpılması ile oluşur. Bu işlemler ise kurum ve işletmelerde değerlendirme günü itibarıyla yapılır. Bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemleri bilanço günü değerlendirilir (Haftacı 2010: 15).

#### 2.2.1.1. Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanununda geçen değerlendirme ölçütleri VUK madde 261'e göre şunlardır;

- Maliyet Bedeli (VUK madde 262)
- Borsa Rayici (VUK madde 263)
- Tasarruf Değeri (VUK madde 264)
- Mukayyet (Kayıtlı) Değer (VUK madde 265)
- İtibari Değer (VUK madde 266)

- Vergi Değeri (VUK madde 268)
- Rayiç Bedel (VUK mükerrer madde 266)
- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti (VUK madde 267)

#### **2.2.1.1.1. Maliyet Bedeli**

Vergi Usul Kanunu madde 262'ye göre maliyet bedeli; *“İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder”* (www.gib.gov.tr/gibmevzuat). Maliyet, işletmenin yaptığı harcamanın gidere dönüştüğü aşamada ortaya çıkar. Harcama ile maliyet arasındaki ilişkiye bakılacak olunursa (Akyol, Küçük 2013: 93);

**Harcama;** iktisadi bir kıymet ya da mal alırken nakdi, aynı veya alacak vb. şekilde karşı tarafa menfaat sağlayan bir işlemdir.

**Maliyet;** işletmenin satışa konu ettiği iktisadi kıymet yada malların üretimi için gerekli olan girdilere yaptığı ödemelerin toplam tutarıdır. Yapılan harcama hemen maliyet niteliği kazanabilir (emtia alış bedeli) maliyete dönüşmesi için uzun bir zaman dilimine ihtiyaçta duyabilir (amortismanla konu iktisadi kıymet alış bedeli)

Maliyetler iki başlıkta incelenebilir. Bunlar ise satın alma maliyeti ve üretim maliyetidir (Akyol, Küçük 2013: 94).

**Satın alma maliyeti;** işletmenin imal etmeyip fason olarak yaptırdığı (dışarıya imal ettirdiği) iktisadi kıymet ya da malların maliyetini ifade eder.

**Üretim maliyeti;** işletmenin bizzat imal ettiği iktisadi kıymet ya da malların üretilirken katlanılan direkt ve indirekt giderler toplamını ifade eder.

Vergi Usul Kanunu madde 273'te; alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değeri ifade eden terimler yer alır.

Maliyet bedeli ile değeri ifade eden iktisadi kıymetler şunlardır (www.muhasabetr.com 24.01.2018);

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı

- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Gayri maddi haklar
- Özel maliyet bedeli
- Demirbaşlar
- Alet, edevat ve mefruşatlar
- Emtia
- Zirai mahsuller ve hayvanlar

#### **2.2.1.1.2. Borsa Rayici**

Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki resmi borsalarda oluşan fiyatıdır. Bu fiyatın tespiti ise gün boyunca oluşacak fiyatların ortalaması alınarak yapılmaktadır (Hızarcı 2015: 51).

Vergi Usul Kanunu madde 263'e göre borsa rayici; *“Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırma Maliye Bakanlığı yetkilidir”* (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

Ülkemizde var olan menkul kıymetler borsası ve diğer borsalarda bazı dönemlerde normal dalgalanmalar dışında fiyat oluşumları ve işlemler gerçekleşmiştir. Ancak maliye bakanlığı bu yetkisini hiç kullanmamıştır. Borsa rayici ölçüsü objektif ve reel bir değerlendirme ölçütüdür. İktisadi kıymetin değerlendirme günündeki gerçek (tasarruf) değerini ifade eder (Akyol, Küçük 2013: 96).

Vergi Usul Kanunu madde 280'e göre; yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ancak yabancı paranın borsada rayici olmadığı durumlarda, değerlemede uygulanacak kur'un Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kur üzerinden olacağı ifade edilmiştir. Ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığından dolayı yabancı paralar Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kur üzerinden değerlendirilir.

Borsa rayicinde muvazaa (danışıklık) olduğu anlaşılırsa borsa rayici uygulanamaz. Yerine ise alış bedeli esası uygulanır (Kızıl 2001: 262). Alış bedeli;

İktisadi bir kıymetin satın alınırken ödenen ya da borçlanılan bedelidir. İktisadi kıymet alınırken oluşan masraflardan sadece alış değerini kapsadığından maliyet bedelinden farklıdır. Dolayısıyla maliyet bedeli alış bedelini de kapsayan daha geniş bir kavramdır (Kızıl 2001: 266).

Borsa rayici ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır (Ataman 2001: 18);

- Veraset ve İntikal Vergisi'nde hisse senedi ve tahviller
- Yabancı paralar (Ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığından dolayı yabancı paralar Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kur üzerinden değerlendirilir.)

#### **2.2.1.1.3. Tasarruf Değeri**

Vergi Usul Kanunu madde 264'e göre tasarruf değeri; *"Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir"* (www.gib.gov.tr/gibmevzuat). Tasarruf değeri, net gerçekleştirilebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılır ve iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değerini ifade eder (Kızıl 2001: 262).

VUK'ta tasarruf değeri ölçütü sadece alacak ve borç senetleri için kullanılır. Senetli bir borç ya da alacağın işletme için değeri üzerinde yazılı itibari değeri değil, senedin o gün tahsili durumunda elde edilecek ya da ödenecek bedelidir (Ataman 2001: 20). Burada da tasarruf değerinin uygulanması subjektif esaslara göre görünse de vergi hukukunda subjektif değerler yer almadığından, objektif esaslara göre belirlenmiştir (Öngen 2000: 132).

Tasarruf değeri ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır (www.muhasabetr.com 24.01.2018);

- Alacak ve Borç Senetleri, reeskonta tabi tutulduğunda
- Banka, banker ve sigorta şirketlerinin alacak ve borçları

#### 2.2.1.1.4. Mukayyet Değer

Vergi Usul Kanunu madde 265'e göre mukayyet değer; *“Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir”* (www.gib.gov.tr/gibmevzuat). Bu değer enflasyonist etkinin fazla olduğu ortamlarda bir anlamı yoktur. Vergi kanunlarımızda mukayyet değer değerlendirme ölçütü olarak kullanıldığı iktisadi değerler sınırlıdır. Kanun koyucunun da değerlendirme ölçütü olarak mukayyet değeri aldığı durumların bir kısmı zaruretten kaynaklanmaktadır (ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi) (Akyol, Küçük 2013: 97).

Vergi Usul Kanunu 282. madde'ye göre; ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiş olup mukayyet değerle değerlendirileceği de açıkça ifade edilmiştir. Ancak bu değer ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamayacağı da açıktır ve bu maddenin devamında gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıkların da mukayyet değerleriyle değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu 326. maddeye göre; *“Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”*

şeklindedir.

Mukayyet değeri ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır (www.muhasabetr.com 24.01.2018);

- Senetsiz alacaklar ve borçlar, karşılıklar
- Reeskonta tabi tutulmayan alacak ve borç senetleri
- Verilen çekler ve ödeme emirleri ile Diğer hazır değerler (pullar, tahsil edilme zamanı gelmiş tahvil faiz kuponları, hisse senedi kâr payı kuponları, yoldaki paralar vb.)
- Peştemallıklar
- İlk tesis ve taazzuv giderleri
- Aktif ve pasif geçici hesapları (Aktif geçici hesaplar; peşin ödenen giderler, henüz tahsil edilmemiş hasılat, idrak edilmemiş mahsuller

için yapılan giderlerdir. Pasif geçici hesaplar; peşin tahsil edilmiş hasılat henüz ödenmemiş giderler)

#### **2.2.1.1.5. İtibari Değer**

Vergi Usul Kanunu madde 266'ya göre itibari değer; “*Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir*” (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

Vergi Usul Kanunu madde 284'e göre kasa mevcutları (yabancı paralar hariç) itibari değer ile değerlendirilir.

İtibari değer ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır ([www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com) 24.01.2018);

- Eshamlı şirketlerde ihraç edilen hisse senetleri ve tahviller
- TL üzerinden düzenlenen alınan çekler
- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç)

#### **2.2.1.1.6. Vergi Değeri**

Vergi Usul Kanunu madde 268'e göre vergi değeri; “*Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir*” ([www.gib.gov.tr/gibmevzuat](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat)). Vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedelidir. VUK 289. maddeye göre bina ve arazilerin maliyet bedelinin bilinmediği takdirde bu değerlendirme ölçütünün kullanılabilmesi ifade edilmiştir.

Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin maliyet değeri bilinmeyen gayrimenkullerinin normal değerlendirme ölçüsü de vergi değeridir (Öztürk, 2007: 21).

#### **2.2.1.1.7. Rayiç Bedel**

Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 266'ya göre rayiç bedel; “*Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir*” (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Vergi hukukuna göre, gayrimenkuller için ön görülmüş bir değerlendirme ölçüsü olup, Emlak vergisi kanunu ile veraset ve intikal vergisi kanunu'nun uygulamasında önem kazanan bir değerlendirme ölçüsüdür (Özdemir, 2015: 14).

Bu değerleme ölçütü maliyet bedelinin bilinmediği bina ve arazilerin değerlemede kullanılabilir (Akyol, Küçük 2013: 98).

#### **2.2.1.1.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti**

Emsal Bedeli; “Gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir” (VUK 267. Md.).

**Emsal bedeli ve ücreti;** Bu değerleme ölçütü vergi hukukunda fazla kullanıldığından zaman zaman anlaşmazlıklar çıkmıştır ve bu değerleme ölçütü iki türdür (Akyol, Küçük 2013: 99);

1. Emsal bedeli ölçütü hangi hallerde uygulanacak,
2. Bu değerleme ölçütünün uygulanmasında VUK. 267. maddenin hangi sırası uygulanacak şeklindedir.

Emsal bedeli ölçütünün kullanılabilmesi için o iktisadi kıymetin gerçek değeri olmamalı, bulunamamalı veya doğru olarak bilinmemeli ve başka bir değerleme ölçütü ile bulunamamalı yoksa bu değerleme ölçütü kullanılamaz (Akyol, Küçük 2013: 99).

Vergi Usul Kanunu madde 278’e göre “Yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mûtat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstupu, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.”

Vergi Usul Kanunu 289. maddesi “bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri oda yoksa emsal bedelleriyle değerlenir” (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

Değeri düşen malların haricinde kalan iktisadi kıymetlerin bu değerleme ölçütü ile değerlenebilmesi için VUK’un 289. maddesi gereğince de öncelikle borsa rayici ve mukayyet değerlerinin bulunmaması gerekmektedir (Akyol, Küçük 2013: 100).



**Emsal bedeli uygulamasında sıra;** VUK 267. maddesi gereği üç sırada yapılır,

- 1. Sıra “Ortalama Fiyat Esası”** Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedel, bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır (VUK Md. 267). Asgari oran %25'tir. Üç ayın toplam satış miktarı %25'i geçerse bu usulle değerlendirilemez. Üç ayda da istenilen miktarda satış olmamışsa birinci sıra uygulanamayacağından ikinci sıraya geçilir (Akyol, Küçük 2013: 100).

Ortalama fiyat esasını uygulayabilmek için bazı şartlar gerekir. Bunlar (Erdoğan 2010: 18);

- İlk olarak malın misli mal olması gerekir. Yani, un, yağ, şeker gibi mallar misli nitelikte olan mallardır. Misli mal olmayan (nitelik ve özellik bakımından aynı olmayan) mallar için ortalama fiyat esasını uygulayamayız.
- Değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda ya da daha önceki ayda satışı yapılan malın aynı mal olması gerekmektedir.
- Satılan mal miktarının değerlendirilecek olan mal miktarının %25'inden az olmaması şartı aranır.

- 2. Sıra “Maliyet Bedeli Esası”** VUK madde 267'ye göre, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılması mümkün olması durumunda mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli ederler. Bahsedilen bu iki sıradaki usullere, yöntemlere göre emsal bedeli mükellefler tarafından hesaplanmaktadır. Fakat bu iki usule, yöntemlere göre tespit edilemeyen emsal bedelleri ise mükelleflerin inisiyatifinden çıkararak üçüncü usul, yöntem olan takdir esasına göre (takdir komisyonunca) belirlenir.

**3. Sıra “Takdir Esası”** Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır (VUK Md. 267).

Özetlenecek olunursa, sıralarda atlama yapılamaz. Örneğin; ikinci sıra uygulanmak istendiğinde birinci sırayı uygulama imkanının bulunmaması gerekir. Birinci sıraya uymadığı takdirde (birinci sıraya göre emsal bedeli bulunamadığı takdirde) ikinci sıraya geçilebilir. İlk iki sıra ile tespit edilemiyorsa emsal bedelini o zaman üçüncü sıraya geçilir. İlk iki sıra ile emsal bedelini mükellef belirlerken üçüncü sıra olan takdir esasında emsal bedelini belirleme işi mükellefe ait değildir. Takdir komisyonunca belirlenir.

Buna mükellefin itiraz hakkı vardır. Ancak doğrudan takdir komisyonu kararına dava açamaz. Takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde dava açılmak suretiyle takdir komisyonu kararı dava konusu yapılabilir (Erdoğan 2010: 19). VUK 267. maddede açıklandığı gibi açılan bu dava verginin tahakkuk ve tahsilini de durdurmaz ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). Takdir komisyonu kararına karşı dava açılma süreleri Tablo 5’te gösterilmiştir.

**Tablo 5:** Takdir Komisyonu Kararına Karşı Dava Açılma Süreleri

Takdir Komisyonu Kararına Karşı Dava Açılması		
İşlem ve Konu	Sürenin Başlangıcı	Süre
Mükellefin başvurusu üzerine emsal bedel tespiti (VUK. 267)	Takdir komisyonu kararının tebliğini izleyen gün	30 gün
Defter ve belgelerini kaybeden mükellefin başvurusu üzerine matrah tespiti	Takdir komisyonu kararının tebliğini izleyen gün	30 gün
Bina metrekaresi inşaat maliyet bedellerinin tespiti (VUK.49/A)	Resmi gazetede ilan tarihini izleyen gün	15 gün
Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespiti	Takdir komisyonu kararının tebliğini izleyen gün	15 gün

Kaynak: (www.kaydulhukuk.com)

Emsal bedeli ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır;

- Kıymeti düşen mallar (VUK madde 278).
- Emtiaların satış bedeli maliyet bedellerinden % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa (VUK madde 274).
- Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda (VUK madde 277) emsal bedeli ile değerlendirilir.

### 2.2.2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Değerleme

TMS 16 madde 10'a göre; bir işletme maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

#### 2.2.2.1. Standartta Yer Alan Değerleme Kavramları

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı madde 6'da yer alan değerlendirme kavramları şunlardır;

**Taşıyıcı bitki:** Tarımsal ürünlerin üretiminde ya da temininde kullanılan bir dönemden fazla ürün veren, önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığı çok düşük olan yaşayan bitkilerdir. (2014 tarihinde yapılan

değişiklik ile eklenmiştir bu tanım ve standartta “Defter değeri” tanımından önce yer alması kararlaştırılmıştır)

**Defter değeri:** *“Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.”*

**Maliyet:** *“Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.”*

**Amortisman tabi tutar:** *“Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.”*

**Amortisman:** *“Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.”*

**İşletmeye özgü değer:** *“Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.”*

**Gerçeğe uygun değer:** *“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”*

**Değer düşüklüğü zararı:** *“Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.”*

**Maddi duran varlıklar;** Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar kapsamında kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı tahmin edilen, fiziki kalemlerdir.

**Geri kazanılabilir tutar:** *“Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.”*

**Bir varlığın kalıntı değeri:** Bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durumu ve yaşına ulaşması halinde elden çıkarılması sonucu elde edilmesi

beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşüldüğünde ulaşılan tahmini tutardır.

**Yararlı ömür:** *“Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.”*

#### **2.2.2.2. TMS’ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri**

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1’de yer alan Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları başlığı adı altında 99. paragrafa göre; ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemidir denilebilir.

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasları söz konusudur. Bunlar;

- Tarihi Maliyet,
- Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti)
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)
- Bugünkü Değer (Net Şimdiki Değer) şeklindedir.

Yukarıda sayılan ve kavramsal çerçevede yer alan değerlendirme ölçüleri açıklanacak olunursa;

##### **2.2.2.2.1. Tarihi maliyet**

Bir varlığın ilk elde edildiği zamandaki değerini ifade eder (www.muhasebeturk.org 14.09.2017). Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1’de yer alan Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları başlığı adı altında paragraf 100’e göre; *“Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir”* (http://www.resmigazete.gov.tr 14.09.2017).

TMS 16 bilançolarında önemli ölçüde tarihi maliyetli varlıkları olan işletmeler için öz kaynaklarını daha gerçekçi bir değerle raporlama olanağı sağlar (Tuğay 2013: 185). Bu yöntem geçmiş işlem fiyatlarına dayandığından dolayı muhasebe değerleri yeni piyasa fiyatlarına duyarsız kalır (Büyükepekci, Yiğit 2016: 227). TMS'ye göre tarihi maliyet ile değerlendirilen iktisadi kıymetler, maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, iştiraklerdeki yatırımlar, stoklar şeklinde yer almaktadır (Uyar 2014: 48). “*Bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar*” (www.resmigazete.gov.tr 14.09.2017).

#### **2.2.2.2.2. Cari Maliyet**

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1’de yer alan Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları başlığı adı altında paragraf 100’e göre; “*Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir*” (www.resmigazete.gov.tr 14.09.2017).

Cari maliyet ölçüsünde esas alınan değer cari değer olmaktadır. Değerlemede cari maliyet ölçüsünün kullanılması halinde, ilgili varlığa ilişkin olarak daha önce hesaplanmış değer (tarihi maliyet veya kayıtlı değer) önemsiz olmaktadır. Bu durumda, değerlemeye tabi varlığın yerine alınacak aynı ya da benzeri olan varlığın, değerlendirme tarihindeki satın alma fiyatı önemli hale gelmektedir (Tokay, Deran 2008: 26).

Stoklar ve maddi duran varlık hesapları cari maliyet ile değerlendirilmektedir (Uyar 2014: 49).

#### **2.2.2.2.3. Gerçekleşebilir Değer**

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1’de yer alan Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları başlığı adı altında paragraf 100’e göre; “*Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit*

*benzerlerinin tutarındır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir”* (www.resmigazete.gov.tr 14.09.2017).

Bu değerlendirme ölçüsünün kullanılması halinde varlığın değeri, normal ticari koşullarda satılması durumunda elde edilecek net nakit tutarını ifade etmektedir. Bu nedenle, literatürde gerçekleştirilebilir değer ödeme değeri, çıkış değeri veya satış değeri şeklinde de isimlendirilebilmektedir. Cari maliyet esası ile gerçekleştirilebilir değer esasını karşılaştırıldığında, cari maliyet esasının varsayımsal satın almaya dayandığı, gerçekleştirilebilir değer esasınınsa, varsayımsal satma yaklaşımına dayandığı söylenebilir (Tokay, Deran 2008: 27).

#### **2.2.2.2.4. Bugünkü Değer**

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1’de yer alan Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları başlığı adı altında paragraf 100’e göre; *“Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir”* (www.resmigazete.gov.tr 14.09.2017).

