



**MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN,
AMORTİSMANLARIN VE DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN VUK, IFRS VE
BOBİ FRS'YE GÖRE İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Zeynep Büşra KAVŞUT

Eskişehir 2023

**MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN,
AMORTİSMANLARIN VE DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN VUK, IFRS VE
BOBİ FRS'YE GÖRE İNCELENMESİ**

Zeynep Büşra KAVŞUT

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler

Enstitüsü Ağustos 2023

ÖZET

MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN, AMORTİSMANLARIN VE DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN VUK, IFRS VE BOBİ FRS'YE GÖRE İNCELENMESİ

Zeynep Büşra KAVŞUT

Maliye Anabilim Dalı

Tezli Yüksek Lisans

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2023

Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Faaliyet konusu farketmeksizin mal veya hizmet üreten ve satan her işletmenin faaliyet konusunu gerçekleştirebilmesi için sabit kıymetlere ihtiyacı bulunmaktadır. Sabit kıymetler, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım temel olarak ilgili varlığın fiziksel bir yapıya sahip olup olmamasına göre yapılmaktadır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, işletmelerin bilançolarının aktif kısmında duran varlıkların altında yer almaktadırlar ve faaliyet konusuna göre bilançonun çok büyük kısmını oluşturmakta veya etkilemektedirler. Bu yüzden işletmelerin sahip oldukları sabit kıymetlerin finansal tablolarındaki sunumları çok önemlidir. Ülkemizde temel olarak işletmeler finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlemekte olup bağımsız denetime tabi olan işletmelerin VUK'a göre düzenlenmiş olan tablolarını IFRS veya BOBİ FRS'ye göre tekrar düzenleyip sunma zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu çalışmada, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, bu varlıklara ilişkin amortisman giderlerinin ve değerlendirme hükümlerinin VUK, IFRS ve BOBİ FRS'ye göre kayıt altına alınması ve sonraki dönemlerde sunulmasına ilişkin hükümler incelenmiştir. Sonuç kısmında ise inceleme sonucunda ilgili hükümlerin benzer ve farklı olan kısımları ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Maddi duran varlık, Maddi olmayan duran varlık, VUK, IFRS, BOBİ FRS

ABSTRACT

EXAMINATION OF TANGIBLE AND INTANGIBLE ASSETS, DEPOSITIONS AND APPRAISAL PROVISIONS ACCORDING TO VUK, IFRS AND BOBI FRS

Zeynep Büşra KAVŞUT

Department of Public Finance

Masters With Thesis

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August 2023

Supervisor: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Regardless of the field of activity, every business that produces and sells goods or services needs fixed assets in order to realize its field of activity. Fixed assets are divided into tangible and intangible assets. This distinction is basically made according to whether the relevant asset has a physical structure or not. Tangible and intangible assets are located under the fixed assets in the active part of the balance sheets of the enterprises and they constitute or affect the majority of the balance sheet according to the field of activity. Therefore, the presentation of the fixed assets of the enterprises in the financial statements is very important. In our country, businesses basically arrange their financial statements according to the Tax Procedure Law, and businesses that are subject to independent audit are obliged to re-arrange and present their statements according to IFRS or BOBI FRS, which are prepared according to the VUK.

In this study, the provisions for recording tangible and intangible assets, depreciation expenses and valuation provisions for these assets according to VUK, IFRS and BOBI FRS and presenting them in the following periods are examined. In the conclusion part, the similar and different parts of the relevant provisions were revealed as a result of the examination.

Keywords: Tangible asset, Intangible asset, VUK, IFRS, BOBI FRS

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans sürecim boyunca engin bilgileriyle bana destek olan ve aynı desteği tez konusu seçiminden tezin tamamlanma aşamasına kadar benim isteklerimi de göz önünde bulundurarak bana yardımcı olan sevgili tez danışmanım Prof. Dr. Canatay HACİKÖYLÜ' ye, tezime katkılarından dolayı Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ ve Dr. Öğr. Üy. Şebnem EKERYILMAZ' a teşekkürlerimi sunarım. Bütün eğitim hayatım boyunca verdiğim her kararda yanımda olan ve maddi manevi en büyük desteği sunan sevgili babam Baki KAVŞUT'a her zaman yanımda olduğu için teşekkürü bir borç bilirim.



ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Zeynep Büşra KAVŞUT

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare that this thesis is an original work prepared by me; that I have behaved in accordance with the scientific ethical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with “scientific plagiarism detection program” used by Anadolu University, and that “it does not have any plagiarism” whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all the ethical and legal consequences that are involved.

Zeynep B şra KAV UT

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
TEŞEKKÜR	iii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	iv
STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES	v
TABLolar DİZİNİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. VUK'A GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME	3
1.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı.....	3
1.2. Maddi Duran Varlıkların Unsurları	3
1.2.1. Arazi ve Arsalar.....	4
1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri.....	4
1.2.3. Binalar	4
1.2.4. Tesis, Makine ve Cihazlar.....	5
1.2.5. Taşıtlar.....	5
1.2.6. Demirbaşlar.....	5
1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	6
1.2.8. Birikmiş Amortismanlar (-).....	6
1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	6
1.2.10. Verilen Avanslar Hesabı	6
1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Unsurları.....	7
1.3.1. Haklar	7
1.3.2. Şerefiye	7
1.3.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	8
1.3.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri.....	8
1.3.5. Özel Maliyetler.....	8
1.3.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	9

1.3.7. Birikmiş Amortismanlar (-).....	9
1.3.8. Verilen Avanslar	9
1.4. VUK Kapsamında Değerleme Kavramı ve Ölçütleri	9
1.4.1. Maliyet Bedeli	10
1.4.2. Borsa Rayici	10
1.4.3. Tasarruf Değeri	11
1.4.4. Kayıtlı Değer (Mukayyet Değer)	11
1.4.5. Nominal Değer (İtibari Değer)	11
1.4.6. Vergi Değeri	11
1.4.7. Rayiç Bedel.....	11
1.4.8. Emsal Bedeli ve Ücreti	12
1.5. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme	12
1.6. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	14
1.6.1. VUK kapsamında amortisman kavramı	14
1.6.2. VUK kapsamında amortismana tabi olmanın şartları	15
1.6.2.1. İktisadi kıymetin aktife kayıtlı olması	15
1.6.2.2. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması ve Kullanıma Hazır Olması	15
1.6.2.3. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması.....	15
1.6.2.4. İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarın üzerinde olması.....	15
1.6.3. VUK kapsamında amortisman uygulama esasları.....	16
1.6.3.1. VUK kapsamında amortisman süresi.....	16
1.6.3.2. VUK kapsamında amortisman oranları.....	17
1.6.4. VUK kapsamında amortisman hesaplama yöntemleri	17
1.6.4.1. Normal amortisman yöntemi.....	18
1.6.4.2. Azalan bakiyeler yöntemi.....	19
1.6.4.3. Madenlerde amortisman.....	20
1.6.4.4. Fevkalade amortisman.....	21
1.6.4.5. Kıst amortisman uygulaması	22
İKİNCİ BÖLÜM.....	24
2. TMS/TFRS'E GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME	24
2.1. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarıyla İlgili Açıklamalar	24

