

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN
İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esmâ UYAR

Balıkesir, 2014

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME BİLİM DALI

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN
İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Esmâ UYAR

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Sedat YUMUŞAK

Balıkesir, 2014

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 201212507003 numaralı Esmâ UYAR'ın hazırladığı "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 22.04.2014 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Yrd. Doç. Dr. Sedat YUMUŞAK

Başkan.....İmza.....

Unvanı, Adı-Soyadı (Danışman)

Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU

Üye.....İmza.....

Unvanı, Adı-Soyadı

Doç. Dr. Burak DARICI

Üye.....İmza.....

Unvanı, Adı-Soyadı

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

.29.05/2014

Doç. Dr. Zübeyde GÜNEŞ MAĞCI

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Muhasebe, işletmeler için en önemli alanlardan birisidir. İşletmenin uzun ömürlü olabilmesi, çalışanları yöneticileri ve müşteriler için güvenilir ve doğru bilgiyi sağlayacak güçlü bir muhasebe düzenine sahip olmasıyla çok yakından ilişkilidir. Ancak muhasebe uygulamalarında farklı yöntemler bulunduğundan böyle bir muhasebe düzenine sahip olmak o kadar kolay değildir. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe alanında yaşanan olumsuzlukları ortadan kaldırmak için ortak muhasebe standartlarının kullanımı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Tüm işletmelerde uygulanabilecek muhasebe standartlarının oluşturulması için mevcut yasalardaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve düzenlemelerin hayata geçirilmesi uzun zaman almıştır.

Bu çalışmanın amacı; amortisman tabii varlıklar hakkında Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre uygulamadaki benzer ve farklı yönleri ortaya koymaktır.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde emeği olan, her konuda öğrenciye verdiği değerle yardımını ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen Hocam Sayın Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU'na; tezimi hazırlama sürecinde verdiği bilgi ve tavsiyeler ile bakış açımı genişleten Danışman Hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Sedat YUMUŞAK'a ve her konuda yanımda olan ve beni destekleyen abim SMMM İsa UYAR'a tüm kalbimle teşekkür ederim.

Esmâ UYAR

ÖZET
VERGİ USUL KANUNU VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
AMORTİSMAN KONUSUNUN İNCELENMESİ VE
ÖRNEK UYGULAMALAR

UYAR, Esmâ

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Sedat YUMUŞAK

2014, 115 Sayfa

Muhasebenin temel amacı; ilgililere doğru ve gerçek bilgi sunabilmektir. Bu bilgilerin güvenilir olması için muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulur. Muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik Dünyada ve Türkiye’de gelişmeler yaşanmaktadır. Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre amortisman konusu incelenmiş ve muhasebeleştirme örneklerine yer verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı; varlıkların amortisman uygulamalarında Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki benzer ve farklı yönleri ortaya koymaktır. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlık kalemleri için incelemeler yapılmıştır. Vergi Usul Kanununa göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda değerlendirme, değerlendirme ölçüleri, amortisman yöntemleri incelenmiştir. Aynı şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda değerlendirme, değerlendirme ölçüleri ve amortisman yöntemleri incelenmiştir. İşletmeler için amortisman tabi olan; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinin doğruluğu, maliyetlerin hesaplanması, fiyatlandırma kararları, mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanması için son derece önemlidir. Uygulamalarda yaşanan farklılıkları ortadan kaldırmak için Dünyada ve Türkiye’de çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde; İktisadi Devlet Teşekkülleri,

Türkiye Bankalar Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Özel Daimi Komitesi, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komitesi, Sigorta Murakabe Kurulu, Muhasebe Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu gibi kurullar muhasebe standartları adına birçok çalışma yapmışlardır. Bugün ise Kamu Gözetim Kurumu Türkiye’de yetkili bir kurum olarak çalışmalarına devam etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu

ABSTRACT
TAX PROCEDURAL LAW AND EXAMINATION OF AMORTIZATION
ACCORDING TO TURKEY ACCOUNTING STANDARDS
AND SAMPLE IMPLEMENTATIONS

UYAR, Esma

Master Thesis, Department of Business Administration,

Adviser: Assistant Prof. Dr. Sedat YUMUŞAK

2014, 115 Pages

The main aim of accounting is to give real and true information to those concerned. For being reliable information, it is needed accounting standards. There are developments devoted to implementation of accounting standards in the world and Turkey. In this study, the subject of amortization is examined according to Tax Procedural Law and Turkey Accounting Standards and it is given place to recognition samples.

The aim of this study is to exhibit the similarities and differences between Tax Procedural Law and Turkey Accounting Standards in amortization implementation of assets. According to Tax Procedural Law and Turkey Accounting Standards, it is made examinations for tangible assets, intangible assets and depletable assets. Valuation in tangible assets, intangible assets and depletable assets, valuation criteria and methods of amortization are examined according to Tax Procedural Law. In the same way; valuation in tangible assets, intangible assets and depletable assets, valuation criteria and methods of amortization are examined according to Turkey Accounting Standards. For businesses amenable to amortization; authenticity of amortization's operation related to tangible assets, intangible assets and depletable assets, cost calculation, decision of pricing, preparing financial statements realistically are vitally important for users who need these data. Studies are carried out both in Turkey and in the world for being able to remove differences in occurring implementations.

In our country, studies are carried out accounting standards by Public Economic Enterprises, the Banks Association of Turkey, the Capital Market Board,

Turkish Standards Institution Accounting Special Standing Committee, International Accounting Standards Committee constituted by Coordinator of Finance Ministry, Insurance Auditing Board, Accounting and Auditing Standards Board, Turkish Accounting Standards Board. Today, The Public Oversight Institution is going on studies for being responsible department in our country.

Key Words: Amortization, Turkish Accounting Standards, Tax Procedural Law

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
GİRİŞ.....	1
1.BÖLÜM.....	2
MUHASEBE STANDARTLARI VE STANDARTLARIN GELİŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER.....	2
1.1. Muhasebe, Muhasebede Standartlaşma Çabaları.....	2
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	3
1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Faydaları.....	5
1.4. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla Uyumlaştırılması.....	6
1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Yapılan Çalışmalar.....	7
1.5.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Yapılan Çalışmalar.....	8
1.5.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Yapılan Çalışmalar.....	10
1.5.2.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonundan Önce Yapılan Çalışmalar ve İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	13
1.5.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	14
1.5.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	14
1.5.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	16
1.5.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	16
1.5.2.6. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	18
1.5.2.7. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	18
1.5.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	20
1.5.2.9. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	21
2. BÖLÜM.....	27
VERGİ USUL KANUNUNA VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN	27

İNCELENMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	
2.1. Maddi Duran Varlıklar.....	27
2.1.1.VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi.....	27
2.1.1.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri..	31
2.1.1.1.1. Maliyet Bedeli.....	32
2.1.1.1.2. Borsa Rayici.....	33
2.1.1.1.3. Tasarruf Değer.....	34
2.1.1.1.4. Mukayyet Değer.....	34
2.1.1.1.5. İtibari (Nominal) Değer.....	35
2.1.1.1.6. Rayiç Bedeli ve Vergi Değeri.....	35
2.1.1.1.7. Emsal Bedeli.....	36
2.1.1.2. VUK'a Göre Amortisman Yöntemleri	38
2.1.1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	40
2.1.1.2.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi.....	41
2.1.1.2.3. Madenlerde Amortisman Yöntemi.....	41
2.1.1.2.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi.....	42
2.1.1.2.5. Kıst Amortisman Yöntemi.....	42
2.1.2. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi.....	43
2.1.2.1. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri.	43
2.1.2.1.1. Tarihi Maliyet.....	47
2.1.2.1.2. Gerçeğe Uygun Değer.....	48
2.1.2.1.3. Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti).....	49
2.1.2.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer.....	49
2.1.2.1.5. Kullanım Değer.....	49
2.1.2.1.6. Bugünkü Değer.....	50
2.1.2.2. TMS'ye Göre Amortisman Yöntemleri.....	52
2.1.2.2.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	53
2.1.2.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	53
2.1.2.2.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi.....	54
2.1.3. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması.....	54
2.1.4. Örnek Uygulama 1.....	60
2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	70
2.2.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi...	71
2.2.1.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri.....	74
2.2.1.2. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa(Yıpranma Payı) Yöntemleri.....	76
2.2.2. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi..	76
2.2.2.1. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri.....	77
2.2.2.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İlk Değerleme Kaydı	77
2.2.2.1.2. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme.....	78
2.2.2.1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Dönem Sonu Değerleme..	81
2.2.2.2. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa(Yıpranma Payı) Yöntemleri.....	84
2.2.3. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Karşılaştırılması.....	88

2.2.4. Örnek Uygulama 2.....	92
2.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.....	95
2.3.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar İncelenmesi.....	95
2.3.2. TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar İncelenmesi.....	98
2.3.3. VUK ve TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Karşılaştırılması.....	100
2.3.4. Örnek Uygulama 3.....	101
SONUÇ.....	108
KAYNAKÇA.....	111

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GT	: Genel Tebliğ
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Financial Reporting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation
İDT	: İktisadi Devlet Teşebbüsleri
IFAC	: International Federation Of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
KGMSDK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
Md	: Madde
NAFTA	: North American Free Trade Agreement
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SEC	: Security Exchange Commission
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odalar Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı

USGAAP	:	United States Generally Accepted Accounting Principles
vd.	:	Ve Diğerleri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1 : Amortismana Tabi Olmayarak Doğrudan Gider Yazılabilecek Sabit Kıymet Hadleri.....	38
Tablo 2 : Maddi Duran Varlıkların Kavram, Kapsam ve Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması.....	55
Tablo 3 : VUK ve TMS’de Öngörülen Değerleme Ölçüleri	57
Tablo 4 : Fidan Anonim Şirketi’nin Satın Aldığı Makine Bilgileri.....	60
Tablo 5 : VUK’a Göre Fidan Anonim Şirketi’nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	61
Tablo 6 : TMS 16’ya Göre Fidan Anonim Şirketi’nin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu.....	64
Tablo 7 : Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu.....	65
Tablo 8 : VUK’a Göre Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Giderleri Tablosu.....	65
Tablo 9 : TMS 16’ ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Giderleri Tablosu.....	68
Tablo 10 : Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırılması.....	70
Tablo 11 : VUK ve TMS’ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Hükümlerinin Karşılaştırılması.....	91
Tablo 12 : Eğitim İşletmesinin VUK ve TMS’ye Göre Yıllık Amortisman Giderlerinin Karşılaştırılması.....	94

GİRİŞ

Muhasebe standartları işletmelerin mali tablolarının güvenilir olması, işlemlerinde doğru verileri yansıtmaları, işletme için ileriye dönük olarak planlar yaparken işletme sahiplerinin nasıl davranması gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır. Muhasebe standartları konusunda dünyada olduğu gibi ülkemizde çalışmalar yapılmaktadır. Ancak ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik, sosyokültürel ve siyasal durumu ile ülkemizin önceki dönemlerdeki uygulamaları ve kullandıkları yöntemler gibi sebeplerden dolayı uygulamada farklılıklar görülmektedir. Tezin karşılaştırma konusu işletmelerin sahip olduğu varlıklarda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin hepsini kapsamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; amortisman tabi varlıklarda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ne gibi benzer ve farklılıklar olduğunu teorik açıklamalar ve örnek uygulamalar ile ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışma iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde muhasebe ve muhasebe standartlarıyla ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra muhasebe standartlarının gelişimine yönelik Dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklarda değerlendirme, değerlendirme ölçekleri ve amortisman uygulamaları açıklanarak her iki düzenlemeyi esas alan uygulama örneklerine yer verilmiştir.

1. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE STANDARTLARIN GELİŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

Bu bölümde muhasebe standartlarının oluşumuna yönelik Dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalara yer verilecektir.

1.1. Muhasebede Standartlaşma Çabaları

Muhasebe, işletmelerde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen olayların sistemli bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek raporlar halinde sunulması, işletme ile ilgili bilgilerin analiz ve yorumlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Çabuk, 2009: 3). Muhasebenin özellikleri şöyle açıklanabilir (Usta, 2007: 5);

- Muhasebenin birinci özelliği, para ile ifade edilebilen işletme faaliyetleri için sistematik ve düzenli bir kayıt sistemi oluşturulmasının sağlanmasıdır. Bunu yaparken anlamlı ve güvenilir verileri kullanır. Bu nedenle bir olayın muhasebenin konusu olabilmesi için mali bir özellik taşıması, para ile ifade edilebilir olması, anlamlı ve güvenilir olması gerekir.
- Muhasebenin ikinci özelliği ise, kaydedilen verilerin düzenlenmesi ve rapor haline getirilmesini sağlayan bir sistem olmasıdır. Toplanan verilerden işletmenin ve diğer ilgililerin yararlanabilmesi için, olaylar ve işlemler konularıyla alakalı olarak gruplanıp sınıflandırılır. Böylelikle bilgiler ilgililerin anlayacağı şekilde bilgi yığınları haline gelirler. Gruplanan bu verilerin kullanan kimselere faydalı olabilmesi için rapor haline getirilir.
- Muhasebenin son özelliği ise, bu raporların analiz ve yorumlanmasını sağlayarak olaylar ve mali sonuçlar arasındaki önemli ilişkileri göstermesi, gelecek dönemler hakkında isabetli ve tutarlı tahminler yaparak ileriye yön vermesi ve çıkan sonuçların incelenmesini sağlamasıdır.

Muhasebe standartları genel kabul görmüş ilkelere göre daha ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Hazırlanan finansal raporların güvenilir olması, gerçeğe

uygun olması, ihtiyaca cevap verebilmesi, tarafsız olması, birbiriyle tutarlı olması, anlaşılabilir olması, karşılaştırılabilir olması ve zamanında sunulup kullanılabilir şekilde olması gibi birçok nedenden dolayı muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır (Tokay, 1987: 58). Muhasebe standartları işletmelere, mali kaynaklarını idare edebilme becerisine, yani finansal performansını çeşitli dönemler itibariyle aynı ölçekte karşılaştırılabilir bir şekilde izleyebilme, ileriye doğru vizyon ve misyonlarına uygun olarak planlama yapabilme ve bu planlar ile fiili durumu karşılaştırabilme imkanı elde etmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca işletmenin finansal performansının doğru analiz edilmesi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Bunun yanında standardizasyonun, dolayısıyla tutarlılığın sağlanmasıyla sektördeki diğer firmaların mali sonuçlarının yorumlanabilir olmasını sağlamaktadır. Böylece işletmelere, birbirleri ile mali durumlarını karşılaştırma imkanını vermekte, ayrıca işletmelerin iç ve dış denetimine yardımcı olmaktadır (Şensoy, 2008: 9).

Muhasebe Standartları tüm muhasebeciler için ortak bir dil konumundadır. Muhasebe sistemleri arasında bir tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesinde muhasebe standartları önemli bir rol oynar (Usta, 2007: 14).

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Standartlaşmanın Amacı

Uluslararası muhasebe standartları oluşmasında finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların nedeni, ilgili ülkedeki muhasebe düzeni ve ülkenin sosyoekonomik koşullarıdır. Globalleşmeyle birlikte dış bağlantıları artan işletmelerin birbirleriyle muhasebe bilgilerini karşılaştırabilmelerinin sağlanması büyük bir önem kazanmıştır. Bu karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında kullanılan ortak dil ise “Uluslararası Muhasebe Standartları”dır (Usta, 2007: 15).

Günümüzün globalleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri sonucunu doğurmuş, dolayısıyla işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi bir kat daha artmıştır. Ancak her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler ve farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmış; tüm bunlar muhasebe ve denetim uygulamalarının uluslararası kabul görmüş belli standartlara dayanılarak hazırlanmasını gerektirmiştir (Usta, 2007: 15). Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar, aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir (Şensoy, 2008: 8; Usta, 2007: 16).

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,
- Çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmek ve ticari ilişkilerin sorunlarını, muhasebe uygulamaları aracılığıyla elde etmek,
- Muhasebenin sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli “muhasebe standartları” oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir (Üstündağ, 2000: 44; Güney vd, 2012: 121).

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler.

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Faydaları

Günümüze kadar işletmelerin finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırmasına çalışılmıştır. Muhasebenin bu alanındaki gelişmelerini birçok faktör etkilemiştir. Bu faktörler (Güney vd, 2012: 121);

- Ticaret ve sanayide uluslararası düzeydeki artış,
- Ulusal işletmelerin yabancı veya çok uluslu şirketlerle yapmış olduğu birleşmelerdeki artışlar,
- Uluslararası para ve sermaye piyasasının ulusal işletmeler nezdinde öneminin ve etkinliğinin artması,
- Yabancı kişi ve kuruluşların ulusal işletmelere yapmış oldukları yatırımlardaki artışlar,
- Ulusal işletmelerin yabancı işletmelerle olan karşılıklı taahhüt işlemlerinde görülen artışlar gelişmeleri etkileyen faktörlerdir.

Muhasebe standartların uluslararası standartlaşmasının birçok faydası bulunmaktadır (Güney vd, 2012: 122):

- Muhasebe standartlarının uyumlu hale gelmesi, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasını kolaylaştırmaktadır. Bu şekilde, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamalar ve uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmaktadır,
- Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur; böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur,

- Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve bu seviyede devam ettirebilme amacı taşımaktadır,
- Muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlamak,
- Muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırabilmek amacıyla işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- Aynı muhasebe standartları yoluyla mali raporlamanın maliyetlerini azaltmak,
- Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını özendirmek.

1.4. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla Uyumlaştırılması

Değişen dünya ortamında, her ülkenin benimseyebileceği standartların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Uluslararası uyumlaştırılmış standartlara ulaşmadan önce ülke içinde muhasebe farklılıklarının giderilmesi gerekecektir. Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin tek formda birleştirilmesidir. Uyumlaştırmanın amacı, bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmektir. Ayrıca muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olmak ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmek diğer bir amaçtır (Uçma, 2005: 14-15).