Literatürde net bugünkü değer, kullanım değeri veya cari ekonomik değer olarak da adlandırılan bugünkü değer ölçüsü, giriş değeri (yerine koyma maliyeti) ve çıkış değeri (gerçekleştirilebilir değer) olmayan varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır (Tokay, Deran 2008: 27).

Ayrıca Kavramsal Çerçeve’de yer alan Tarihi Maliyet “Tarihi Maliyet Esası” diğerleri ise “Cari Değer Esası” altında yer alan değerlendirme esaslarıdır denilebilir. Cari Değer Esası, kavramsal çerçeve’de yer alan Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti), Gerçekleştirilebilir Değer (Ödeme Değeri) ve Bugünkü Değer (Net şimdiki Değer)’in yanı sıra Yoksun Olma Değeri ve Gerçeğe Uygun Değeri’de kapsadığı söylenebilir (Şenel vd., 2011: 55).

Yoksun Olma Değeri, genellikle Cari Maliyet (Yerine Koyma Maliyeti) olurken ayrıca Net Gerçekleştirilebilir Değer (Ödeme Değeri) veya Bugünkü Değer (Net şimdiki Değer)’de olabilmektedir. Gerçeğe Uygun Değer ise, Cari Değer Esasında

yer alan bütün kavramları içine alabilmektedir (Şenel vd., 2011: 55). Yoksun olma değeri ve gerçeğe uygun değer açıklanacak olunursa,

**Yoksun Olma Değeri;** yoksun olma değeri görüşü 1937 yılında Bonbright tarafından ortaya atılmıştır. Sonrasındaysa birçok yazar tarafından geliştirilmiştir. Yoksun olma değerinin standart cari değer değerlendirme esası olarak ortaya çıkması ise 1980’li yılların başlarından itibaren olmuştur (Ulusan 2008: 138).

Değerlemeye konu olan varlıktan mahrum kalınması halinde katlanılması beklenen en yüksek zarar tutarını ifade eder. Yoksun olma değerine işletmeye katkı değeri de denilebilir. Yoksun olma değerinin amacı ise varlığa sahip olmanın bir sonucu olarak işletmeye katma değerini değerlendirmektir (Ulusan 2008: 137).

Yoksun olma değeri değerlendirme esası yerine koyma maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer ve net şimdiki değer değerlendirme esaslarının bir arada kullanılmasını gerektirmektedir. Söz konusu değer varlığın yerine koyma maliyeti ile geri kazanılabilir değerinden küçük olanıdır. Geri kazanılabilir değer bir varlığın net gerçekleştirilebilir değeri ile net şimdiki değerinden büyük olanıdır (Şenel vd., 2011: 58).

**Gerçeğe Uygun Değer;** yoksun olma değerinde genelde varlığın yenilenip yenilenmeme durumuna göre değeri belirlenirken, gerçeğe uygun değere göre varlığın yenilenip yenilenmeme durumuna bakılmaksızın değeri belirlenir. Yoksun olma değerinden farkı, yükümlülüklerin değerlemesinde de kullanabilmesidir (Aktaş, Deran 2006: 157).

Gerçeğe uygun değer (makul değer) tanımına bakılacak olunursa literatürde bir çok tanımına rastlanmaktadır bunlardan bazıları şöyledir;

Gerçeğe uygun değer, varlığın satılması ile oluşacak tahmini bir fiyat ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek olan tahmini bir bedeldir. Bir başka görüşe göre Varlığın normal ticari koşullarda bilgili, istekli olan bir satıcı ve bir alıcı arasında el değiştirmesi sırasındaki değişim değeridir (Şenel vd., 2011: 61).

TMS 16 Standardı 6. maddeye göre ise gerçeğe uygun değer, “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın



*satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gerçeğe uygun değer tespit hiyerarşisinde, varlık veya yükümlülüğün aktif piyasada oluşan fiyatı varsa bu piyasada oluşan fiyatı yani piyasa fiyatı dikkate alınır. Piyasa fiyatı yoksa emsal değer dikkate alınır. Emsal değer olmaması halinde son işlem değeri dikkate alınır. Ancak son işlem değeri de yoksa uygun olan opsiyon, fiyatlama, bugünkü değer gibi değerlendirme teknikleri dikkate alınır (Şenel vd., 2011: 63).

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde genellikle gerçeğe uygun değer kullanılması esas alınmıştır (Şenel vd., 2011: 68).

### **2.2.2.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm**

Bir işletme maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modellerinden birini seçerek ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına bu seçtiği muhasebe politikasını uygular (www.kgk.gov.tr).

#### **2.2.2.3.1. Maliyet Modeli**

TMS 16 Muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında maliyet modeli; *“Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.”*

şeklinde ifade edilmiştir. Maliyet bedelinde zamanla ortaya çıkan değer kayıpları ise birikmiş değer düşüklüğü zararını ifade eder. Maliyet yönteminde maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri dikkate alınmaktadır ve bunun için karşılık ayrılmaktadır (Büyükepekci, Yiğit 2016: 227). Karşılık ayrılan duran varlık sonraki dönemlerde değer artışına uğrarsa ya da ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarılırsa ayrılan karşılık değer artışı kadar gelir kaydedilmelidir (Örten, Bayırlı 2007: 37).

**Örnek:** Normal amortisman yöntemini tercih eden bir işletmede 01.09.2014 tarihinde kullanılmak üzere 24.000 TL'ye faydalı ömrü 4 yıl olan bir makine satın

alınmıştır. Makine 31.01.2017 yılında 5000 TL tutarında bir değer düşüklüğüne uğramıştır. Buna göre;

$$\text{Amortisman Oranı} = 1/4 = 0,25$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 24.000 \text{ TL} \times 0,25 = 6.000 \text{ TL}$$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 6’da yer almaktadır.

**Tablo 6:** Maliyet Modeli Yöntemine Göre Amortisman Hesaplamaları

Yıllar	Dönem Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman Tutarı
2014	6.000 TL x 4/12 = 2.000 TL	2.000 TL
2015	6.000 TL	8.000 TL
2016	6.000 TL	14.000 TL

Makine % 50 (5.000 TL / (24.000 TL – 14.000 TL)) oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Buna göre,

$$\text{Maliyet değeri} \quad 24.000 \text{ TL} \times \%50 = 12.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman} \quad 14.000 \text{ TL} \times \%50 = 7.000 \text{ TL}$$

$$\text{Defter Değeri} \quad 10.000 \text{ TL} \times \%50 = 5.000 \text{ TL (Değer Düşüklüğü)}$$

.....31.12.2017.....		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.000	
654 Karşılık Giderleri Hesabı	5.000	
253 Tesis Mak. ve Cih. Hs.		12.000

31.12.2017 tarihli bilançoda makinenin brüt değeri 12.000 TL birikmiş amortismanı 7.000 TL ve defter değeri ise 5.000 TL olarak görülebilecektir.

#### 2.2.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeli

TMS 16 Muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında yeniden değerlendirme modeli; “Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi,

varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik gösteren ve kullanıma sahip olan varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Farklı sınıflara örnek olarak ise arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler sayılabilir.

TMS 16 Standardı 38. Paragrafta, “Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.”

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip olan değerlendirme uzmanları tarafından piyasa koşullarındaki kanıtların değerlendirilmesi sonucu belirlenir. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri de genellikle değerlendirme yoluyla belirlenen piyasa değerleriyle oluşmaktadır (Parlakkaya 2010: 30).

#### **2.2.2.3.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemine Göre Değer Artışı veya Azalışı Olması**

TMS 16 Muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında 39. Paragrafta şöyle ifade edilmiştir; “Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.”

Devamında ise (40. Paragrafta) “Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.” şeklinde ifade edilmiştir.

TMS 16 Standardı 41. Paragrafa göre; maddi duran varlık kalemiyle ilgili özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değeri artışı, ilgili maddi duran varlık bilanço dışı bırakıldığında söz konusu değeri artışı doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılması durumlarında da geçerli olabilir. Ayrıca değeri artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Aktarılan değeri artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değeri artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

TMS 16 Standardı 42. Paragrafta ise “Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri ‘TMS 12 Gelir Vergileri’ Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.” şeklinde açıklanmıştır.

**Örnek:** 31.12.2014 tarihinde maliyeti 20.000 TL ve birikmiş amortismanı 12.000 TL olan bir makinenin gerçeğe uygun değeri 8.800 TL’dir. Gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak yapılacak yeniden değerlendirme kayıtları şöyledir;

$$\text{Kayıtlı Değer} = 20.000 \text{ TL} - 12.000 \text{ TL} = 8.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Oranı} = \text{Gerçeğe Uygun Değer} / \text{Kayıtlı Değer}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Oranı} = 8.800 / 8.000 = 1,1$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş Makine Değeri} = 20.000 \text{ TL} \times 1,1 = 22.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman Tutarı} = 12.000 \text{ TL} \times 1,1 = 13.200 \text{ TL}$$

253 Tesis Mak. ve Cih. Hesabı	2.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hes.		1.200
522 MDV Yen. Değer. Artış. Hes.		800
.		

Makinenin yeniden değerlendirme sonucunda oluşan değerinden makineye ait maliyet bedeli düşülerek 2.000 TL bulunur. Aynı şekilde makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan birikmiş amortisman tutarından ise yeniden değerlemeye tabi tutulmadan önceki birikmiş amortisman tutarı düşülür ve 1.200 TL bulunarak aradaki fark 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı'na kaydedilir.

#### 2.2.2.3.2.2. Yeniden Değerlemenin Sıklığı

TMS 16 Muhasebeleştirme sonrası ölçüm adı altında 34. Paragrafta şöyle ifade edilmiştir; yeniden değerlemelerin sıklığı, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişime bağlıdır. Yeniden değerlemeye konu olan varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farkının olması halinde tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri önemli ölçüde değişiklik gösteriyorsa yıllık olarak yeniden değerlemesinin yapılması gerekir. Önemli ölçüde değişiklik göstermiyorsa da üç veya beş yılda bir yeniden değerlemesinin yapılması yeterlidir.

#### 2.2.2.3.2.3. Yeniden Değerlemede Birikmiş Amortismanların Durumu

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman iki yöntemden birine göre işleme tabi tutulur. Bunlar (Parlakkaya 2010: 30);

- **Brüt yöntemle göre yeniden değerlendirme yöntemi;** varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir. Yeniden değerlendirme sonrasında varlığın defter değeri de böylece yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Genellikle bu yöntemin kullanıldığı durum bir maddi duran varlığın itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlardır (Örten, Bayırlı 2007: 37-38).

- **Net yöntemle göre yeniden değerlendirme yöntemi;** varlığın brüt defter değeri ile netleştirilerek yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir ve genellikle bu yöntem binalar için kullanılır (Örten, Bayırlı 2007: 38).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlemeye tabi tutulur.

### **2.2.3. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme**

Sermaye piyasası mevzuatına göre değerlendirme ölçüleri şunlardır (Örten, Karapınar 2003: 8);

- Tarihi maliyet ilkesi
- Elde etme maliyeti
- Satın alma maliyeti
- Üretim maliyeti
- İnşa maliyeti
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Gerçekleşmesi beklenen satış fiyatı
- Tamamlama maliyeti
- Rayiç bedel

**Tarihi Maliyet İlkesi;** varlıkların elde etme maliyeti ile ya net gerçekleştirilebilir değerin ya da rayiç bedelden düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

**Elde Etme Maliyeti;** varlıkların satın alma, üretim ya da inşa maliyetini belirtir.

**Satın Alma Maliyeti;** varlıkların satın alma bedeli ve satın alma sırasında oluşan giderlerin toplamını ifade eder.

**Üretim Maliyeti;** mamullerin elde edilme sırasında oluşan ilk madde ve malzemeyle üretim ile ilgili diğer giderlerden oluşur.

***İnşa Maliyeti;*** işletme tarafından imal ya da inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilgili olan maliyet unsurlarıyla imal ya da inşa işleri ile ilgili olan ve bu varlıklara yüklenebilen giderler toplamını ifade eder.

***Net Gerçekleşebilir Değer;*** varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin düşülmesinden sonra kalan değerdir.

***Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı;*** bir varlığın satılması durumunda elde edilmesi beklenen hasılatı ifade eder.

***Tamamlama Maliyeti;*** yarı mamullerin tamamlanması ya da mamullerin satılabilir duruma gelmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

***Rayiç Bedel;*** varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değerini ifade eder.

### **2.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**

Türkçede eskime payı diye adlandırılan, Fransızca amortir fiilinden türetilen ve Latince yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek gibi anlamlara gelen amortisman kelimesi duran bir varlığın yararlanma süresi içerisinde yıllara yayılarak giderleştirilmesidir (Haftacı 2010: 141).

Amortisman, sabit varlıkların maliyetini (veya değerini) hurda değerini (varsa) tahmini etkin ömrü boyunca sistematik ve rasyonel bir şekilde dağıtmayı amaçlayan prosedürdür. Bu paylaşırma ve değerlendirme süreci değildir (Briston 1981: 33).

Kullanılan binalar, araçlar ve tesisin/kurumun diğer varlıkları, fayda sağlayacakları tahmini süre üzerinden amortisman tabi tutulur. Amortisman, tesis/kurum varlıklarının maliyetini, kullanımlarından faydalanan mali dönemler boyunca tahsis etme sürecidir. Tesis/kurum varlığının kullanılmasını net olarak belirlemek genellikle mümkün olmadığı için, amortismanda maliyetler rastgele tahsis edilir. Yapılan bu tahsislerin amacı, kurum varlıklarını tüketme maliyetini, kullanılan varlıkların yararlandığı dönemlerle eşleştirmektir (Ingram vd., 2001: 409).

Amortisman, sabit kıymetlerin değerlerinde oluşan değer kaybını maliyet veya sonuç hesaplarında göstererek sermayenin bütünlüğünü korumayı amaçlar (Öngen 2000: 289).

### **2.3.1. Amortisman Ayırma Koşulları**

İktisadi bir varlığa amortisman ayrılabilmesi için gerekli koşullar şunlardır;

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılmalı.
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalı.
- Envantere dahil olmalı.
- İktisadi kıymetin KDV hariç değeri belli bir haddin üzerinde olmalı.

Bu özellikler sağlandığı takdirde amortisman ayrılabilir.

#### **2.3.1.1. Bir Yıldan Fazla Kullanılabilir Nitelik Taşınması**

Burada bir yıl kullanma olarak kastedilen olgu iktisadi kıymetlerin fiilen bir yıl kullanımı değil, bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ayrıca yıllarca hiç kullanmadan bekletilen iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılabilir (Akyol, Küçük 2013: 712).

VUK 320. maddesinde “*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*”

şeklinde ifadesine göre, aktife girdiği yıldan başlar cümlesinden iktisadi kıymetin envantere kayıtlı olması gerektiği, envantere kayıtlı olmadığı takdirde, amortisman ayrılamayacağı anlaşılır. Envantere kayıtlı olup kullanıma hazır halde bulunan ancak işletmede fiilen kullanılmayan iktisadi kıymetler için, amortisman ayrılır. İktisadi kıymet aktife kayıtlı olup, alındığı yılda kullanıma hazır halde bulunmayan iktisadi kıymetler için ise amortisman ayrılmaz. Fiilen kullanılma şartında arananlar (Gündüz, Perçin 1999: 42-43);

- Alındığı gibi kullanılan ATİK’lerde



- Yurt içinden satın alındıysa, satış akdinin tamamlanmış olması ve teslim alınmasıyla,
  - Yurt dışından satın alındıysa, gümrükten çekilerek işletmeye dahil edildiğinde,
- Kullanılması için montaja ihtiyacı olan iktisadi kıymetler için montaj işlemi tamamlandığında,
  - İnşa ve imal yoluyla edinilen ATİK'lerde, inşaat ya da maliyet hesabından çıkarılarak duran varlık hesabına alındığında, kullanıma hazır halde olduğu varsayılarak amortisman ayrılmaya başlanır.

5024 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre, faydalı ömrü bir yıldan daha kısa olan iktisadi kıymetlerin değeri ne kadar yüksek olursa olsun amortismanına konu edilemeyecek ve ilgili yılda doğrudan giderleştirilecektir (Akyol, Küçük 2013: 713).

### **2.3.1.2. Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması**

İktisadi bir kıymetin amortismanına konu olabilmesi için, aşınma, yıpranma, değer kaybı gibi olaylarla fiziki ömrünün tükenmesi gerekir. İşletmede bir yıldan fazla kullanımı olan bir iktisadi kıymet yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşme gibi durumlara maruz kalmadıysa bu varlıklar için amortisman ayrılamaz (Öngen 2000: 295).

Vergi kanunlarında yer alan bazı haller için de amortisman ayrılabilceği belirtilmiştir 326. maddede “*kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur*” bilgisi yer almaktadır (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

### **2.3.1.3. Envantere Dahil Olması**

Bir iktisadi kıymetin amortismanına konu edilebilmesi için bir diğer şart olan envantere dahil olma şartında, envantere kayıtlı olup kullanıma hazır halde bulunan ancak işletmede fiilen kullanılmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılır.

İktisadi kıymet aktife kayıtlı olup, alındığı yılda kullanıma hazır halde bulunmuyorsa bunlar için amortisman ayrılmaz (Gündüz, Perçin 1999: 42-43).

#### **2.3.1.4. Değeri Belli Bir Haddin Üzerinde Olması**

Bu oran VUK' a göre madde 313'te şöyle ifade edilmiştir; “*Değeri 50.000.000 lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 1.000 TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 1.000 TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.*” (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

KDV hariç değeri belirlenen haddin altındaki iktisadi kıymetler giderde yazılabilir, maliyet olarak yazılarak da amortismanla itfa edilebilir. Fakat değerleri belirlenen haddin üzerinde ise gider gösterilemez. Amortisman yoluyla itfa edilir (Akyol, Küçük 2013: 714).

TMS 16 Standardına göre ise bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla iktisadi kıymetin tutarına bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerçekleştirilmektedir. (Kaya 2007: 74).

#### **2.3.2. Amortisman Yaklaşımları**

Duran varlıklara amortisman ayırmada farklı amaçlar söz konusu olduğundan farklı yaklaşım tanımlamalarını da beraberinde getirir (Sevilengül 2014: 418).

Bu yaklaşım tanımlamaları ise şunlardır;

- Değerleme Yaklaşımı
- Tüketim Yaklaşımı
- Yenileme Yaklaşımı
- Dağıtım Yaklaşımı

### **2.3.2.1. Değerleme Yaklaşımı**

Duran varlığın değerinde kullanma, aşınma, demode olması gibi nedenlerden dolayı meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşım amortismanın bir aktif düzeltmesi olduğunu ifade etmektedir (Sevilengül 2014: 419).

### **2.3.2.2. Tüketim Yaklaşımı**

Bu yaklaşımda duran varlık edinen işletme aynı zamanda bir fayda stoku elde etmiş olur. Bu fayda stokunun ise dönem içinde dağıtılarak azaltılması da amortismanı meydana getirir. Buradan da anlaşılacağı üzere, tüketim yaklaşımına göre amortisman duran varlıktaki fayda stokunun tüketilmesi anlamına gelmektedir (Sevilengül 2014: 419).

### **2.3.2.3. Yenileme Yaklaşımı**

Bu yaklaşıma göre; duran varlığın ekonomik ömrü tamamlandığında yenilenebilmesi için gerekli olan fonun işletmede kalmasında bir araç olması esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman; yenileme için fon biriktirilmesidir denilebilir (Karakaya 2014: 235).