2.2. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Amaçları.....	24
2.3. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Kapsamları.....	25
2.4. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yer Alan Tanımlar.....	26
2.5. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Aktifleştirilmesi..	29
2.5.1. Başlangıç maliyetleri	32
2.5.2. Sonraki maliyetleri	33
2.6. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirmede ve Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme	34
2.6.1. TMS/IFRS maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme ve sonrasındaki ölçüm esasları ve yeniden değerlendirme	34
2.6.2. TMS/IFRS maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirme ve sonrasındaki ölçüm esasları ve yeniden değerlendirme	37
2.7. TMS/IFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman....	42
2.7.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	42
2.7.2. TMS/IFRS Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri.....	43
2.7.2.1. Doğrusal amortisman yöntemi (normal amortisman).....	44
2.7.2.2. Azalan bakiyeler yöntemi.....	44
2.7.2.3. Üretim miktarı yöntemi.....	44
2.7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfaya Tabi Tutar ve İtfa Yöntemi	45
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	47
3. BOBİ FRS'YE GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME	47
3.1. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartları İle İlgili Açıklamalar	47
3.2. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Amaçları.....	47
3.3. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Kapsamları.....	48
3.4. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yer Alan Tanımlar	48

3.5. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirmede Ölçüm Esasları	50
3.5.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Etme Maliyetleri ve Maliyetlerinin Unsurları	50
3.6. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirmede ve Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme	53
3.6.1. BOBİ FRS Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirme ve Sonrasındaki Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme	53
3.6.1.1. Maliyet Modeli	53
3.6.1.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	55
3.7. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman ve İtfa Payları	58
3.7.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	59
3.7.2. BOBİ FRS Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri	60
3.7.2.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi (Normal Amortisman)	60
3.7.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	61
3.7.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	61
3.7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfaya Tabi Tutar ve İtfa Yöntemi.....	61
SONUÇ	64
KAYNAKÇA.....	82

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 3.1. İtfa Kaydı	54
Tablo 3.2. Değer düşüklüğü kaydı	54
Tablo 3.3. Yeniden değerlendirme kaydı	56
Tablo 3.4. Brüt yöntemle göre yeniden değerlendirme kaydı	57
Tablo 3.5. Net yöntemle göre değerlendirme kaydı	58
Tablo 3.6. Yeniden değerlendirme ve gelir kaydı	58
Tablo 4.1. Maddi duran varlıklar karşılaştırma.....	76
Tablo 4.2. Maddi olmayan duran varlıklar karşılaştırma	79

KISALTMALAR

A.Ş.	:Anonim Şirket
BOBİ FRS	:Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
ÇED	:Çevresel Etki Değerlendirmesi
GTİP	:Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
IAS	:International Accounting Standards
IASB	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	:International Financial Reporting Standards / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	:Katma Değer Vergisi
KGK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MTV	:Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:Tek Düzen Hesap Planı
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Finansal tablolar, işletmelerin muhasebe sistemlerinde kaydettikleri bilgilerin eksiksiz, açık, anlaşılır ve tutarlı bir şekilde hazırlanarak işletme içerisinde ve dışarısında bulunan gerçek ve tüzel kişilere sunulmasını sağlayan araçlardır. İşletmelerin finansal durumları, faaliyet durumları ve faaliyet sonuçlarının ilgili dönemde ve gelecekte hangi durumda olduğu veya olacağıyla ilgili bilgiler finansal tablolar sayesinde anlaşılmaktadır. Tam bir finansal tablo seti, dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço), döneme ait kapsamlı gelir tablosu, döneme ait özkaynak değişim tablosu, döneme ait nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır. İşletmeler hem kendileri için hem de üçüncü kişiler için hazırlamak zorunda oldukları finansal tablolarında birtakım yasal düzenlemelere uymak zorundadırlar. Türkiye’de öncelikli olarak 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile işletmelerin finansal tabloları için ilk düzenleme yapılmıştır. 01.01.1994’ten itibaren işletmeler finansal tablolarını MSUGT’a göre hazırlamaya başlamışlardır. 2002 yılına gelindiğinde bağımsız denetime tabi olan işletmeler için İngiltere merkezli Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmış olan International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)’lar birebir Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak uygulamaya geçilmiştir. Son olarak 2017 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya konmuştur.

İşletme türü veya faaliyet konusu fark etmeksizin mal veya hizmet arz eden her işletmenin sabit kıymeti bulunmaktadır. Sabit kıymetler işletmelerin sermayesi sayılmakta olup başta ana faaliyet konusunu gerçekleştirmek için her işletmenin sahip olması gereken varlıklardır. Kendi içinde maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar şeklinde ikiye ayrılmaktadırlar. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, MSUGT ile birlikte düzenlenmiş olan Tek Düzen Hesap Planı (THP) içerisinde 25’li Maddi Duran Varlıklar ve 26’lı Maddi Olmayan Duran Varlıklar grupları olarak yer almaktadırlar. Maddi duran varlıkların işletme içinde veya dışında fiziki bir yapıları bulunurken maddi olmayan duran varlıklar fiziki bir yapıya sahip değildirler. Sabit kıymetler işletmelerin ana faaliyet konularında doğrudan kullanılabilecekleri gibi işletme içinde veya dışında dolaylı olarak ya da yan faaliyet konusu olarak gelir elde etmek amacıyla kullanılabilmektedirler. Bir varlığın sabit kıymet olabilmesi için işletme tarafından ilgili varlığın en az 1 yıl kullanımı öngörülen bir varlık olmasıdır.

Sabit kıymetlerde en önemli konulardan biri amortisman kavramıdır. Zaman içerisinde varlığın yıpranma, aşınma veya değer düşüklüğüne uğraması sonucu bu giderlere karşı işletmelerin varlığın bedeline ve belirli olan faydalı ömrüne göre yapmış olduğu hesaplama ile giderleştirme yapma işlemine amortisman ayırma denmektedir. Amortisman ayırmada amaç, varlığın işletmeye yük olan bedeli ile kullanım süresi boyunca getirisi olacak geliri dengeleyebilmektir.