Ülkelerarası uygulama farklılıklarının tamamıyla ortadan kaldırılması mümkün değildir. Ama bunun için son yıllarda yapılan çalışmalar bu zorluğu bir ölçüde gidericidir. AB (Avrupa Birliği) üyesi ülkelerde borsaya tabi şirketler IAS/IFRS (International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards) uygulamasına 2005 yılında başlamıştır. Bunun olmasıyla ülkemizde SPK (Sermaye Piyasaları Kanunu) ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurulu)'da kendi sektörleri içindeki şirketlerde uygulanması amacıyla IAS/IFRS'ye uyumlu tebliğler yayınlamışlardır. TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)'nın yayınladığı çeviri metinleri de uyumlaştırmanın Türkiye'de de ciddi anlamda yapıldığının

göstergesidir (Uçma, 2005: 15). Bu konuda yapılan çalışmalarda en son olarak 2012 yılında TMSK'nin faaliyetlerine son verilmesiyle görevi aynı yıl faaliyete geçmiş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) devralmıştır. Bu kurum muhasebe ve denetim standartları konusunda yetkilidir.

Türk Ticaret Kanunu'nda Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümler Kendi kuruluş kanunundaki hükümler göz önünde bulundurulduğunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, yeni TTK ile birlikte TMS'ler konusunda çok güçlü bir konumda bulunmaktadır. TTK'nın 88/5. fıkrası uyarınca TMS'lerde düzenlenmeyen hususlarda uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması yasal düzenlemeye kavuşmuştur. TTK'nın "Ticari Defterler"i düzenleyen beşinci kısmının 67, 68, 69, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82 ve 88. maddelerinde TMS'lerden bahsedilmektedir. Kanun'un 6335 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde 64 ve 65. maddelerde de TMS'lerden bahsedilmekte iken bu Kanunla yapılan değişikliklerle 64 ve 65. madde metinlerindeki TMS'leri içeren ibareler çıkarılmıştır.

6102 Sayılı Kanun'da Türkiye Muhasebe Standartlarının yer aldığı maddeler; 64. madde defter tutma yükümlülüğü, 65. madde defterlerin tutulması, 67. madde envanteri kolaylaştırıcı yöntemler, 68. maddede düzenleme yükümü, 69. Maddede düzenlemeye ilişkin ilkeler, 72. maddede tamlık ve mahsup yasağı, 74. madde aktifleştirme yasağı, 75. maddede karşılıklar, 76. maddede dönem ayırıcı hesaplar 77. maddede sorumluluk ilişkileri, 78. maddede genel değerlendirme ilkeleri, 79. maddede varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri, 80. maddede iktisap ve üretim değerleri, 81. maddede değerlemeyi basitleştirici yöntemler, 82. maddede belgelerin saklanması, saklama süresi, 88. maddede Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkisi şeklinde TMS'den bahsedilmiştir.

1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumundaki Çalışmalar

Muhasebe standartlarının oluşumunda dünya genelinde birçok çalışma yapılmamıştır. Ülkemizde de bu oluşum için birçok çalışma yapılmıştır. Bu bölümde önce dünyada sonra ülkemizde yapılan çalışmalara yer verilecektir.

1.5.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Yapılan Çalışmalar

Dünyada sınırların ortadan kalkması ve uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslar arası sistemlerin geliştirilmesine ve uygulama alanı bulmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda en çarpıcı gelişmelerden bir tanesi de muhasebe standartları alanında gerçekleşmiştir (Yalkın ve Diğerleri, 2006: 293).

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları 1977 yılında IFAC (International Federation of Accountants) yani Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu çatısı altında organize olmuştur. 1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Financial Reporting Standards Committee- IASC) ve IFAC; IASC Vakfı'nın uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışmaları ve çalışmalarını yayınlama konusunda tek ve tam yetkili kurum olduğu konusunda anlaşmaya varmışlardır. IFAC'ın tüm üyeleri IASC Vakfı'nın da üyeleri olduklarını bildirdiler, IASC Vakfının Mayıs 2000'de iç tüzüğünü yeniledi ve bunun bir parçası olarak da Mayıs 2000'den sonra IASB (International Financial Reporting Standards Board) olarak faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir (Uçma, 2005: 14).

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu'nun da üyesi bulunduğu menkul kıymet düzenleme komisyonlarının uluslararası örgütüdür. IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur (Çiftçi ve Erserim, 2008: 8) .

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB (Avrupa Birliği) 'de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan "Muhasebe Danışma Kurulu" oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde "Muhasebe Uyumu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum" başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 11) .

Uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında kabul edilecek finansal tablolar düzenlemeleri gerekmektedir. İşletmelerin bunu gerçekleştirebilmesi için, finansal tablolarını tüm dünyada anlamlı kılacak, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunludur. Burada sorulması gereken soru tüm ülkeler tarafından kabul görmüş ve uygulanmakta olan uluslararası muhasebe standartlarının bulunup bulunmadığıdır. Çünkü bir ülke içinde bile muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak zorken, tüm dünyada milyonlarca işletmenin aynı standartlara göre finansal tablolarını oluşturması veya söz konusu standartların tüm işletmeler için uygulanabilir olması oldukça zordur. Dünyada NAFTA (North American Free Trade Agreement-Kuzey Amerikan Gümrük Birliği Anlaşması) ülkelerinin benimsediği muhasebe standartları ile Avrupa Birliği'nin Benimsediği muhasebe standartları farklıdır. NAFTA ülkeleri ABD (Amerika Birleşik Devletleri) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni (United States Generally Accepted Accounting Principles – USGAAP) benimsemektedir. Bu ilkeler SEC (Securities Exchange Commission)'ye bağlı bir kurul olan FASB (Financial Accounting Standards Board) tarafından oluşturulmuştur (Yalkın ve Diğerleri, 2006: 293).

Avrupa Birliği ise 1973-2001 arası dönemde bağımlı bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation- IASCF), tarafından muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri “Uluslararası Muhasebe Standartları” adıyla oluşturmuş, Nisan 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu muhasebe standartlarını “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” adıyla yayınlamıştır. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler UFRS olarak yayımlanmaktadır. Bu kapsamda UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları) isminden UFRS geçilmiştir. Eski standartların bir başka standart tarafından kaldırılana kadar UMS olarak kalması ve çıkacak yeni standartların UFRS adıyla yayımlanması kararı alınmıştır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO) IASB eski adı IASC'ye sağladığı destek ve Avrupa Birliği'nin gelişim süreci IASB'nin muhasebe standartlarını globalleşmesi ve uyumlaştırılması konusunda öncü kurum olmasını sağlamıştır (Yalkın ve Diğerleri, 2006: 293).

2002 yılında da Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak aralarındaki farkların 2005 yılının başına kadar giderilmesine karar verilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards- IAS), IASB kapsamında yayınlanmakta ve tüm dünyadaki uyumlaştırma çalışmalarına devam etmektedir (Uçma, 2005: 14). Merkezi, Avrupa Birliği (AB) sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için, 2005 yılı başından itibaren AB tarafından kabul edilen UFRS'leri uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Bugün dünyada Avrupa Birliği ülkeleri dışında da birçok ülkede bu standartlar kullanılmaktadır.

1 Şubat 2008 tarihi itibarıyla 110 kadar ülkede UFRS standartlarının uygulanması zorunlu kılındığı ya da izin verildiği açıklanmaktadır. 110 ülkenin 82'sinde UFRS zorunlu olarak uygulanırken, 28 ülkede ise zorunlu tutulmamış, sadece kullanımına izin verilmiştir. Standartları yukarıdaki biçimlerde uygulayan bu 110 ülkeden 75'inde denetim raporlarında UFRS'ye uygunluk görüşü aranmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008: 8).

SEC (Security Exchange Commission) tarafından 2008 yılında ABD'nin UFRS'lere adaptasyonu için detaylı bir plan açıklamıştır. Bu yol haritası 40 farklı aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç gerçekleştirildiği takdirde 2014 yılından itibaren ABD'de UFRS'ler kullanılacak ve tüm dünyada geçerli tek bir UFRS seti kullanılmaya başlanacaktır (Çelik, 2012: 27).

9 Temmuz 2009 tarihinde IASB Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ) tarafından kullanım için tasarlanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standardı yayınlamıştır (Erdem, 2012: 5).

1.5.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumunda Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür (Başpınar, 2004: 46). Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha

sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB’de tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Usta, 2007: 20).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirmektedir. Ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yapmaktadırlar.

Türkiye’de ise muhasebe uygulamalarına yön veren TTK (Türk Ticaret Kanunu), VUK (Vergi Usul Kanunu), BDDK, SPK ve SM (Serbest Muhasebeci), SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ve YMM (Yeminli Mali Müşavir) Kanunu gibi yasal düzenlemelerin yanında, muhasebe standartları oluşturulmasına yönelik olarak birçok kurum çalışmalarda bulunmuştur. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakabe Kurulu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu ve BDDK bu kurumların başında gelmektedir (Şensoy, 2008: 289). Bunların yanında Türkiye’de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur (Güney vd, 2012: 111).

Türkiye’de standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı standartları tek elden yayınlamak üzere TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odalar Birliği) tarafından 9.2.1994 tarihinde TМУDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kurulmuştur. TМУDESK tarafından belirlenen bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırım gücünün bulunmaması, başka bir ifade ile hukuki düzenlemelerin yetersizliği, TМУDESK’in çalışmalarından beklenen amacın gerçekleşmemesine neden olmuştur. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için 18 Aralık 1999 tarih ve

487 sayılı kanunla, Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapılmış ve yapılan bu değişiklik ile TMSK kurulmuştur (şensoy, 2008: 268).

TMSK'nın Standart üretme sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin öngördüğü resmi çeviri süreci izlenmektedir. Zamanla UFRS'lerde yapılacak değişiklikler dünya uygulamaları ile eşzamanlı olarak TMS'lere yansıtılarak, standartların güncelliği sağlamıştır. Türkiye'de muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda çalışma yapan kuruluşlardan biri de SPK'dır. SPK muhasebe konusunda 12 seri yayınlamış olup, söz konusu serilerden XI seri nolu tebliğler işletmeler açısından muhasebe standartlarını belirlemektedir. 2003 yılında yürürlüğe giren Seri XI No: 25 tebliği ise, bütün IAS'leri kapsamaktadır. 25 nolu tebliğ, IFRS'nin bir çevirisi niteliğindedir. Ancak, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra yapılan uluslararası güncellemeler 25 nolu tebliğe henüz yansıtılmamış durumdadır. BDDK, 2006 yılı içinde yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirmiş bulunmaktadır. SPK ise uyumlaştırma çalışmalarına devam etmektedir (şensoy, 2008: 268). Yeni TTK'a yasal düzenlemeler arasındaki uyumu destekler niteliktedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı birinci maddede uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir (Arıkan, 2011: 7).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin

ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar şunlardır (Usta, 2007: 20):

1.5.2.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonundan Önce Yapılan Çalışmalar ve İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar, 1960'lı yıllarda, İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) ıslahı ile ilgili olarak kurulan komisyonun, İktisadi Devlet Teşebbüsleri muhasebe sisteminin revizyonu hakkındaki tavsiyeleri ile başlamıştır (Şensoy, 2008: 190). Bu tavsiyeler sonucu, Aralık 1960 yılında çıkarılan “Hazinenin ve İktisadi Devlet Teşebbüslerinin Bir Kısım Borçlarının Tahkimi” hakkındaki 154 sayılı Kanun, Türkiye’de tekdüzen muhasebe çalışmalarının başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Tokay, 1987: 134).

Kanun, İDT’nin yapısını incelemek ve gerekli teklifleri yapmak üzere bir kurulun kurulmasını öngörmüştür. Söz konusu kurul, on iki İDT’yi incelemiş ve konuyla ilgili “Ön Tavsiyeler Raporu”nu Maliye Bakanlığı’na sunmuştur. Muhasebe yöntem ve tekniklerinin açık ve yeterli bulunmadığı eleştirilerine karşılık, raporun hazırlandığı sürenin yetersiz ve kısa olduğu öne sürülmüş ve tekrar inceleme sürecine girilmiştir. Kurulan “Revizyon Komitesi”, “Ön Rapor Hakkında Mütalaalar ve Yeni Mevzuat Hususunda Teklifler” başlıklı raporunu Maliye Bakanlığı’na sunmuştur. Söz konusu raporun önerileri arasında İDT’nin muhasebe sistemlerinin dayandırılabilceği muhasebe ilkelerini belirleyecek bir “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu’nun” kurulması da yer almaktadır. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı yasa ile söz konusu komisyon kurulmuştur (Şensoy, 2008: 190).

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşebbüs’ün için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır (Usta, 2007:

20). Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya koyduktan sonra bu amaçla 1968-1970 yılları arasında (Arıkan, 1996: 63);

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar, olmak üzere 6 rapor yayınlanmıştır.

1.5.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir (Usta, 2007: 22). Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tek düzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tek düzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli çalışmalardır (Arıkan, 1996: 64).

1.5.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), 28 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Kanunla Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilmiştir. SPK’nın maddelerinden bir kısmı 15 Ocak 1982’de SPK üyelerinin atanmalarıyla yürürlüğe girmiştir. Bütün hükümleriyle yürürlüğe girme tarihi ise 1 Şubat 1982’dir (Arıkan, 1996: 64). SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK’ya tabi işletmeler için işe ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır (Usta, 2007: 25).

a) Seri XI, 1 Nolu tebliğ olan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ” 60 maddeden oluşmakta olup, dört bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır (Usta, 2007: 25):

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar

b) Seri XI, 3 Nolu tebliğ olan “Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki” tebliğde yer alan konular ise şunlardır (Usta, 2007: 26):

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır (Usta, 2007: 26):

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,
- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” yayımlamıştır. Bu Tebliğ, bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar (Usta, 2007: 27).

1.5.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır (Usta, 2007: 22):

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komite, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odalar Birliği) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun” kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir (Arıkan, 1996: 64).

1.5.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri

bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır (Usta, 2007: 28):

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

Düzenlemenin amacı bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilir niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Düzenlemenin niteliği bakılacak olursa bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kurulları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konudan sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolardır (Arıkan, 1996: 66).

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alan ilgililerin kararlarına etkileyen en önemli etken ve aynı zaman da bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebe tek düzenliliğinin

sağlanması büyük önem arz etmektedir. Mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tek düzen hesap planı, uygulanmasının denetimin iş yükünü azaltıp ve denetmenlerin işini kolaylaştıracağıdır. Yapılan düzenleme (Arıkan, 1996: 67);

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle, ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına, yöneliktir.

1.5.2.6. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar (Usta, 2007: 23).

Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından tekdüzen olmasını sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amacını gütmektedir.

1.5.2.7. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışmada bulunan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mal özerkliğe sahip kurum olarak TİMÜDESK

(Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bir bulunmaktaydı. TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) bir bulunmaktaydı. TMMOB 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TMMOB tarafından kurulmuştu (Usta, 2007: 29). Aynı tarihte ilk toplantısını, Ankara'da, Maliye Bakanlığı'nda yapmıştır. Kurul, ilgili kurumlarından oluşan 60 üyeden oluşmaktaydı.

TMMOB'in amacı; tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMMOB'in diğer bir amacı ise, meslek mensuplarının, mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır (Usta, 2007: 29). Bunu yanında TMMOB'in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarında şunlar yer almaktaydı (Usta, 2007: 29):

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

TMMOB, 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. TMMOB tarafından yayınlanan standartların benimsenerek uygulamaya konulması konusunda istenen başarı sağlanamamıştır. Bu durum, standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sorun, 2499 sayılı Sermaye Piyasası

Kanununa eklenen bir maddeyle kurulan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) ile ortadan kaldırılmıştır (Parlakkaya, 2007: 130).

1.5.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. İdari ve mali özerkliğe sahip olup, Başbakanlığa bağlıdır. Kurul; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır (Usta, 2007: 30).

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı mali tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek kurulun görevlendirilmesinde en önemli hareket noktalarından birini oluşturmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; ulusal muhasebe standartlarının saptanması yanında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. Kurulun görevleri şunlardır (Usta, 2007: 31):

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,

- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmaktır.

02.11.2011 tarihinde Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kapatılarak, her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerlerinin hiçbir işleme gerek kalmaksızın yeni oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir.

1.5.2.9. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yönelik Olarak Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103

sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı 1. maddede şu şekilde ifade edilmektedir (Arıkan, 2011: 7):

Birinci maddede Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi Türkiye Muhasebe Standartları (TFRS) ve Denetim Standartları ile ilgili tüm faaliyetler bundan sonra Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından icra edilecektir. Kurumun çalışma esaslarını belirleyen KHK’nin 8’inci maddesinde, “Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez” demek suretiyle Kurumun özerk ve bağımsızlığı sağlanmıştır (Çelik, 2012: 47).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; AB uygulamalarına ve 8. Yönerge’ye paralel bir şekilde düzenlenmiştir. AB düzenlemelerinin üye ülkelere bıraktığı birtakım yetkiler bu Kurum’da bırakılmış, bu yeni Kurum; teknik olarak üzerinde birçok yetkiyi ve görevi toplamıştır. Şöyle ki (Arıkan, 2011: 10);

- Kamu gözetimi görevinin yapılması,
- Muhasebe standartlarının belirlenmesi,
- Denetim standartlarının hazırlanması,
- Denetçinin belirlenmesi, sicili ve disiplini,
- Denetim kuruluşlarının listeye alınması,
- Etik ilkelerin belirlenmesi,
- Yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi,
- Kalite güvence sisteminin işleyişi,
- Sınav yapma görevi bulunmaktadır.