### **2.3.2.4. Dağıtım Yaklaşımı**

Duran varlık edinirken oluşan maliyetlerden hurda değer düşüldükten sonra kalan değer, yararlanılan süreye bölünerek, duran varlığın ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlerine paylaştırılması şeklindedir. Bu yaklaşım amortismanın duran varlıkta katlanılan maliyetin dönemlere dağıtılması işlemi olduğunu anlatır (Sevilengül 2014: 419).

### **2.3.3. VUK'ta Yer Alan Amortisman Yöntemleri**

VUK'ta yer alan amortisman hesaplama yöntemleri şunlardır;

- Normal Amortisman Yöntemi
- Azalan bakiyeler usulü amortisman yöntemi
- Madenlerde amortisman yöntemi
- Fevkalade amortisman yöntemi

- Kıst amortisman yöntemi

**Yararlı (faydalı) Ömür;** duran varlığın yararlı ömrüdür. Bu süre duran varlığın kullanım yerleri gibi durumlar esas alınarak belirlenir. Maliye Bakanlığı tarafından hangi iktisadi kıymete ne kadar süre, ne kadar oranda amortisman ayrılacağı belirlenir ve bu oranlar dışına çıkılamaz. Bu süre ise amortisman tutarlarının ve amortisman oranlarının belirlenebilmesi için gereklidir.

**Amortisman Oranı;** amortisman tutarının bulunabilmesi için iktisadi kıymetin ekonomik değerine uygulanan orandır. Normal amortisman yöntemine göre, 1 sayısının iktisadi kıymetin faydalı ömrüne bölünmesiyle elde edilen sonuçtur. Azalan bakiyeler usulünde ise normal amortisman oranının 2 katıdır.

**Hurda Değer;** VUK'ta hurda değer ne olduğuna dair herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Amortisman hesaplamaları yapılırken hurda değer dikkate alınmayarak maliyet bedeli üzerinden hesaplamalar yapılır.

### **2.3.3.1. Normal Amortisman Yöntemi**

Normal amortisman yöntemi 1950 yılında vergi sistemimize girmiştir. Bu yöntem, değer kaybı her hesap döneminde oransal olarak değişmez varsayımına dayanır ve duran varlığın tahmin edilen ömrü boyunca her hesap dönemi için eşit oranda amortisman ayrılarak uygulanır (Öngen 2000: 318).

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde; "*Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır*" (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> 21.07.2017). ifadesi yer alır.

Bir iktisadi kıymete amortisman ayırırken dikkate alınan faydalı ömür (yararlı ömür) belirlenirken varlığın kullanım yerleri gibi durumlar esas alınarak belirlendiği görülmektedir (Fidan 2017: 79) (<http://www.ibaness.org> 07.02.2018).

VUK 333 Sıra No.lu Genel Tebliği'ne göre hangi iktisadi kıymete ne kadar amortisman oranı ayrılacağı belirlenmiş olup bu oranlar %2 - %50 arasında değişmektedir. Ancak tabloya dikkat edildiğinde filmler ve kasetler için birinci ve ikinci yıl ayrımı dikkate çekmektedir. Filmler için ilk yıl %60 ikinci yıl %40 olarak

teyp kasetleri, dvd, cd vb. için ilk yıl %60 ikinci yıl %40 olup, sinema filmleri için ise 406 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde ilk yıl %85 ikinci yıl %15 olarak amortisman oranı belirlenmiştir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bu oranlar dışına çıkılamaz.

Normal amortisman yöntemi aynı zamanda eşit tutarlı amortisman yöntemi, basit amortisman yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi gibi adlarla da anılmaktadır. Bu yöntemde; varlığın amortismanına tabi tutarı onun yararlı ömrüne bölünerek hesaplanmaktadır (Karakaya 2014: 239-240).

Dönemsel Amortisman Gideri: Amortismanına Tabi Tutar / Yararlı Ömür

Bu amortisman yöntemi ile hesaplarken izlenecek bir başka yol ise varlığın amortismanına tabi değerine sabit bir amortisman oranının uygulanması şeklindedir.

Dönemsel Amortisman Gideri: Amortismanına Tabi Tutar x Amortisman Oranı

Normal amortisman oranının hesaplanması:

Normal amortisman oranı:  $1/\text{Faydalı Ömür}$

Örneğin bir varlığın faydalı ömrü 5 yıl olsun normal amortisman yöntemine göre hesaplanırsa  $1/5$  olacağından % 20 olur. Bir varlığın normal amortisman oranı verilip faydalı ömrü istenebilir o zamanda 1 tam sayısı amortisman yüzdesine bölünür yani  $1/0.20 = 5$  şeklinde olur (Karakaya 2014: 240). Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde 5024 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce mükellefler amortismanına tabi kıymetlerini % 20 den fazla olmamak koşuluyla istedikleri oran üzerinden yok edebiliyorlardı (Akyol, Küçük 2013: 716).

VUK'un 320. mükerrer maddesine göre; Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrıldıktan sonra takip eden dönemlerde de bu usulden vazgeçilemeyeceği açıkça belirtilmiştir ([www.gib.gov.tr/gibmevzuat](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat)).

**Örnek:** Normal amortisman yöntemini benimseyen bir işletmede kullanılmak amacıyla değeri 50.000 TL olan bir makine 2014 yılında satın alınmıştır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre yıllar itibariyle ayrılması gereken amortisman tutarları;

Normal amortisman yöntemine göre amortisman oranı: 1/ faydalı ömür

$1/5 = 0,20$  (beş yıl boyunca her yıl ayrılacak oran)

$50.000 \text{ TL} \times 0,20 = 10.000 \text{ TL}$  (beş yıl boyunca her yıl ayrılacak tutar)

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 7’de yer almaktadır.

**Tablo 7:** Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2014	50.000 TL	0,20	10.000 TL	10.000 TL
2015	50.000 TL	0,20	10.000 TL	20.000 TL
2016	50.000 TL	0,20	10.000 TL	30.000 TL
2017	50.000 TL	0,20	10.000 TL	40.000 TL
2018	50.000 TL	0,20	10.000 TL	50.000 TL

### 2.3.3.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi

Azalan Bakiyeler yöntemi 1963 yılında 205 sayılı kanun ile literatürümüze girmiş olup teşvik amacı (ilk yılda vergi avantajı sağlanarak yeni yatırımların yapılmasını) gütmektedir (Akyol, Küçük 2013: 716).

VUK’un 315. mükerrer maddesine göre; “*Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler*” ifadesi yer almaktadır (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

Bu usulün tatbikinde ise

“*Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir*“ (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

şeklinde bilgi yer alır.

Bu yöntemde dikkat edilecek en önemli iki noktadan biri uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır, bir diğeri ise bu oran % 50'yi aşamaz.

VUK'un 320. mükerrer maddesine göre; *“Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir”* (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

ifadesi ile belirtilmiştir.

Normal amortisman yöntemi seçildikten sonra başka yonteme geçilemezken, azalan bakiyeler usulü yönteminde böyle bir şey söz konusu değildir. Yani dilerlerse mükellefler, azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemini seçtikten sonra, takip eden aylarda, normal amortisman yöntemine de geçebilirler, ancak bu kararlarını beyannamelerinde yada bilançolarında bildirmek, göstermek zorundadırlar.

Bu yöntem normal amortisman yöntemine göre vergi avantajı sağlayan bir yöntemdir ve bu yöntem yeni yatırımların teşviki amacıyla vergi mevzuatında yerini almıştır (Karakaya 2014: 242).

**Örnek:** Azalan bakiyeler amortisman yöntemini benimseyen bir işletmede kullanılmak amacıyla değeri 50.000 TL olan bir makine 2014 yılında satın alınmıştır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre yıllar itibariyle ayrılması gereken amortisman tutarları;

Azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre amortisman oranı:  $(1/\text{faydalı ömür}) \times 2$  yani normal amortisman oranı  $\times 2$  şeklinde hesaplanır

$$1/5 = 0,20 \times 2 = 0,40 \text{ (beş yıl boyunca her yıl ayrılacak oran)}$$

Her yıl amortisman hesaplanırken önceki yıllara ait birikmiş amortismanlar düşülerek hesaplanır. Buna göre;

$$50.000 \text{ TL} \times 0,40 = 20.000 \text{ TL}$$

$$50.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL} = 30.000 \text{ TL}$$

30.000 TL x 0,40 = 12.000 TL şeklinde diğer yıllar içinde aynı işlemler tekrarlanarak hesaplanır. Son yıl ise herhangi bir hesaplama yapılmayarak bir önceki yılın birikmiş amortisman tutarı aynen yazılır.

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 8’de yer almaktadır.

**Tablo 8:** Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Net Değer
2014	50.000 TL	0,40	20.000 TL	30.000 TL
2015	50.000 TL	0,40	12.000 TL	18.000 TL
2016	50.000 TL	0,40	7.200 TL	10.800 TL
2017	50.000 TL	0,40	4.320 TL	6.480 TL
2018	50.000 TL	0,40	6.480 TL	-

Özetlenecek olunursa, normal ve azalan bakiyeler yöntemi karşılaştırıldığında normal yönteme göre amortisman ayıranlar, azalan yönteme göre amortisman ayıranlardan toplam tutarda daha avantajlıdır. Ancak kârlı konumda olan bir işletme vergi avantajı sağlamak için azalan yöntemi seçebilir. Fakat kârlı konumda olmayan bir işletme azalan yöntemi seçerse dezavantaj söz konusu olur. Ayrılan amortisman, kâr elde etmeyen bir işletmede zarar olarak sonraki yıllara devreder. Dolayısıyla kârlı konumda olmayan bir işletmenin normal yöntemi seçmesi daha uygun olur (Öngen 2000 : 323).

### 2.3.3.3. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Maden ve taş ocakları iki şekilde iktisap edilebilir. Bunlar (Akyol, Küçük 2013: 719);

1. Belli bir sahada, Maden Kanununa göre yetkili mercilerden alınan ruhsat ile gerekli aramalar ve sondajlar yapılabilir. Maden cevheri tespit edildikten sonra arama ruhsatı sahibi adına, madeni işletme imkanı veren imtiyaz ruhsatı verilir. Burada itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz alındıktan sonra



işletme için gereken faaliyetlere başlanmasına kadar geçen sürede yapılan bütün giderler imtiyaz bedeline dahildir.

2. Maden veya taş ocağı sahası daha önceki (imtiyaz ruhsatına sahip olan) sahibinden satın alınması şeklinde de olabilir. Burada itfa edilecek bedel ise maliyet bedeli olur. Maden veya taş ocağı sahibinden devralınması karşılığında yapılan harcamalar maliyet bedelini kapsar

Madenin iktisap şekli ne olursa olsun bu işletmelerde kullanılan sabit kıymetler genel esaslara göre itfa edilirler. Madenlerle ilgili amortisman bunlar için uygulanmaz. Maden işletmesi içindekilerle satın alındığı takdirde içerisinde yer alan normal usulde amortisman yöntemine tabi taşınabilir sabit kıymetler için amortisman tabi olacak değerinin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir (Akyol, Küçük 2013: 719).

VUK'un 316. maddesine göre; *“İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”*

şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre madenlerde uygulanacak olan amortisman nispeti şu formüle göre hesaplanmaktadır;

İmtiyaz veya Maliyet Bedeli  
\_\_\_\_\_ x Yıllık İstihsal

Görünür veya Muhtemel Rezerv

*“Maddede değinilen ‘imtiyaz bedeli’ tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri, ‘maliyet bedeli’ tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır.”* Ancak rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, yukarıda belirtilen formül kullanılarak amortisman ayrılması söz konusu değildir. Görünür ve

muhtemel rezervin bilinmemesi durumunda ise amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır ([www.gib.gov.tr/node/99772](http://www.gib.gov.tr/node/99772)).

Vergi Usul Kanunu'nda maden ve petrol arama, geliştirme harcamalarının gider olarak kaydedilmesi konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece harcamaların maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmasına izin vermiştir. Vergi yasalarına göre, petrol arama hakkı elde edilirken katlanılan giderler, geliştirme giderleri ve işletme giderleri Maddi Olmayan Duran Varlık olarak aktifleştirilir. Maden arama ve geliştirme esnasında oluşan bütün giderler Maddi Olmayan Duran Varlık olarak aktifleştirilir. Bir petrol kuyusunun açılması ya da bir bölgedeki madeni çıkartmak üzere toprak örtüsünün kaldırılması ile ilgili hazırlıklar için yapılan harcamaların yararı; oradan alınacak petrol ya da madenin miktarıyla sınırlıdır. Dolayısıyla söz konusu harcamalar özel tükenmeye tabidir (Karapınar vd., 2010: 64-65).

#### **2.3.3.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi**

VUK'un 317. maddesine göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerde normal kullanım dışında olağanüstü haller sonucunda meydana gelen değer kayıpları için fevkalade amortisman yöntemi konusu açıklanmıştır. Bu haller şöyledir ([www.gib.gov.tr/gibmevzuat](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat));

1. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin afetler (yangın, deprem, su basması gibi) sonucunda değerlerini tamamen ya da kısmen kaybetmesi,
2. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen ya da kısmen kullanılmaz hale gelmesi,
3. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması,

VUK'un 317. maddesinde; *“Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen ‘Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri’ uygulanır”* ([www.gib.gov.tr/gibmevzuat](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat)).

şeklinde ifade edilmiştir.

**Örnek:** İşletmede kullanılmak amacıyla değeri 60.000 TL olan bir makine 2009 yılında satın alınmıştır. Amortisman süresi 10 yıldır. Ancak işletmede 2011 yılında bir yangın çıkmış ve bu yangın sonucunda makine değer kaybetmiştir. İşletmenin Maliye Bakanlığı'na başvurusu ile değer kaybı 18.000 TL ve amortisman oranı % 30 olarak belirlenmiştir. Buna göre yıllar itibariyle ayrılması gereken amortisman tutarları;

Normal amortisman yöntemine göre;  $1/10 = 0,10$

$60.000 \text{ TL} \times 0,10 = 6.000 \text{ TL}$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 9'da yer almaktadır.

**Tablo 9:** Fevkalade Amortisman Yönteminde Normal Yönteme Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2009	60.000 TL	0,10	6.000 TL	6.000 TL
2010	60.000 TL	0,10	6.000 TL	12.000 TL
2011	60.000 TL	<b>0,30</b>	18.000 TL	30.000 TL
2012	60.000 TL	0,10	6.000 TL	36.000 TL
2013	60.000 TL	0,10	6.000 TL	42.000 TL
2014	60.000 TL	0,10	6.000 TL	48.000 TL
2015	60.000 TL	0,10	6.000 TL	54.000 TL
2016	60.000 TL	0,10	6.000 TL	60.000 TL

Yangın 2011 yılında olduğundan Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oran yalnızca o yıl için geçerli olup diğer yıllar için geçerli değildir.

Azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre; amortisman oranı: normal amortisman oranı x 2 şeklinde hesaplanır.

$= 0,10 \times 2 = 0,20$

Her yıl amortisman hesaplanırken önceki yıllara ait birikmiş amortismanlar düşülerek hesaplanır.

Yangın 2011 yılında olduğundan Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oran yalnızca o yıl için geçerli olup diğer yıllar için geçerli değildir.

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 10'da yer almaktadır.

**Tablo 10:** Fevkalade Amortisman Yönteminde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Net Değer
2009	60.000 TL	0,20	12.000 TL	48.000 TL
2010	60.000 TL	0,20	9.600 TL	38.400 TL
2011	60.000 TL	<b>0,30</b>	18.000 TL	20.400 TL
2012	60.000 TL	0,20	4.080 TL	16.320 TL
2013	60.000 TL	0,20	3.264 TL	13.056 TL
2014	60.000 TL	0,20	2.611 TL	10.445 TL
2015	60.000 TL	0,20	2.089 TL	8.356 TL
2016	60.000 TL	0,20	1.671 TL	6.685 TL
2017	60.000 TL	0,20	1.337 TL	5.348 TL
2018	60.000 TL	0,20	5.348 TL	-

Verilen tabloda hesaplamalar yapılırken virgülden sonraki kısım (küsürat) dikkate alınmamıştır. Örneğin  $13.056 \text{ TL} \times 0,20 = 2.611,2$  olduğundan 2.611 TL olarak dikkate alınmıştır.

Dolayısıyla fevkalade amortisman oranı, normal amortisman oranından daha fazla olacağından normal amortisman yöntemini kullanan bir işletmede ilgili iktisadi varlık için amortisman süresini kısaltacaktır. Ancak azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmeler için böyle bir durum söz konusu değildir (Öngen 2000: 326).

#### **2.3.3.5. Kıst Amortisman Yöntemi**

Türk vergi mevzuatında binek otomobiller haricindeki amortisman hesaplamaları yıllık olarak yapılmaktadır. Bir iktisadi varlık işletme kayıtlarına yılın

son günü dahi alınsa bir yıllık amortisman tutarı hesaplanır ve giderleştirilir aynı zamanda bu şekilde bir vergi avantajı elde edilmiş olunur (Karakaya 2014: 243).

Kıst amortisman yöntemi ile vergi erozyonunu (vergi matrahının aşındırılmasını) ve amortisman kavramının suistimal edilmesini, önlemek amaçlanmıştır.

Vergi erozyonu; vergi harcamaları, yasal boşluklar gibi sebeplerden dolayı vergi hasılatında meydana gelen azalmadır (Akdoğan 2014: 180). Vergi erozyonu vergi kaybına yol açarak kamu harcamaları için gerekli olan finansmanın elde edilememesi gibi olumsuzluklara sebep olmaktadır (Aydın, Çaşkurlu 2013: 210).

Vergi hasılatının aşınmasına sebep olan 2 durum mevcuttur. Bunlar; vergi harcamalarının artışı ve vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın giderek büyümesi durumudur. Vergi muafiyeti, vergi istisnası gibi uygulamalar dikkatle uygulanmalı yoksa vergi erozyonuna neden olabilir. Vergi kaybı, vergi matrahının yeterince kavranamaması, sosyal ve ekonomik nedenlerden dolayı tanınan bir takım ayrıcalıklar vergi erozyonuna neden olabilmektedir ve vergi erozyonu temel vergi ilkelerinden ve verginin amaçlarından ciddi boyutlarda fedakarlıklara sebep olmaktadır (Akdoğan 2014: 186-187).

Çok uluslu şirketlerin kârlarını faaliyette buldukları ülkelerden daha fazla vergi avantajı sağlayan diğer ülkelere kaydırmalarıyla vergi matrahı önemli ölçüde aşındırılmaktadır. Ayrıca transfer fiyatlandırmalarındaki; emsallerine uygunluk prensibi ise vergi matrahının erozyonuna neden olmakta olduğu düşüncesi giderek yaygınlaşmaktadır. Vergi matrahının aşınması ve kâr problemi 2012 tarihinde yapılan G-20 zirvesinde dile getirilmiş olup sonuç bildirisinde OECD'nin bir sonraki G-20 zirvesine kadar konuyla alakalı rapor hazırlamasına karar verilmiştir. (Vergilendirme/ Taxation Bülteni Nisan 2013: 1) ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) 07.02.2018).