Bu çalışmanın amacı; işletmelerin aktiflerinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, bunlara ilişkin amortisman giderlerinin ve değerleme hükümlerinin VUK, TMS/IFRS ve BOBİ FRS'ye göre incelenmesi ve finansal tablolardaki sunuşlarına ilişkin benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konmasıdır. Buna bağlı olarak çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar VUK kapsamında ele alınmıştır. İkinci bölümde TMS/IFRS standardı kapsamında inceleme yapılmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise BOBİ FRS'ye göre maddi ve maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara nasıl alınması gerektiği açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VUK'A GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME

1.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tanımı açıkça yapılmamıştır. Bununla birlikte VUK'ta yer alan tek düzen hesap planına göre sabit kıymetler, işletmelerin aktifinin duran varlıklar kısmında alan ve 1 yıldan daha uzun süreli olarak kullanılmak amacıyla elde tutulan varlıklardır. İşletmeler maddi ve maddi olmayan duran varlıkları faaliyetlerini gerçekleştirmek için doğrudan veya dolaylı olarak kullanmaktadır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar satılmak amacıyla elde tutulmazlar. Ancak faydalı ömürleri dolduktan sonra veya kullanılamaz duruma gelmeleri halinde yenilenmek için satılabilmektedirler. Maddi duran varlıklar fiziki bir yapıya sahipken maddi olmayan duran varlıkların fiziki yapıları bulunmamaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961) Sonraki bölümde VUK'ta yer alan sabit kıymetlerin sahip olması gereken unsurlar ve THP içindeki maddi ve maddi olmayan duran varlıklar açıklanmıştır.

1.2. Maddi Duran Varlıkların Unsurları

Maddi duran varlıklar grubu, tek düzen hesap planında 25* kodu ile başlayan grubu ifade etmektedir. Maddi duran varlıkların unsurları şu şekildedir;

250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

257 Birikmiş Amortismanlar

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

1.2.1. Arazi ve Arsalar

250 hesap koduna sahip olan arazi ve arsalar için işletmeler bazı istisnalar dışında amortisman ayrılmamaktadır. Öncelikle arazi ve arsa arasındaki farkı açıklamak gerekirse; arsalar belediye sınırları içinde bulunan ve üzerinde yapılaşmaya izin verilen diğer bir deyişle imarlı olan parsellenmiş toprak parçalarıdır. Araziler ise üzerinde yapılaşmaya izin verilmeyen yani imarsız (parsellenmemiş) toprak parçalarına denmektedir. Araziler imar uygulaması ile arsaya dönüşebilmektedir. VUK'un 314. maddesine göre, "Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur." (213 Sayılı VUK, 1961)

1.2.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Yeraltı ve yerüstü düzenleri tek düzen hesap planında 251 kodu ile izlenmektedir. İşletmelerin yeraltında ve yerüstünde inşa etmiş oldukları sığınak, depo, yol, köprü, tünel, iskele vb. gibi yapılardır. İşletmeler, yeraltı ve yerüstü düzenlerini inşası bitene kadar 258 koduna sahip "Yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlemekte ve inşa tamamlanınca 251 hesaba aktarmaktadırlar. Yeraltı ve yerüstü düzenleri inşası tammalanıp 258 hesaptan 251 hesaba aktarıldıktan sonra işletmeler tarafından amortisman ayrılmaktadır.

1.2.3. Binalar

Binalar tek düzen hesap planında 252 kod ile izlenmektedir. İşletmelerin faaliyetlerini fiilen gerçekleştirmek veya yatırım amacıyla satın aldıkları ya da kendi inşa ettikleri yapılardır. İşletmelerin sahip oldukları merkez binaları, fabrika binaları, mağaza binaları vb. gibi yapılardır. Binalar için işletme tarafından faydalı ömrünü uzatmak amacıyla yapılan yenileme işlemleri içinde ayrıca amortisman ayrılabilir. Örneğin 50 yıl faydalı ömrü olan bir binaya 5 yıl sonra eklenen asansör için 45 yıl faydalı ömür üzerinden amortisman ayrılabilir.

1.2.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Tesis, makine ve cihazlar THP’de 253 kod ile yer almaktadır. İşletmelerin mal veya hizmet üretimi için almış oldukları her türlü makine, teçhizat ve ekipmandır. Tesis, makine ve cihazlar hesabı hem taşınır hem de taşınmaz varlıklardan oluşmaktadır. İşletmenin üretimde kullandığı makine ve cihazlar taşınır varlık sınıfında yer almaktadır. Buna karşılık makinenin üretmiş olduğu enerjiyi(elektrik, su gibi) dağıtan ve aktaran tesisler ise taşınmaz varlık sınıfındadır.

İşletmenin almış olduğu bir cihazın tesis, makine ve cihazlar hesabında mı yoksa demirbaşlar hesabında mı izlenmesi gerektiğine karar vermek için cihazın üretimde kullanılıp kullanılmayacağını belirlenmesi gerekmektedir. Eğer cihaz üretimde kullanılacaksa, işletme cihazı 253 hesabında izlemelidir.

1.2.5. Taşıtlar

Taşıtlar hesabı THP’de 254 koduna sahiptir. Bu hesapta işletmenin satın almış olduğu her türlü ticari ve binek araçları yer almaktadır. İşletmenin ana faaliyet konusu araç alım-satımı veya kiralaması değilse binek araçlarda KDV indirim konusu yapılamayacağı için KDV tutarı aracın maliyet bedeline ilave edilir. Ticari araçlarda ise KDV tutarı indirim konusu olduğundan dolayı maliyet bedeline ilave edilmez. Bir aracın ticari araç mı yoksa binek araç mı olduğu GTİP koduna bakılarak anlaşılmaktadır. GTİP kodu, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu’nun kısaltmasıdır. Bu kod gümrük tarife cetvelinde yer alan 12 haneli bir koddur.¹ Bu koda göre 87.03 GTİP numarasına dayandırılan araçlar binek araç, 87.04 GTİP numarasına dayandırılan araçlar ise ticari araç sayılmaktadır.²

1.2.6. Demirbaşlar

255 Demirbaşlar, işletmenin faaliyetini gerçekleştirirken kullandığı masa, sandalye, koltuk, bilgisayar, yazıcı, dolap, klima vb. gibi her türlü ofis ürünleridir. Demirbaşlar hesabında yer alan varlıklar doğrudan üretimde kullanılmazlar. VUK’un 313. maddesine göre, “Değeri 50.000.000 (2.000 TL) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (2.000 TL) lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.” (213 Sayılı VUK, 1961) Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere 2023 yılı için değeri 4.440 TL’nin altında olan demirbaşlar doğrudan gider yazılmaktadır. Başka bir deyişle işletmenin sahip olduğu demirbaşın değeri 4.440 TL’nin üzerindeyse bu varlığını 255 Demirbaşlar hesabında izlemektedir.

¹ Mevzuat.net, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP), <https://www.mevzuat.net/fayda/gtip-nedir-nasil-tespit-edilir.aspx#gtip> (Erişim Tarihi: 20.03.2023).