Kurumun yetki ve görevleri aşağıda yer aldığı gibidir;

- Tabii oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,

- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları yapmak ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

Ayrıca Kararname Hükmündeki Kararlar (KHK)’ın son hükümleri ve geçici maddelerinde (Çelik, 2012: 50);

- “Bu Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir” hükmü mevcut TMS ve TSRS’lerin yürürlükte olduğunu,
- “Kurul, Başkan ve üyelerinin atama tarihini izleyen altı ay içinde Kurum teşkilatını oluşturarak Kurumun faaliyete geçmesini sağlar.” hükmü ile Kurumun ne zaman faaliyetine başlayacağını,

- “Bu Kanun Hükümünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır.” hükmü ile TMSK’nın son bulduğunu ve bu Kuruma bağlandığı belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi Kurum Türkiye’de TFRS ve Denetim Standartlarının oluşturulması, yayımlanması, uygulaması ve denetimi ile tek yetkili kuruluş haline getirilmiştir. Ayrıca görevlerini yerine getirebilmesi maksadıyla yasal yaptırım gücü ile de donatılmıştır (Çelik, 2012: 49).

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi TTK 88. maddesinde yapılan düzenlemeyle (6335 sayılı Kanununun 9. md. ile başlığıyla birlikte değişen madde yürürlük tarihi 01.07.2012);

- 64 ile 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır,
- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır,
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur,
- Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler,
- Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin

düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

Ayrıca TTK'nın geçici 1. maddesinin dördüncü fıkrasında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

2. BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN KONUSUNUN İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Amortismanına tabi varlıklar; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardan oluşmaktadır. Bu bölümde amortismanına tabi bu varlıklar Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, sırayla değerlendirme ölçüleri, muhasebeleştirme esasları ve amortisman yöntemleri ile incelenerek örnek uygulamalara yer verilecektir.

2.1. Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklara maddi duran varlıklar denir. Bu tanıma göre, işletmelerin sahip olduğu gayrimenkullerin yanında, işletmelerde kullanılan ve taşınır nitelikte olan her türlü büro malzemeleri, alet ve edevatlar da duran varlık olarak kabul edilmektedir (Kaya, 2007: 68).

2.1.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

VUK'da “maddi duran varlık” kavramı ile ilgili olarak bir tanım mevcut değilse de işletmelerin aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerin hangilerinin ne şekilde amortismanına tabi olacağı hususu ile ilgili genel belirleme, VUK'un 313. maddesinde yapılmıştır. Bu madde gereğince işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden;

- Gayrimenkullerin,
- VUK'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

Kanun'da yer alan değerleme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu belirlenmiştir

VUK'un 313. maddesinde "gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetler" ifadesi ile anılan Kanun'un 269. maddesindeki hükme atıfta bulunulmuştur. VUK'un 269. maddesine göre;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri (bütünleyici parçaları) ve teferruatı;
- Tesisat ve makinalar;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayri maddi haklar, gayrimenkuller gibi değerlenen iktisadi kıymetlerdir.

VUK'u bu tanımlamalarına bağlı olarak tekdüzen hesap planının da yer alan maddi duran varlıklar grubu içerisinde şu hesaplar kullanılmaktadır:

- 250 Arazi ve Arsalar,
- 251 Yer altı 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.

Maddi duran varlıkların işletme faaliyetlerindeki fiili kullanım alanlarına ve yerine göre hesaplara ayrılmıştır. Bu hesapları kısaca şu şekilde açıklayabiliriz.

Arazi ve Arsalar; arsa, şekil ve büyüklük bakımından öngörülen imar aracı için, bölünmüş gerekli yol ağı yapılıp su ve elektrik ihtiyacı giderilmiş ve kanalizasyona bağlantısı hazırlanmış imar parselidir (Erdoğan, 2010: 5).

Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesinde yer alna düzenlemelere göre boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılması mümkün değildir. Ancak, tarım

işletmelerince oluşturulan meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve gllklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmelerin bünyesinde inşa edilmiş olan her türlü yol ve hakların amortismanına tabi olacağı yine aynı Kanun maddesi ile hüküm altına alınmıştır (Yakupçelebioğlu, 2005: 17). Arsa ve araziler hesabında boş arsa ve araziler izlenir. zerine bina yapılan arazi ve arsalar bu niteliklerini kaybederler ve 252 nolu binalar hesabında izlenirler (Erdoğan, 2010: 6).

Yer altı ve Yerüstü Düzenleri; herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlediği hesaptır (Türedi, 2004: 268). Yer altı ve yerüstü düzenleri amortisman ayırmak yoluyla itfa edilir. Yer altı ve yerüstü düzenleri “yeniden değerleme” kapsamında buluna iktisadi kıymetlerdendir (VUK md. 298). Amortisman bu değerin yeniden değerleme yapıldıktan sonraki tutarı üzerinden değil “ilk değeri” üzerinde ayrılır (ankaya, 2006: 454).

Binalar; alışlarında ve dönem sonlarında “maliyet bedeli” üzerinden değerlemeye tabi tutulurlar. VUK 270. madde de binaların alımlarındaki vergi, resim, harçlar, noter, emlak alım vergileri vb. giderler maliyete alınabileceği gibi dönem gideri olarak da indirilebilir (ankaya, 2006: 454).

Tesis Makine ve Cihazlar; bunları sırayla açıklayacak olursak; tesisler bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtın veya bir makinenin grdğu içi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan varlıklardır. Örneğin; su, buhar, elektrik, yangın, telefon, ısıtma, nemlendirme tesisleri gibi. Makineler; kendi kendine, düzgün, maddelere biçim veren veya biçimi değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten aygıtlardır. Örneğin; torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi vb (Erdoğan, 2010: 7). Cihaz; birbirine ekli veya birbirlerine bağlanmış olan çalışan aletlere denir.

Taşıtlar; işletmeye ait her türlü taşıtlar bu hesapta hesabında izlenir (ankaya, 2006: 461).

Vergi Usul Kanununun 320'nci maddesinde düzenlenen binek otomobillere ilişkin kıst amortisman uygulaması amortisman hesaplamasının istisnalarından biridir. Yasaya göre, binek otomobiller işletmelerin faaliyet alanı dışında ise binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılarak, yıl sonunda kalan ay süresine karşılık gelen tutar kadar amortisman ayrılmaktadır. Ayrıca, amortisman ayrılamayan süreye karşılık gelen bakiye değer, itfa süresinin son yılın tamamen yok edilir (Yakupçelebioğlu, 2005: 19).

Demirbaşlar; işletme faaliyetlerini yürütülmesinde kullanılan her türlü masa, koltuk, dolap, mobilya, büro makinaları gibi varlıklardan oluşur. VUK'un 313'üncü maddesinde, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen tutarın altında kalan demirbaşların doğrudan gider yazılmasına izin verilmektedir. Buna göre, belirlenen tutara ulaşamayan alet adevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak, doğrudan doğruya gider yazılabilir. Ayrıca, iktisadi ve teknik açıdan bütünlük oluşturanlarda, belirlenen tutarın toplu şekilde dikkate alınması gerekmektedir (Yakupçelebioğlu, 2005: 20).

Diğer Maddi Duran Varlıklar; yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 247) Örneğin; kaplar, alet ve adevatlar, modeller ve kalıplar diğer maddi olmayan duran varlıklardandır.

Birikmiş Amortismanlar; maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır (Bulca, 2009: 15). Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Satılan, devredilen, kullanılan yeteneğini kaybedenler ise hesaba borç, ilgili varlıklar hesabına alacak kaydedilir (Türedi, 2004: 272).

Yapılmakta Olan Yatırımlar; işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır (Bulca, 2009: 15). Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu

hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir (Türedi, 2004: 273).

Verilen Avanslar; yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar (Bulca, 2009: 15). Yurt içi ve yurt dışındaki satıcıya veya müteahhide; nakden ödeme, satıcı veya müteahhit hesabına virman veya havale yapma ya da herhangi bir değeri satıcı veya müteahhide verme yoluyla avans oluşturulabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 264).

2.1.1.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri

VUK'nun 258. ve 259. maddelerinde değerlendirme; "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. Değerleme süreci, finansal tablolarda yer alan bilgiler, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilediğinden, muhasebe açısından son derece önemlidir (Sarıay, 2012: 111).

Vergi Usul Kanununa göre değerlemede amaç vergi matrahının saptanması olunca, bütün değerlendirme düzenlemelerinde, objektif usul ve ölçüler getirme amacı güdülmemektedir. Bu amaçla da, değerlendirme ile ilgili belirleme yetkisini gelir idaresi kendi elinde tutmak istemektedir. Bu konuda, işletme sahip ve yetkililerine karar serbestisi tanınmamaya çalışılmaktadır. Çünkü bu kararlar işletmeye bırakılır ise, işletmelerin daima en az vergi ödemek amacına yönelik kararlar vereceği düşüncesi hakimdir. Bu nedenle, matrah tespitinin "takdir" şeklinde bir ölçüde "subjektif" olarak da belirlenebileceği kabul edilmiş olmasına rağmen, yeri geldikçe, bu usulde nasıl matrah takdiri yapılacağı bile düzenlenmeye çalışılmıştır (Başagaç, 2006: 130) .

Türk vergi mevzuatında, değerlendirme konusu çok ayrıntılı düzenlemelere tabi tutulmuştur. Hangi kıymetlerin, ne zaman, nasıl, hangi ölçülerde değerlendirileceği, amortismanlarının nasıl ve hangi yöntemlerle ayrılacağı konularında özel hükümler bulunmaktadır. Bu konularda, uyulması zorunlu geniş hükümler getirilmiştir (Başagaç, 2006: 130). Vergi Usul Kanununda vergi matrahının tespitiyle ilgili olarak yapılacak değerlemede mutlaka kanunda yer alan değerlendirme ölçülerinden birisi esas

alınmalıdır (Kırca, 2007: 6). Değerleme ölçüleri VUK'un 261. maddesinde "Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır." ifadesiyle tanımlanmıştır. Bu maddede sayılan değerleme ölçüleri şunlardır:

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedel ve emsal ücret,
- Vergi değeri, şeklinde yer almaktadır. Bu değerlendirme ölçüleri aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.1.1. Maliyet Bedeli

VUK madde 262'de maliyet bedeli iktisadi bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Yani maliyet bedeli, bir varlığın elde edilebilmesi için katlanılan giderlerin toplamıdır. Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır (Bayazıtlı, 2012: 27);

- Gayrimenkuller, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, maddi olmayan haklar. İnşa ve imal edilenlerde imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.
- Demirbaşlar imal edilenlerde imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.
- Emtia imal edilenlerde hammadde bedeli, imal giderleri, genel yönetim giderleri ve ambalaj malzemesi giderlerinden mamule düşen paylar da maliyet bedeline dâhildir.
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması durumunda emsal bedeli kullanılır.

VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maddi duran varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Maddi duran

varlıkların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların maliyete eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, maliyete eklenmesi veya gider yazılması isteğe bağlıdır (Ayçiçek, 2009: 206).

Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 269- 271 arasındaki maddeleri ile çeşitli tebliğlerde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili madde hükümlerine göre, gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir (VUK 269).

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlendirilmesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK'a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılır hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalar;

- satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri,
- noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıma alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamalardır.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir.

2.1.1.1.2. Borsa Rayici

VUK 263. maddesine göre borsa rayici “gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerleri” olarak tanımlanmıştır. Yani bir iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki borsa fiyatı olarak ifade edilebilir. Borsa fiyatında normal dalgalanmalar dışında açık kararsızlıklar görüldüğü durumda Maliye Bakanlığı son muamele günü dışında değerlendirilmeden önceki 30 günün ortalama rayicini esas alabilir. Ayrıca, borsa rayicinin belirlenmesinde anlaşma olduğu anlaşılırsa borsa rayicinin uygulanması mümkün değildir. Onun yerine alış bedeli kullanılır (Bayazıtlı, 2012: 27).

2.1.1.1.3. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri VUK madde 264'te "bir iktisadi varlığın değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer" olarak tanımlanmıştır. Senetli alacaklar ve senetli borçlar banka ve sigortacılık işiyle iştimal eden işletmelerde tasarruf değeri ile değerlenir. Bunların dışında kalan işletmeler için ise senetli alacak ve borçların değerlemesinde tasarruf değeri uygulaması isteğe bağlı tutulmuştur. Bunun nedeni bu ölçünün uygulamasındaki güçlüktür (Bayazıtlı, 2012: 27). Madde 285'e göre alacak senetlerini tasarruf değeri ile değerleyen mükellefler, borç senetlerini de aynı ölçüyle değerlemek zorundadırlar.

Mukayyet değerle değerleneceği belirtilen alacak ve borçların, senetli olanlarının, iskonto haddi ile değerlenerek değerleme günkü değerine indirgenmesinin kabul edilmesi, "tasarruf değeri" ile değerlemenin bir usulüdür. Ayrıca, VUK'un 322 ve 323'nc maddelerinde belirtilen, "değersiz alacaklar" ve "şüpheli alacaklar" ile ilgili değerlemede de "tasarruf değeri" kavramına yer verilmiştir (Başağaç, 2006: 25).

2.1.1.1.4. Mukayyet Değer

VUK 265. maddeye göre mukayyet (kayıtlı) değer "bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarında görülen değeri" olarak tanımlanmıştır. Bazı iktisadi kıymetlerin ilk iktisaplarında, muhasebe defterlerinde kaydedilen ilk değerleridir. Bu nedenle "kayıtlı değer" olarak da bilinir. zerinde durulması gereken bir konu da "mukayyet değer" ile "muhasebe değeri" nin birbirine karıştırılmaması gerektiği husustur. Zira mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri, iktisadi kıymetin mukayyet değerinden, onu düzelten unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri, ifade eder. Örneğin, satın alınan sabit kıymetin alımışında yapılan ilk kaydı, mukayyet değer, aynı sabit kıymetin muhasebe değeri ise gösterilen değerden, amortismanların düşülmesinden sonra kalan değeridir. Bu nedenle, muhasebe değerine "defter değeri" de denmektedir (Başağaç, 2006: 27).

Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir (Bayazıtlı, 2012: 27):

- Senetli (isteğe bağlı) ve senetsiz alacaklar (md. 281)
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştamallıklar (md. 282)
- Aktif geçici hesap kıymetleri (peşin ödenen giderler ve gelir tahakkukları) (md. 283)
- Senetli (isteğe bağlı) ve senetsiz borçlar (md. 285)
- Pasif geçici hesap kıymetleri (peşin tahsil edilen gelirler ve gider tahakkukları) (md. 287),
- Karşılıklar (md. 288)'dir.

2.1.1.1.5. İtibari (Nominal) Değer

VUK'un 266. maddesinde itibari değer "her nevi senetler ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerler" olarak tanımlanmaktadır. İtibari değer ile değerlendirilecek kalemler aşağıdaki gibidir:

- Kasa mevcutları
- Çıkarılmış tahviller

Bu kıymetlerin hepsinin de üzerinde yazılı olan bir değeri bulunduğu için, doğrudan bu değer üzerinden değerlendirilir. Maliyeti ile bu değer arasında bir fark var ise, bu farkı maliyete değil, doğrudan gelir tablosuna yansıtırlar. Ancak, işletmelerin aktifinde, başkalarının çıkardığı hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde, bunlar itibari değer yerine, VUK'un 279. maddesine göre, borsa rayici veya alış bedeli ile değerlendirilir (Başagaç, 2006: 26).

2.1.1.1.6. Rayiç Bedel ve Vergi Değeri

VUK 266. maddesinde; "Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirileme günündeki normal alım satım değeridir." şeklinde tanımlanmıştır. Rayiç bedel Vergi Usul Kanunu'nda direkt olarak uygulama alanı bulan bir değerlendirileme ölçüsü değildir. Daha çok, Emlak Vergisi Kanunu'nun (29 ve 3'üncü maddeleri) ile Veraset İntikal Vergisi Kanunu'nun (10/b-c) maddesinde geçen bir değerlendirileme ölçüsüdür. Ancak,

4751 sayılı kanunla, 2002 yılında yapılan değişiklikle, Emlak Vergisinden de kaldırılmış olmaktadır. Dolayısıyla uygulama olanağı son derece azalmıştır (Başagaç, 2006: 27).

Rayiç bedelin “alım satım değeri” olarak tanımlanması, subjektif bir ölçü olduğu anlamına gelmemelidir. Zira alım satım bedelinin, tapu, noter, trafik sicili, mahkeme kararı ile tartışmasız kanıtlanabildiği durumlarda kullanılacak bir değerlendirme ölçüsüdür (Başagaç, 2006: 27).

VUK’un 268. maddesi değiştirilmeden önce vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak belirlenmişti. Fakat bu maddenin 2002 yılında değiştirilmesinden sonra Vergi Usul Kanunu’nda rayiç bedelle değerlendirilecek herhangi bir varlık bulunmamaktadır. 268. maddenin 4751 sayılı Kanunla değişik haline göre, vergi değeri bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (Bayazıtlı, 2012: 28).

VUK madde 289’a göre, Kanunun değerlendirme kısmında yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunamayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri ise varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değer, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu’nda sınırlı bir uygulama alanı bulunmaktadır.

2.1.1.1.7. Emsal Bedeli

VUK madde 267’de emsal bedeli şöyle tanımlanmıştır: “Emsal bedeli, gerçek değeri bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” Bu bedele göre değerlendirilmesine izin verilen iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir (Bayazıtlı, 2012: 29);

- Değeri düşen emtia: Emtia esas olarak maliyet değeri ile değerlendirilmesine karşın, değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumda maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulanabilir (md. 274).

- Maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olmayan hayvanlar: Bu durumda emsal bedel, işletmenin bulunduğu mahalde zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyettir (md. 277).
- Değeri düşen mallar: Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi durumlar sonucunda iktisadi değerlerinde önemli bir azalma meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir (md. 278).