Vergi kayıplarını önlemek amacıyla OECD'nin Temmuz 2013'te ilan ettiği eylem planı ilk kısmı zamanında tamamlanarak 2014'te nihai raporları yayınlanmıştır (Biçer, Erginay 2015: 68). İkinci kısmı ise 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde G20 zirvesinde BEPS (Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı) Eylem Planı kapsamında tedbirler paketi görüşülerek onaylanmıştır. Türk vergi mevzuatında ise matrah

aşındırma ve kâr aktarımlarını önleyici önlemlerin birçoğu zaten uygulanmaktadır. Bunlar; kontrol edilen yabancı kurum kazançları vergilendirilmesi, Örtülü sermaye uygulamaları, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kuralları gibi tedbirlerdir. Bu tedbirler uygulanarak kısmide olsa matrah aşındırılması ve kâr aktarımları gibi durumlar önlenmeye çalışılmaktadır (www.dunya.com 07.02.2018).

VUK 320. maddesinde “*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*” (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

şeklinde belirtildiği üzere binek otomobiller için bir farklılık söz konusudur.

İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Burada kastedilen tam ay bazı ülkelerde ayın ilk yarısından önce girmişse tam alınmakta eğer ayın ilk yarısından önce girmemişse o ay sayılmamaktadır (Karakaya 2014: 243).

Bu yöntemde amortisman tutarı yıllık olarak hesaplanarak kullanıldığı yıl oranı ile çarpılarak bulunur (Karakaya 2014: 243).

**Örnek:** İşletme 01.09.2013 tarihinde 60.000 TL tutarında bir binek otomobil satın almıştır. Belirlenen ekonomik ömrü 5 yıldır. Kıst amortisman yöntemine göre hesaplanırsa;

Amortisman oranı;  $1/5 = \%20$  olur

Ayrılacak amortisman tutarı  $60.000 \times 0.20 = 12.000$  TL olur

İlk yıl için  $12.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 1.000 \text{ TL}$  olup 9’uncu, 10’uncu, 11’inci ve 12’inci aylar olmak üzere toplam 4 ay olduğundan dolayı

İlk yıl  $1.000 \text{ TL} \times 4 \text{ ay} = 4.000 \text{ TL}$  gider yazılır

İlk yılda gider yazılamayıp son yıla eklenen tutar  $1000 \text{ TL} \times 8 \text{ ay} = 8.000$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 11’de yer almaktadır.

**Tablo 11: Kıst Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması**

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Gideri	Kalan Net Değer
2013	60.000 TL	0,20	4.000 TL	56.000 TL
2014	60.000 TL	0,20	12.000 TL	44.000 TL
2015	60.000 TL	0,20	12.000 TL	32.000 TL
2016	60.000 TL	0,20	12.000 TL	20.000 TL
2017	60.000 TL	0,20	(12.000 + 8.000) TL	-

#### 2.3.4. TMS 16’da Yer Alan Amortisman Yöntemleri

Standardın amacı şöyle ifade edilmiştir; *“finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.”* (kgk.gov.tr)

Bu standartta yer alan yöntemler şunlardır;

- Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarı Yöntemi

**Yararlı (Faydalı) Ömür;** TMS 16 Standardına göre; *“Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder”* (www.resmigazete.gov).

Vergi Usul Kanunu’nda, 5024 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle işletmelerin kararına bırakılmayıp hangi iktisadi kıymete ne kadar oran ayrılacağı tablo halinde sunulurken, TMS 16’ya göre; iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü işletmelerin kararına bırakılmıştır.

**Amortisman Oranı;** amortisman tutarının bulunabilmesi için iktisadi kıymetin ekonomik değerine uygulanan orandır. Normal amortisman yöntemine

göre, 1 sayısının iktisadi kıymetin faydalı ömrüne bölünmesiyle elde edilen sonuçtur. Azalan bakiyeler usulünde ise normal amortisman oranının 2 katıdır.

**Hurda (Kalıntı) Değer;** *“varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifira eşit olur”* (Hatipoğlu 2012: 193). Sonradan kalıntı değeri defter değerinin altına düşerse amortisman hesaplamasına yeniden başlanması gerekmektedir (Taştan vd., 2012: 304).

VUK'ta amortisman hesaplamalarında kalıntı değer dikkate alınmazken TMS'de amortisman hesaplamalarında ise, maliyet bedelinden kalıntı değer düşülür.

İktisadi bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir durumda olduğu anda başlar. Kalıntı değer olmaması veya önemsiz olduğu durumlarda, söz konusu değer dikkate alınmak zorunda değildir. Kalıntı değer hesaplamalarında paranın zaman itibariyle değerinin de dikkate alınarak düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekir (Tuğay 2013: 170).

#### **2.3.4.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi**

Bu yöntemde varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir (Karakaya 2014: 256). Bu yöntemde yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Abdioğlu vd., 2014: 370);

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

TMS 16 Standardına göre yararlı ömür; *“Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder”* (www.resmigazete).

şeklinde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda, 5024 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle işletmelerin kararına bırakılmayıp hangi iktisadi kıymete ne kadar oran ayrılacağı



tablo halinde sunulurken, TMS 16'ya göre; iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü işletmelerin kararına bırakılmıştır.

**Örnek:** Normal amortisman yöntemini kullanan bir işletme 05.09.2013 tarihinde 60.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makine için 5.000 TL nakliye gideri, kurulum ve montaj giderleri içinse 10.000 TL ödemiştir. Makine aynı ay kullanılmaya başlanmıştır ve amortisman süresi 5 yıl olan makine için kalıntı değerini 15.000 TL olacağı tahmin edilmiştir buna göre;

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli = 60.000 TL + 5.000 TL + 10.000 TL

Maliyet Bedeli = 75.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) / Tahmini Yararlı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı = (75.000 TL – 15.000 TL) / 5 = 12.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = 12.000 TL / 12 = 1.000 TL

Normal Amortisman Oranı = 1 / Faydalı Ömür = 1 / 5 = 0,20

TMS'ye göre; amortisman ayırmak zorunludur ve bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman ayrılabilir. Dolayısıyla kıst amortismanına göre amortisman tutarı ilk yıl yıllık değil aylık hesaplanır.

Aynı ay kullanılmaya başlanan makine için kıst amortisman uygulandığından dolayı ay kesri tam ay sayılır.

Makine 2013 yılında 4 ay kullanılmıştır. Buna göre

2013 yılı için amortisman tutarı = 1.000 TL x 4 = 4.000 TL

2017 yılı için amortisman tutarı ise 60.000 TL x 0,20 = 12.000 TL ve kalan 8 ay olduğundan 1.000 TL x 8 = 8.000 TL

2017 yılı için amortisman tutarı 12.000 TL + 8.000 TL = 20.000 TL

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 12’de yer almaktadır.

**Tablo 12:** TMS’ye Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2013	60.000 TL	0,20	4.000 TL	4.000 TL
2014	60.000 TL	0,20	12.000 TL	16.000 TL
2015	60.000 TL	0,20	12.000 TL	28.000 TL
2016	60.000 TL	0,20	12.000 TL	40.000 TL
2017	60.000 TL	0,20	(12.000 + 8.000)	60.000 TL

### 2.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalır. Yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Abdioğlu vd., 2014: 371);

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) x (Normal amortisman oranı x 2)

**Örnek:** Azalan bakiyeler amortisman yöntemini kullanan bir işletme 05.09.2013 tarihinde yönetim biriminde kullanılması için 60.000 TL’ye bir makine satın almıştır. Makine için 5.000 TL nakliye gideri, kurulum ve montaj giderleri içinse 10.000 TL ödemiştir. Makine aynı ay kullanılmaya başlanmıştır ve amortisman süresi 5 yıl olan makine için kalıntı değerinin 15.000 TL olacağı tahmin edilmiştir buna göre;

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum Ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli = 60.000 TL + 5.000 TL + 10.000 TL

Maliyet Bedeli = 75.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) x Normal

Amortisman Oranı x 2

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (75.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL}) \times (0,20 \times 2) = 24.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = 24.000 \text{ TL} / 12 = 2.000 \text{ TL}$$

TMS'ye göre; amortisman ayırmak zorunludur ve bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman ayrılabilir. Dolayısıyla kıst amortismanına göre amortisman tutarı ilk yıl yıllık değil aylık hesaplanır.

Aynı ay kullanılmaya başlanan makine için kıst amortisman uygulandığından dolayı ay kesri tam ay sayılır. Buna göre;

Makine 2013 yılında 4 ay kullanılmıştır. Buna göre

$$2013 \text{ yılı için amortisman tutarı} = 2.000 \text{ TL} \times 4 = 8.000 \text{ TL}$$

2017 yılı için amortisman tutarı ise  $12.960 \text{ TL} - 5.184 \text{ TL} = 7.776 \text{ TL}$  ve kalan 8 ay olduğundan  $2.000 \text{ TL} \times 8 = 16.000 \text{ TL}$

$$2017 \text{ yılı için amortisman tutarı} = 7.776 \text{ TL} + 16.000 \text{ TL} = 23.776 \text{ TL}$$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 13'te yer almaktadır.

**Tablo 13:** TMS'ye Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Net Değer
2013	60.000 TL	0,40	8.000 TL	36.000 TL
2014	60.000 TL	0,40	14.400 TL	21.600 TL
2015	60.000 TL	0,40	8.640 TL	12,960 TL
2016	60.000 TL	0,40	5.184 TL	23.776 TL
2017	60.000 TL	0,40	(7.776 + 16.000)	-

### 2.3.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde daha önce ifade edilen diğer iki yöntem olan normal ve azalan bakiyeler yönteminden farklı olarak varlığın kullanım yada üretim miktarı esas alınmasıdır (Karakaya 2014: 256).

Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan bu yönteme göre; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Duran varlığın her yıl için yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortisman ayrılması söz konusudur. Hesaplaması ise şu şekildedir (Tuğay 2013: 174);

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Tahmini Yararlı

Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

TMS 16 Standardının 62. Paragrafında “ Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.”

şeklinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bahsedilen kalıntı değer ve yararlı ömür tamamen tahmine dayalı olduğu için bu tahminlerde değişimler olabilir. Bir değişiklik olduğu zaman TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) uyarınca değişiklik muhasebeleştirilir (Karakaya 2014: 257).

**Örnek:** 2014 yılında işletmeye 80.000 TL'ye bir makine satın alınmıştır, nakliye için 3.000 TL, kurulum ve montaj için 7.000 TL ödenmiştir. Faydalı ömrünün 5 yıl, kalıntı değerince 20.000 TL olacağı tahmin edilmiştir. Toplamda 5 yıl için 700.000 birim üretim yapılacağı (çıktı alınacağı) ilk iki yılda 200.000'er birim kalan yıllarda ise 100.000'er birim üretim yapılacağı düşünülmüştür. Buna göre amortisman hesaplaması;

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri - Kalıntı Değer) / Varlığın Tahmini Yararlı

### Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı

$$\text{Maliyet bedeli} = 80.000 \text{ TL} + 3.000 \text{ TL} + 7.000 \text{ TL} = 90.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman oranı} = (90.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL}) / 700.000 \text{ Br}$$

$$\text{Amortisman oranı} = 0,10 \text{ TL/ Br.}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 14'te yer almaktadır.

**Tablo 14:** Üretim Miktarı Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Üretilen Birim Sayısı	Birim Amortisman Oranı	Birim Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2014	200.000 Br.	0,10	20.000 TL	20.000 TL
2015	200.000 Br.	0,10	20.000 TL	40.000 TL
2016	100.000 Br.	0,10	10.000 TL	50.000 TL
2017	100.000 Br.	0,10	10.000 TL	60.000 TL
2018	100.000 Br.	0,10	10.000 TL	70.000 TL

#### 2.3.4.4. Diğer Yöntemler

“Uluslararası Muhasebe Sistemi ile uyumlu gerek SPK ve gerekse TMS-TFRS düzenlemelerinde amortisman yöntemleri ‘normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemler’ olarak ifade edilsede bu yöntemlerin işleyiş mantığına yakın diğer yöntemlerin uygulanması da mümkün olabilecektir. Kavramsal çerçeve ve TMS-TFRS ilkesel düzenlemeler getirdiği için gerekçesi açıklanmış ve standartlarda yer bulan yöntemlerle çelişmeyen başta ABD olmak üzere bazı ülkelerde uygulanmakta olan yöntemler de işletmeler tarafından kullanılabilir” (Taştan vd., 2012: 307-308). Bunlardan ilgi çeken iki yönteme (formüllü azalan bakiyeler ve yıl sayılarının toplamı yöntemi) bakılacak olunursa;

##### 2.3.4.4.1. Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman oranı şu formüle göre hesaplanır (Öztürk 2013: 86);

$$r = 1 - \sqrt[n]{s/c}$$

r = amortisman oranı

n = yıl sayısı

s = kalıntı değer

c = varlığın değeri

Hesaplanan amortisman oranı duran varlığın aktifteki değeriyle çarpılarak o yıla ait amortisman tutarı hesaplanır. Ertesi yıl için, duran varlığın aktif değerinden ayrılan amortismanlar düşülerek oluşan tutar ile söz konusu oran çarpılarak o yılki amortisman tutarı hesaplanır. Son yılda ise kalan tutar amortisman gideri olarak alınır (Taştan vd., 2012: 309).

**Örnek:** 2013 yılında işletmeye 50.000 TL'ye bir makine satın alınmıştır, kalıntı değeri 5.000 TL olan bu makine için faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir. Formüllü azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması;

$$r = 1 - \sqrt[n]{s/c}$$

$$r = 1 - \sqrt[5]{5.000/50.000}$$

$$r = 1 - \sqrt[5]{0,10}$$

$$r = 1 - 0,630957$$

$$r = 0,369043$$

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 15'te yer almaktadır.

**Tablo 15:** Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2013	50.000 TL	0,369043	18.452 TL	18.452 TL	31.548 TL
2014	31.548 TL	0,369043	11.642 TL	30.094 TL	19.906 TL
2015	19.906 TL	0,369043	7.346 TL	37.440 TL	12.560 TL
2016	12.560 TL	0,369043	4.635 TL	42.075 TL	7.925 TL
2017	7.925 TL	0,369043	2.925 TL	45.000 TL	5.000 TL

Formülle bulunan amortisman oranı (r) dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda; azalan bakiyeler yönteminde olduğu gibi, her yıla ait amortisman tutarı hesaplanırken, önceki yıllara ait birikmiş amortismanlar düşülerek hesaplanır.

2016 yılına ait net defter değerinden 2017 yılına ait yıllık amortisman tutarı düşüldüğünde (7.925 TL–2.925 TL) = 5.000 TL olan kalıntı değere ulaşılmış olunur.

#### 2.3.4.4.2. Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi

Varlığın faydalı ömrü kaç yılsa o yıl sayıları toplanır. Elde edilen sayı, varlığın tutarı ile bölünür. Böylece her bir katsayının amortisman tutarı hesaplanmış olur. Bulunan tutar ile ise tersten başlanarak her yıla ait katsayı çarpılarak o yıla ait amortisman tutarı hesaplanır. Örneğin; varlığın faydalı ömrü 4 yıl olarak tahmin ediliyorsa  $1+2+3+4 = 10$  paydaya yazılır , pay rakamları ise birinci yıl için 4, ikinci yıl için 3, üçüncü yıl için 2, dördüncü yıl için 1 şeklinde olur. Dolayısıyla birinci yıl için  $4/10 = 0,40$  ikinci yıl için  $3/10 = 0,30$  gibi amortisman oranları bulunur (Taştan vd., 2012: 307-308).

**Örnek:** 2015 yılında işletmeye 45.000 TL'ye bir makine satın alınmıştır, kalıntı değeri 5.000 TL olan bu makine için faydalı ömrü 4 yıl olarak tahmin edilmiştir. Yıl sayılarının toplamı yöntemine göre amortisman hesaplaması;

Tahmin edilen faydalı ömür 4 yıl olduğundan  $1+2+3+4 = 10$  (paydaya yazılacak olan rakam) paya ise son yıldan başlanarak yıllar yazılır. Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 16'da yer almaktadır.

**Tablo 16:** Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemine Göre Amortisman Ayrılması

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2015	40.000 TL	$4/10 = 0,40$	16.000 TL	16.000 TL	29.000 TL
2016	40.000 TL	$3/10 = 0,30$	12.000 TL	28.000 TL	17.000 TL
2017	40.000 TL	$2/10 = 0,20$	8.000 TL	36.000 TL	9.000 TL
2018	40.000 TL	$1/10 = 0,10$	4.000 TL	40.000 TL	5.000 TL

Maliyet bedeli – kalıntı değer = 45.000 TL – 5.000 TL = 40.000 TL'dir. 2017 yılına ait net defter değerinden 2018 yılına ait yıllık amortisman tutarı düşüldüğünde

(9.000 TL–4.000 TL) = 5.000 TL olan kalıntı değere ulaşılmış olunur. 2018 yılı için amortisman tutarı 4.000 TL yıl sonu defter değeri 5.000 TL olur.

### **2.3.5. Amortismanların Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerde hesaplanan amortismanlar çeşitli kayıt yöntemleri ile muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntemlere ait bilgiler ile Vergi Usul Kanunu'na ve TMS 16 Standardı'na göre amortismanların muhasebeleştirilmesine ait bir örnek bu başlık altında yer almaktadır.

#### **2.3.5.1. Amortisman Kayıt Yöntemleri**

Amortisman giderleri muhasebeleştirilirken iki kayıt yönteminden biri kullanılır. Bunlar; direkt ve endirekt kayıt yöntemleridir. Tekdüzen hesap planı direkt kayıt yöntemini değil de endirekt kayıt yöntemini benimsemiştir.

##### **2.3.5.1.1. Direkt Kayıt Yöntemi**

Amortisman olarak ayrılan tutar amortisman giderleri hesabına borç, ilgili olduğu duran varlık hesabına alacak olarak yazılır. Dolayısıyla, amortisman tutarı duran varlığın değerinden doğrudan düşülmüş olacağından bilançoda duran varlığın ilk maliyet bedeli değil de kalan net değeri yer alacaktır. Direkt kayıt yöntemi kullanıldığında birikmiş amortismanları görmek imkansız olur. Bilançoya bakıldığında duran varlıklarla ilgili sağlıklı bilgilere ulaşılamaz. Bu nedenle bu yöntem kullanılmamaktadır (Doğan 2005: 218).

##### **2.3.5.1.2. Endirekt Kayıt Yöntemi**

Amortisman olarak ayrılan tutar, duran varlığın değerinden doğrudan düşülmeyerek birikmiş amortismanlar hesabında izlenir. Dolayısıyla bilançoda duran varlığın maliyet değeri görülecektir. Duran varlığın net değerine ulaşmak istendiğinde ise birikmiş amortismanlar hesabı toplamından, duran varlığın maliyeti düşülür. Amortisman ayrılan duran varlığın hangi bölümde işlevi varsa o bölümle ilgili gider hesabına kaydedilir. VUK'a göre direkt ya da endirekt kayıt yöntemleri serbest bırakılmışken, Tekdüzen hesap planında direkt kayıt yöntemi değil de endirekt kayıt yöntemi benimsenmiştir (Küçüksavaş 1997: 212).



Endirekt kayıt yönteminde amortisman olarak ayrılan tutar amortisman giderleri hesabına borç, birikmiş amortismanlar hesabına alacak olarak yazılır. Böylece direkt yöntemde görünmeyen duran varlığın ilk maliyeti duran varlık hesabında, birikmiş amortisman tutarıysa birikmiş amortismanlar hesabında görünecektir. Bu yöntem kullanıldığında bilançoda duran varlıklarla ilgili sağlıklı bilgilere ulaşmak mümkün olabilecektir (Doğan 2005: 219-220).