² Ticaret Bakanlığı, Tarife arama motoru, <https://uygulama.gtb.gov.tr/Tara/> (Erişim Tarihi: 23.03.2023)

1.2.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Diğer maddi duran varlıklar THP’de 256 hesap koduna sahiptir. Maddi duran varlıklar içinde buraya kadar açıklanmış olan varlıklar dışında kalan varlıkların izlendiği hesaptır.

1.2.8. Birikmiş Amortismanlar (-)

Birikmiş amortismanlar hesabının hesap kodu 257’dir. Maddi duran varlıklar için VUK’un üçüncü kısmında yer alan amortisman yöntemleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanan amortismanların izlendiği hesaptır. Aktifi düzenleyici pasif karakterli bir hesaptır, alacaklı çalışmaktadır.

1.2.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Yapılmakta olan yatırımlar hesabının kodu 258’dir. İşletmelerin üretim veya yatırım amacıyla yaptıkları varlıklar inşa halindeyken 258 hesapta izlenmektedir. İnşası tamamlanan varlık daha sonra ilgili olduğu hesaba transfer edilir. 258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabı için işletmeler amortisman ayırmamaktadır. İlgili varlığın inşası tamamlandıktan sonra ait olduğu hesaba transfer edilmesiyle birlikte amortisman hesaplanmaya başlanır. İşletmeler yapmakta olduğu yeraltı ve yerüstü düzeni, bina veya makine gibi varlıklarını inşası tamamlanana kadar bu hesapta izlemektedir.

1.2.10. Verilen Avanslar Hesabı

259 verilen avanslar hesabı, işletmeler tarafından yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak istenen maddi duran varlıkları için ödemiş olduğu avansların izlendiği hesaptır. İlgili maddi duran varlığın işletme tarafından teslim alınmasıyla birlikte bu hesap kapatılır.

1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Unsurları

Maddi olmayan duran varlıklar grubu, tek düzen hesap planında 26* kodu ile başlayan gruba ifade etmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların unsurları şu şekildedir;

260 Haklar

261 Şerefiye

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264 Özel Maliyetler

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268 Birikmiş Amortismanlar

269 Verilen Avanslar

1.3.1. Haklar

Hakların tek düzen hesap planında kodu 260'dır. İşletmelerin belirli konularda kullanma ve yararlanma gibi hukuki tasarruflar elde etmek amacıyla sahip oldukları patent, imtiyaz, telif, marka, unvan, yazılım, lisans vb. gibi varlıklardır.

1.3.2. Şerefiye

Şerefiyenin THP'de kodu 261'dir. Şerefiye, bir işletmenin başka bir işletmeyi devralması sonucu meydana gelen devir alma bedelidir. Devralma bedelinin devir olunan işletmenin varlıklarının piyasa(rayıç) değerinden fazla olması durumunda oluşan olumlu farka şerefiye denmektedir. Piyasa değerinin belirlenememesi durumunda devrolunan işletmenin net defter değeri dikkate alınır. VUK'un 326. maddesine göre, "Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur." Kanun hükmüne göre şerefiyeler için faydalı ömür 5 yıldır. (213 Sayılı VUK, 1961) İşletmeler şerefiyeyi 5 yılda eşit tutarlar ile itfa etmek zorundadırlar. Şerefiyeler eşit tutarlar ile itfa edilmek zorunda olduklarından dolayı sadece normal amortisman yöntemi kullanılabilir. İtfa süresi dolan şerefiyeler ise 261 hesap alacaklı 268 hesap borçlu şekilde kayıt yapılarak kapatılmaktadırlar.

1.3.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Tek düzen hesap planında kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabı 262 koduyla muhasebeleştirilmektedir. Bu giderler, işletmelerin kuruluşunda veya şube açılışında katlanılan giderleri kapsamaktadır. İşletmeler, kuruluş ve örgütlenme giderlerini maliyet bedeli ile aktifleştirirler. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilerek amortisman ayırmayı sadece sermaye şirketleri yapabilmekte şahıs şirketleri bu giderleri aktifleştirmeden doğrudan gider olarak kaydetmektedir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin diğer maddi olmayan duran varlıklardan farkı sahip olunan herhangi bir unsurun olmamasıdır. Bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak sayılması için bzaı unsurları taşıması gerekmektedir.

Bunlar;

- Kuruluş ve örgütlenme gideri bir kuruma ilişkin olmalıdır.
- Katlanılan giderler sonucunda, herhangi bir maddi bir varlığın elde edilmemesi gerekir.
- Katlanılan giderlerin kuruluş ve örgütlenmeye ya da işletmenin sürekli olarak büyütülmesine ait olması gerekmektedir.

1.3.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Araştırma ve geliştirme giderleri hesabı THP’de 263 kodu ile yer almaktadır. İşletmelerin ana faaliyetlerine bağlı olarak, yeni ürün veya yeni teknoloji üretmeleri ya da var olan ürünleri ve teknolojileri geliştirmeleri sonucu ortaya çıkan maliyetlerin izlendiği hesaptır.

Ar-Ge faaliyetleri; “yeni teknoloji yaratarak maliyetlerde azalma, standartlarda ise iyileşme sağlayarak yeni ürün üretmesi ya da var olan ürünlerin geliştirilmesini amaçlayan faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir”. Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilip aktifleştirilmemesi işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Fakat aktifleştirilen giderler daha sonrada itfaya tabi tutularak giderleştirilebilir. (ORAL, 2019, syf. 23)

1.3.5. Özel Maliyetler

264 Özel maliyetler hesabı, işletmelerin kiralamış oldukları taşınmazların geliştirilmesi veya ekonomik ömürlerinin ve değerlerinin arttırılması amacıyla yapılan harcamaların aktifleştirildiği hesaptır. Özel maliyetler kira sözleşmesi gereğince kira süresi sonunda taşınmazın sahibine bırakılan harcamaları kapsamaktadır. Bu yüzden bu maliyetler kira süresi sonunda işletmelerin artık yararlanamayacağı maliyetlerdir.

Türkiye’de özel maliyet bedeli kavramı ilk olarak VUK’da tanımlanmıştır. VUK’un 272. maddesinde; tamir, normal şartlar altında yapılan bakım ve temizlik giderleri dışında, gayrimenkulleri büyütmek ya da değerini arttırmak maksadıyla yapılan giderler, maliyet bedeline eklenebilmektedir. (ORAL, 2019, syf. 27)

1.3.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

THP’de 26’lı grup içinde yer alan ancak yukarıda açıklanmış olan hesaplardan herhangi biri kapsamına girmeyen varlıkların izlendiği hesaptır.

1.3.7. Birikmiş Amortismanlar (-)

Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının izlendiği hesaptır. Hesap kodu 268’dir. Maddi olmayan duran varlıklar için VUK’un üçüncü kısmında yer alan amortisman yöntemleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanan amortismanların izlendiği hesaptır. Aktifi düzenleyici pasif karakterli bir hesaptır, alacaklı çalışmaktadır.