Emsal bedeli aşağıdaki esaslara göre uygulanır (Başagaç, 2006: 28):

- Birinci 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 bedeli 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.
- İkinci sıra (Maliyet bedeli esası): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.
- Üçüncü 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 mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru

olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tespit edilir (Bayazıtlı, 2012: 29). Emsal bedeli uygulamasında mutlaka, buradaki sıralamayla uygulanarak değerlendirme yapılmalıdır. Sıralama atlanarak değerlendirme yapılamaz.

İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. Maliyet bedelleriyle değerlendirme imkânı bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir (Ayçiçek, 2009: 206).

2.1.1.2. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Konusu

Amortisman konusunu ele alan VUK'un 313'üncü maddesinde amortisman konusu, "işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu kanunun hükümlerine göre yok edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'a göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulabilmesi için Maliye Bakanlığınca her yıl yayınlanan genel tebliğ sınırlarını aşan hadlerde amortisman zorunluluk haline getirilmiş olup, sabit kıymet hadlerine ait son dokuz yılın tutarları tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Amortismanına Tabi Olmayarak Doğrudan Gider Yazılabilecek Sabit Kıymet Hadleri Tablosu

Genel Tebliği	Yürürlük	Sınır
432 Seri Nolu VUK GT	2014	800TL
422 Seri Nolu VUK GT	2013	800TL
411 Seri Nolu VUK GT	2012	770TL
402 Seri Nolu VUK GT	2011	700TL
393 Seri Nolu VUK GT	2010	680TL
388 Seri Nolu VUK GT	2009	670TL
378 Seri Nolu VUK GT	2008	600TL
368 Seri Nolu VUK GT	2007	560TL
354 Seri Nolu VUK GT	2006	520TL

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2013/2013.pdf>

Amortisman ayırmayı gerekli kılan nedenler; yıpranma ve aşınma, bozulma ve eskime, beklenmedik olaylar duran varlığın yararlanılamaz duruma düşmesi, bakım, onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılamaması ve son olarak teknik ömrün tahmini gibi nedenler teknik nedenlerin içinde yer almaktadır. İktisadi nedenlerin içinde duran varlığın yetersiz durumda kalması, teknolojik gelişmeler ile eskilerin yerine yenilerin geçmesi, moda ve benzeri etkenlerde mamule olan talebin değişmesi, duran varlıkların üretim akışı içindeki etkinlikleri artırmanın gerekliliği, sosyal, kültürel ve siyasal gelişmeler yer almaktadır. Süreli ilişkilerin ortaya çıkarttığı etkenler içinde de kuruluş çalışmalarının belirli süre ile sınırlanmış olması, varlıkların tüketilmesi, yasal düzenlemelerin getirdiği sınırlamalar yer almaktadır (Güvemli, 1989: 16). Yapılan açıklamalar ışığında amortisman ayrılmasını gerekli kılan nedenleri aşağıdaki gibi gruplayabiliriz (Metin, 2006: 15);

- Fiziki nedenler,
 - Teknolojik nedenler,
- şeklinde sınıflandırmak mümkün olacaktır.

VUK'un 313'ncü maddesinde yer alan iktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya tabi olması ifadesiyle, eskimenin iktisadi kıymetin fiziki bünyesinde meydana getirdiği kayıp ifade edilmektedir. Bu nedenle, amortisman ayrılmasını gerekli kılan fiziki nedenler arasında; iktisadi kıymetlerde meydana gelen yıpranma, aşınma, olağanüstü haller neticesinde (örneğin, yer sarsıntısı, yangın, sel ve infilak gibi) iktisadi kıymetlerin kısmen yada tamamen kullanılamaz hale gelmesi, iktisadi kıymetin mahiyet ve niteliğine bağlı çürüme, küflenme, bozulma ve eskime, teknik ömrünün tahminin yanlış yapılması ve iktisadi kıymete ait bakım onarım işleminin gereği gibi yapılmaması, gibi unsurlar yer almaktadır (Metin, 2006: 15).

Üretim süreçlerindeki farklılaşmanın yol açtığı dönüşüm sonucunda ortaya çıkan ürün geliştirme ve yeni teknolojilerin yaygın kullanımı, fiziki nedenlerden ziyade teknolojiye uyum sağlamak ve rekabetçi stratejinin gereklerine cevap vermek amacıyla iktisadi varlıkların yenilenmesi ve temini aşamasında amortismanı ön plana çıkarmaktadır. Bu noktadan hareketle; amortisman ayrılmasını gerekli kılan teknolojik nedenler arasında yer alan unsurları, hızlı teknolojik değişimin yarattığı baskı sonucunda işletmelerin iktisadi kıymetlerini yenileme ihtiyacı, rekabet

koşullarının değiştirdiği pazar koşullarındaki değişiklikler, teknolojik gelişim ile birlikte tüketicilerde davranışlarında meydana gelen değişimin talepte yarattığı değişiklikler ve üretimde meydana gelen değişiklikler, olarak sıralayabiliriz (Metin, 2006: 15).

Mevcut muhasebe sistemimizde Vergi Usul Kanunu tarafından belirlenen amortisman yöntemleri şöyle sıralanmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK md. 315),
- Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (VUK mükerrer md. 315),
- Madenlerde amortisman (VUK md. 316),
- Fevkalade amortisman (VUK md. 317),
- Kıst amortisman uygulaması (VUK md. 320).

VUK'a göre iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük arz eden maddi duran varlıklar için adı geçen yöntemlerden yalnızca birisinin kullanılabileceği ifade edilmektedir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 20). Bu yöntemlere ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.1.1.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde ayrılacak amortisman tutarı her yıl eşitir ve amortisman süresinin bitiminde, amortisman tutarı iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelmektedir. Duran varlığın maliyeti, kullanım ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtıldığından, varlığın kullanım amacı göz ardı edilmektedir (Çelik, 2009: 45).

Vergi Usul Kanunu md. 315'e göre; mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürler dikkate alınır. Böylece, mükelleflerin amortisman ayırma yöntemine ilişkin genel prensibe yer verilmiştir. Düzenlemeye ilişkin maddenin başlığında ise normal amortisman ifadesine yer verilerek, bu şekilde amortisman ayırmanın normal amortisman yöntemi olduğu ifade edilmiştir. Bu yöntemde, tespit edilen oran, amortisman hesabına esas alınan değer ile çarpılacak ve bulunan tutar, ayrılan amortisman tutarı

olarak dikkate alınacaktır. Bu durum, her hesap döneminde ayrılacak amortisman tutarının da eşit olmasını zorunlu olmaktadır (Erdoğan, 2010: 56). Amortisman süresi iktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan başlar. Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesine göre, bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemini kullanan işletmeler takip eden dönemlerde bu yöntemden dönemezler, vazgeçemezler.

2.1.1.2.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesine göre; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler". Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamından azaltmak suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.
- Bu usulde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nisbetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

2.1.1.2.3. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Ülkemizde maden yataklarının mülkiyeti devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tür yatakları işleten gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları maden yatakları değil, sadece bu yatakların işletme hak ve imtiyazlarıdır. (Aksoylu, 2013: 142).

VUK'un 316. maddesinde işletme 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 nisbetler üzerinden yok edilir.

Rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, belli olan formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir (Özgören, 2010: 4). Maden işletmelerinde kullanılan vinç, delme aletleri ve benzeri kıymetler, daha sonra başka bir yerde de kullanılabileceği için genel hükümlere göre amortisman tabi tutulurlar. Aktifleştirilen giderlerin amortisman işlemi ise aktife girdikleri anda başlar.

2.1.1.2.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi

VUK'un 317. maddesinde fevkalade amortisman şu şekilde tanımlanmıştır. Amortisman tabi olup;

- Yangın deprem, su baskını gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya bir kısmını kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan için uygulanır.

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 (Özgören, 2010: 4).

2.1.1.2.5. Kıst Amortisman Yöntemi

01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.07.1994 gün ve 21892 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla, 213 sayılı VUK'un bazı maddeleri değiştirilmiş ve kanuna bazı maddeler ilave edilmiştir. İlgili kanunla VUK'un 320. maddesine eklenen fıkrada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde kıst amortisman uygulamasının getirildiği

açıklanmıştır. Fakat kıst amortisman uygulaması binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır (Elitaş, Akgün ve Bulca, 2009: 21).

VUK'un 320/2 maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife girdiği hesap donemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay suresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmektedir. Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır (Elitaş, Akgün ve Bulca, 2009: 21).

2.1.2. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek ve üretimlerini sağlamak için faaliyetlerinde kullandıkları fiziki varlıklara sahip olmaları gerekmektedir. Bu fiziki varlıklar maddi duran varlıkları oluşturmaktadır. Buna göre; arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, maddi duran varlıklar içerisinde yer almaktadır. TMS 16'nın 6. maddesinde; "Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler" maddi duran varlık olarak tanımlanmıştır.

2.1.2.1. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da değerlendirme hususunda referans gösterdiği ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın aynen benimsendiği Türkiye Muhasebe Standartları'nda değerlendirme yerine ölçüm kavramı kullanılmaktadır. Muhasebe standartları literatüründe değer takdiri kastedildiğinde değerlendirme, finansal raporlama amacı güdüldüğünde ise ölçümleme kavramı kullanılmaktadır. TMS'de varlıkların mevcudiyetlerinin kabul edilip finansal tablolarda alınmaları için koşul olarak gelecek ekonomik fayda ve güvenilir olarak ölçümlenebilme unsurlarına vurgu yapılmıştır.

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16: 19). İlk muhasebeleştirme tarihini takip eden değerlendirme dönemlerinde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birinin esas alınarak maddi duran varlıkların değerlerinin belirlenmesi mümkündür (TMS 29-31). İşletme, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi duran varlıkların değerlemesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, hangi yöntem seçilirse seçilsin, seçilen yöntemin ilgili tüm duran varlık sınıfı için uygulanması gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 33-34)

Maliyet yönteminde maddi duran varlık, maliyet bedeliyle muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Dönem sonlarında varlığın uğradığı değer azalışı varlığın defter değerinden düşülerek gelir tablosunda zarar olarak raporlanır (Ayçiçek, 2009: 205).

Yeniden değerlendirme modelinde varlık yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerle değerlendirilmektedir. Değer artışları öz kaynakta raporlanmaktadır. Bununla beraber önceden bir değer azalışı söz konusu olmuşsa, sonrasında ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (Ayçiçek, 2009: 205).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür (Ayçiçek, 2009: 205).

Değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır. Maliyet yöntemi de, niteliği gereği, maddi duran varlığın sürekli değer kaybetmesi

durumunda kullanılmaktadır. Değeri düşen maddi duran varlıkların maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, söz konusu duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançoya yansıtılmaktadır. Maliyet yönteminin değer kazanan bir duran varlığın değerini belirlemede kullanılması durumundaysa, söz konusu duran varlık, tarihi maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinde bilançoya yansıtılır. Değeri artan veya düşen duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemi esasında değerlemeye tabi tutulması durumunda, her iki durumda da, ilgili duran varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden bilançoya yansıtılır. Bu standartta maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet ve gerçeğe uygun değer ölçüsü olmak üzere iki değer ölçüsü kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde ise diğer standartlarda yer alan süreçten farklı olarak, değerlendirme uzmanları tarafından piyasa temelli hesaplama yapılmaktadır (Tokay ve Deran, 2008: 32).

Gelir yaklaşımında güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırılan nakit akış tahminleri iskonto edilerek varlığın değeri belirlenmeye çalışılmaktadır. İtfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı, gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen varlıkların değerinin değerlendirme tarihinde bir eşdeğer varlığın eldeki varlıkla aynı sürelerde amorti edilmesi halinde alacağı değere eşit varsayan bir yaklaşımdır (Ayçiçek, 2009: 206).

Varlığın kayıtlı tutarı zaman esasına göre belirlenmiş ise, varlığın fiziksel ömrü değil, varlıktan işlemenin faydalanma süresi esas alınmaktadır. Bunun için, teknolojik eskime, aşınma, yıpranma gibi hususlar, varlığın faydalı ömrünün ilk defa belirleneceği zaman göz önüne alınmalıdır. Aynı zamanda, işletmenin bakım onarımına ilişkin politikaları da bu ölçüme etki etmektedir. Aynı varlık, farklı sahiplerin kullanımında, bakım onarım faaliyetlerine verilen önemde paralelinde, daha uzun veya daha kısa ekonomik ömre sahip olabilmektedir.

Varlık kullanım amacına bağlı olarak ya daha uzun ya da daha kısa ekonomik ömre sahip olabilmektedir. Örneğin depolama ya da üretim için kullanılan binanın faydalı ömrü, aynı binanın showroom olarak kullanılması durumuna kıyasla daha uzundur. Burada fiziksel ömür değil ekonomik ömür söz konusudur. Faydalı ömrün

tespitine ilişkin bir başka nokta ise, her biri farklı faydalı ömre sahip bölümlerden oluşan bir binanın nasıl amorti edileceğidir (Akgül, 2004: 62).

Örneğin, ısıtma merkezi, çatı katı gibi farklı yapısal bölümlerden oluşan bir bina birleşik varlık sayılmakta ve her bölüm için ayrı hesaplama yapılmaktadır. Bunun sebebi, her bir bölümün farklı faydalı ömre sahip olmasıdır. Örneğin, ısıtma merkezinin faydalı ömrü 20 yıl iken, çatı bölümünün faydalı ömrü 10 yıl olabilir. Dolayısıyla bunların amortisman hesaplamaları da farklı olacaktır. Ancak muhasebenin önemlilik ilkesi gereği, bu tutarlar, mali tablolarda birleştirilmelidir.

Faydalı ömrün tespitinde bir başka önemli hususta, arsa ve binalara ilişkindir. Buna göre, arsa ve binalar bir arada iktisap edilmiş olsalar dahi, ayrılabilen varlıklardır ve muhasebe ilkeleri gereği ayrı olarak muhasebeleştirilirler (TMS 16, md. 45). Boş arsa ve araziler normalde sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmamaktadır. Binalar sınırlı ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulabilir varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesini etkilememektedir.

Kullanılan amortisman yöntemine bakılmaksızın, varlığın tahmin edilen faydalı ömrü dönemler itibariyle düzenlenmelidir. Tahmin edilen faydalı ömürde değişiklik, geçmişte hesaplanan ve kayıt edilen amortisman tutarlarını etkilememeli ve değişikliğin yapıldığı dönem ve sonraki dönemlere uygulanmalıdır. Faydalı ömrün tahminine ilişkin aşağıdaki gibi bir örnek verilebilir; 100.000 TL maliyetli ve üretim ömrünün, iktisap tarihinde 10 yıl olarak belirlendiği bir varlık için normal amortisman yöntemi uygulanmakta ve hurda değer göz ardı edilmektedir (Akgül, 2004: 62). Varlığın iktisabından 2 yıl sonra, yönetim varlığın tahmini faydalı ömrünü 6 yıl olarak belirlemiştir. Bu zamana kadar varlığın defter değeri de 80.000 TL $(100.000 \times 8/10)$ olmuş kalan ve beklenen faydalı ömürde 4 $(6-2)$ yıldır. Bu durumda 3. yılın ve bundan sonraki her döneme ilişkin amortisman tutarı 20.000 TL olacaktır (Akgül, 2004: 62).

Kavramsal çerçevede ölçüm “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların

belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır. Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birçok farklı ölçüm esası vardır. Bunlar (Bayazıtlı, 2012: 30):

- Tarihi Maliyet,
- Gerçeğe Uygun Değer,
- Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti),
- Net Gerçekleşebilir Değer,
- Kullanım Değeri,
- Bugünkü Değer,
- Geri Kazanılabılır Tutar,
- Kalıntı Değer,
- Defter Değeri,
- Nominal Değer,
- Satış Maliyeti Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer,
- İçsel Değer.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar (Bayazıtlı, 2012: 30).

Aşağıda TMS’de yer alan değerlendirme ölçümlerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

2.1.2.1.1. Tarihi Maliyet

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar, borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya

işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir(Tokay ve Deran, 2008: 25-26).

Tarihi maliyet esaslı ölçüm, göreceli olarak daha güvenilir bilgilerin üretilmesine katkı sağlarken, özellikle enflasyon dönemlerinde finansal tabloların gerçeklerden uzak veri ve bilgi sunmasına yol açar. Bu nedenle, ilk kayıt anından sonraki bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde tarihi maliyetlerin ölçü olarak alınması, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin kullanıcılar açısından yetersiz kılmaktadır. Finansal tablolardaki tutarların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması, tarihi maliyet esasının zayıf yönünü kısmen telafi etmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki işlem tarihindeki maliyet, gerçeğe uygun değeri temsil edebilir niteliktedir (Tokay ve Deran, 2008: 26).

TMS'ye göre tarihi maliyet ile değerlendirilen iktisadi kıymetler; maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, iştiraklerdeki yatırımlar, stoklar yer almaktadır.

TMS'ye göre tarihi maliyet ile değerlendirilen maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyete dâhil edilecek unsurlar satın alma fiyatı, varlığın çalışabilir hale getirilmesine ilişkin yapılan her türlü gider ve varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetlerden oluşur (Bayazıtlı, 2012: 31). TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir (Akbulut, 2008: 9-10).

2.1.2.1.2. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer TMS'de "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar" olarak açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen kalemler; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım

amaçlı gayrimenkuller, nakit ve nakit benzerleri, finansal borçlar yer almaktadır. (Bayazıtlı, 2012: 32)

TMS'ye göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmelerinde tarihi maliyet ile değerlendirilir. Fakat izleyen dönemlerde maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden biri ile değerlendirilmekteydir. Yeniden değerlendirme modelinde varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir (Bayazıtlı, 2012: 32).