Söz konusu amortisman giderleri hesabı 7/A ve 7/B seçeneğine göre farklılık gösterecektir 7/A seçeneği fonksiyon esasına göre belirlenirken 7/B seçeneği çeşit esasına göre belirlenmiştir, 7/A seçeneğine göre;

- 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı,
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 760 Pazarlama ve Satış Giderleri Hesabı
- 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı

Hesaplarından biri ya da duruma göre bir kaçı borçlandırılırken 7/B seçeneğine göre; 796 Amortisman ve Tükenme Payları Hesabı borçlandırılmaktadır. 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ise alacaklandırılmaktadır.

**Örnek:** 2013 yılında maliyet değeri 40.000 TL olan ve yönetim binasında kullanılmak üzere alınan bir makineye normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre direkt ve endirekt yöntemlerine göre ilk yıl ayrılacak olan amortisman kayıtları şu şekildedir;

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

$$40.000 \text{ TL} \times 0,20 = 8.000 \text{ TL (5 yıl boyunca her yıl ayrılacak tutar)}$$

**a) Direkt kayıt yöntemine göre**

.....2013.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	8.000	
253 Tesis Mak. ve Cih. Hs.		8.000

B 253 Tes. Mak. ve Ch. Hes. A

40.000	8.000
32.000	

Bilançoda görünümü ise şu şekildedir;

..... İşletmesi		
AKTİF	31.12.2013 Tarihli D. Sonu Bilançosu	PASİF
1. Dönen Varlıklar		3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar		4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
Maddi Duran Varlıklar	32.000	5. Özkaynaklar
Tes. Mak. ve Ch.	32.000	

2013 yıl sonuna ait bilançoda da görüldüğü gibi makinenin 2013 yılındaki değeri ayrılan amortisman tutarı kadar azalmıştır. 2014 yılı amortisman tutarı kaydı yapıldıktan sonraysa 2014 yılına ait bilançoda değeri 24.000 TL olacaktır. Dolayısıyla bu şekilde bir azalış seyrederek 5. yıl sonunda ise 0 TL olacaktır.

Amortisman tutarı doğrudan ilgili varlığa yazıldığından bu yöntemde birikmiş amortismanlara ulaşılamaz ve ilgili varlığın maliyet değeri bilançoda yer almayacaktır.

**b) Endirekt kayıt yöntemine göre;**

.....2017.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	8.000	
257 Birik. Amortisman. Hs.		8.000

B 253 Tes. Mak. ve Ch. Hs. A

40.000

B 257 Birikmiş Amortism. Hs. A

8.000

Bilançoda görünümü ise şu şekildedir

..... İşletmesi

AKTİF

31.12.2013 Tarihli D. Sonu Bilançosu

PASİF

1. Dönen Varlıklar

2. Duran Varlıklar

Maddi Duran Varlıklar 32.000

Tes. Mak. ve Ch. 40.000

Birikmiş Amort. (8.000)

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5. Özkaynaklar

2013 yıl sonuna ait bilançoda da görüldüğü gibi makinenin 2013 yılındaki değeri ayrılan amortisman tutarı kadar azalmamış, ilk alış değeri ile bilançoda gösterilmiştir. 2014 yılı amortisman tutarı kaydı yapıldıktan sonra ilgili varlık yine ilk alış bedeli ile bilançoda görünecek olup söz konusu makineye ait birikmiş amortisman tutarı indirim unsuru olarak bilançoda görünecektir.

Amortisman tutarı doğrudan ilgili varlığa yazılmayıp ayrı bir hesapta birikmiş amortismanlar hesabında izlendiğinden dolayı ilgili varlığın maliyet bedeline ulaşılabilir ve birikmiş amortismanlara bilançoda ulaşmak mümkündür.

### **2.3.5.2. Amortismanların VUK ve TMS 16'ya Göre Muhasebeleştirilmesi**

#### **2.3.5.2.1. VUK'a Göre**

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde; "*Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden iffa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*" ifadesi yer alır ([www.gib.gov.tr/gibmevzuat](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat)).

VUK'un 320. mükerrer maddesine göre; Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrıldıktan sonra takip eden dönemlerde de bu usulden vazgeçilemeyeceği açıkça belirtilmiştir (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

Amortisman oranı normal yönteme göre şu şekilde hesaplanır;

Normal Yönteme göre amortisman oranı:  $1/\text{Faydalı Ömür}$

Azalan bakiyeler yöntemindeyse VUK'un 315. mükerrer maddesine göre; *"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler"* ifadesi yer almaktadır (www.gib.gov.tr/gibmevzuat).

Amortisman oranı azalan bakiyeler yöntemine göre şu şekilde hesaplanır;

=  $(1/\text{Faydalı Ömür}) \times 2$  veya Normal amortisman oranı  $\times 2$  şeklinde hesaplanır.

Bu yöntemde dikkat edilecek en önemli iki noktadan biri uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Bir diğeri ise bu oran % 50'yi aşamaz.

Normal amortisman yöntemi seçildikten sonra başka yönteme geçilemezken azalan bakiyeler usulü yönteminde böyle bir şey söz konusu değildir. Yani dilerlerse mükellefler, azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemini seçtikten sonra, takip eden aylarda, normal amortisman yöntemine de geçebilirler, ancak bu kararlarını beyannamelerinde yada bilançolarında bildirmek, göstermek zorundadırlar.

Yıllık amortisman tutarı bulunurken VUK'ta kalıntı değer dikkate alınmaz.

Normal amortisman yöntemine göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli / Faydalı Ömür

Azalan bakiyeler yöntemine göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli  $\times$  Azalan Bakiyeler Amort. Or.

### 2.3.5.2.2. TMS 16'ya Göre

Normal amortisman yöntemine göre; varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir (Karakaya 2014: 256).

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı ömür

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalır. Yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır (Abdioğlu vd., 2014: 371);

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı değeri) x (Normal amortisman oranı x 2)

TMS'de kalıntı değeri dikkate alınarak maliyet bedelinden düşülür.

Normal amortisman yöntemine göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değeri) / Faydalı Ömür

Azalan bakiyeler yöntemine göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değeri) x Azalan

Bakiyeler Amortisman Oranı

VUK ve TMS'ye göre normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanların muhasebeleştirilmesi arasındaki bu farklılıklar bir örnekle ifade edilecek olursa;

**Örnek:** İşletme 08.07.2013 tarihinde yönetim biriminde kullanılması için 120.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makine için ödenen nakliye, kurulum ve montaj giderleri ile diğer bilgiler aşağıda verilmiştir. Bunlar;

- Nakliye gideri: 8.000 TL
- Kurulum ve montaj giderleri: 12.000 TL
- Kalıntı (hurda) değeri: 20.000 TL
- Makine kullanılmaya başlandığı tarih: 12.08.2013

- Amortisman süresi: 5 yıl

VUK ve TMS'ye göre normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemlerine göre amortisman tutarları ve kayıtları şu şekildedir;

***Normal ve Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi***

***a) VUK Açısından***

***i) Normal Amortisman Yöntemine göre;***

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli = 120.000 + 8.000 + 12.000

Maliyet Bedeli = 140.000 TL

(VUK'a göre kalıntı değer dikkate alınmaz)

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli / Faydalı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı = 140.000 / 5 = 28.000 TL

Normal Amortisman Oranı = 1 / Faydalı Ömür = 1 / 5 = 0,20

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 17'de yer almaktadır.

**Tablo 17:** VUK'a Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2013	140.000 TL	0,20	28.000 TL	28.000 TL
2014	140.000 TL	0,20	28.000 TL	56.000 TL
2015	140.000 TL	0,20	28.000 TL	84.000 TL
2016	140.000 TL	0,20	28.000 TL	112.000 TL
2017	140.000 TL	0,20	28.000 TL	140.000 TL

Makinenin faydalı ömrü boyunca yukarıdaki tabloya göre her yıl yevmiye kaydı yapılacaktır 31.12.2013 (ilk yıl için) tarihinde yapılacak yevmiye kaydı ise şu şekildedir;

.....31.12.2013.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	28.000	
770.03 Gen. Yön. Amortisman Gid. 28.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		28.000
2013 yılına ait amortisman kaydı		

**ii) Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine göre;**

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli = 120.000 + 8.000 + 12.000

Maliyet Bedeli = 140.000 TL

(VUK'a göre kalıntı değer dikkate alınmaz)

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = Normal Amortisman Oranının 2 katı olduğundan  $0,20 \times 2 = 0,40$

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli x Azalan Bakiyeler Amort. Or.

Yıllık Amortisman Tutarı = 140.000 x 0,40 = 56.000 TL

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 18'de yer almaktadır.

**Tablo 18:** VUK'a Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Net Değer
2013	140.000 TL	0,40	56.000 TL	84.000 TL
2014	140.000 TL	0,40	33.600 TL	50.400 TL
2015	140.000 TL	0,40	20.160 TL	30.240 TL
2016	140.000 TL	0,40	12.096 TL	18.144 TL
2017	140.000 TL	0,40	18.144 TL	-

Makinenin faydalı ömrü boyunca yukarıdaki tabloya göre her yıl yevmiye kaydı yapılacaktır 31.12.2013 (ilk yıl için) tarihinde yapılacak yevmiye kaydı ise şu şekildedir;

.....31.12.2013.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	56.000	
770.03 Gen. Yön. Amortisman Gid. 56.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		56.000
2013 yılına ait amortisman kaydı		

**b) TMS 16 Açısından**

**i) Normal Amortisman Yöntemine göre;**

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli = 120.000 + 8.000 + 12.000

Maliyet Bedeli = 140.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) / Faydalı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı = (140.000 – 20.000) / 5 = 24.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = 24.000 / 12 = 2.000 TL

Normal Amortisman Oranı = 1 / Faydalı Ömür = 1 / 5 = 0,20

TMS'ye göre amortisman ayırmak zorunludur ve bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman ayrılabilir. Dolayısıyla kıst amortismanına göre amortisman tutarı yıllık değil aylık hesaplanır. 12.08.2013 tarihinde kullanılmaya başlayan makine için kıst amortisman uygulandığından dolayı ay kesri tam ay sayılır, buna göre 2013 yılından 2014 yılına kadar (08-09-10-11-12) 5 ay kullanıldı.

2013 yılı için amortisman tutarı = 2.000 x 5 = 10.000 TL

2017 yılı için amortisman tutarı 24.000 TL ve kalan 7 ay olduğundan

= 2.000 x 7 = 14.000 TL



2017 yılı için amortisman tutarı  $24.000 + 14.000 = 38.000$  TL

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 19'da yer almaktadır.

**Tablo 19:** TMS'ye Göre İşletmenin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2013	120.000 TL	0,20	10.000 TL	10.000 TL
2014	120.000 TL	0,20	24.000 TL	34.000 TL
2015	120.000 TL	0,20	24.000 TL	58.000 TL
2016	120.000 TL	0,20	24.000 TL	82.000 TL
2017	120.000 TL	0,20	(24.000 + 14.000)	120.000 TL

Makinenin faydalı ömrü boyunca yukarıdaki tabloya göre her yıl yevmiye kaydı yapılacaktır 31.12.2013 (ilk yıl için) tarihinde yapılacak yevmiye kaydı ise şu şekildedir;

.....31.12.2013.....			
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		10.000	
770.03 Gen. Yön. Amortisman Gid. 10.000			
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı			10.000
2013 yılına ait amortisman kaydı			

**ii) Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine göre;**

Maliyet Bedeli = Alış Bedeli + Nakliye Gideri + Kurulum ve Montaj Giderleri

Maliyet Bedeli =  $120.000 + 8.000 + 12.000$

Maliyet Bedeli = 140.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) x Azalan Bakiyeler

Amortisman Oranı

Yıllık Amortisman Tutarı =  $(140.000 - 20.000) \times 0,40 = 48.000$  TL

Aylık Amortisman Tutarı =  $48.000 / 12 = 4.000$  TL

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = Normal Amortisman Oranının 2 katı olduğundan  $0,20 \times 2 = 0,40$

TMS'ye göre amortisman ayırmak zorunludur ve bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman ayrılabilir. Dolayısıyla kıst amortismanına göre amortisman tutarı yıllık değil aylık hesaplanır. 12.08.2013 tarihinde kullanılmaya başlayan makine için kıst amortisman uygulandığından dolayı ay kesri tam ay sayılır, buna göre 2013 yılından 2014 yılına kadar (08-09-10-11-12) 5 ay kullanıldı

2013 yılı için amortisman tutarı =  $4.000 \times 5 = 20.000$  TL

2017 yılı için amortisman tutarı 15.552 TL ve kalan 7 ay olduğundan

=  $4.000 \times 7 = 28.000$  TL

2017 yılı için amortisman tutarı  $15.552 + 28.000 = 43.552$  TL

Bu hesaplamalara ait sonuçlar Tablo 20'de yer almaktadır.

**Tablo 20:** TMS'ye Göre İşletmenin Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Net Değer
2013	120.000 TL	0,40	20.000 TL	72.000 TL
2014	120.000 TL	0,40	28.800 TL	43.200 TL
2015	120.000 TL	0,40	17.280 TL	25,920 TL
2016	120.000 TL	0,40	10.368 TL	43.552 TL
2017	120.000 TL	0,40	(15.552 + 28.000)	-

Makinenin faydalı ömrü boyunca yukarıdaki tabloya göre her yıl yevmiye kaydı yapılacaktır 31.12.2013 (ilk yıl için) tarihinde yapılacak yevmiye kaydı ise şu şekildedir;

.....31.12.2013.....		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	20.000	
770.03 Gen. Yön. Amortisman Gid. 20.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000
2013 yılına ait amortisman kaydı		

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından Maddi Duran Varlıklar'daki farklılıklar özet olarak Tablo 21'de gösterilmiştir

**Tablo 21: VUK ve TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlardaki Farklılıklar**

VUK AÇISINDAN	TMS AÇISINDAN
1. Kıst amortisman yöntemi, sadece binek otomobiller için uygulanabilir.	1. Kıst amortisman yöntemi, tüm maddi duran varlıklar için uygulanabilir.
2. Bir iktisadi kıymete amortisman ayırmak için tutarının belli bir haddi aşması (2018 yılı için 1000 TL) gerekir.	2. Bir varlığı maddi duran varlık olarak sınıflandırmak için belli bir tutarı aşmasına gerek yoktur.
3. Objektif, belirlenmesi kolay, işletme sahip ve yöneticilerine, belirleme hakkı bırakmayan tartışmasız somut ölçüleri kabul etmiştir. Varlığın, maliyet bedeli üzerinde yoğunlaşmaktadır.	3. Subjektif, işletme sahip ve yöneticilerine piyasa koşullarına göre belirlenip değiştirilebilecek, varlığın maliyetinden ziyade, gelecekte elde edilebilecek tutarını göz önüne alan ve özellikle “makul değer - gerçeğe uygun değer” ölçüsünde inceleyen değerlendirme ölçülerini kabul etmektedir.
4. Faydalı ömür hesaplanırken “yıl” dikkate alınır sadece binek otomobillere “ay’a” göre hesaplanır bu durum da kıst amortisman yöntemini gerektirir.	4. Faydalı ömür hesaplanırken “ay” dikkate alınır bu durum kıst amortisman yönteminin uygulanmasına sebep olur.
5. Amortisman hesaplanırken dikkate alınan değer maliyet bedelidir. Kalıntı değer dikkate alınmaz.	5. Amortisman hesaplanırken dikkate alınan değer, maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki değerdir.
6. Azalan bakiyeler usulü yöntemini yalnızca bilanço esasına göre defter tutanlar kullanabilir.	6. Azalan bakiyeler usulü yöntemini bütün işletmeler kullanabilir.
7. Normal amortisman yöntemi kullananlar amortisman ayırmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönemezler, azalan bakiyeler yöntemini kullananlar ise normal amortisman yöntemine dönebilirler.	7. Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerekir. Ancak haklı gerekçelerin bulunması durumunda amortisman yöntemi değiştirilebilir.
8. Maddi duran varlıkların faydalı ömrü bir tebliğ ile belirlenmiştir.	8. Maddi duran varlıkların faydalı ömrü işletme yönetiminin kararına bırakılmıştır.
9. Maddi duran varlıkla ilgili kredilerin faiz ya da kur farklarından o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra oluşan giderlerin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi ise isteğe bağlıdır.	9. Maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, kur farkı ve komisyon gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.
10. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortismanın iki katıdır ve bu oran % 50’yi aşamaz.	10. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır ve bu oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.
11. Faydalı ömürler esas alınarak tespit edilen oranlara göre amortisman ayrılmaktadır ve yararlı ömür olağan üstü durumlar dışında sabittir.	11. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
12. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak ile ilgili bir düzenleme yoktur. Sadece bununla ilgili değerlendirme yapılabilir.	12. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
13. Amortisman ayırmak isteğe bağlıdır. Kullanım koşulları ise kanunda sayılmıştır.	13. Amortisman ayırmak zorunludur. Amaç işletmenin gerçek ekonomik durumunun yansıtılmasıdır.

Bu tablo Abdioğlu vd., 2014 makalesinden yararlanılarak düzenlenmiştir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ KONULAR

#### 3.1. İktisadi ve Teknik Bakımdan Bütünlük Kavramı

Bazı iktisadi kıymetler bir arada kullanılabilirler. Bunlardan bazıları tek başlarına kullanılmaları mümkün olmazken, bazıları da ayrı kullanıldıklarında ekonomik anlamda anlamını yitirmektedirler. VUK'ta "İktisadi ve teknik bütünlük" kavramı ölçüsünde 313. maddeye göre "Değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır" (www.gib.gov.tr/gibmevzuat). (VUK 313. Md.) ifadesi yer alır. Buna göre, 01.01.2018 tarihinden itibaren 1000 TL olan tutarın aşıp aşılmadığına bakılması ve birlikte kullanılan bu iktisadi kıymetler için normal ya da azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerinden sadece birinin uygulanacağına dair hüküm ifade edilmektedir. İktisadi bütünlük ve teknik bütünlük kavramlarına bakılacak olunursa, iktisadi bütünlük kavramı bir arada kullanılan iktisadi kıymetlerin amaçlanan durumu gerçekleştirmede daha etkili olduğu ve kayıpların en aza düşürülmesini ifade ederken teknik bütünlükte ise, kullanılan bu iktisadi kıymetlerin amaçlanan durumu gerçekleştirmek için bir arada kullanılmasının zorunlu olduğunu ifade eder (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015:358-359). Yani iktisadi kıymetlerden biri yokken diğeri beklenen fonksiyonu tam olarak yerine getiremiyorsa iktisadi ve teknik bütünlük söz konusudur.

#### 3.2. Maddi Duran Varlıklarda Özellikli Durumlar

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılırken, özellik arz eden ve dikkat edilmesi gereken durumlar vardır. Bunların neler olduğu ve bu durumlarda

izlenmesi gereken yol başta olmak üzere maddi duran varlıklarla ilgili özellikli durumlar detaylı olarak aşağıda incelenmiştir.

### **3.2.1. Binalarla İlgili Özellikli Durumlar**

Bu başlık altında, maddi duran varlıklardan olan binalarla ilgili özellik arz eden durumlar incelenmiştir.