1.3.8. Verilen Avanslar

269 verilen avanslar hesabı, işletmeler tarafından yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak istenen maddi olmayan duran varlıkları için ödemiş olduğu avansların izlendiği hesaptır. İlgili maddi olmayan duran varlığın işletme tarafından teslim alınmasıyla birlikte bu hesap kapatılır.

1.4. VUK Kapsamında Değerleme Kavramı ve Ölçütleri

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme hükümleri VUK’un Üçüncü Kitabı’nda düzenlenmiştir. VUK’un 258. ve 259. maddelerine göre maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi, bu varlıkların değerlendirme tarihlerindeki vergi matrahlarının hesaplanması işlemidir. Değerlemede her bir iktisadi kıymet tek başına dikkate alınmaktadır. Aynı cins sayılan veya değeri düşük olan kıymetler toplu şekilde değerlendirilebilirler.

VUK’un 261. maddesinde 9 adet değerlendirme ölçüsü belirtilmiştir. İktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre seçilen ölçülerden biri ile değerlendirme yapılması gerekmektedir. VUK’un 261. maddesine göre değerlendirme ölçüleri ve tanımları aşağıda açıklanmıştır.

1. Maliyet bedeli,
2. Borsa rayici,
3. Tasarruf değeri,
4. Mukayyet değer,
5. İtibari değer,

6. Vergi değeri,
7. Rayiç bedel,
8. Emsal bedeli ve ücreti,
9. Alış bedeli. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.1. Maliyet Bedeli

VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi kıymetlerin edinilmesi veya ekonomik değerlerinin arttırılması amacıyla yapılan ödemelerin ve harcamaların toplamıdır. Yapılan ödemeler ve harcamalar kapsamında hangi giderlerin maliyet bedeline dahil edileceği maddenin devamında açıklanmıştır. Buna göre, gümrük vergileri, gümrük komisyonları, iktisadi kıymeti yükleme, boşaltma, nakliye ve montajlama giderleri, resim ve harçlar, noter ve tapu giderleri, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri, iktisadi kıymeti edinmek amacıyla işletmenin almış olduğu kredilere ilişkin faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farkları, depolama ve sigorta giderleri maliyet bedeline dahil edilmektedir. İşletmelerin kendi ürettikleri iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin belirlenmesinde ise varlığın üretimi sırasında kullanılan mamul, yarı mamul veya hizmetlerin alış bedeli ile üretimin tamamlanması için gerekli olan işçilik, imalat, genel yönetim veya pazarlama gibi diğer giderler dikkate alınmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.2. Borsa Rayici

VUK'un 263. maddesine göre borsa rayici, menkul kıymetler, kambiyo veya ticaret borsalarında işlem gören ve değerlemeye konu olan bir iktisadi kıymetin, değerlendirme günündeki belirlenmiş olan değeridir. 263. maddeye göre: "Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." (213 Sayılı VUK, 1961) Buradan anlaşılacağı üzere resmi borsalarda değerlendirme gününde oluşan fiyatların belirlenmesinde gün içindeki tüm fiyatların ortalaması alınmaktadır. Piyasada oluşan normal fiyat değişimleri dışında meydana gelen fiyat değişimleri durumunda ise Hazine ve Maliye Bakanlığı, değerlendirme tarihinden önceki 30 gün içinde gerçekleşmiş olan fiyat ortalamasını borsa rayici olarak belirleyebilmektedir.

1.4.3. Tasarruf Değeri

VUK'un 264. maddesine göre tasarruf değeri, iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Bu değerlendirme yöntemi VUK' a göre sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilmesinde uygulanmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.4. Kayıtlı Değer (Mukayyet Değer)

VUK 265. maddeye göre, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeri, kayıtlı değeridir. Değerleme ölçüsü olarak kayıtlı değer, uygulanması kolay ve kesin sonuç bildirebilen bir ölçüdür. Kayıtlı değer oldukça yaygın kullanılan bir değerdir. İktisadi kıymetler içinde, kuruluş ve örgütlenme giderleri, alacak ve borçlar ile karşılıkların değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.5. Nominal Değer (İtibari Değer)

VUK'un 266. maddesine göre nominal değer, her türlü senet ve tahvilin üzerinde yazılı olan değerdir. Çok nadir kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.6. Vergi Değeri

Vergi değeri VUK'un 268. maddesinde, "*Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi değerinin kullanım alanı oldukça kısıtlıdır. Vergi değeri ölçüsünde, gayrimenkuller için rayiç bedelleri esas alınmaktadır. Vergi değeri, işletmelere ait olan arazi, arsa veya binaların maliyet bedellerinin tespit edilemediği durumlarda değerlendirme ölçüsü olarak uygulanmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.7. Rayiç Bedel

VUK'un 266. maddesinde düzenlenmiş olan rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım veya satım bedelidir. Rayiç bedel her zaman nitelik olarak doğru bir sonuç verememektedir. Vergi mevzuatına göre rayiç bedel işletmelerin iktisadi kıymetlerinde normal değerlendirme işlemlerinde kullanılmamaktadır. Rayiç bedel, değerlendirme ölçütü vergi değeri olan ve maliyeti tam olarak hesaplanamayan arazi, arsa veya binalar için kullanılan değerlendirme ölçüsüdür. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.4.8. Emsal Bedeli ve Ücreti

İşletmenin aktifinde yer alan ve değerleme günü itibariyle değeri bilinmeyen veya tespit edilemeyen bir iktisadi kıymetin satılması durumunda ortaya çıkan bedel, emsal bedelidir. VUK'un 267. maddesine göre emsal bedel tespit edilirken belirli bir sıraya uyulması gerekmektedir. Buna göre, ilk olarak ortalama fiyat esası uygulanmalıdır. Ortalama fiyat esasında, aynı cins malların aynı ayda ya da iki ay önce satışı yapılmışsa bu satışların ortalaması alınmaktadır.

Bu esasın uygulanması için ilgili malın aylık satış miktarının %25'inden az olmaması gerekmektedir. İkinci sırada maliyet bedeli esası uygulanmaktadır. Bu esasa göre, ilgili malın maliyet bedeli biliniyor veya tespit edilebiliyor ise maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar içinse %10 ilave edilerek emsal bedel tespit edilmektedir. İlk iki sırada emsal bedel tespit edilemezse üçüncü sırada yer alan takdir esası uygulanmaktadır. Takdir esasında ilgili kişilerin başvuruları üzerine Takdir Komisyonu toplanarak iktisadi kıymetin emsal bedelini belirlemektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, seçilmiş olan ölçütlere göre aktife giriş yapılmakta ve sonrasında bu ölçütler üzerinden değerlendirilmektedirler.