2.1.2.1.3. Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)

TMS kavramsal çerçeve de cari maliyeti “varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler” ifadeleriyle açıklamaktadır. Cari maliyetle değerlendirilen kalemler stoklar ve maddi duran varlıklardır.

2.1.2.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer

İşin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışın gerçekleşmesi için gerekli olan tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutardır. Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Bayazıtlı, 2012: 33). TMS'de net gerçekleşebilir değerle değerlendirilecek varlıklar stoklardır. İlk muhasebeleştirmede tarihi maliyet bedeli kullanılan stoklar, izleyen dönemlerde ise maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.

2.1.2.1.5. Kullanım Değeri

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. Kullanım değeri esas olarak varlıkların geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi için kullanılan bir hesaplama biçimidir. Bu esas maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarlarının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır (Bayazıtlı, 2012: 34).

2.1.2.1.6. Bugünkü Değer

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 şeklinde tebliğde tanımlanmıştır. “Net Şimdiki Değer” olarak da adlandırılmaktadır (Başagaç, 2006: 34). Bu yöntemde varlıktan gelecekte elde edileceği hesaplanan yararın belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değere indirgenmesi istenmektedir.

Türkiye muhasebe standartlarında değerlendirme de yer alan kavramları açıklayacak olursak şunlar bulunmaktadır.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır (Kaya, 2012: 221).

Kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (Kaya, 2012: 221).

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlar indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (Kaya, 2012: 221).

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: Bir varlık veya nakit oluşturan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 36, md. 6).

TMS 16'da bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini hangi unsurların oluşturduğu belirtilmiştir. Bunlar:

- 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 yükümlülüktür.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla, gerekli duruma ve yere getirilmesine kadar ortaya çıkan giderler dahil edilmektedir. Bu noktadan sonra ortaya çıkan giderlerin ise, maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmesine izin verilmemektedir. Maddi duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra ortaya çıkan günlük bakım maliyetleri doğduğu dönemde gider olarak kaydedilmekte, ancak, maddi duran varlığın parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesini gerektiren koşulların olması halinde, bu tür giderler varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmektedir (Akbulut, 2008: 9).

TMS 16 md.17'ye göre doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda şekilde belirtilmiştir:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denemesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- Mesleki ücretlerdir.

Yukarıda sayılan maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler (Kaya, 2007: 71). Bunlar;

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri.

Özetle maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde yapılan, bu varlıkların gelecek dönemlerde yaratacağı ekonomik faydaları arttırıcı harcamalar, sabit kıymetin değerlerine ilave edilir. Bu kapsama girmeyen diğer tüm harcamalar gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak kayıtlara yansıtılır.

2.1.2.2. TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Konusu

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS 16, md. 6). TMS 16'nın amortisman başlıklı bölümünde şu özellikler yer almaktadır (Pamukçu, 2010: 70):

- Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyet içinde önemli bir tutara sahip olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.
- İşletme maddi duran varlığın bazı parçalarını ayrı ayrı amortismanına tabi tuttuğunda, tek başına önemli olmayan parçalardan oluşan kalan kısım da amortismanına tabi tutulur.
- Her döneme ait amortisman gideri gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Standartta yer alna düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortismanına konu olabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında yer alma koşuluda yer almaktadır (Pamukçu, 2010: 71).

TMS 16'ya göre hesaplamalarda kullanılacak olan amortisman süresi, yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı arttığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir. Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir (Şen, 2011: 140).

- Varlığın beklenen kullanımı,
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme,
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Muhasebe standartlarına göre amortisman yöntemleri şu şekildedir (Şen, 2011: 140-146).

2.1.2.2.1. Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değeri}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

2.1.2.2.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Net defter değeri} \times \text{Normal amortisman oranı} \times 2$$

2.1.2.2.3. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. Bu yöntemde;

$$\text{Amortisman Oranı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı}$$

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

Mevcut muhasebe sisteminde bulunmayan üretim miktarı yöntemi, varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarını esas almaktadır. Bu yöntemde amortisman zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak kabul edilmektedir. Ayrıca yöntemler açısından bakıldığında belirtilen yöntemler dışında da yöntemlerin kullanılabilmesi ve bu konuda herhangi bir sınırlamanın olmadığı görülmektedir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 20).

Buraya kadar, TMS 16'ya göre maddi duran varlıklarda amortisman uygulaması ile ilgili hükümler aktarılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde aşağıda yer alan örnekler çözülmüş olup vergi mevzuatı açısından farklılıklar ortaya konulmuştur.

2.1.3. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması

VUK'da kullanılan değerlendirme ölçüleri ile TMS'de kullanılan değerlendirme ölçüleri farklılık göstermektedir. VUK'da yer alan değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri (kayıtlı değeri), itibari değeri (nominal değeri), vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ve alış bedelidir. TMS'de ise, değerlendirme ölçüsü olarak tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değeri, bugünkü değeri, gerçeğe uygun değeri yer almaktadır. Görüleceği üzere, VUK ile TMS'de düzenlenen değerlendirme ölçülerinde isimlendirme farkları vardır. Farklılık sadece isimlendirmede değil, içeriklerde de oldukça fazladır. Belki bir anlamda; VUK ve TMS'ye göre maliyet bedeli ile tarihi maliyet, tasarruf değeri ile bugünkü değeri, rayiç bedel ile gerçekleştirilebilir değeri şeklinde bazı değerlendirme ölçülerinin içerik olarak

birbirine benzediği söylenebilir. Ancak, özellikle, standartlarda giderek önem kazanan “makul değer - gerçeğe uygun değer” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Ayrıca, bu değerlendirme ölçüsünün, mantığı ve içeriği gereği, VUK’da uygulanması da oldukça zor görünmektedir.

Değerleme ölçülerine ait düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, vergi mevzuatı, daha çok objektif, saptanması kolay, işletme sahip ve yöneticilerine, belirleme hakkı bırakmayan tartışmasız somut ölçüleri kabul etmiş olup, genelde varlığın, işletmeye maliyeti üzerinde yoğunlaşmaktadır. Muhasebe Standartları ise, daha subjektif, işletme sahip ve yetkililerince piyasa koşullarına göre belirlenip değiştirilebilecek, varlığın geçmiş maliyetinden çok, gelecekte elde edilebilecek tutarını içeren ve özellikle de “makul değer - gerçeğe uygun değer” ölçüsünde içerik bulan değerlendirme ölçülerini kabul etmektedir. Değerleme konusunun VUK ve TMS göre tablo olarak karşılaştırılması şu şekildedir (Başagaç, 2006: 134):

Tablo 2. Maddi Duran Varlıkların Kavram, Kapsam ve Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16’ya Göre
Maddi Duran Varlık Tanımı	Kanunda maddi duran varlık tanımı yapılmamış durumdadır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT) göre, TMS 16 ile uyumlu tanım ve çeşitleme vardır.	Standartlarda maddi duran varlıkların tanımı yapılmış durumdadır. Bu tanımlar MSUGT ile de uyumaktadır. Tanımın, vergi mevzuatına göre hazırlanan bilançolarda gösterilen MDV’ lar ile de uyumlu olduğu anlaşılmaktadır.
Arsa, arazi, yer altı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis ve makinalar, taşıtlar, demirbaşlar	Maddi Duran Varlık kapsamında kabul edilmektedir	Maddi Duran Varlık kapsamında kabul edilmektedir
Madenler ve Kiralama İşlemleri	Ayrıca düzenlenmiştir	Ayrı standartlarda düzenlenmiştir.
Varlıkların işletmedeki elde ediliş biçimi ve kullanılma şekline göre değerlendirme hükümleri	Var	Var

Karşılaştırılacak Konu	Vergi Mevzuatına Göre	TMS 16'ya Göre
Değerleme Amacı	Vergi matrahının tespiti amaçlanmış olup, bu amaç nedeniyle, TTK, SPK ve MSUGT ile tam örtüşme anlayışı güdülmemiştir. Amaç nedeniyle, bu düzenlemelerden farklılaşmaktadır.	Değerleme işlemlerinin UFRS ile uyumu amaçlanmakta olup, SPK ve MSUGT ile büyük ölçüde uyumaktadır.
Değerleme Yetkisi	Tamamen yasal düzenlemeler ile, kamu otoritesince (büyük ölçüde gelir idaresince) belirlenmektedir. Yetki kamudadır.	Genelde işletme, sahip ve yetkililerinin yetkisinde bulunmaktadır.
Değerleme Ölçüleri ve Kapsamı	TMS 16 dan daha fazla sayıda ölçü sayılarak tek tek düzenlenmiştir. İsimlerin çoğu TMS 16 dan farklıdır. Ölçülerin daha objektif ve tartışmasız, değer biçerek, “en fazla kara göre” vergi matrahı hesaplamaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır.	Değerleme yerine, ölçüm esasları denmektedir. Vergi mevzuatından daha az sayıda değerlendirme ölçüsü ismi düzenlenmiş olmasına rağmen, bu ölçülerin, kendi içerisindeki çeşitlendirmeleri ve içerikleri nedenleriyle, daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Objektif ölçülerin yanında, işletme için taşıdığı öneme göre daha subjektif yöntemlerle de değerlendirilmekte. İşletme için en ideal ölçüyü bulmayı amaçlamaktadır. Örneğin, “makul değer” bu anlamda, çok geniş kapsamlı ve giderek önemi artan bir değerlendirme ölçüsü haline gelmektedir.

Kaynak: Başağaç, Halil. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. 135

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece VUK ile TMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da

değişiklik olmaktadır. Bu durum ise, VUK ile TMS arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Akbulut, 2008: 11).

VUK ve TMS’de değerlendirme konusunu farklı açılar ele almış ve varlıklar ve borçlar için ayrı değerlendirme ölçüleri öngörmüşlerdir. Aşağıdaki tablo 3’de muhasebe sisteminde en fazla kullanılan kalemlerin her bir mevzuat uyarınca tabii tutuldukları değerlendirme esaslarına yer verilmiştir (Akbulut, 2008: 27).

Tablo 3. VUK ve TMS’de Öngörülen Değerleme Ölçüleri

KALEMLER	VUK	TMS
Maddi Duran Varlıklar	İlk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli, izleyen dönemlerde amorti edilmiş maliyet ile değerlendirilir.	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilir. Yeniden değerlendirme modelinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değeri tespit edilemediği durumlarda, gelir yaklaşımı veya yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılarak bu değer tahmin edilebilir. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İlk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli, izleyen dönemlerde itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli İzleyen dönemlerde itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilir.	İlk edinmede maliyet bedeli İzleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	İlk edinmede maliyet bedeli İzleyen dönemlerde amorti edilmiş maliyet ile değerlendirilir.	İlk edinmede maliyet bedeli İzleyen dönemlerde maliyet modeli veya gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir.
Şerefiye	İlk edinmede Mukayyet değer İzleyen dönemlerde itfa edilmiş maliyet (5 yılda itfa edilir).	İlk edinmede maliyet bedeli (mukayyet değerle aynı) İzleyen dönemlerde değer düşüklüğü testine tabii tutulur, değer düşüklüğü karşılığının iptali ve itfa yasaklanmıştır.

Kaynak: Akbulut Özerhan, Yıldız, (02-06 Mart 2008). Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında incelenmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara, 26-27

Maddi duran varlıkları ilk muhasebeleştirmede VUK ile TMS arasında bir çelişki yoktur. VUK’daki maliyet tanımı ile standartta geçen maliyet tanımı birbirini ile benzerlik göstermektedir. Fakat borçlanma maliyetlerinin (varlığın edinimi ile ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb.) muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlendirme hususlarında VUK ile TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır. VUK’a

göre, maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır (Akbulut, 2008: 9-10). TMS’de ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Temel yöntem olarak adlandırılan bu yöntemin tek istisnası maddi duran varlığın “özellikli varlık” niteliği taşıması durumudur. Maddi duran varlık “özellikli varlık” niteliği taşıyorsa bu durumda, yatırım döneminde bu giderler maliyet bedeline ilave edilmektedir. Özellikle varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi getiren varlıklardır. Özellikle varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine ilave edilir (TMS 23, md. 11).

VUK’da maddi duran varlıklarının elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortismanla konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir. TMS’ye göre varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır (Şen, 2011: 155).

VUK’ göre amortismanla konu olan değer varlığın maliyet bedelidir, TMS’ye göre amortismanla konu olan değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.

VUK ile TMS karşılaştırıldığında amortisman ayırmada kullanılan yöntemler arasında farklılıklar görülebilmektedir. VUK’da, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemleri ve TMS’de normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, üretim miktarı amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. Sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma

yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanınmıştır (Akgül, 2004: 70). TMS’de işletmeler beklenen ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçtikleri amortisman ayırma yöntemini istikrarlı bir biçimde uygulamaktadırlar (Taşkın, 2012: 106). Seçilecek amortisman yöntemi konusunda ise, standartta, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir (Akgül, 2004: 70).

VUK’de maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülemede, azalan bakiyeler yöntemi kullanılırken ise normal amortismana dönüşüm yapılabilmektedir. Ancak TMS’de gelecekte ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerekmektedir. Seçilen yöntemin tutarlı bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Beklenen tüketim biçiminde değişiklik olduğu durumda ise amortisman yöntemi değiştirilebilmektedir (Şen, 2011: 155).

VUK’a göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortismanın iki katı olup, bu oran hiçbir şekilde % 50’yi aşmaması gerekmektedir. TMS’ye göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur (Şen, 2011: 155).

VUK’a göre; azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulayabilirken, TMS’ye göre tüm işletmeler defterlerini tutup, finansal tablolarını hazırlayabilmektedirler. VUK’a göre amortisman faydalı ömürler esas alınarak tespit edilen oranlara göre ayrılmakta ve yararlı ömür olağan üstü durumlar dışında sabittir. TMS’ye göre yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır (Şen, 2011: 155-156).

VUK’a göre amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin belli bir tutarı aşması gerekmektedir. Bu tutar 2014 yılı için 800TL’dir. Ancak TMS açısından bakıldığında bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir

rakamsal belirleme bulunmamaktadır. VUK’da parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamasına rağmen TMS’de parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür. Ancak TMS’ye göre amortisman ayırmama durumu söz konusu olmayıp, (Şen, 2011: 155) buradaki temel amaç işletmenin gerçek ekonomik durumunun ortaya konulmasıdır.

VUK’da sadece binek araçlar için öngörülen kıst amortisman uygulaması TMS’ de ise bütün maddi duran varlıklar için öngörülmüştür. Ayrıca her iki uygulama arasında anlayış farklılıkları da yer almaktadır. VUK da uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak esas alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam olarak uygulanmaktadır. VUK’a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman son yılın amortismanına ilave edilirken, standartlara göre, ilk yıldan kalan aylara ait amortisman son tam yıldan sonraki yılın ilgili aylar için kayda alınmaktadır. Bu durum ise işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 22).

Aşağıda maddi duran varlıklarda VUK ve TMS düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

2.1.4. Örnek Uygulama 1

Fidan Anonim Şirketi yetkilileri 25.08.2010 tarihinde ziyaret ettikleri bir fuarda unlu mamuller imalatında kullandıkları börek yapma makinesinin yeni versiyonunun satışa sunulduğunu görmüşler ve hemen bir adet sipariş etmişlerdir. Bu makine 28.08.2010 tarihinde teslim alınmış, aynı gün içerisinde sigortası ve montaj işlemleri yapılmış olup tüm ödemeler banka yoluyla gerçekleştirilmiştir. Satın alınan makineye ilişkin bilgiler aşağıdaki tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Fidan Anonim Şirketinin Satın Aldığı Makine Bilgileri

Satın Alma Bilgileri		Amortisman İlişkin Bilgiler	
Sipariş Tarihi	25.08.2010	Amortisman Süresi(VUK)	5 yıl
Teslim Tarihi	28.08.2010	Amortisman Oranı (VUK)	%20
Alış Bedeli	130.000,-TL	Kullanıldığı birim	Üretim bölümü
Nakliye Bedeli	5.000,-TL	Amortisman Süresi	5 yıl
Nakliye Sigorta Bedeli	5.000,-TL	Amortisman Oranı	%20
Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri	20.000,-TL	Kalıntı (Hurda) Değeri	10.0000,-TL

İstenenler:

- a) Satın alınan börek yapma makinesinin kaydını yapınız?
- b) VUK ve TMS-16'ya göre Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız?
- c) VUK ve TMS-16'ya göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplayınız?

Çözümler:

- a) Börek yapma makinesinin kaydı;

Aşağıda ilgili sabit varlığın yevmiye defter kaydı yapılmıştır.

28/08/2010	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 253.01 Börek makinesi 130.000 253.01.01 Nakliye Bedeli 5.000 253.01.02 Nakliye Sigorta Bedeli 5.000 253.01.03 Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri 20.000	160.000
102 BANKALAR HESABI 102.01 B Bankası	160.000
2010 yılı Börek makinesi alış kaydı	

- b) VUK ve TMS-16'ya ve göre Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplanması aşağıda yapılmıştır.

VUK'a göre;

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli / Faydalı ömür süresi

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Kuruluş ve Montaj Gideri)

Maliyet Bedeli = (130.000 + 5.000 + 5.000 + 20.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = 160.000 / 5 = 32.000 TL

Tablo 5. VUK'a Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutarı	Amortisman Süresi(yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	160.000	5	0,20	32.000	32.000
2011	160.000	5	0,20	32.000	64.000
2012	160.000	5	0,20	32.000	96.000
2013	160.000	5	0,20	32.000	128.000
2014	160.000	5	0,20	32.000	160.000

VUK'a göre normal amortisman yönteminin muhasebe kaydı:

1	31/12/2010		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	32.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		32.000
	257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2010 yılı makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

2	31/12/2011		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	32.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		32.000
	257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2011 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

3	31/12/2012		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	32.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		32.000
	257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2012 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

4	31/12/2013		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	32.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		32.000
	257. 257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2013 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

31/12/2014		
5	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	32.000
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	32.000
	2014 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
/...../.....	