#### **3.2.1.1. Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu**

VUK 270. maddesinde; mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzleştirilmesinden doğan giderleri gayrimenkullerin maliyetine giren giderler arasında kabul ettiğinden dolayı mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzleştirilmesinden doğan giderler, yıkılanın yerine yapılacak binanın maliyet bedeline dahil olup amortisman yoluyla giderleştirilir (Gündüz, Perçin 1999: 83).

##### **3.2.1.1.1. İşletme Tarafından Satın Alınmış Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu**

İşletme tarafından satın alınmış bir binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılması durumunda (Gündüz, Perçin 1999: 83);

Yeni binaya ait amortisman matrahı, (sabit varlık ediniminde yapılan bütün ödemeler ve giderler) ve maliyet bedeli; yıkılan binaya ait alış bedeli, arsanın düzleştirilmesi esnasında yapılan giderler, yıkım masrafları ve yeni binaya ait inşaa giderlerinden oluşur.

Yerine yenisi yapılmak amacıyla satın alınıp yıkılan bu binanın enkazı satılırsa dönem geliri olarak muhasebeleştirilir. Ancak yeni binanın tamamlanarak aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadar satış işlemi gerçekleşirse, binanın maliyet bedelinden düşülerek muhasebeleştirilme işlemi yapılır.

##### **3.2.1.1.2. İşletmeye Ait Bir Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumu**

İşletmeye ait bir binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılması durumunda (Gündüz, Perçin 1999: 84);

Yeni binaya ait amortisman matrahı ve maliyet bedeli; yıkılan binanın kalan amortisman tutarı, arsanın düzleştirilmesi esnasında yapılan giderler, yıkım masrafları ve yeni binaya ait inşa giderlerinden oluşur.

İşletmeye ait bulunan ve yerine yenisi yapılmak amacıyla yıkılan binanın enkazı satılırsa dönem geliri olarak muhasebeleştirilir. Ancak yeni binanın tamamlanarak aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadar satış işlemi gerçekleşirse, binanın maliyet bedelinden düşülerek muhasebeleştirilme işlemi yapılır.

**Örnek:** İşletmenin kayıtlı değeri 100.000 TL, ayrılan amortisman tutarı 80.000 TL olan aktifteki binası yıkılarak, yerine yenisinin yapılması kararlaştırılmıştır. Yıkım için 25.000 TL borçlanılmış, ortaya çıkan hurdalar ise 4.000 TL'ye nakden satılmıştır.

Aktifteki bina yıkılmaya başlandığında;

	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	20.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	80.000	
	252 Binalar Hesabı		100.000

Yıkım masraflarına ait yevmiye kaydı;

	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	25.000	
	336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı		25.000

Hurdaların satışına ait yevmiye kaydı;

	100 Kasa Hesabı	4.000	
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		4.000



Yıkılan binaya ait amortisman yoluyla itfa edilmemiş bedeli ile yıkım esnasında oluşan giderleri maliyete alınırken, hurdaları ise maliyetten düşülmektedir. Dolayısıyla yıkılan binanın yıkıma başlandığı tarihteki 80.000 TL olan net aktif değerinin doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Ancak yeni inşasına başlanmış bir binanın maliyetine dahil edilerek amortisman yoluyla giderleştirilebilir.

### **3.2.1.2. Binalara Sonradan Eklenen Değer Artırıcı Yatırımların Durumu**

Vergi idaresine göre; binaya yapılan asansör, kalorifer gibi tesisatlar binanın inşası esnasında yapılmışsa binanın maliyet bedeline dahil edilebilir. Ancak bu tesislerin ömrü binanın ömründen daha kısa olacağından dolayı binanın kullanım ömrü dolmadan yenilendiklerinde, yenileme giderleri, yenilendikleri o yıl için zarar olarak kayıt edilir. Söz konusu tesisler binaya inşası esnasında değil de aktife girdiği hesap döneminde yapılmışsa, yeni inşaat hükmünde kabul edilerek, tadilat komisyonlarınca binanın yeni değerinin takdir edilmesi ve bu takdir edilen yeni değer üzerinden amortisman ayrılması gerekir (Gündüz, Perçin 1999: 84-85).

Ancak binaya, asansör, kalorifer gibi tesisler eklendiğinde tadilat komisyonlarınca kıymet takdiri yapılmamışsa binadan ayrı aktifleştirilmesi sağlanabilir. Yeni bir kıymet takdiri yapılmışsa ya da binanın inşası yeni yapıldıysa bu tesisler binanın maliyetine eklenebilir. Türkiye’de uygulama bu şekildedir. Danıştay kararlarında ise durum farklıdır. Sözü edilen tesislerin ömrü binanın ömründen daha farklı olduğu için ister binanın inşası sırasında, isterse sonradan yapılmış, eklenmiş olsun amortismanlarının ayrı ve kendi özelliklerine göre ayrılması yönündedir. Fakat uygulama, Danıştay kararları daha gerçekçi de olsa Vergi Usul Kanunlarına göre yapılmaktadır (Sürmen 2009: 246-247).

Prefabrik yapıların amortismanı ile ilgili olarak 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli amortisman listesinin güncel halinde; 1.1.5 Bölümünde yer alan “Galip malzemesi teneke muvakkat barakalar, inşaat şantiye binaları ve prefabrik yapılar” açıklamasına istinaden faydalı ömrünün 10 yıl ve amortisman oranının % 10 alınarak amortisman ayrılacağı ifade edilmiştir (<http://www.gib.gov.tr> 19.03.2018).

**Örnek:** İşletme binasına 18.04.2018 tarihinde %18 KDV hariç olmak üzere 20.000 TL tutarında asansör yaptırmıştır ve tutarı nakden ödemiştir.

.....18.04.2018.....		
253 Tesis, Makine ve Cihaz Hesabı	20.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.600	
100 Kasa Hesabı		23.600

### 3.2.2. Arazi ve Arsalardaki Özellikli Durumlar

VUK 314. maddesinde, boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı açıkça belirtilmiştir. Ancak aynı maddede aşağıdaki durumlar söz konusu olduğunda amortismanına tabi tutulacakları da ifade edilmiştir (www.gib.gov.tr/gibmevzuat 17.10.2017).

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmamakla birlikte bu arazi ve arsaların üzerine bina, yol, tarım tesisleri gibi yapıların yapılması durumunda, söz konusu bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline arsa, arazi bedeli eklenerek amortismanına tabi tutulacaklardır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015: 359).

Ayrıca arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadıklarından dolayı maliyetine de amortismanına tabi olan maliyet unsurları dahil edilmemelidir. Örneğin arsanın etrafına dikenli tel çekilmesi için yapılan harcamalar bu hesaba alınmamalı ve ayrıca aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmalıdır (Akdoğan, Sevilengül 2003: 238).

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli amortisman listesinin güncel halinde 2 Bölümünde yer alan ; “Tesis ve Arazi Düzenlemeleri: Yaya kaldırımları, otoparklar, kanallar, su yolları, arklar, setler, boşaltma sistemleri, lağımlar (Belediyelere ait lağımlar hariç), rıhtım ve doklar, mendirek ve dalga kıranlar, havuzlar (Sabit ve yüzer), kuyular, regülatörler, bentler, ihata duvarları, havai hatları ve direkleri, hudut ihata direkleri ve telleri, soğuk hava tesisleri, bahçe ve parklar, spor sahaları (Tribünler hariç),

köprüler, çitler, araziye yerleştirilen vericiler ve bunlara benzer olanlar” (www.gib.gov.tr 20.05.2018).

şeklindeki ifadeden de anlaşılacağı gibi arsa etrafına tel çekilmesi durumunda 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına kaydı yapılır.

**Örnek:** İşletmeye ait bulunan arsaya 18.06.2017 tarihinde %18 KDV hariç 10.000 TL tutarında tel örgü çekilmiştir. Ödeme işi nakden gerçekleştirilmiştir.

.....18.06.2017.....		
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hs.	10.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	1.800	
100 Kasa Hesabı		11.800

TMS 16 Standardı madde 58’e göre; “Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.” ifadesi yer almaktadır.

TMS 16 Standardı madde 59’a göre; “Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.” ifadesi de yer almaktadır.

### 3.2.3. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Konusu

Diğer Duran Varlıklar Hesabı adı altında yer alan 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı’nda; işletmede var olan ve amortismanı tamamlanmamış maddi duran varlıklardan teknolojik gelişmeler, demode olma v.b. nedenlerden dolayı kullanılmaz hale gelenlerin hurda değerleri ile satılabilme olanakları varsa bu hesapta izlenir (Özbirecikli 2001: 143). Yukarıda tanımlanan

niteliğe dönüşen varlıklar buldukları ilgili varlık hesaplarından çıkartılarak 294 No.lu hesaba alınır; elden çıkarılma durumlarında ise hesap kapatılır (Koçakoğlu 2011: 185).

Burada dikkat edilecek önemli bir hususta iz bedeli olacaktır. İz bedeli tanımlanacak olunursa;

**İz Bedeli:** 23 Aralık 2014 tarihli 7052 Sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 4'e göre “ *Ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutarıdır*” (www.resmigazete.gov.tr 23.01.2018).

şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre ilgili niteliğe sahip olan iktisadi kıymet 1 TL ya da 1 Kuruş gibi sembolik bir rakam ile kayıtlarda gösterilirler.

23 Aralık 2014 tarihli 7052 Sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 26'ya göre; “*Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir.*”

Devredilmesi düşünülen iktisadi kıymetin emsal bedeli varsa iz bedeli üzerinden devrinin yapılması mümkün değildir (www.gib.gov.tr 23.01.2018).

Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değeri düşülerek bulunan tutar ile değerlendirilir. Tutarın sıfır veya negatif olması durumunda, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulup gelir kaydedilmesi gerekir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri genellikle birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi ya da kiralayan, iktisadi kıymeti genelde iz bedeliyle kayıtlarında gösterir. İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu tutarın pozitif olmasında, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabii tutulur. Farkın sıfır veya negatif olmasında ise amortisman ayrılması mümkün olmaz ve bu kiralama konusu

iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirilmesi söz konusu olmaz (www.gib.gov.tr 23.01.2018).

**Örnek:** Normal amortisman yöntemini kullanan bir işletmeye ait bulunan ve değeri 30.000 TL olan bir makinenin amortisman süresi 5 yıldır. Makinenin 5. yıl sonunda (2017 yılı) birkaç sene daha kullanılması kararlaştırılmıştır.

Amortisman oranı  $1/5 = 0,20$

$30.000 \text{ TL} \times 0,20 = 6.000 \text{ TL}$  (5 yıl boyunca her yıl ayrılacak tutar)

Bu durumda 5. yıl sonunda yapılacak yevmiye kaydı;

730 Genel Üretim Gid. Hes.	5.999	
257 Birikmiş Amortismanlar Hes.		5.999
İz Bedeli Kaydı		

B 253 Tes. Mak. ve Ch. Hes. A

30.000
--------

B 257 Birikmiş Amort. Hes. A

24.000 (ilk 4 yıl)
5.999 (5. Yıl)
29.999

İlk 4 yılda 24.000 TL son yılda 5.999 TL olmak üzere toplamda 29.999 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

Amortisman süresi dolmasına rağmen birkaç sene daha kullanılma kararı alındığından dolayı söz konusu makinenin elde tutulması ve kayıtlarda gösterilmesi için son yıl (2017 yılı) amortisman tutarı 1 TL eksik ayrılarak ilgili maddi duran varlığın “iz bedeli” ile takibi sağlanmış olacaktır. İz bedeli'nin bilançoda gösterilmesi ise şu şekildedir;

1. Dönen Varlıklar		3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar		4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
Maddi Duran Varlıklar	1	5. Özkaynaklar
Tes. Mak. ve Ch.	30.000	
Birikmiş Amort.	(29.999)	

### 3.2.4. Amortismanla İlgili Özellikli Konular

Maddi duran varlıklara amortisman ayırırken özellik arz eden durumlar söz konusudur. Bu başlık altında; duran varlık, ziyaa uğradığında veya elden çıkarıldığında yapılması gereken muhasebe süreci gibi durumlar açıklanmış ve maddi duran varlıkların amortismanıyla ilgili özellik arz eden durumları Vergi Usul Kanunu'na ve TMS 16 Standardı'na göre incelenerek, farklılıkları ifade edilmiş ve örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 3.2.4.1. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu

Amortisman ayrılan süre dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler varsa bunlar için işletmede var olan iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılmaz. Çünkü bahsedilen iktisadi kıymetler işletmede kullanma durumundan çıkmışlardır (<http://bilallev.com> 23.04.2018).

Bu hurdaya ayrılan iktisadi kıymetlerin satılması durumunda önce ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı ve satıştan elde edilen kâr ve zararın buna göre tespiti yapılmalıdır. Ancak hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler satılmamaları durumunda; bunlar iktisadi kıymetler arasından çıkarılmalıdır ve takdir komisyonunca değer tespiti yapılarak bu belirlenen değer aktifte gösterilmelidir. Tamamen değersiz hale gelmiş olanlarda ise bu değerler aktiften çıkarılmalı ve bu iktisadi kıymet olmaktan çıkan kıymetler için amortisman ayrılmamalıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015: 359-360).

**Örnek:** İşletme kayıtlı değeri 40.000 TL, faydalı ömrü 5 yıl ve birikmiş amortismanı 24.000 TL olan bir makineyi hurdaya ayırma kararı almıştır. Sonrasında ise söz konusu makineyi %18 KDV hariç 10.000 TL'ye peşin olarak satmıştır.

Makinenin hurdaya alınması;

294 Elden Çıkarılacak Stok. ve MDV Hs.	40.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	24.000	
253 Tesis, Makine ve Cihaz. Hesabı		40.000
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		24.000

Hurdaya alınan makinenin satışı;

100 Kasa Hesabı	10.000	
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	24.000	
689 Diğ. Olağandışı Gid. ve Zar. Hs.	7.800	
294 Eld. Çık. St. ve MDV Hs.		40.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		1.800

### **3.2.4.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Doğal Afetler Karşısındaki Durumu**

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin doğal afetler sonucunda değerlerini tamamen ya da kısmen kaybetmeleri durumunda (Akyol, Küçük 2013: 720-721);

- Değer kaybı olmuşsa bunun bir afet sonucu meydana gelmesi gerekir ve mutlaka bunun ilgili birimlere tespit ettirilmesi gerekir.
- Maliye Bakanlığı'na zararın meydana geldiği dönemde başvurarak zararın derecesinin tespit ettirilmesi zorunludur. Maliye bakanlığı ilgili bakanların da mütalaasını alarak zararın derecesini belirleyerek fevkalade amortisman nispetini tespit eder.

- Doğal afet sonucunda değerini tamamen kaybeden iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman yöntemi uygulanarak değerini tamamı itfa edilir. Devam eden sonraki dönemlerde normal amortisman uygulanmaz. Ancak tamamı değil de bir kısmı değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetlerde doğal afet meydana gelmeden önce ayrılmış amortismanlarla fevkalade amortismanla rağmen itfa edilemeyen kısım var ise sonraki dönemlerde normal şekilde itfası olabilir.
- Önceki yıllarda ayrılmamış ya da düşük nispet uygulamasından dolayı eksik hesaplanmış olan amortismanlar için fevkalade amortisman yoluyla zararın giderilmesi mümkün olmaz.
- İktisadi kıymetin bir kısmının değer kaybına uğraması durumunda fevkalade amortisman ayrılan yılda bir de normal amortisman ayrılamaz.

#### **3.2.4.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Teknolojik Gelişmeler Karşısındaki Durumu**

VUK 317. maddeye göre; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz duruma gelen iktisadi kıymetler için *“mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen ‘Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri’ uygulanır.”* ifadesi yer almaktadır. Teknolojinin gelişmesi neticesinde eski iktisadi kıymetler demode olarak işlevini kaybedebilirler. Ancak teknolojik gelişmeler neticesinde ortaya çıkan yeni iktisadi kıymetlerin eski iktisadi kıymetlerde ani ve ciddi bir kayıp oluşturması gerekir. Yeni teknoloji ile ortaya çıkan iktisadi kıymetlere rağmen eskisi kullanılabilir durumdaysa ve kullanıldığı takdirde işletme için ciddi kayıplara yol açmıyorsa fevkalade yöntem uygulanamaz. Eski iktisadi kıymetin yenisiyle değiştirilmesinin işletme için kaçınılmaz hale gelmesi gerekir. Değiştirilmediği takdirde bu iktisadi varlığın kullanımına işletmeye yeni teknoloji ile ortaya çıkan iktisadi kıymetleri kullanan diğer işletmelere göre daha maliyetli olması ve işletmenin verimliliğinin düşmemesi amacıyla yasa koyucu fevkalade yöntemin uygulanmasına izin vermiştir. Teknolojik gelişme ile ortaya çıkan yeni iktisadi kıymetin sabit kıymetlerin değerinde fevkalade amortisman ayırmasını gerektirecek kadar ciddi derecede bir durumun var olup



olmadığına karar verecek yetkili makam Maliye Bakanlığı'dır (Gündüz, Perçin 1999: 125-126).

Ayrıca burada önemli olan söz konusu işlevini yitiren iktisadi kıymetlerin hangi alanda kullanıldığı yani üretime doğrudan katkısının bulunup bulunmadığı olacaktır. Doğrudan üretime katkısı yoksa fevkalade yöntemle amortisman ayrılması mümkün olmaz (Akyol, Küçük 2013: 721).

#### **3.2.4.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Fazla Çalışma Karşısındaki Durumu**

Fevkalade yöntemin uygulanabilmesinin bir başka durumu da işletmenin faaliyet halinde olması ve iktisadi kıymetlerinin normalden fazla çalışmaya maruz bırakılması gerekir. İşletme, henüz üretime başlamadıysa ya da üretime başlanılan iktisadi kıymetler aşırı çalışmaya maruz bırakılmadıysa fevkalade yöntem uygulanmaz. Üretim sürecine doğrudan dahil edilmeyen iktisadi kıymetler için de fevkalade yöntem uygulanamaz (Gündüz, Perçin 1999: 127).

Cebri çalışma sonucunda normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan iktisadi kıymetlere fevkalade amortisman uygulamak için her yıl yeniden talepte bulunulması gerekmemektedir. İlk müracaat ile amortisman oranı belirlendikten sonra devam eden yıllarda da bu belirlenen orana göre iktisadi kıymetin kullanıldığı süre göz önüne alınarak fevkalade amortisman ayrılır. Ancak, işletmenin devri gibi durumlarda işletmenin yeni sahibinin yeniden müracaat etmesi gerekir (Akyol, Küçük 2013: 721).

#### **3.2.4.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı**

VUK madde 329'a göre; *“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir.”*

Alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunursa ya da işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve

teşebbüse geçilmiş olunursa tazminat fazlası tutar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta en fazla 3 yıl tutulabilir. 3 yıl içinde kullanılmamış olan tazminat farkları ise kâra ilave olunur.

Ancak 3 yıldan önce yapılan işin terki, devri ya da işletmenin tasfiyesi gibi durumlar söz konusu olduğunda bu tazminat fazlası tutar o yılın matrahına eklenir.

VUK madde 329'a göre; *“Yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”* şeklinde ifade edilmiştir.