1.5. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

VUK'un 269 ila 271. maddelerine göre gayrimenkuller ve demirbaş eşyalar ilk muhasebe kayıtlarında maliyet bedelleri üzerinden aktife kaydedilirler. Vadeli alınan iktisadi kıymetlerde vade farkları ayrıştırılmamakta ve maliyet bedeline eklenmektedir.

Finansman giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi konusunda ise VUK' da açıkça bir düzenleme bulunmamakla birlikte VUK'un 163 numaralı Genel Tebliği ile konuya açıklık getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre maddi duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan faiz ve kur farklarının varlığın maliyetine yüklenmesi zorunludur. Aktifleştirildiği yıldan sonrakilerin ise eklenip eklenmemesi konusunda serbestlik tanınmıştır. (YÜCEL, ÖNCÜ ve AKAYTA, Mart 2018)

Bunlar dışında 1.4.1. Maliyet Bedeli başlığı altında açıklandığı üzere sabit kıymet alımlarında satın alma bedeline varlıkla ilişkilendirilen; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, iktisadi kıymeti yükleme, boşaltma, nakliye ve montajlama giderleri, resim ve harçlar, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri gibi giderler de eklenmektedir. Noter, mahkeme giderleri, kıymet taktiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım vergisi veya tapu harçları ve ÖTV gibi giderlerde ise VUK'un 270. maddesinde varlığın maliyet bedeline ekleyip eklememek konusunda serbestlik tanınmıştır. (213 Sayılı VUK, 1961)

Sabit kıymetler içinde yer alan arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve diğer maddi duran varlıklar ile haklar maliyet bedelleri ile değeriştirilir.

İşletmenin satın almış olduğu arazi ve arsanın üzerinde herhangi bir yapı bulunuyorsa ve işletme bu yapıyı yıktırırsa bu durumda yapının yıktırılması sırasında ortaya çıkan maliyetlerde arazi ve arsanın maliyet bedeline eklenmektedir. Enkaz sırasında moloz ve demir gibi satışa konu olabilecek ve gelir ortaya çıkaracak öğeler ise maliyet bedelinden düşölmektedir. (AYDIN Seher, Şubat 2016)

Arazi ve arsalar tek başlarına amortismanı tabi tutulmazlar. Üzerlerinde imal ve inşası yapılan veya tarım faaliyetlerine bağılı olarak yıpranmaya maruz kalacak bir kıymet(meyvalık, dutluk, fındıklık vb. gibi) bulunmalıdır.

Arazi ve arsalar bu kıymetlerle birlikte amortismanı tabidir. Yer altı ve yer üstü düzenleri amortismanı tabidir. Ancak amortisman oranları diğer sabit kıymetlerden farklı bir şekilde hesaplanmaktadır. Maliyet bedeli 34.000,00 TL'yi aşmayan düzenler için amortisman oranı %100 olarak hesaplanmaktadır.

Binalarda, üzerlerinde buundukları arsanın maliyeti binanın maliyet bedeline eklenmektedir. Taşıtlarda ise binek araç olarak kullanılan taşıtların alımında ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. KDV tutarı ya gider yazılır ya da taşıtın maliyet bedeline eklenmektedir. Ancak taşıtlar için ödenen MTV'ler maliyet bedeline eklenemez. Yapılmakta olan yatırımlar kayıtlı değeri (mukayyet değeri) değeriştirilmektedirler. Yapılmakta olan yatırımlar bilançoda duran varlık kalemi içinde yer almalarına rağmen amortisman hesaplanmamaktadır. İnşaa tamamlandıktan sonra 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri hesabına veya 252 Binalar hesabına aktarılmaktadırlar. 258 no'lu hesapta işletmenin yapmış olduğu yatırımlara ilişkin maliyetler izlenmektedir. Verilen avanslar için belirtilmiş olan değeriştirme ölçülerinden herhangi birine uymadığı için kayıtlı değeri (mukayyet değeri) ile değeriştirilmektedirler.

VUK'un 259. maddesinde sabit kıymetlerin değeriştirme günlerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre sabit kıymetler vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda değeriştirilir. Kanun maddesinde belirtilen gün ve zaman varlığın alındığı veya satıldığı, işletme aktifine kaydedildiği, inşasının tamamlandığı ve hesap döneminin son günü olabilmektedir. Değeriştirilmede her bir sabit kıymet kalemi tek başına ayrı olarak dikkate alınmaktadır. (ÖZKAN Erkan, Aralık 2008)

VUK'un 271. maddesine göre inşaa edilen sabit kıymetlerin maliyet bedeli, bunların inşaa maliyetleri kabul edilmektedir. Ancak ilgili maddede inşaa maliyetlerinin neler olduğuna ilişkin açıklama yapılmamıştır.

VUK’da takas yoluyla sabit kıymet edinilmesiyle ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca VUK’un 328. maddesinde trampanın satış hükmünde olduğu belirtilmiş olmakla beraber değerlemesi konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bazı düzenlemeler kapsamında konu şu şekilde ele alınabilir:

Elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen varlığın maliyet (edinme) değeri, elden çıkartılan varlığın değerine eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise, maliyet bedelinden düşülmelidir. Ancak, böyle durumlarda, takas amacıyla elden çıkartılan şeyin değerinin açıkça bilinmesi ve değişimin, emsallerine göre bariz bir farklılık göstermemesi gerekir. Aksi halde, değişim değerinde muvazaa (aldatıcı işlem) var kabul edilir. Örneğin eski otomobil ile yeni lüks otomobilin aynen (ilave bedel ödmeden) değiştirildiği kabul edilemez. Böyle bir durumda VUK md.289’a göre takas sonucu elde edilen varlık bina ise vergi değeri ile diğerleri ise (pratikte çoğu varlıklar için borsa değeri ve mukayyet değer uygulaması da olmayacağından) emsal bedeli ile değerlendirilecektir. (YÜCEL vd., Mart 2018)

Sabit kıymetlerin değerini arttırmayan, kullanım süresi 1 yıldan kısa olan bakım ve onarım gibi giderler VUK hükümleri gereğince aktifleştirilmeden ilgili dönemde gider olarak kaydedilmektedir. Sabit kıymetin değerini ve faydalı ömrünü arttıran ve 1 yıldan uzun olan yedek parça ve bakım malzemeleri için VUK’da herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Ancak işletme aktifinde yer alan sabit kıymete yapılan ve varlığın değerini ve faydalı ömrünü 1 yıldan uzun arttıran bakım ve yedek parçalar için VUK’un 313. maddesi uyarınca amortisman ayrılabilir. Buradan hareketle 1 yıldan uzun olarak yapılan bakım ve onarım ile yedek parçalar sabit kıymetin maliyet bedeline eklenmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için bir diğer önemli konu amortisman ve itfa payı hesaplanmasıdır. Vergi Usul Kanunu’nda amortismanlar Üçüncü Kısım’da açıklanmıştır.