TMS'ye göre;

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

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli
Kuruluş ve Montaj Gideri)

Maliyet Bedeli = (130.000 + 5.000 + 5.000 + 20.000)

Yıllık Amortisman Tutarı = (160.000 – 10.000) / 5 = 30.000 TL

Standart tüm maddi duran varlıklar için Kıst Amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2010 yılı amortisman hesaplaması şu şekildedir:

Yıllık Amortisman = 30.000 TL

Aylık Amortisman = 30.000 / 12 = 2.500 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.09.2010

(Kullanılmaya başlanılan ay kesri tam ay sayılarak ay hesaplaması yapılır.

Buna göre 9'uncu, 10'uncu, 11'inci ve 12'nci aylarda makine kullanılmış kabul edilir.)

Makinenin 2010 yılında Kullanıldığı Süre: 4 ay

2010 Yılı Amortisman Tutarı = 2.500 x 4 = 10.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda ayrılacak amortisman tutarı = 2.500 x 8 = 20.000 TL

Tablo 6. TMS 16'ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Tutarı	Amortisman Süresi(yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amort.
2010	150.000	5	0,20	10.000*	10.000
2011	150.000	5	0,20	30.000	40.000
2012	150.000	5	0,20	30.000	70.000
2013	150.000	5	0,20	30.000	100.000
2014	150.000	5	0,20	50.000**	150.000

*2010 yılı amortisman tutarı = Kıst dönem 4 ay (2.500 x 4 ay =10.000 TL)

**2014 yılı amortisman tutarı = 2010 kalan dönem 8 ay (2.500 x 8 ay = 20.000 +30.000 = 50.000 TL)

TMS 16'ya göre normal amortisman tutarının yıllar itibariye yevmiye defter kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2010	
1	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 10.000</p> <p>730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri</p> <p>730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri</p> <p>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 10.000</p> <p>257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman. Gideri</p> <p>2010 yılı makine amortisman gider kaydı.</p> <p>...../...../.....</p>

31/12/2011	
2	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 30.000</p> <p>730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri</p> <p>730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri</p> <p>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 30.000</p> <p>257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri</p> <p>2011 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.</p> <p>...../...../.....</p>

3	31/12/2012	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	30.000
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	30.000
		2012 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
/...../.....		

4	31/12/2013	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	30.000
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	30.000
		2013 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
/...../.....		

5	31/12/2014	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	50.000
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	50.000
		2014 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
/...../.....		

Tablo 7. Fidan Anonim Şirketinin Normal Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'a Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	32.000	10.000	22.000
2011	32.000	30.000	2.000
2012	32.000	30.000	2.000
2013	32.000	30.000	2.000
2014	32.000	50.000	(18.000)
Toplam	160.000	150.000	10.000

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 16 amortisman hükümlerinin aynı örneğe ilişkin Normal Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu VUK ve TMS-16 arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında 2010 yılında gerçekleşen 22.000 TL'lik fark ve 2014 yılında oluşan 18.000 TL'lik fark, standardın amortismanı makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda dikkate almasıdır. (Bu farkların içerisinde de kalıntı değerden kaynaklanan fark tutarları vardır.)

Normal amortisman yönteminde yıllar itibarıyla amortisman tutarları eşit olarak dağılır. VUK açısından bu eşitlik tüm yıllarda devam eder. Standart da ise tablodan da görüldüğü üzere kıst dönem uygulaması bu eşitliği bazı dönemlerde ortadan kaldırmaktadır.

c) VUK ve TMS-16'ya göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine göre amortisman tutarlarını hesaplanması;

VUK'a göre;

Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Tablo 8. VUK'a Göre Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
2010	160.000	%40	64.000	96.000
2011	160.000	%40	38.400	57.600
2012	160.000	%40	23.040	34.560
2013	160.000	%40	13.824	20.736
2014	160.000	%40	20.736	

VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemine göre muhasebe kaydı;

31/12/2010	
1	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	64.000
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	64.000
257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2010 yılı makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

31/12/2011	
2	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	38.400
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	38.400
257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2011 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

31/12/2012	
3	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	23.040
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	23.040
257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2012 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

31/12/2013	
4	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	13.824
730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri	
730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	13.824
257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	
2013 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
...../...../.....	

31/12/2014	
5	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri</p> <p>22.736</p> <p>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri</p> <p>20.736</p> <p>2014 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.</p> <p style="text-align: center;">...../...../.....</p>

TMS'ye göre;

Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli x (Normal amortisman oranı x 2)

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 yıl = 0,20

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı = 0,20 x 2 = 0,40

Yıllık Amortisman = ((160.000 - 10.000) / 5) x 2 = 60.000 TL

Aylık Amortisman = 60.000 / 12 = 5.000 TL

Makinenin Kullanıma Başlama Tarihi: 07.09.2011

Makinenin 2011 yılında Kullanıldığı Süre: 4 ay

2010 Yılı Amortisman Tutarı = 5.000 x 4 = 20.000 TL

Makinenin yararlı ömrünün bittiği yılda ayrılacak olan
= 5.000 x 8 = 40.000 TL

Tablo 9. TMS 16'ya Göre Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Kayıtlı Değer	Oran	Amortisman Tutarı	Amortisman Tabi Değer	Kalan Değer
2010	150.000	%40	20.000*	90.000	130.000
2011	150.000	%40	36.000	54.000	94.000
2012	150.000	%40	21.600	32.400	72.400
2013	150.000	%40	12.960	59.440	59.440
2014	150.000	%40	19.440 + 40.000 = 59.440**		-
Toplam			150.000		

*2010 yılı amortisman tutarı = 150.000 x %40 = 60.000 TL, Kıst dönem 4 ay olduğundan dolayı (60.000 / 12) x 4 ay = 20.000 TL

**2014 yılı amortisman tutarı = 2010 yılından kalan dönem 8 ay olduğundan, 5.000 x 8 ay = 40.000 ve 2014 yılı amortismanı 19.440,-TL'dir. Dolayısıyla 2014 yılı toplam amortisman tutarı, 19.440 +40.000 = 59.440,- TL'dir.

TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tutarının yevmiye defter kaydı yıllar itibariyle aşağıda yer almaktadır.

1	31/12/2010		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	20.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 (2010) Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		20.000
	257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2010 yılı makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

2	31/12/2011		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	36.000	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		36.000
	257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2011 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

3	31/12/2012		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	21.600	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		21.600
	257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2012 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

4	31/12/2013		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	12.960	
	730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri		
	730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		12.960
	257. 01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri		
	2013 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.		
/...../.....		

31/12/2014		
5	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10 Genel Üretim Amortisman Giderleri 730.00.10 Börek Makinesi Amortisman Gideri	59.440
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.01 Genel Üretim Birikmiş Amortisman Gideri	59.440
	2014 yılı (2010 da alınan) makine amortisman gider kaydı.	
/...../.....	

Tablo 10. Fidan Anonim Şirketinin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre VUK ve TMS 16 Açısından Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK' Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2010	64.000	20.000	44.000
2011	38.400	36.000	2.400
2012	23.040	21.600	1.440
2013	13824	12.960	864
2014	20736	19.440	1.296
2014		40.000	(40.000)
Toplam	160.000	150.000	10.000

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 16 amortisman hükümlerinin aynı örneğe ilişkin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi ile yapılan hesaplamalar sonucunda; toplam fark 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun nedeni standardın hesaplamalarda kalıntı değeri maliyet değerinden düşürmesi, VUK'nun ise kalıntı değeri hiçbir şekilde hesaplamalara dahil etmemesidir. Bunu VUK ve TMS-16 arasındaki temel fark olarak nitelendirebiliriz. Bunun dışında gerçekleşen farklar standardın amortismanı, makinenin kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatması (Kıst Amortisman) ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinenin yararlı ömrünün takip eden yıllarda dikkate almasıdır.

2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İncelenmesi

İşletmelerin aktiflerinde yer alan bu varlıklar, fiziki görünümleri olmayan, kullanılmaları sonucunda işletmenin hasılatında artış doğuran bir takım haklarla, işletmeye ticari bir fayda sağlayan haklar, imtiyazlar, üstünlüklerden oluşur. Bu imtiyaz ve üstünlükler işletme tarafından bir bedel ödenmek veya işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkarlar. İşletmeler kârlılık gücünü arttırmak

için bu tür haklara sahip olabilmektedirler (Işıltan, 1991: 17) Genel anlamıyla maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan, işletmenin hâlihazırda faydalandığı veya faydalanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur (Margos, 2010; 3).

2.2.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi

“Maddi duran varlık” kavramı gibi “maddi olmayan duran varlık” kavramı ile ilgili olarak da VUK’da herhangi bir tanımlama mevcut değildir. Ancak, VUK’un 269. maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanan iktisadi kıymetler arasında gayri maddi haklar sayılmıştır. VUK’nun 269’ncü maddesinde gayri maddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmış olmakla birlikte bu hakların neler olduğu belirtilmemiştir. Tek belirleme GVK’nın 70’inci maddesinin 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yapılmıştır. Buna göre; arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve telif hakları, gayri maddi haklar olarak sayılmaktadır. VUK’un bu tanımlarına bağlı olarak maddi olmayan duran varlıklar tek düzen hesap planında şu şekilde yer almaktadır:

- 260 Haklar,
- 261 Şerefiye,
- 262 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri,
- 263 Araştırma ve Geliştirme Gideri,
- 264 Özel Maliyetler,
- 265 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-),
- 269 Verilen Avanslardır.

Amortismanına tabi olan maddi olmayan duran varlıkları şu şekilde açıklayabiliriz.

Haklar: İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yaptığı harcamaları kapsar. Haklar için katlanılan maliyetler kullanım ömrü içinde amorti edilir. Faydalı ömre ilişkin sürenin tespitinin mümkün olmaması halinde ise, genellikle bu süre beş yıl olarak kabul edilir (Çelik, 2009: 22).

Şerefiye: İşletmenin devir alınması aşamasında maliyet bedeline göre daha yüksek bedel ödenmesi durumunda ortaya çıkar. Bir işletmenin üstünlük hakkının devri karşılığındaki ödemelerini ifade eder. Şerefiyeler ister gerçek kişiler, ister kurumlara ilişkin olsun ortaya çıktıkları yılda aktifleştirilir (Çankaya, 2006: 468).

Kuruluş ve örgütlenme gideri: Kuruluş giderleri VUK'un 282. maddesinde "kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler" olarak tanımlanmıştır. Bir işletmenin genel kuruluş maliyetleri, kuruculara ödenen ücretleri, tescil resim ve harçlarını, hisse senetleri ve tahvillerin satışı için verilen komisyonları ve diğer kuruluş finansman giderlerini içine alır. Bu çeşit maliyet unsurları, özelliği belirsiz bir "aktifleştirme gider unsuru" olarak gösterilir ve beş yıl veya daha az bir süre içinde hasıllattan düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulur. Kuruluş maliyetleri işletmenin kazanç gücü ve elindeki maddi faaliyet seviyesini muhafaza ettiği müddetçe ömrü sınırsız bir aktif unsuru olarak muhafaza edilmeli ve ancak faaliyet başarısındaki bir azalmanın veya işletmenin isteyerek yapacağı bir tasfiyenin sonucu olarak gelirdeki devamlı azalma ve maddi aktiflerdeki azalmanın ortaya çıktığı zamanlarda amortismanına tabi tutulmalıdır. Böylece devamlı ve enerjik bir şekilde faaliyet gösteren bir işletmede ise, işletmenin bütünü ile ilgili bu maliyet unsuru da maddi aktiflerin ömrü süresince amortismanına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan kurumlarda, kuruluş maliyetlerinin doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi hususu işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Araştırma ve geliştirme gideri: İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır (Bulca, 2009: 21).

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, isminden de anlaşılacağı üzere, şirketlerin ürün geliştirme, yeni teknolojiler yaratma gibi yapmış olduğu yatırımlardır. Günümüzde yaşanan teknolojik gelişme araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin önemini artırmıştır. Zira gelişen teknoloji ile firmalar arası rekabet daha hız kazanmış ve yeni mamullerin piyasaya sürülme hızları da artmıştır. Bu da şirketlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerine daha önem vermesine ve bu tip faaliyetlere yatırım yapanlar şirketlerin diğerlerine göre fark yaratabilmesine imkan sağlamıştır (Margos, 2010: 10).

Özel Maliyetler: Kiralana gayrimenkuller geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderleri ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelini kapsar (Türedi, 2004: 284). Özel maliyet bedeli olarak işletmenin aktifine kaydedilen bu tür giderler kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir. Sözleşmede kira süresi belirtilmemişse vergi idaresinin uygulamasına göre itfa süresinin beş yıl olduğu kabul edilmektedir. Bazen de kira süresi sonradan değişebilir veya kira süresinin dolmasından önce gayrimenkul boşaltılabilir. Kira süresinin sonradan değişmesi halinde özel maliyet bedelinin itfası bakımından aktife alındığı yıldaki kira süresi esas alınır. Eğer aktifleştirilen özel maliyet bedelinin itfası dolmadan, kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde itfa edilmemiş bütün giderler, boşaltıldığı yılda tamamen gider yazılarak sıfırlanır (İşıltan, 1991: 17).

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Diğer maddi olmayan duran varlıklar yukarıdaki sayılanlar dışında kalan varlıkları teşkil etmektedir. Bunlar, muhasebe programları, özel yazılımlar, bilgisayar paket programları olabilir (Margos, 2010: 11).

Birikmiş Amortismanlar: Maddi olmayan duran varlıklar bedellerinin, kullanılacakları süre içerisinde yok edilebilmelerini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır (Türedi, 2004: 285). Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesap alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanlar hesabına borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 274).

Verilen Avanslar: Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerek yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 275).

2.2.1.1 VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. uncu maddesi hükmü uyarınca gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) gayrimenkuller gibi değerlendirilen varlıklardır. Maliyet bedeli ise aynı Kanun'un 262. maddesinde "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı" olarak tanımlanmıştır. Değerleme esnasında VUK 270. md. hükmüne göre aşağıda yer alan giderlerin (standarda göre işlem maliyetlerinin) maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider olarak yazılması ihtiyaridir.

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri,
- Emlak alım ve Özel Tüketim Vergileri,

doğrudan gider yazılabilen emlak alım vergisi ise yürürlükten kaldırılmış bunun yerine ise tapu harcı miktarı artırılmıştır. Bu nedenle emlak alım vergisinin yerine ikame edilen tapu harcı tutarları da doğrudan gider yazılabilir veya ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilebilir.

VUK' un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı belirtilmiştir. VUK'un 282. maddesinde ise kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin değer ölçüsü açıklanmış ve mukayyet değerle değerlendirilecekleri şu şekilde ifade edilmiştir: "Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir."

Maddi olmayan duran varlıklar da maddi duran varlıklar gibi amortismanına tabi tutulmaktadır ve bu durum VUK' un 327. maddesinde “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.” ifadesi ile almaktadır.

VUK'un 272. Maddesinin ikinci fıkrası maddi olmayan duran varlıklardan özel maliyet bedelinin de maliyet bedeliyle değerlendirileceğini şöyle açıklamaktadır (Bulca, 2009: 23-24): “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.”

Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişiklikle, VUK' un 315. maddesinde yeni bir düzenleme yapılarak, 01.01.2004 tarihinden itibaren duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır (30.12.2003 Tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete). Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı, 30.12.2006 Tarihinde 26392 Sayılı Resmi Gazete'de 365 nolu VUK Genel Tebliği'nde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile amortisman oranlarını bir liste halinde yayınlamıştır. Bu listeye göre de maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan (Bulca, 2009: 24):

28.04.2004 tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde ise; araştırma ve geliştirme giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyetler için belirlenen faydalı ömür 5 yıl ve itfa oranının ise %20 olarak belirlendiği açıklanmaktadır (Bulca, 2009:24) .

2.2.1.2. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa (Yıpranma Payı) Yöntemleri

VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı daha belirtilmişti. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun da yapılan düzenleme ile, duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır.

Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile amortisman oranlarını bir liste halinde yayınlamıştır. Bu listeye göre de maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan (Akgül, 2005: 44);

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Özel Maliyetler; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Diğer Gayri Maddi iktisadi Kıymetler (İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı vb); faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66 olarak belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununda itfa yöntemi olarak, eşit tutarlarla itfa ifadesi ile, normal itfa yönteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, varlığın hurda değerine ilişkin bir düzenleme Vergi Usul Kanununda yer almamaktadır.

2.2.2. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak açıklanmıştır (TMS 38 md. 8). İşletmeler bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakları elde etmek, geliştirmek, bunların varlıklarını devam ettirmek veya değerlerini arttırmak amacıyla kaynak

kullanırlar veya borç altına girerler. Bu tanım kapsamına giren hak ve değerlere örnek olarak bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları sayılabilir (TMS 38 md. 9).

2.2.2.1. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Ölçüleri

Maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi; standarda göre, ilk muhasebe kayıtlarına alınırken ve sonraki dönemlerde yapılan değerlemeye göre iki şekilde yapılmaktadır.

2.2.2.1.1. Maddi Olmayan Varlıkların İlk Değerleme Kaydı

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için söz konusu kalemin belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerinin yanında aşağıdaki kriterleri taşıması gerekmektedir (Şahin, 2010: 62):

- Varlıkla ilgili beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

Bir maddi olmayan varlık; varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 21).

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez (TMS 38, md. 30):

- Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler,

- İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyetine başlama zararları.

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir (TMS 38, md. 17).

Bir işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir (TMS 38, md. 22).

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 38, md. 29):

- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve
- Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

2.2.2.1.2. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumun araştırma ve geliştirme safhalarına ayırır. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz (TMS 38, md. 52):

Araştırma Safhası: Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 54).