**Örnek:** Normal amortisman yöntemini benimseyen bir işletme 2014 tarihinde maliyet bedeli 40.000 TL ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir makine almıştır. Makine 2017 yılında işletmede çıkan bir yangın sonucunda zarara uğramıştır. Buna göre;

- a) Sigorta tazminatı olarak 14.000 TL alınması durumunda
- b) Sigorta tazminatı olarak 22.000 TL alınması durumunda yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır.

Normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaları Tablo 22'de gösterilmiştir.

**Tablo 22:** Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Brüt Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2014	40.000 TL	0,20	8.000 TL	8.000 TL
2015	40.000 TL	0,20	8.000 TL	16.000 TL
2016	40.000 TL	0,20	8.000 TL	24.000 TL

**a) Sigorta tazminatı olarak 14.000 TL alınması durumunda yevmiye kaydı**

.....31.12.2017.....		
102 Bankalar Hesabı	14.000	
257 Birikmiş Amortisman. Hes.	24.000	
689 Diğ. Ol. Dış. Gid. ve Zar. Hes.	2.000	
253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hes.		40.000

**b) Sigorta tazminatı olarak 22.000 TL alınması durumunda yevmiye kaydı**

.....31.12.2017.....		
102 Bankalar Hesabı	22.000	
257 Birikmiş Amortisman. Hes.	24.000	
253 Tesis, Makine ve Cihaz. Hesabı		40.000
679 Diğ. Ol. Dış. Gel. ve Kâr. Hes.		6.000

**3.2.4.6. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Amortisman Yöntemini Değiştirme**

VUK'a göre; normal amortisman yöntemi seçildikten sonra başka yöntemle geçilemezken azalan bakiyeler usulü yönteminde böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Yani dilerlerse mükellefler, azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemini seçtikten sonra, takip eden aylarda, normal amortisman yöntemine de geçebilirler; ancak bu kararlarını beyannamelerinde yada bilançolarında bildirmek, göstermek zorundadırlar (Karakaya 2014: 242). Değişiklik bildirim ile yapılmaktadır. Geçiş için henüz itfa edilmemiş iktisadi kıymet değeri hesaplanır ve bulunan bu değer iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi içinde eşit oranlarla yok edilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2015: 360).

**Örnek:** İşletmede kullanılmak amacıyla değeri 40.000 TL olan bir makine 2014 yılında satın alınmıştır. Amortisman süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir. İlk 3 yıl

azalan bakiyeler yöntemini uygulayan işletme kalan yıllar için normal amortisman yöntemini uygulamaya karar vermiştir.

Tablo 23'te amortisman yönteminin değişiklik öncesi ve sonrasına ait bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 23:** Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Yönteme Geçiş

Yıllar	Maliyet Değer	Amortisman Matrahı (maliyet-Bir. Amort.)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı
2014	40.000 TL	40.000 TL	0,40	16.000 TL	16.000 TL
2015	40.000 TL	24.000 TL	0,40	9.600 TL	25.600 TL
2016	40.000 TL	14.400 TL	0,40	5.760 TL	31.360 TL
2017	40.000 TL	8.640 TL	0,50	4.320 TL	35.680 TL
2018	40.000 TL	8.640 TL	0,50	4.320 TL	40.000 TL

Tablo 23'te görüldüğü gibi ilk 3 yıl azalan bakiyeler yöntemini uygulayan işletme 4. yıldan itibaren normal yönteme geçtiğinden dolayı makinenin kalan maliyeti iki yıl süreyle eşit oranda amortisman yoluyla yok edilir. İlk 3 yıl için amortisman oranı azalan bakiyeler yöntemine göre  $1/5 = 0,20 \times 2 = 0,40$  olur. Geriye kalan son iki yılın amortisman oranı ise  $1/2 = 0,50$  olur.

### 3.2.5. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bu başlık altında, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Standardı'nda maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması durumu detaylı bir şekilde incelenerek, örneklerle açıklanmıştır.

#### 3.2.5.1. VUK Açısından

İşletmeler sahip oldukları maddi duran varlıklarını herhangi bir sebepten dolayı satabilirler ve bu satış sonrasında üç durum söz konusu olur. Bunlar ise kâr olması durumu, zarar olması durumu ve kâr ya da zarar olmaması durumudur. İşletmenin faaliyeti dışında bir geliri ya da gideri olduğundan, bu satış sonucunda kâr elde edildiğinde 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabında, zarar olması durumundaysa 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabında izlenir.

Maddi duran varlığın maliyet değerinden birikmiş amortismanlar çıkarıldığında net defter değerine ulaşılır. Ulaşılan net defter değer ile satış tutarı eşitse kâr ya da zarar yoktur. Net defter değer satış tutarından azsa kâr, fazlaysa zarar vardır. Bu durumda kâr olduğunda 679 No.lu Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına, zarar olduğunda ise 689 No.lu Gider ve Zararlar Hesabına kaydedilir.

**Örnek:** 2017 tarihinde kayıtlı değeri 50.000 TL olan ve birikmiş amortismanı 20.000 TL olan bir demirbaş %18 KDV hariç 30.000 TL'ye nakden satılmıştır. (endirekt kayıt yöntemi dikkate alınmıştır.)

Satış öncesi demirbaş ve birikmiş amortismanlara ait büyük defterlerin görünümleri şöyledir;

B 255 Demirbaşlar Hesabı A	B 257 Birikmiş Amortism. Hs. A
50.000	20.000

$Kâr/Zarar = \text{Net Defter Değeri} - \text{Satış Tutarı}$

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

$\text{Net Defter Değer} = 50.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL} = 30.000 \text{ TL}$

$Kâr/Zarar = 30.000 \text{ TL} - 30.000 \text{ TL} = 0$

Demirbaşın satış sonrasında kâr ya da zarar bulunmamaktadır.

Verilen bilgilere göre demirbaş a ait satış kaydı şu şekildedir;

.....2017.....	
100 Kasa Hesabı	35.400
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	20.000
255 Demirbaşlar Hesabı	50.000
391 Hesapln. KDV Hes.	5.400

**Örnek:** Bir önceki örnekteki demirbaşın %18 KDV hariç 35.000 TL'ye satılması durumunda;

Kâr/Zarar = Net Defter Değeri – Satış Tutarı

Net Defter Değer = Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar

Net Defter Değer = 50.000 TL – 20.000 TL

Net Defter Değer = 30.000 TL

Bu satış ile 5.000 TL kâr elde edilmiştir. Satışa ait yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

.....2017.....			
100 Kasa Hesabı		41.300	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000	
	255 Demirbaşlar Hesabı		50.000
	391 Hesapln. KDV Hes.		6.300
	679 D. O. Gl. ve Kr. Hs.		5.000

**Örnek:** Daha önceki örnekteki demirbaşın %18 KDV hariç 27.000 TL'ye satılması durumunda;

Kâr/Zarar = Net Defter Değeri – Satış Tutarı

Net Defter Değer = Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar

Net Defter Değer = 50.000 TL – 20.000 TL

Net Defter Değer = 30.000 TL

Bu satış sonucunda ise 3.000 TL zarar elde edilmiştir. Satışa ait yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

.....2017.....			
100 Kasa Hesabı		31.860	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000	
	689 Diğ. Olağandışı. Gid. ve Zr. Hs.		3.000
	255 Demirbaşlar Hesabı		50.000
	391 Hesapln. KDV Hes.		4.860

### 3.2.5.2. TMS 16 Açısından

TMS 16'ya göre, bir maddi duran varlık kalemin defter değeri, iki durumda finansal tablo (bilanço) dışı bırakılır. Bunlar (www.kgk.gov.tr 04.04.2018);

- a) Elden çıkarıldığında ya da
- b) Kullanımından veya elden çıkarılmasında gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda şeklindedir.

TMS 16 Standardındaki bilgilere bakıldığında, bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar ise hasılat olarak sınıflandırılmaz. Ancak, başkalarına kiralamak amacıyla elinde bulundurduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, kiralama amacı sona erdiği ve ilgili varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık haline gelmesi durumunda, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Varlıkların satışından elde edilen tutar ise TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlardaysa TFRS 5 uygulanmaz (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) olabilir. Maddi duran varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde, TFRS 15'teki bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler gereğince, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).

Standarda göre; *“işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan*

kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir” (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).

**Örnek:** İşletmeye ait olan bir maddi duran varlığa ilişkin hesapların durumu şöyledir;

Maddi Duran Varlığa İlişkin Hesaplar	Borç	Alacak
Makine	10.000 TL	-
Birikmiş Amortismanlar	-	7.200 TL
Yeniden Değerleme Değer Artışı Fonu	-	1.600 TL

Makine 800 TL + KDV’ye satılarak bilanço dışı bırakılmıştır. Buna göre yapılacak muhasebe hesaplamaları ve kayıtları şöyledir;

Kâr/Zarar durumu;

Makine	10.000 TL
Birikmiş Amortismanlar	7.200 TL
Yen. Değ. Değ. Artışı Fonu	1.600 TL
Maddi Duran Varlık Net Değeri	1.200 TL
Satış Bedeli	800 TL
Geçmiş Yıl Zararı	2.000 TL

Yeniden değerlendirme değer artışının kapatılması kaydı şöyledir;

522 MDV Yen. Değer. Artış. Hes	1.600	
671 Önc. Dön. Gel. ve Kârl. Hes.		1.600



Zarar kaydına ait kayıt ise şöyledir;

100 Kasa Hesabı	944	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.200	
681 Önc. Dön. Gid. ve Zar. Hesabı	2.000	
253 Tes. Mk. ve Chz. Hesabı		10.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		144

### 3.2.6. Maddi Duran Varlıklarda Faiz Giderleri ve Kur Farkları

163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizler ya da kur farklarından kuruluş dönemine ait olanların maliyete dahil edilmesi zorunlu olurken, işletme dönemine ait olanların ise maliyete eklenmesi yada o yıla ait gider yazılma durumu isteğe bağlıdır. Döviz kredisıyla yurt dışından sabit kıymet ithal edildiğinde veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesiyle ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymet ithal edilmesi sırasında meydana gelen kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu olurken, söz konusu dönemden sonra meydana gelen kur farklarının maliyete eklenmesi ya da o yıla ait gider yazılma durumu isteğe bağlıdır.

334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; lehe oluşan kur farklarından, aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyete eklenmesi gerekirken, aktifleştirildikten sonraki döneme ait olan kısmının ise kambiyo geliri olarak dikkate alınması veya maliyetten düşülerek amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı 8. paragrafa göre; *“işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.”*

Özellikli varlıklar ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı paragraf 5’te şu şekilde açıklanmıştır; “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.”

Bu açıklamalardan maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, kur farkı ve komisyon gibi borçlanma maliyetlerinin ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

**Örnek:** İşletme 15.07.2013 tarihinde kredi kullanarak 100.000 TL peşin bedelli bir makine satın almıştır. Alınan kredi 8.12.2013 tarihinde kapatılmıştır. Ödenen toplam faiz gideri 30.000 TL ve kur farkı da 2.500 TL’dir. Makinenin yerinin hazırlanması ve montajı için toplam 15.000 TL harcanmıştır ve makine alındığı tarihte (15.07.2013) kullanıma hazır hale getirilmiştir. Maliyet yöntemini benimseyen işletme makineyi 5 yıl kullanmayı kararlaştırmıştır. VUK uyarınca makinenin faydalı ömrü de 5 yıldır. Buna göre VUK ve TMS 16 Standardına göre hesaplamalar şöyledir;

*VUK Göre;*

Satın alma bedeli	100.000 TL
Kullanıma hazır hale getirme gideri	15.000 TL
Finansman gideri	$30.000+2.500 = 32.500$ TL
Makinenin toplam maliyeti	147.500 TL
Makineye ait amortisman tutarı	$147.500/5 = 29.500$ TL

*TMS 16 Göre;*

Satın alma bedeli	100.000 TL
Kullanıma hazır hale getirme gideri	15.000 TL
Makinenin toplam maliyeti	115.000 TL
Makineye ait amortismanı tutarı	$115.000/5 = 23.000$ TL
6 ay (7-8-9-10-11-12) kullanıldığından dolayı $(6/12) = 23.000 \times 0,5 = 11.500$ TL	
Doğrudan gider yazılan finansman maliyeti	$30.000+2.500 = 32.500$ TL

### 3.2.7. Maddi Duran Varlıklarda Yenileme Fonu

Vergi kanunlarında vergilendirmeye ilişkin, mükelleflere bazı avantajlar sağlanmıştır. Bunlardan biri de, Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. Maddelerinde bulunan yenileme fonu uygulamasıdır.

Özel fonlar; İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile başka sebeplerle ayrılan fonların izlendiği hesaptır. Kârdan ayrılan tutarlar bu hesabın alacağına mahsubu durumunda borcuna kaydedilir (Ataman 2001: 182).

Yenileme fonu: Duran varlıklar yenilenmek amacıyla satılırsa, satıştan elde edilen kâr ya da zarar görmesi sonucunda (deprem, yangın, sel gibi afetler nedeniyle) sigortadan alınan tazminat fazlası tutarlar dönem kârına devredilmeyip yenileme masraflarını karşılaması amacıyla pasifte yenileme fonu adıyla geçici bir hesapta 3 yıl tutulabilir. *“Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.”* (VUK madde 328-329)

Söz konusu 3 yıllık sürenin ne zaman başladığı konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, yenileme fonu satıştan itibaren iki yılın sonunda düzenlenen bilançolarda yer alıp, üçüncü yıl içinde yenilenmezse o yılın (üçüncü yılın) kazancına eklenecektir. Vergi idaresine göre, satışın yapıldığı yıl ilk yıl olarak kabul edilirken Danıştay'a göre ise, takip eden yıl ilk yıl olarak kabul edilmektedir. Tüm bunlar dikkate alındığında bahsedilen 3 yıllık sürenin ne zaman başlayacağı konusunda, VUK'un ilgili maddesi ve muhasebe tekniği göz önünde bulundurulduğunda Danıştay'ın görüşünün daha uygun olduğu söylenebilir (Örten, Karapınar 2003: 312).

Ancak bu 3 yıl içinde satılan varlığın yerine yenisi alınmaması durumunda, yenileme fonu, dönem kârı veya zararı hesabına kaydedilir, yerine yenisi alınması durumunda ise, yenileme fonu söz konusu varlığın amortismanından mahsup edilir. Bu mahsup tamamlanmadansa yeni alınan varlığa dair amortisman gideri yazılamaz (Lazol 2017: 277).

Bilgi için muhasebeyi esas alan TMS'ye göre, yenilenmesi zorunlu olan veya yenileme kararı alınan maddi duran varlığın satışından elde edilen kârın, önce 679

No.lu Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına alınması, vergi mevzuatı ile uyumlama kaydının yapılması ve dönem sonunda ise 549 No.lu Özel Fonlar Hesabına aktarılması gerekir. Böylece satış kârı, bilanço ve gelir tablosunda yer alarak bu kârın vergi dışı kalması gerçekleştirilir. Doğrudan 549 No.lu Özel Fonlar Hesabına alınması ise TMS'ye, Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun değildir. Bunun sebebi, vergi öncesi ticari kâr yenileme fonundaki tutar kadar az olur ve bu durum mali bilgi kullanıcılarını yanıltır. Ayrıca fondaki tutar bitene kadar yeni alınan varlık için amortisman ayırlamaması durumu TMS'ye göre ters düşmektedir (www.mevzuatdergisi.com /Örten 1998 25.01.2018).

Yenileme fonunun ayrılabilmesi için bazı şartlar gerekir. Bunlar;

- Yalnızca bilanço esasına göre defter tutanlar kullanabilir.
- Yeni alınacak olan iktisadi kıymetin satılan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olması gerekir ve yenileme fonu sadece satılan iktisadi kıymetin yenisini almak amacıyla kullanılabilir.
- Söz konusu iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya yenileme işlemine işletme yetkililerinin karar vermiş olması ve girişimde bulunmaları gerekmektedir.

**Örnek:** Birikmiş amortismanı 10.000 TL olan 40.000 TL değerindeki makine yenisini alınmak üzere, 2016 yılında peşin olarak %18 KDV hariç 45.000 TL'ye satılmıştır. Yeni makine ise 2017 yılında 55.000 TL'ye nakit olarak satın alınmıştır.

**1) TMS ve VUK Açısından makinenin satış kaydı**

**a) TMS'ye göre makinenin satış kaydı;**

.....2016.....		
100 Kasa Hesabı	53.100	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.000	
253 Tesis, Makine ve Cih. Hs		40.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		8.100
679 Diğ. Olğ. Gel. ve Kâr. Hs		15.000
.....2016.....		
960 Vergi. Tabi Olmy. Gel. ve Kâr. Hs.	15.000	
961 Verg. Tabi Olm. Gel. Hs.		15.000
.....31.12.2016.....		
679 Diğ. Olğ. Gel. ve Kâr. Hesabı	15.000	
690 Dönem Kâr ve Zar. Hes.		15.000
.....31.12.2016.....		
690 Dönem Kâr ve Zarar Hesabı	15.000	
692 Dön. Net Kâr veya Zr. Hs		15.000
.....31.12.2016.....		
692 Dön. Net Kâr veya Zar. Hesabı	15.000	
590 Dönem Net Kârı Hesabı		15.000
.....31.12.2016.....		
590 Dönem Net Kârı Hesabı	15.000	
549 Özel Fonlar Hesabı		15.000

Daha önce ifade edildiği gibi TMS'ye göre makine satışından elde edilen kâr ilk olarak 549 No.lu Özel Fonlar Hesabı'na kayıt edilemez. Önce 679 No.lu Diğer

Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına kaydedilerek dönem sonunda 549 No.lu Özel Fonlar Hesabı'na aktarılır.

**b) VUK'a göre makinenin satış kaydı;**

.....2016.....			
100 Kasa Hesabı		53.100	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		10.000	
	253 Tes. Mk. ve Ch. Hs		40.000
	391 Hesp. KDV Hesabı		8.100
	549 Özel Fonlar Hesabı		15.000

VUK 328-329 maddelerinde açıkça belirtildiği üzere makine satışından elde edilen kâr doğrudan 549 No.lu Özel Fonlar Hesabında gösterilir.

**Örnek:** İşletme maliyet değeri 55.000 TL ve birikmiş amortismanı 33.000 TL olan bir makineyi yenisini almak amacıyla 2015 tarihinde %18 KDV hariç 40.000 TL'ye nakden satmıştır.

$$\text{Makinenin NDD} = 55.000 \text{ TL} - 33.000 \text{ TL} = 22.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr} = \text{Satış fiyatı} - \text{NDD}$$

$$\text{Kâr} = 40.000 \text{ TL} - 22.000 \text{ TL} = 18.000 \text{ TL}$$

.....2015.....			
100 Kasa Hesabı		47.200	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		33.000	
	253 Tes. Mk. ve Ch. Hs.		55.000
	391 Hesapln. KDV Hes.		7.200
	549 Özel Fonlar. Hesabı		18.000

**2) Makinenin 3 yıl içinde yenilenmesi durumunda**

**Örnek:** Bir önceki örnekteki makinenin yenisi 2016 tarihinde %18 KDV hariç 55.000 TL'ye nakden alınmıştır. İşletme normal amortisman yöntemini uygulamakta olup amortisman süresi 5 yıldır. Bu durumda yevmiye kaydı;

.....2016.....			
253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hesabı		55.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı		9.900	
	100 Kasa Hesabı		64.900

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı;

.....31.12.2016.....			
549 Özel Fonlar Hesabı		11.000	
549.03 Yenileme Fonu	11.000		
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		11.000

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli / Faydalı Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı 55.000 TL / 5 = 11.000 TL

Makine 3 yıl içinde yenilediğinden amortisman gideri öncelikle 549 Özel Fonlar Hesabı'ndan karşılanmıştır.