1.6. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

1.6.1. VUK kapsamında amortisman kavramı

VUK 313. maddesine göre, işletmelerin 1 yıldan daha uzun süreyle aktiflerinde tutacakları ve yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğü olabilecek gayrimenkullerle, 269. madde de yer alan tesisat ve makine, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayrimaddi hakların VUK hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuatı olduğu ifade edilmektedir. İşletmelerin VUK’a göre işletmelerin amortisman ayırmaları zorunlu değildir, tercihlerine bırakılmıştır. (213 Sayılı VUK, 1961)

Ayrıca bir tanım yapacak olursak amortisman, işletmelerin en az 1 yıl boyunca kullanmayı öngördüğü ve kullanım süresi içinde aşınmaya veya yıpranmaya maruz kalacak olan sabit kıymetleri için maliyet bedelleri üzerinden ve belirli bir faydalı ömre göre hesaplayarak, yine bu faydalı ömür süresince sabit kıymetin maliyet bedelinden düşecekleri parasal değerdir. Sabit kıymetler için VUK'a göre amortisman ayırmanın bazı şartları bulunmaktadır.

1.6.2. VUK kapsamında amortisman tabi olmanın şartları

1.6.2.1. İktisadi kıymetin aktife kayıtlı olması

İşletmelerin bir sabit kıymete amortisman ayırma durumundan bahsedebilmeleri için öncelikle ilgili sabit kıymetin aktiflerinde yani bilançolarında yer alan 25.Maddi Duran Varlıklar ve 26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesaplarının altında kayıtlı bulunması gerekmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.6.2.2. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması ve Kullanıma Hazır Olması

VUK 313. maddeden anlaşılabileceği üzere bir sabit kıymete amortisman ayırabilmenin bir diğer şartı, işletmenin 1 yıl veya daha uzun süreyle kullanacağı bir sabit kıymeti olmasıdır. Bir diğer önemli husus ise sabit kıymetin kullanıma hazır hale gelmiş olmasıdır. İşletme sabit kıymetleri içinde aktifleştirdiği varlığına amortisman ayırmak için ilgili varlığı kullanıyor olmak zorunda değildir. Ancak varlığın kullanıma hazır halde olması gerekmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.6.2.3. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Kalması

Bir sabit kıymet için amortisman ayrılmasının temel sebebi varlığın zaman içinde kullanılsa dahi yıpranmaya, aşınmaya ve ekonomik faktörlere bağlı olarak değer düşüklüğü yaşamaya maruz kalmasıdır. İşletmeler sabit kıymetleri için faydalı ömürleri süresince amortisman ayırarak oluşabilecek yıpranma ve değer düşüklüklerine karşı vergisel anlamda da avantaj sağlamaktadır. İşletmeler ayırmış oldukları amortisman giderlerini vergi matrahlarında düşebilmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.6.2.4. İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarın üzerinde olması

313. maddeye göre alet, edavat gibi demirbaşlar için amortisman ayrılabilmesinin özel şartı olarak, demirbaş değerinin 2023 yılı için 4.400,00 TL'yi aşması gerekmektedir. Bu tutarın altında kalan demirbaşlar işletme tarafından doğrudan gider yazılır. Dolayısıyla bu demirbaşlar işletmenin sabit kıymet gurubu içinde yer alan 255 Demirbaşlar hesabında izlenmemektedir.

VUK'un 314. maddesinde amortismanlar için ayrı bir durum daha açıklanmaktadır. İlgili madde hükmüne göre boş arazi ve arsalar amortismana tabi değildir. Amortisman ayırmanın şartlarına baktığımızda yıpranma ve aşınmaya maruz kalma durumu boş olan arsa ve arazilerde mümkün olmadığı için amortisman ayrılmamaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

Ancak arsa ve arazi üzerinde tarım işlerine bağlı olarak meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri varsa amortisman ayrılabilir. Bu durumlarda amortisman ayrılan asıl olarak arsa ve arazi değil arsa ve arazi üzerinde bulunan ve aşınmaya, yıpranmaya maruz kalacak olan sabit kıymetlerdir.

1.6.3. VUK kapsamında amortisman uygulama esasları

İşletmeler açısından amortisman ayırmak, sabit kıymetlere ait olan giderlerini dönemlere bölmelerine ve sabit kıymetlerini finansal tablolarında gerçeğe uygun bir değerle göstermesini sağlamaktadır. Satın alınmış, imal veya inşa edilmiş olması farketmeksizin VUK 269. maddeye göre sabit kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedirler. Daha önceki bölümlerle açıklandığı üzere sabit kıymetin maliyet bedeline vade farkları, kur farkları ve borçlanma giderleri de dahil edilmektedir. Borçlanma giderlerinde sabit kıymetin aktive girdiği hesap döneminin sonuna kadar ki kısmının maliyet bedeline eklenmesi VUK'a göre zorunlu iken diğer dönemlere sarkan kısmı için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. İşletmeler isterlerse sonraki dönemlere ait borçlanma giderlerini doğrudan gider yazabilmektedirler. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.6.3.1. VUK kapsamında amortisman süresi

Bir sabit kıymete amortisman ayrılabilmesi için öncelikli olarak ilgili sabit kıymetin faydalı ömrünün bilinmesi gerekmektedir. Bir sabit kıymete VUK kapsamında amortisman ayrılacaksa faydalı ömür tespiti için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu amortisman listesindeki faydalı ömürler kullanılmaktadır.

VUK kapsamında sabit kıymetlere işletmenin aktifine girdiği hesap döneminden itibaren amortisman hesaplanmaktadır. Sabit kıymetin ilgili hesap döneminin hangi tarihinde satın alındığı veya imal ve inşasının tamamlandığının bir önemi bulunmamaktadır.

Sabit kıymet, hesap döneminin son gününde bile aktife giriş yaptıysa tam bir hesap dönemi kadar amortisman hesaplanmalıdır. Ancak bunun istisnası VUK'un 320. maddesine göre binek araçlardır. Binek araçlar için aktife girdikleri tarihten itibaren ay kesri tam sayılmak şartıyla hesap döneminin bitimine kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

İşletme tarafından sabit kıymet için daha önceki dönemlerde ayrılmamış olan amortisman bedelinin sonraki yıllarda ayrılması mümkün değildir. Aynı şekilde sabit kıymet için daha önceki dönemlerde amortisman ayrılmamış olması amortisman süresini uzatmaz.