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 55). Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, md. 56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme Safhası: Sadece aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, md. 59):

- Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür (TMS 38, md. 24).

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, md. 63).

Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir (TMS 38, md. 62).

İşletme içi oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 38, md. 66):

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler;
- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

TMS uygulamalarına göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik fayda sağlama gibi kriterleri taşıması gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar ya işletme içerisinde oluşturulur ya da işletme dışından elde edilirler. İşletme dışından elde edilen maddi olmayan duran varlıklar satın alma, takas, devlet teşviki yoluyla gerçekleşir veya işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilirler (Şahin, 2010: 173).

İşletme içi oluşturulan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, md. 48). Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak yapılan söz konusu harcamalar, bu standarttaki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez. Bu tür harcamalar, çoğu kez işletme içi oluşturulan şerefiyeye katkıda bulunur. İşletme içi oluşturulan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, md. 49).

2.2.2.1.3. Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme değerlerinden biri ile değerlendirilir (TMS 38, md. 72).

Maliyet bedeli, bir maddi olmayan duran varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve değer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS 38, md. 74).

Yeniden değerlendirme yöntemi, bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi

sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38, md. 75).

Yeniden değerlendirme yöntemi (TMS 38, md. 76):

- Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine; veya
- Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez.

Yeniden değerlendirme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Yeniden değerlendirme yöntemi, devlet teşviki yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir (TMS 38, md. 77).

İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyreklerdir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir değerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik, fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir (TMS 38, md. 78).

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler

yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir (TMS 38, 79).

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya (TMS 38, 80):

- İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir; ya da
- İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir (TMS 38, md. 81).

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle tespit edilemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır (TMS 38, md. 82).

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve TMS 36'ya göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir (TMS 38, md. 83). Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebilmesi durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır (TMS 38, md. 84).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir.

Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan öz kaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (TMS 38, md. 86).

Öz kaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerlendirme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerlendirme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kar veya zarar aracılığıyla yapılmaz (TMS 38, md. 87).

2.2.2.2. TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa (Yıpranma Payı) Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlığın eskime ve yıpranma payı itfa olarak isimlendirilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın itfasına ilişkin açıklamalara muhasebe standartlarında yer verilmiştir (Çelik, 2012: 91). Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir (Akgül, 2005: 43).

Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ise birçok faktör göz önüne alınmaktadır (TMS 38, md. 90). Bunlar; faydalı ömrünün

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı ve başka bir yönetim grubu tarafından etkin olarak yönetilip yönetilmeyeceği,
- Varlık için karakteristik ürün hayat çemberi ve benzer şekilde kullanılan, benzer varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin bilgiler,
- Teknik, teknolojik, ticari ve diğer türdeki eskimeler,
- Varlığın faaliyet gösterdiği endüstrinin istikrarı ve varlığın çıktısı olan ürün ve hizmetler için pazarda meydana gelen talep değişiklikleri,
- Rakipler ve potansiyel rakiplerden gelecek beklenen hareketler,
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın elde edilmesi için gerekli bakım onarım harcamalarının düzeyi ve işletmenin bu düzeydeki harcamaları yapabilirliği ve isteği,
- Varlığın faydalı ömrünün, işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağımlı olup olmadığıdır.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir (TMS 38, 92). Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS 38, 98). Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir.

Sınırlı faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir (TMS 38, md. 100):

- Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir; veya
- Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:

- (i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve
- (ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir. Hurda değerin sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonunda önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir (Akgül, 2005: 43).

Bir varlığın hurda değerinin tahmini, faydalı ömrünün sonuna gelen ve kullanılacak varlıkla benzer koşullar altında faaliyet gösteren bir varlığın tahmin tarihi itibariyle geçerli olan satış fiyatı baz alınarak yapılmaktadır. (TMS 38, md. 102) Hurda değer, her finansal dönem sonunda gözden geçirilmelidir. Varlığın hurda değerindeki bir değişiklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik niteliğinde kabul edilerek, 8 nolu ‘‘Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarında Temel Hatalar ve Değişiklikleri’’ standardına bağlı olarak muhasebeleştirilmektedir (Akgül, 2005: 43).

TMS’de herhangi bir varlığın, varlık olarak nitelendirilebilmesi için olması gereken koşullar; belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar olarak açıklanmaktadır (elik, 2012: 92).

Belirlenebilirlik: Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir (TMS 38, 11). Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar (TMS 38, 12):

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup

olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması olarak standartta açıklanmıştır.

Kontrol: İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir (TMS 38, md. 13). Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar (TMS 38, md. 14).

Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir (TMS 38, md. 15).

Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye

devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer (TMS 38, md. 16).

Gelecekteki Ekonomik Yararlar: Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içermelidir.

2.2.3. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Karşılaştırması

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda VUK ile TMS arasında farklılıklar bulunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili düzenlemeyi yapan VUK ile TMS arasında bulunan farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir.

Maddi duran varlıkların VUK'a göre değerlemesinde ilk değerlendirme ve dönem sonu değerlemeleri şu şekilde olmaktadır: Haklar VUK' a göre gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Buna göre haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK md. 269). Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise; VUK 269. maddesinde mukayyet değer ile değerlendirileceği belirlenmekte, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştemallıklar ise yine bu madde hükmüne göre ilk muhasebeleştirildiğinde mukayyet değer ile değerlendirilir. TMS'de ise ilk edinmede

maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir.

VUK'un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır. Özel maliyetler ise 327. madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri TMS'de dönem sonu değerlemesinde maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden birinin kullanılmasını belirlenir (Akgül, 2005: 42).

VUK'da maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları ve haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa, muhasebe kuramına göre, varlıkların amortisman oranının faydalı ömür dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş giderler, TMS 38'e maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir (Çelik, 2012: 174).

VUK maddi olmayan duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Böylelikle, TMS ile kısmen de olsa bir uyum sağlanmakla beraber, faydalı ömür tayininin Maliye Bakanlığı tarafından yapılması uluslararası uygulama ile farklılık yaratmaktadır. Şöyle ki, standartta faydalı ömürün, işletme tarafından, belirli faktörler göz önüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. VUK'da belirsiz faydalı ömürle

ilgili bir düzenleme yokken, TMS’de belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmektedir. VUK’da işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfası yapılmaktayken, TMS’de itfa edilmeyeceği açıklanmaktadır.

VUK’da işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır ancak TMS şerefiyeyi işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak ayırmıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip gider olarak kaydedilmektedir. (Çelik, 2012: 174).

VUK’a göre bir harcamanın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için, belirlenebilirlik, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama yok iken, TMS’ye göre, bu varlıkların standartta geçen maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; belirlenebilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.

VUK’da sadece normal itfa yöntemi, TMS’de normal, azalan ve üretim yöntemi olmak üzere çeşitli itfa yöntemleri kullanılmaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin VUK ve TMS’ye göre amortisman hükümlerinin karşılaştırılması tablo 11’de yer verilmiştir.

Tablo 11. VUK ve TMS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Hükümlerinin Karşılaştırılması

	VUK	TMS
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Belirli/Belirsiz Faydalı Ömür Ayrımı	VUK' a göre maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli belirsiz diye bir düzenleme yoktur.	TMS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Ayrıca standartta belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen, başka bir ifadeyle ileride sağlayacağı fayda belirsiz olan varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmektedir.
Yöntem	VUK' da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat, kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmektedir.	Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Araştırma giderlerine yapılacak harcamaların doğrudan gider kaydedilirken geliştirme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.
Kıst Uygulama	VUK' da maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman uygulaması yapılmaktadır.	Standartlarda kıst uygulamanın maddi olmayan duran varlıklar için de geçerli olduğunu görmekteyiz.
Hurda Değer Kavramı	VUK' da hurda değer kavramına yer vermemektedir.	Standart, hurda değer kavramını kabul edilmektedir.

Kaynak: Bulca, Handan. (2009). Amortismanların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar. 240.

Aşağıda maddi olmayan duran varlıklarda VUK ve TMS düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulama verilmiştir.

2.2.4. Örnek Uygulama 2

Eğitim faaliyetleriyle ilgili bir işletme, uluslararası bir dil okuluyla 1 Ocak 2013 tarihinde, brüt 600.000 TL üzerinden 10 yıllık franchising sözleşmesi yapmış sözleşmenin bedeli A bankasına havale edilmiştir.

İstenenler:

- Muhasebe kaydını yapınız?
- VUK'a göre normal amortisman yöntemi ile amortisman tutarını hesaplayınız?
- TMS'ye göre normal itfa yöntemi ile amortisman tutarını hesaplayınız?

Çözümler:

- Muhasebe kaydı;

01/01/2013	
1	
260 HAKLAR HESABI 260. 01 Dil Okulu Franchising Sözleşmesi	600.000
102 BANKALAR HESABI 102.01 A Bankası	600.000
Bankadan havale kaydı/...../.....	

- VUK'a göre normal amortisman yöntemi ile amortisman tutarının hesaplanması;

VUK'a göre yayınlanan tebliğde hakların faydalı ömürleri 15 yıldır. Bu yüzde amortisman tutarı 15'e bölünerek bulunur.

$$600.000/15=40.000 \text{ yıllık amortisman tutarı}$$

31/01/2013	
2	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740. 01 Dil Okulu Franchising Sözleşmesi	40.000
268 BİRİKMİŞ AMRORTİSMANLAR HESABI 268.01 Franchising Birikmiş Amortisman Gideri	40.000
2013 yılı Amortisman kaydı/...../.....	

Tablo 12. Eğitim İşletmesinin VUK ve TMS'ye Göre Yıllık Amortisman Tutarlarının Karşılaştırması

Yıllar	VUK'a Göre Amortisman Tutarı	TMS'ye Göre Amortisman Tutarı	Fark
2013	40.000	60.000	(20.000)
2014	40.000	60.000	(20.000)
2015	40.000	60.000	(20.000)
2016	40.000	60.000	(20.000)
2017	40.000	60.000	(20.000)
2018	40.000	60.000	(20.000)
2019	40.000	60.000	(20.000)
2020	40.000	60.000	(20.000)
2021	40.000	60.000	(20.000)
2022	40.000	60.000	(20.000)
2023	40.000	-	40.000
2024	40.000	-	40.000
2025	40.000	-	40.000
2026	40.000	-	40.000
2027	40.000	-	40.000

Uygulamada, sözü edilen maddi olmayan duran varlık 333 sıra numaralı VUK Uygulama Genel Tebliği'ne göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranına göre itfaya tabi tutulacaktır. Tebliğde hakların faydalı ömrünün 15 yıl (%6,66) olarak tespit edilmesi nedeniyle, uygulama ile standart arasında farklar ortaya çıkacak, sonuçta işletmenin bir iktisadi kıymeti faydalı ömründen daha uzun bir süre bilançosunda göstermesi gibi yanlış bir durum oluşacaktır.

Elde edilen hak %6,66 amortisman oranı veya 15 yıl eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $600.000/15 = 40.000$ olarak hesaplanmıştır. Kural olarak kullanım süresini aşan bir itfa düşünülemez. Kullanım süresinin 15 yılı aştığı durumlarda 15 yılın esas alınır, eğer kullanım süresi 15 yıldan daha kısa olsaydı kullanım süresi esas alınarak itfası gerekecekti. Kazancın daha sağlıklı tespitini sağlaması bakımından da, kullanım süresine göre itfa daha gerçekçi bir yaklaşımdır.

Standarda göre, elde edilen hak, yararlanma süresi içerisinde, eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $600.000/10 = 60.000$ olarak hesaplanmıştır.

2.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların İncelenmesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Genel Tebliğine göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Amortismanına tabi kıymet olarak sayılmıştır. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderlerdir (Akpınar, 2012: 13).

TMS'ye göre, varlık niteliğinde olmakla birlikte maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan farklı özellikler içermesi nedeniyle bu kıymetler bilanço aktifine özel tükenmeye tabi varlıklar gurubu olarak kaydedilir. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderlerdir (Akpınar, 2012: 12-13).

Belirli bir rezervin kullanılması için yapılan ve rezervin tükenmesi ile değerini yitirecek olan giderler özel tükenmeye tabi varlıklar gurubunda izlenir. Örneğin bir maden çıkarmak için birçok arama, hazırlık ve geliştirme faaliyeti yapılır. Ancak yapılan harcamaların yararı oradan çıkarılacak maden miktarı ile sınırlıdır. Bu nedenle bu tür harcamalar özel tükenmeye tabidir (Akpınar, 2012: 12).

2.3.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların İncelenmesi

VUK 316. maddesinde madenlerden bahsedilmektedir. "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" denmektedir (Akpınar, 2012: 13).

$$\text{Amortisman tutarı} = \frac{\text{İmtiyaz veya maliyet bedeli}}{\text{Görünür veya muhtemel rezerv}} \times \text{Yıllık istihsal}$$

Kanunda 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 istihsali için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır (Akpınar, 2012: 1).

Bu itibarla, rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına tespit ettirilerek belgelendirilmesi halinde, yukarıda belirtilen formülü uygulamak suretiyle amortisman ayrılması mümkün bulunmaktadır. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir. Özel tükenmeye tabi varlıklar, Tek Düzen Hesap Planında, 27 grubunda yer almaktadırlar (Bulca, 2009: 24):

- 271 Arama Giderleri
- 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
- 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 278 Birikmiş Tükenme Payları (-)
- 279 Verilen Avanslar

Bu hesaplara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Arama Giderleri: Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir (Bulca, 2009: 25). Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamamış yapılan giderler zarar kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 277).

Hazırlık ve Geliştirme Giderleri: Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında

genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğilimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır (Bulca, 2009: 25).

Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar: Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.

Birikmiş Tükenme Payları (-): Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre “Tükenme payı” ayrılmak suretiyle itfa edilir (Kışalı, 2003: 152). Özel tükenmeye tabi varlıklar tükenme payı, maliyet ve gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak, kayıtlardan çıkarıldığı takdirde borç kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 287).

Verilen Avanslar: Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 288). Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç, kesinleşen ödemelerde, önceki avans ödemesi mahsup edilmek üzere hesaba alacak kaydedilerek hesabın işleyişi sağlanır.

Özel tükenmeye tabi duran varlıkların giderlerinin itfasında amortisman ifadesinin yerini, tükenme payı kullanılmaktadır. Özel tükenmeye tabi varlıkların arama, hazırlık ve geliştirme süreleri ile toplam giderlerinin değişken olmasından dolayı VUK’ da özel tükenmeye tabi varlıklar için belirlenmiş bir amortisman oranı bulunmamaktadır. Bu yöntemle göre, maliyet (imtiyaz) bedeli ile çıkarılması muhtemel rezerv arasında oransal bir ilişki veya birim maliyet hesaplanır (Bulca, 2009: 26)

VUK hükümlerine göre mükelleflerin kendi tasarruflarıyla amortisman oranı tespit etmeleri mümkün değildir. Amortisman oranının tespitinde maden rezervi tahmini ve işletme olanakları dikkate alınarak Maliye ve Sanayi Bakanlıkları yetkilidir (Bulca, 2009: 251).

2.3.2. TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların İncelenmesi

Özel tüketime tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılmış olup, üretim faaliyetlerinin zaman ve yoğunluğuyla sınırlı bir ömre sahip giderleri kapsar. Bu çeşitli giderlerin başlıca örnekleri arama, hazırlık ve geliştirme giderleridir. Ormanlık ve fidanlıkla ilgili giderler de bu grupta yer alır (TMS 8, md. 45).

Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetleri ayrıca saptanmalı, kayıt edilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyeti, maddi duran varlıkların maliyetlerinin hesaplanması kurallarına göre saptanır (TMS 8, md. 46).

Özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tükenme payları ayrılmalıdır. Tükenme payları ya tahmini üretim miktarına göre ya da ilgili rezervin tahmini işletme süresi ve mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak hesaplanır. Tükenme payları ile ilgili uygulanan politikalar finansal tablolarda ayrıca belirtilir (TMS 8, md. 47).

Özel tükenmeye tabi varlıklar, bilançolarda maliyet değerleriyle gösterilir. Bunlara ait birikmiş tükenme payları varlıklar altında bir indirim kalemi olarak yer alır (TMS 8, md. 48).

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardının amaçları (Akpınar, 2012: 81);

- Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelişme sağlanması,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu TFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca ölçülmesi,
- İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının

muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanmasıdır.

Standart, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanırken işletmenin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz. İşletme tarafından katlanılan harcamalardan işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar Standartın kapsamında değildir (Akpınar, 2012: 82).

TFRS 6 maden kaynaklarının araştırılması ve değerlemesine ilişkin düzenlenmiştir. TFRS 6'da özel tükenmeye tabi varlıklar maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi tanımlanmış ve açıklanmıştır. Standartta göre işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile işletme konusu doğal kaynak üretiminin uygulanabilirliğinin kanıtlanabilir olduğu andan sonra yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık sayılmamaktadır (TFRS 6, md. 5). Yani, maden kaynaklarından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olmadan önce, işletme tarafından maden kaynakları için araştırma ve maden kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan harcamalar, araştırma ve değerlendirme varlıklarıdır (Akpınar, 2012: 15).

TFRS 6 aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır. Dolayısıyla standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu

düzenlenmeyip, bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmaktadır (Bulca, 2009: 155).

2.3.3. VUK ve TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Karşılaştırılması

Özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesi VUK ve TMS'ye göre madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin aktife alınmasıdır. Özel tükenmeye tabi varlıkların itfası ise madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin cevherin ömrüyle sınırlı kalmak şartıyla dönemlere yayılmasıdır.