Yukarıdaki kayıttan sonra 549 Özel Fonlar Hesabı'nın büyük defter görünümü;

B	549 Özel Fonlar Hes.	A
11.000		18.000

Bu kayıttan sonra özel fonlar hesabında giderleştirilmemiş 7.000 TL kalmıştır. İkinci yıla ait amortisman kaydında öncelikle bu tutar dikkate alınacaktır. Mahsup gerçekleşmezse kalan tutar, ilgili gider hesabına kaydedilecektir.

İkinci yıla ait amortisman kaydı;

.....31.12.2017.....		
549 Özel Fonlar Hesabı	7.000	
549.03 Yenileme Fonu 7.000		
770 Gen. Yön. Gid. Hes.	4.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		11.000

### 3) *Makinenin 3 yıl dolmasına rağmen yenilenmemesi durumunda*

VUK madde 328’de açıkça belirtildiği üzere, işletme maddi duran varlığını yenisini almak amacıyla sattığında oluşan kârı 3 yıl boyunca 549 Özel Fonlar Hesabı’nda “Yenileme Fonu” adı altında izler. 3 yıl içinde yenilerse, yeni alınan maddi duran varlık için amortisman gideri bu fondan karşılanabilir. 3 yıl içinde yenilenmezse 549 Özel Fonlar Hesabı’nda “Yenileme Fonu” adı altında kaydedilen kâr 3. Yılın sonunda 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârlar Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına aktarılır.

.....31.12.2018.....		
549 Özel Fonlar Hesabı	18.000	
549.03 Yenileme Fonu 18.000		
671 Önc. Dön. Gel. ve Kârl. Hes.		18.000

### 3.2.8. TMS 16’ya Göre Değer Düşüklüğü ve Değer Düşüklüğü Tazminatı

TMS 16’ya göre değer düşüklüğü; bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğünün olup olmadığı belirlenirken, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceğini veya iptal edileceğini belirler (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).



TMS 16'ya göre değer düşüklüğü tazminatına bakılacak olunursa, değer düşüklüğü olan, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir duruma geldiğinde, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Söz konusu değer düşüklüğü olan, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar ve yenilenen varlıklara ilişkin sonradan yapılan satın alma ya da inşa faaliyetleri ise şu şekilde muhasebeleştirilir (www.kgk.gov.tr 04.04.2018);

- Bir maddi duran varlık kalemine ait değer düşüklüğü TMS 36 Standardına göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması ise bu standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğüne uğramış, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatların tahsil edilebilir olması halinde, bu durum kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- Satın alınan, yenilenen veya yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti ise yine bu standarda göre belirlenir.

**Örnek:** İşletme 01.01.2016 tarihinde 52.000 TL tutarındaki bir makineyi peşin olarak satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 4 yıl, kalıntı değeri ise 4.000 TL olarak tahmin edilmiştir. 31.12.2016 tarihinde makinenin zarar gördüğü ve geri kazanılabilir değerinin 38.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre yapılacak hesaplamalar şöyledir;

Satın alınan makine maliyeti	52.000 TL
Gider olarak yazılan makine amortisman tutarı (52.000 TL-4.000 TL) / 4=	12.000 TL
Makinenin değer düşüklüğü öncesi değeri	52.000 TL-12.000 TL=40.000 TL
Makinenin geri kazanılabilir değeri	38.000 TL
Gider yazılan değer düşüklüğü tutarı	40.000 TL-38.000 TL=2.000 TL

### 3.2.9. TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıklarda Takas

TMS 16'ya göre, bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamda bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir ya da daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bunlar (www.kgk.gov.tr 04.04.2018);

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması durumunda,
- Elde edilen veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda.

İşletme, elden çıkardığı bir varlığı hemen bilanço dışı bırakamıyorsa bile, elde edilen kalem yinede bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda ise maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).

Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlerken, işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurur. Aşağıdaki koşullardan birinin dahi varlığı durumunda takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir. Bunlar (www.kgk.gov.tr 04.04.2018);

- (a) “Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması, veya”
- (b) “İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve”
- “(a) veya (b) 'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.” durumu şeklindedir.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığı belirlenirken, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınmaktadır (www.kgk.gov.tr 04.04.2018).

**Örnek:** İşletme maliyeti 30.000 TL, birikmiş amortismanı 18.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 50.000 TL olan bir makinesini takas etmek istemektedir ve gerçeğe uygun değeri 60.000 TL olan bir makine ile takas etmiştir.

- a) Gerçeğe uygun değer ile takas edilmesi durumunda
- b) Eski makinenin defter değeri ile takas edilmesi durumunda

Gerçeğe uygun değer ve eski makineye ait maliyet bedeli ile takas edilmesi durumlarına bakılacak olunursa,

**a) Gerçeğe uygun değer ile takas edilmesi durumunda**

253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hesabı	50.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	18.000	
253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hesabı		30.000
649 Diğ. Ol. Gel. ve Kar. Hesabı		38.000

**b) Eski makinenin defter değeri ile takas edilmesi durumunda**

253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hesabı	12.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	18.000	
253 Tes. Mak. ve Cihaz. Hesabı		30.000

Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda ise maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür. Bilgisinden dolayı takas edilen varlığın maliyeti alınan varlığın gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gittikçe gelişen günümüz dünyasında işletmelere ait finansal raporlar her geçen gün daha fazla kitleyi ilgilendirir hale gelmektedir. Muhasebe, işletmelerin âdeta bir imajı gibidir. Dolayısıyla işletmelerin finansal tabloları ne kadar çok gerçeği yansıtırsa işletmenin imajı da o kadar iyi; aksi durumda ise o kadar kötü olacaktır. Finansal tablo kullanıcıları için bu imaj önem arz etmektedir. Örneğin yatırım yapmak isteyen biri bu imaj doğrultusunda yatırım kararı alacaktır.

Bu çalışmanın temel konusunu oluşturan maddi duran varlıklar, yüksek tutarlı olmalarından dolayı finansal tablolarda en çok dikkat edilen kalemlerden biridir. Bir işletmenin kazanç sağlayabilmesi ve verimliliğini artırabilmesi, varlığını devam ettirip, koruyabilmesi için duran varlıklara ihtiyacı vardır.

İşletmeler için bu kadar önem arz eden maddi duran varlıklar zamanla, kullanımlarından dolayı eskiyecek ve yıpranacaklardır. Bu iktisadi kıymetler için yıpranma payı olarak amortisman ayırmak gerekmektedir. Böylece işletmelerin ilgili varlığı faydalı ömürleri doğrultusunda giderleştirmeleri sağlanmış olmaktadır. Ancak bu noktada VUK ve bilgi için muhasebeyi esas alan TMS açısından farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkların neler olduğuna çalışmada değinilmiştir. Özetlenecek olunursa;

- Vergi Usul Kanunu'nda hangi iktisadi kıymetin ömrü ne kadar olacağı tablo halinde sunulurken, TMS 16 Standardı'na göre; iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü işletmelerin kararına bırakılmıştır.
- Vergi Usul Kanunu'na göre; kıst amortisman yöntemi sadece binek otomobiller için uygulanırken, TMS 16 Standardı'na göre; tüm maddi duran varlıklar için uygulanabilmektedir.
- Vergi Usul Kanunu'na göre; bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için belli bir haddin aşılması gerekirken (01.01.2018 tarihinden itibaren 1000 TL), TMS 16 Standardı'na göre; iktisadi kıymetin tutarına bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerçekleştirilmektedir.

- Vergi Usul Kanunu'na göre; hurda değer dikkate alınmazken, TMS 16 Standardı'na göre; hurda (kalıntı) değer düşülerek işleme tabi tutulmaktadır.
- Vergi Usul Kanunu'na göre; amortisman ayırmak ihtiyariyken, TMS 16 Standardı'na göre; zorunludur.

İktisadi kıymetler için amortisman ayrılması ne kadar önemli ise ayrılan bu amortismanın neye göre, ne şekilde, hangi yönteme göre ayrılacağı da bir o kadar önemlidir. Bu durum işletmenin bir iktisadi kıymetin ne kadarını amortisman yoluyla itfa edebileceğini belirlerken, kâr-zarar durumunu da etkileyecektir. Bazı iktisadi kıymetler için amortisman ayrılırken özellik arz eden hususlar da söz konusudur. Örneğin bir iktisadi kıymetin amortisman süresi dolmadan hurdaya ayrılması ya da bir doğal afet neticesinde kısmen ya da tamamen çalışamaz hale gelmesi gibi durumlarda amortismanın nasıl ayrılması gerektiği de önemlidir ve çalışmada bunlar açıklanmıştır. Bu özellikli durumların neler olduğunun bilinmesi, böyle durumlarla karşılaşıldığında amortisman konusunda neler yapılması gerektiğinin bilincinde olunması işletmeye büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

Çalışmada yer alan örneklerden de anlaşılacağı üzere, TMS 16 Standardı dikkate alınarak yapılan hesaplamalar VUK dikkate alınarak yapılan hesaplamalara oranla işletmenin ekonomik durumunu daha gerçekçi olarak yansıtmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu Hasan, Yumuşak Sedat, Uyar Esmâ (2014). “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve rnek Uygulamaları”. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. Sayı:23. ss.364-397.
- Acar Durmuş ve Tetik Nilüfer (2016). *Genel Muhasebe*. 14. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akdoğan, Abdurrahman (2014). *Kamu Maliyesi*. 16. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan (2003). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktaş Rafet ve Deran Ali (2006). “ ‘Fair Value’ Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi”. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. ss.153-166.
- Akyol Mehmet Emin ve Küçük Muzaffer (2013). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*. 1. Cilt. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Aslan, Sinan (2010). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Envanter Değerleme Uygulamaları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Ataman, mit (2001). *Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri Genel Muhasebe*. 2. Cilt. 13. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aydın Selda ve aşkurlu Eren (2013). *Kamu Maliyesi*. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Başpınar Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*. ss.42-57.
- Bektöre Sabri, Benligiray Yılmaz, Erdoğan Nurten (2010). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Envanter ve Bilanço*. Ankara: Nisan Kitabevi.
- Biçer Ramazan, Erginay Mehmet (2015). “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 326 ss.54-68.

- Briston, Richard J. (1981). *Introduction to Accountancy and Finance*. London and Basingstoke : The Macmillan Press.
- Büyükipekci Semih ve Yiğit Ergün (2016). “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 19. Cilt. Sayı:2. ss.219-231.
- Çabuk Adem ve Lazol İbrahim (2000). *Mali Tablolar Analizi*. Bursa: Vipaş inş. Tur. Eğt. A.Ş.
- Çaldağ Yurdakul ve Ayanoğlu Yıldız (2004). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, Ertuğrul (2009). *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çonkar Kemalettin, Uusan Hikmet, Öztürk Mehmet (2010). *Genel Muhasebe*. 5. Baskı. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Demir, Mehmet (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Doktora Tezi. İnönü Üniversitesi SBE. Malatya.
- Doğan, Ahmet (2005). *Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri 2*. 4. Baskı. Ankara: Detay yayıncılık.
- Erdoğan, Birgöl (2010). *Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Elitaş Cemal, Karakoç Mehtap, Özdemir Serkan (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”. ss.1-14.
- Ertaş, Fatih Coşkun (2011). *Muhasebe Organizasyonu*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Fidan, Halil (2017). “Amortisman Ömrünü (Faydalı Ömrü) Tamamlamış, Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklarda Amortisman”. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*. ss.70-82.

- Gökdeniz, Ümit (2005). “ İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 27. ss.86-93.
- Gündüz N. Kemal ve Perçin Necati (1999). *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*. 2. Baskı. Yaklaşım Yayınları.
- Güvemli, Oktay (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım.
- Haftacı, Vasfi (2010). *Dönemsel Muhasebe*. 1. Basım. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı Vasfi, Badem A. Cem (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”. ss.1-16.
- Hatipoğlu, Ayşegül (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*. Sayı 24. ss.185-216.
- Hızarcı, Uğur Emre (2015). *Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi SBE. İstanbul.
- Ingram, Robert W. /Baldwin Bruce A. (2001). *Financial Accounting*. United States: South-Western College Publishing.
- Karakaya, Mevlüt (2014). *Maliyet Muhasebesi*. 6. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karapınar Aydın, Zaif Figen, Torun Salih (2010). “Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. ss.43-68.
- Kaya, Uğur (2007). “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*. Yıl:17 Sayı:83. ss.67-80.
- Keskin Benli Yasemin (Ed.) (2010). *Genel Muhasebe 1-2*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızıl, Ahmet (2001). *Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Der Yayınları.



- Koçakoğlu, Hamza (2011). *Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları*. 3. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Kotar Erhan ve Dokur Şükrü (2002). *Genel Muhasebe Temel İlkeler*. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Basım.
- Korkmaz Turhan, Temel Halime, Birkan Elif (2007). “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri”. ss.96-105.
- Küçüksavaş, Nihat (2010). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. Genişletilmiş 11. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Küçüksavaş, Nihat (1997). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. 6. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Lazol, İbrahim (2017). *Genel Muhasebe*. 23. Baskı. Bursa: Ekin Basım.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2015). *Denetim İlke ve Esasları*. 1.Cilt. 6. Baskı. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- Marriott Pru, Edwards J.R. and Mellett H.J. (2002). *Introduction to Accounting*. London: SAGE Publications.
- Öngen, Safiye (2000). *Vergi Muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Örten Remzi ve Karapınar Aydın (2003). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. 2. Baskı. Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Örten Remzi ve Bayırlı Rıdvan (2007). “TMS 16’ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* İstanbul. ss.34-49.
- Örten, Remzi (1998). “Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”. *Mevzuat Dergisi*. erişim tarihi: 25.01.2018. <https://www.mevzuatdergisi.com/1998/04a/03.htm>
- Özbirecikli, Mehmet (2001). *Envanter İşlemleri ve Bilanço*. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özçelik. Hakan (2010). *Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: İMKB’de Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi SBE. Isparta.

- Özdemir, Emre (2015). *Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) Göre Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi SBE. İstanbul.
- Öztürk, Belgin (2013). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Öztürk, Bünyamin (2007). *Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özulucan, Abitter (2009). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*. 4 Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Parlakkaya, Raif (2010). *Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. 1. Basım. Ankara: Nobel Yayın.
- Sevilengül, Orhan (2014). *Genel Muhasebe*. 17. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sürmen, Yusuf (2009). *Muhasebe-1*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şamiloğlu Famil, Akgün Ali İhsan (2010). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Analizi*. Bursa: Ekin Basım.
- Şenel Said Alpagut, Tuncay Merve, Önoğul Öznur, Karlı Cihad (2011). “Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer”. *Yeni Dünya Bilimleri Akademisi e-Dergisi*. 6. Cilt. Sayı: 1. ss.48-76.
- Taştan Hakan, Azaltun Murat, Mert Hüseyin (2012). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*. Bildiri Kitabı. 2.nci Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu. 16-17 Haziran, Trabzon İstanbul: Mumeyek Vakfı Yayını. ss.300-311.
- Terzi Ahmet (2010). “Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi SBE. Erzurum.

- Tokay Semih Hüseyin ve Deran Ali (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:90. ss. 15-47.
- Tuğay, Osman (2013). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*. 17. Cilt. Sayı:2. ss.167-187.
- Uluslan, Hikmet (2008). “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8. Cilt. Sayı 1: ss.129-153.
- Uluslan Hikmet, Eren Elçin, Köylü Çağrı (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. ss.11-33.
- Usta Hale (2007). *Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi SBE. Ankara.
- Uysal Tolga ve Şenlik Mehmet (2012). *Genel Muhasebe*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ünkaya Gülümser ve Aslan Sinan (2009). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Yalkın Yüksel Koç (2001). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. 12.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- <http://www.kaydulhukuk.com/hukuk-makaleleri/52-vergi-hukuku/6937-vergi-davalarinda-dava-acma-sureleri.html> erişim tarihi: 07.06.2017
- <http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/hesap-plani.html>
- <https://www.muhasabeturk.org/nedir/tarihi-maliyet-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-nedemek> erişim tarihi: 14.09.2017
- <https://ufrsturk.wordpress.com/tag/cari-maliyet/> erişim tarihi: 14.09.2017

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm> erişim tarihi: 14.09.2017

<http://dergipark.gov.tr/sduiibfd/issue/20855/223690> erişim tarihi: 05.12.2017

<http://forum.alomaliye.com/vergi-usul-kanunu/13751-arazi-ve-arsalarda-amortisman-ayrilmasi-hk.html> erişim tarihi: 05.12.17

<http://www.gib.gov.tr/node/87375> 23.01.2018

Kipik, Erkan. erişim tarihi: 24.01.2018

Kipik, Erkan. erişim tarihi: 24.01.2018  
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erkankipik/014/>

[http://www.smmmselimyildiz.com.tr/muhasebe\\_tarihce.asp](http://www.smmmselimyildiz.com.tr/muhasebe_tarihce.asp) YILDIZSelim31.01.2018

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation6.pdf> “Vergilendirme/ Taxation Bülteni”. Nisan 2013. Sayı 6. erişim tarihi: 07.02.2018

<https://www.dunya.com/ekonomi/uluslararasi-vergi-adaleti-icin-oecd-beps-eylem-plani-haberi-298894> erişim tarihi: 07.02.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr> Resmi Gazete. Mükerrer Arşivi, 26.12.1992 Tarihli 1. Mükerrer Resmi Gazete, 1 Sıra No. lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. erişim tarihi: 17.02.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm> 06.03.2018

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari\\_2014.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm) 19.03.2018

[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public\\_Oversight\\_Authority\\_TR.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf) erişim tarihi: 01.04.2018

Ertaş, Bilal Levent. *Amortismanda Özellikli Durumlar*. erişim tarihi: 23.04.2018  
<http://bilallevent.com/amortismanda-ozellikli-durumlar.html>

<http://www.kgm.gov.tr/sayfalar/kgm/sitetr/trafik/kanunyonetmelikler.aspx> erişim tarihi: 17.05.2018

Binici, Murat Osman (2010). erişim tarihi: 17.05.2018  
[https://www.muhasibenet.net/makale\\_m%20osman%20binici%20smmm\\_binek%20arac%20ticari%20arac%20ayrimi%20kdv%20amort%20uygulamalari.html](https://www.muhasibenet.net/makale_m%20osman%20binici%20smmm_binek%20arac%20ticari%20arac%20ayrimi%20kdv%20amort%20uygulamalari.html)



## ÖZ GEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Özge BOZKULAK  
Uyruğu : T.C.  
Doğum Tarihi ve Yeri : 07.02.1991/ Sivas-Gürün  
e-posta : ozgebozulak@windowslive.com

### EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Önlisans	Cumhuriyet Üniversitesi CMYO	2010
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Fakültesi	2013
Yüksek Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi SBE	2018

### YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı KPDS ( ) TOEFL ( ) IELTS ( ) YÖKDİL (60)