Madene ilişkin arama çalışmaları yapılırken bir rezerve rastlanmaması ihtimali de söz konusudur. Fakat sonuç henüz bilinmediğinden Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, aramaya ilişkin yapılan giderler öncelikle 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında izlenir, dönem içinde rezerve rastlanmaması durumunda 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına kaydedilerek dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilir. Rezerve ulaşılmı durumunda ise 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında toplanan giderler 271 Arama Giderleri Hesabına yansıtılır. Arama öncesi yapılan hazırlık çalışmaları işletme tarafından bir başka işletmeye yaptırılıyorsa doğrudan 272 Hazırlık ve Geliştirme Harcamaları Hesabında izlenir. Bu çalışmalar kendisi tarafından yapılıyorsa öncelikle dönem içinde 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında izlenir, dönem sonunda ise 272 Hazırlık ve Geliştirme Harcamaları Hesabına yansıtılır (Bulca, 2009: 254).

VUK'a göre yasal haklardan elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önceki harcamalar özel tükenmeye tabi kabul edilir. Standarda göre yasal hakların elde edilmesinden ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standart kapsamına alınmamaktadır. Dolayısıyla bu tür giderler mevcut muhasebe sistemimizde özel tükenmeye tabi varlık olarak nitelendirilip, bu çerçevede kaydedilirken; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları kapsamında ele alınmaktadır (Bulca, 2009: 254).

Aşağıdaki uygulamada özel tükenmeye tabi varlıklarda VUK ve TMS düzenlemelerine ilişkin örnek bir uygulama verilmiştir.

2.3.4. Örnek Uygulama 3

A işletmesi 05.01.2013 tarihinde Kardeşler Mühendislik Anonim Şirketi'nden arama yapmak istediği arazideki maden rezervleri ile ilgili danışmanlık hizmeti için 20.000 TL ödemede bulunmuştur. 10.03.2013 tarihinde 750 hektarlık bir alanda bor madeninin arama çalışmalarına başlamak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na ruhsat başvurusunda bulunmuş, 300 TL yatırmıştır. 25.03.2013 tarihinde maden arama hakkının verildiği işletmeye bildirilmiş 700 TL yıllık arama ruhsat harcı yatırılmıştır.

A işletmesi, 20.04.2013 tarihinde Kardeşler Mühendislik Anonim Şirketi ile arama ve sondaj işlemleri için 100.000 TL toplam bedel üzerinden anlaşmaya vararak ödemeyi peşin yapmıştır.

İstenenler:

- a-1) A işletmesinin VUK'a göre ilgili muhasebe kayıtlarını yapınız?
a-2) A işletmesinin TMS'ye göre ilgili muhasebe kayıtlarını yapınız?
b) A işletmesinin VUK'a göre amortisman kaydını yapınız?
c) A işletmesinin TMS'ye göre amortisman kaydını yapınız?
a-1) A işletmesinin VUK'a göre ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

05/01/2013	
1	
271 ARAMA GİDERLERİ HESABI 271.01 Danışmanlık gideri	20.000
100 KASA HESABI 100.01 Merkez Kasa	20.000
...../...../.....	

2	10/03/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	300	
	271.02 Ruhsat başvuru girdi		
	100 KASA HESABI		300
	100.01 Merkez Kasa		
/...../.....		

3	25/03/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	700	
	271.03. Ruhsat gideri		
	100 KASA HESABI		700
	100.01. Merkez Kasa		
/...../.....		

4	20/04/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	100.000	
	271.04 Arama ve sontaj gideri		
	100 KASA HESABI		100.000
	100.01 Merkez Kasa		
/...../.....		

Arama Giderleri Hesabı

20.000
300
700
100.000
121.000

Maden rezervinin çıkıp çıkmama durumuna göre kayıtlar değişmektedir:

1. Durum: Rezerve rastlanmaması veya rezervin çıkarılmasının ekonomik bulunmaması,

Arama yoluyla maden edinimi durumunda maden yatağının incelenmesinden, madene ilişkin örneklere ulaşmak için yapılan sondaj çalışmalarına kadar katlanılan giderler mevcut uygulamada 271 Arama Giderleri hesabına kaydedilmektedir. Rezerve ulaşılamaması veya istenilen miktarda rezerv bulunamaması nedeniyle arama işlemine son verilmesi durumunda bu hesapta toplanan tutarlar sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Arama işlemi 20.10.2013 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik bulunmamıştır.

20/10/2013	
5	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	
750.01 Danışmanlık gideri 20.000	
750.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
750.03 Ruhsat gideri 700	
750.04 Arama ve sontaj gideri 100.000	
	121.000
271 ARAMA GİDERLER HESABI	
271.01 Danışmanlık gideri 20.000	
271.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
271.03 Ruhsat gideri 700	
271.04 Arama ve sontaj gideri 100.000	
	121.000
Arama giderleri muhasebe kaydı	
...../...../.....	

20/10/2013	
6	
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	
630.01 Danışmanlık gideri 20.000	
630.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
630.03 Ruhsat gideri 700	
630.04 Arama ve sontaj gideri 100.000	
	121.000
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	
750.01 Danışmanlık gideri 20.000	
750.02 Ruhsat başvuru girdi 300	
750.03 Ruhsat gideri 700	
750.04 Arama ve sontaj gideri 100.000	
	121.000
Arama giderlerin sonuç hesabına yansıtılma kaydı	
...../...../.....	

a-2) A işletmesinin TMS'ye göre ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

TMS'ye göre danışmalık ücreti ruhsatın alımından önce yapılan bir gider olduğundan dolayı maliyet hesaplarken muhasebe kaydında yer almaz.

1	10/03/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	300	
	271.02 Ruhsat başvuru girdi		
	100 KASA HESABI		300
	100.01 Merkez Kasa		
/...../.....		

2	25/03/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	700	
	271.03. Ruhsat gideri		
	100 KASA HESABI		700
	100.01. Merkez Kasa		
/...../.....		

3	20/04/2013		
	271 ARAMA GİDERLERİ HESABI	100.000	
	271.04 Arama ve sontaj gideri		
	100 KASA HESABI		100.000
	100.01 Merkez Kasa		
/...../.....		

Arama işlemi 20.10.2013 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik bulunmamıştır.

Arama Giderleri Hesabı

300
700
100.000
101.000

7	31/10/2013	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	30.250	
		278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI HESABI 278.01. Maden Arama Birikmiş Tükenme Payı		30.250
/...../.....			

8	31/10/2013	151 YARı MAMUL ÜRETİM HESABI 151.01 Yarı mamul üretimi	30.250	
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı		30.250
		Amortisman giderinin yarı mamul hesabına aktarılması		
/...../.....			

9	31/10/2013	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HSB 731. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	30.250	
		730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri		30.250
		Amortisman giderinin yansıtma hesabına aktarılması		
/...../.....			
	...			

b) TMS'ye göre amortisman kaydı;

Standart, arama ruhsatının ele alınmasından önceki giderleri özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamında ele almadığından arama ruhsatının alınmasından önce yapılan giderler maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmaktadır. Ayrıca arama sonucu faydalı bir rezervin bulunması durumunda arama ruhsatının alınmasından sonra yapılan giderlerin amortisman yoluyla tüketilebileceği gibi tamamının gider olarak kaydedilebileceğini de ifade etmekte ve seçimi işletmelere bırakmaktadır.

2013 Yılı amortisman tutarı = (2.000 / 8.000) x 101.000= 25.250

6	31/10/2013		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	25.250	
	278 BİRİKMiŞ TÜKENME PAYLARI HESABI 278. 01 Maden Arama Birikmiş Tükenme Payı		25.250
/...../..... ...		

7	31/10/2013		
	151 YARı MAMUL ÜRETİM HESABI 151.01 Yarı mamul üretimi	25.250	
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı		25.250
	Amortisman giderinin yarı mamul hesabına aktarılması		
/...../..... ...		

8	31/10/2013		
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HSB 731. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri	25.250	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730. 01 Maden Aramada Birikmiş Tükenme Payı Gideri		25.250
	Amortisman giderinin yansıtma hesabına aktarılması		
/...../..... ...		

VUK'a göre ruhsatının ele alınmadan önceki gider özel tükenmeye tabi iken TMS'de özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamında ele almadığından arama ruhsatının alınmasından önce yapılan giderler maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmaktadır. Bu sebepten dolayı uygulamada farklılık oluşmaktadır.

SONUÇ

Dünyadaki gelişmelere ülkeler ayak uydurabilmek için kendi mevzuatlarını uluslararası standartlar ile uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Ülkemiz de bu amaçla Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleyip uygulamaya koymuştur. Bu çalışma amortisman tabi iktisadi kıymetlerde değerlemeye ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelemek amacıyla hazırlanmıştır.

Maddi olan duran varlıklarda; VUK'a göre değerlendirme ölçüleri seçilirken en fazla karın nereden geleceğine göre, TMS'ye göre işletme için en ideal olan değerlendirme ölçeğinin seçilmesi amaçlanmaktadır. VUK'a göre değerlemede vergi matrahının tespiti amaçlandığından TTK, SPK, MSUGT ile örtüşme amacı güdülmeyen, TMS' göre UFRS ile uyum amaçlandığında SPK, MSUGT ile büyük ölçüde uyumlaştırılmaktadır. VUK'a göre değerlendirme yetkisi kamuya aitken, TMS'de işletme sahipleri ve yetkililerinin elinde bulunmaktadır. VUK'a göre maddi olan duran varlıklarda faydalı ömür hesaplamasında yıl esas alınırken, TMS'ye göre faydalı ömür ay hesabına göre hesaplanmaktadır. Bu da kıst amortisman uygulamasının gerektirir. VUK'da kıst amortisman sadece binek otomobillerde kullanılırken, TMS'de bütün maddi olan duran varlıklarda uygulanarak muhasebenin dönersellik ilkesi gereği yılın amortismanı eşit tutarlara bölünerek ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısmı giderleştirilir. VUK ve TMS'ye göre amortisman ayırma yöntemlerinde farklılık bulunmaktadır. VUK'a göre amortisman hesaplanırken kalıntı değer dikkate alınmaz iken, TMS' de kalıntı değer düşülerek hesaplama yapılır. Bundan dolayı yıllık amortisman tutarları farklılık gösterir. VUK' göre maddi duran varlıklar için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülmeyen, azalan bakiyeler yöntemi kullanılması durumunda normal amortisman yöntemine dönülebilmektedir. TMS' göre gelecekte ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönteminin değiştirilmemesi gerekir. VUK'a göre azalan bakiyeler yöntemini bilanço esasına göre defter tutanlar kullanabilirken, TMS'ye göre tüm işletmeler kullanabilmektedir. Varlığın amortisman tabi olabilmesi için VUK'a göre 2014 yılı itibari ile 800 TL değerine sahip olması

gerekirken, TMS'ye göre işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması, kayıtlı olması gerekmektedir. Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde VUK ile TMS arasında bir fark yoktur. Fakat borçlanma maliyetinin muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde farklılık görülmektedir. VUK'da maddi duran varlıkla ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmı duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra firmanın giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi mükellefe bırakılmıştır. TMS'ye göre maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon ve kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklarda; VUK'da amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ömürleri ile amortisman oranları Maliye Bakanlığınca bir liste halinde yayımlanmıştır. İtfa oranları belli olduğunda sadece normal itfa yöntemi kullanılırken, TMS'de kullanılan yöntem, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir. Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilir. VUK'da maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinde (kira süresi belli olan özel maliyet hariç) kısıtlama yok iken, TMS'de faydalı ömrün belli ve belirsiz olmasına göre farklılık oluşur. Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belli ise, uzunluğuna, ürün sayısına ve benzer birimlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Eğer maddi olmayan duran varlıkların belirsiz ise maddi olmayan duran varlık itfa edilmemektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda VUK'da maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst uygulaması yapılarak amortisman ayrılabilir, TMS'ye göre maddi olmayan duran varlıklarda kıst uygulaması geçerli varlığın edinimi veya elden çıkarılmasında bütün yıl eşit tutarlara bölünerek ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısım muhasebeleştirilir. VUK' da hurda değeri kavramı yer almazken, TMS'de bu kavram yer almaktadır. Çünkü varlığın itfa değeri hurda değeri düşüldükten sonra hesaplanır.

Özel tükenmeye tabi varlıklar; VUK'a göre yasal haklardan elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önceki harcamalar özel tükenmeye tabi kabul edilir. TMS'ye göre yasal hakların elde edilmesinden ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarılmasının teknik ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standart kapsamına alınmamaktadır.

Amortisman uygulamaları neticesinde işletmeler seçmiş oldukları yöntemlere göre, daha fazla veya daha az dönem gideri yazabilirler, üretilen mamulün maliyetini düşürebilirler/arttırabilirler, ödeyecekleri vergi tutarını öteleyebilirler. Bunları yaparken temel alacakları ölçü işletme açısından en uygun olan yöntemin uygulanmasıdır. Bu nedenle muhasebe uygulayıcısının amortisman konusunu tüm yönleriyle bilmesi gerekmektedir. VUK ve TMS açısından amortisman uygulamasında ortaya çıkan farklı uygulamaların kökeninde yatan temel neden, varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde farklı yolların izlenmesidir. Bu kapsamda işletme çıkar gruplarına doğru, gerçek ve tarafsız mali bilgilerin sunulması amacıyla muhasebe işlemlerinin yürütülmesi hem muhasebe biliminden beklenenin verilmesi açısından hem de meslek etiği açısından doğru olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Yıldız Özerhan. (02-06 Mart 2008). Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında incelenmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara, 1-31.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan. (2003). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 11.Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akgül, Başak Ataman. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 14, Sayı: 67, 61-72.
- Akgül, Başak Ataman. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı: 25, 41-45.
- Akpınar, Aynur. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar Ve Türkiye Uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aksoylu, Semra. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt:8-3, Sayı: Aralık(2013), 137- 156.
- Arıkan, Yahya. (1996). Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 6, Sayı: 36, 60-71.
- Ayçiçek, Fahri. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başağaç, Halil. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Başpınar, Ahmed. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, 42-56.
- Bayazıtlı, Ercan. (2012). Envanter ve Bilanço. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2488 Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1459, 27-34.
- Bulca, Handan. (2009). Amortismanların Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

- Çabuk, Adem. (2009). **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**. 4. Baskı, Bursa: Dora Yayınları.
- Çankaya, İslam. (2006). **Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Staja Başlama**. 9.Baskı Cilt: 1, Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çelik, Çiğdem. (2009). Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, Ercan. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Çiftçi, Yavuz; Erserim, Alper. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. <http://www.kaynakindir.com/wpcontent/uploads/2013/07/muhasebestandartlarinda-uluslararası-uyumla-erişim> 26.02.2014.
- Elitaş, Cemal, Akyüz, Yılmaz. ve Bulca Handan. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından karşılaştırılması. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 19, Sayı: 94, 17-32.
- Erdem, Şükran. (2012). Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi. <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html> Erişim. 26.02.2014.
- Erdoğan, Murat. (2006). Farklı Ömürlere Sahip Olan Maddi Duran Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı. Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) yayını, Sayı:29, 118-128.
- Fırat, Hüseyin ve Parlak Veysel Karani. (2008). TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme-Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 18, Sayı 87, 79-102
- Güney, Selami ve Diğerleri. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasının da Geline Son Nokta. **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı:10, 110-128.
- Güvemli, Oktay. (1989). **Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**. İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayınları.
- Gücenme, Ümit. (2002). **Genel Muhasebe**. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları

- Işıltan, Mehmet. (1991). Maddi Olmayan Duran Varlıklar. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 1, Sayı: 9, 17-18.
- Kaya, Uğur. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 17, Sayı: 83, 67-80.
- Kaya, Gamze Ayça. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt:11 Sayı:39, 218-230.
- Kırca, Mehmet E. (2007). Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kishalı, Yunus. (2003). **Tekdüzen Hesap Sistemi Ve Çözümlü Muhasebe Problemleri**. 3.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Margos, Şart. (2010). Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Metin, Şule. (2006). Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Örten, Remzi. ve Bayırlı, Rıdvan. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**. Sayı: 36, 34-50.
- Pamukçu, Fatma. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması. **Muhasebe ve Denetim Bakış**. Sayı:32, 70-71.
- Parlakkaya, Raif. (2007). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Sayı:7, 119-139
- Sarıay, İbrahim. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. **Electronic Journal of Vocational Colleges**. 111-112.
- Sevilengül, Orhan. (2003). **Genel Muhasebe**. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi
- Şahin, Emrah. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

- Şen, Çiğdem. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 21, Sayı: 106, 136-146.
- Şensoy, Hatice Belgin. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tebliğ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15.
- Tebliğ Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra No: 26.
- Türedi, Hasan. (2004). **Genel Muhasebe**. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Tokay, Semih Hüseyin. (1987). Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tokay, Semih Hüseyin ve Deran, Ali. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 18, Sayı:90, 15-48.
- Uçma, Tuğba. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. **Mevzuat Dergisi**. Yıl: 8 Sayı: 89.
- Usta, Hale. (2007). Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uzay, Şaban. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, 175-210.
- Üstündağ, Saim. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Sayı:1, 32- 48.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) 10.01.1961 Tarihin de Resmi Gazetede Yayınlanmış 213 Numaralı Kanun Sayı: 10703-10705 Cilt:1.
- Yakupçelebioğlu, N. Sıtkı. (2005). Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ve Yasalar Açısından İncelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yalkın, Yüksel Koç ve Diğerleri. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. **Mali Çözüm Dergisi**. 17. Dünya Muhasebe Kongresi. Yıl: 16, Sayı: 76, 291-307.

Yükçü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 17 Sayı: 82, 15-27.

6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Kabul Tarihi: 26.06.2012.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2013/2013.pdf> ,
Erişim: 04.07.2013

<http://yildirimercan.blogspot.com/2012/08/yeni-ttk-ile-amortismanuygulaması>,
Erişim: 04.07.2013