1.6.3.2. VUK kapsamında amortisman oranları

İşletmeler sabit kıymetlerinin faydalı ömürlerini VUK'un 315. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu faydalı ömürlerden kısa olmamak ve her yıl aynı faydalı ömür süresini kullanmak şartıyla kendileri belirleyebilmektedirler. Ancak işletmelerin belirledikleri faydalı ömür süreleri her halukarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu sürelerin iki katını ve toplamda elli yılı aşamaz. İşletmeler tarafından bu şartlarla belirlenmiş olan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları sonraki hesap dönemlerinde değiştirilemez. (7338 Sayılı kanun, 2021)

VUK'un 328. maddesine göre amortismana tabi bir sabit kıymetin satılması halinde satış bedeli ile işletmenin bilançosunda kayıtlı olan değer arasındaki fark, kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Amortisman ayrılmış olan bir sabit kıymetin değeri ise maliyet bedelinden satılma tarihine kadar ki ayrılmış olan amortisman tutarının düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Bu tutara sabit kıymetin net defter değeri denilmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

1.6.4. VUK kapsamında amortisman hesaplama yöntemleri

Sabit kıymetlere amortisman ayırmada kullanılacak yöntemin belirlenmesi işletmenin faydalı ömrü süresince ne kadar gider yazacağını etkilediğinden oldukça önemlidir. İşletmelerin ana faaliyet konularına bağlı olarak aktiflerinde yer alan sabit kıymetlerinin yapısı farklılık göstermektedir. Buna bağlı olarak farklı faaliyet konularındaki sabit kıymetler için amortisman ayırma yöntemlerinin işletmelerin kendileri tarafından belirlenmesi daha doğru olacaktır. Ancak VUK, işletmelerin kullanabilecekleri amortisman yöntemlerini kendisi belirleyerek bir sınırlama getirmiştir. VUK'a göre normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olmak üzere dört adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. VUK'a göre işletmeler farklı varlıkları için farklı amortisman yöntemleri kullanabilmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

Örneğin işletme tesis, makine ve cihazları için azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırırken binaları için normal amortisman yöntemi kullanabilir. Ancak birden fazla binası olan bir işletme her binası için farklı amortisman yöntemi kullanamaz. Her bir sabit kıymet kalemi kendi içinde bir bütün olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden her kalem için sadece bir amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

1.6.4.1. Normal amortisman yöntemi

Normal amortisman yöntemi VUK'un 315. maddesinde açıklanmıştır ve en yaygın kullanılan amortisman yöntemidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu faydalı ömürler üzerinden amortisman oranı bulunmaktadır. Normal amortisman yönteminde varlığın maliyet bedeli, faydalı ömrüne göre her yıl eşit tutarlar şeklinde hesaplanarak giderleştirilmektedir. Normal amortisman yöntemini seçmiş olan işletmeler ilgili sabit kıymetleri için sonraki hesap dönemlerinden başka bir amortisman yöntemini seçemezler. (213 Sayılı VUK, 1961)

Normal amortisman yöntemi, varlığın amortisman tutarının belirlenmiş olan faydalı ömrüne bölünerek hesaplanabileceği gibi doğrudan maliyet bedelinin faydalı ömre bölünmesiyle de hesaplanabilmektedir.

1. Amortisman Tutarı(Maliyet Bedeli – Kalıntı(Hurda) Değer) / Faydalı Ömür ,
2. Maliyet Bedeli / Faydalı Ömür

Normal amortisman yöntemini seçmiş olan işletmeler iki hesaplama yönteminden istediklerini kullanabilmektedirler. Birinci hesaplama yönteminde yer alan kalıntı(hurda) değer, varlığın faydalı ömrü sonunda tahmini satış bedelinden satış sırasında oluşmuş olan tahmini maliyetlerin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır. İkinci hesaplama yönteminde varlığın kalıntı değeri belirlenemediği için sıfır(0) olarak kabul edilmektedir.

Örnek; Z A.Ş., 2022 yılında 25.000,00 TL'ye faydalı ömrü 5 yıl olan bir demirbaş satın almıştır. Z A.Ş. almış olduğu bu demirbaşı için normal amortisman yönetimini uygulayacaktır. (kalıntı değer 0 (sıfır) TL'dir.) Buna göre,

$$\text{Amortisman tutarı} = 25.000 / 5$$

$$= 5.000,00 \text{ TL olacaktır.}$$

İşletme ilgili demirbaşı için faydalı ömrü olan 5 yıl boyunca her yıl 5.000,00 TL amortisman ayıracaktır.

Normal amortisman yönteminde varlığın amortisman oranını hesaplamak için 1 / faydalı ömür formülü kullanılmaktadır.

Örnek; X A.Ş. 2020 yılında faydalı ömrü 50 yıl olan bir bina satın almıştır. Buna göre X A.Ş.'nin satın aldığı bina için faydalı ömrü süresince uygulayacağı amortisman oranı,

$$= 1 / 50$$

$$=0,02 (\%2) \text{ 'dir.}$$

1.6.4.2. Azalan bakiyeler yöntemi

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre bilanço usulüyle defter tutan 1. Sınıf tüccar sıfatındaki mükelleflerin kullanabilecekleri bir amortisman yöntemidir. Bu amortisman yönteminde amortisman oranı, normal amortisman yönteminde hesaplanan oranın iki katı şeklinde hesaplanmaktadır. Ancak her halukarda bu oran %50'yi geçmemelidir. Azalan bakiyeler usulünde, amortisman hesaplanan tutar bir önceki yılın amortisman tutarı düşülerek bulunmaktadır. Bir başka deyişle her yıl varlığın defter değerinden birikmiş amortismanın düşülmesiyle elde edilen net defter değeri üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Sabit kıymetin aktife giriş yaptığı ilk yıl kalıntı değer 0 TL olarak kabul edilirken ilerleyen yıllarda kalıntı değer, bir önceki yıl ayrılmış olan amortisman tutarıdır. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde amortisman hesaplanacak yeni tutar, düzeltme yapılmadan önceki dönemlerde varlığa ilişkin olarak ayrılmış olan amortisman tutarının düzeltilmiş değerden düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Bu yöntemin kullandığı sabit kıymetlerin faydalı ömürlerinin son yılında, varlığın kalan tutarın tamamı amortisman ayrılarak yok edilir. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminde sabit kıymetin faydalı ömrünün ilk yıllarında normal amortisman yöntemine göre daha fazla amortisman ayrıldığı için vergisel anlamda daha avantajlıdır. Normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçiş bulunmamakla birlikte azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilmektedir. (213 Sayılı VUK, 1961)

$$\text{Amortisman Oranı} = (1 / \text{Faydalı Ömür}) \times 2$$

$$\text{İlk Yıl Amortisman Tutarı} = \text{Maliyet Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

$$\text{Sonraki Yıllar Amortisman Oranı} = ((\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}) \times \text{Amortisman Oranı})$$

Örnek;

a. Z A.Ş. üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 2022 yılında 520.000,00 TL'ye bir makine satın almıştır. Almış olduğu makinenin faydalı ömrü 3 yıldır ve makine için amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler usulünü seçmiştir. Buna göre;

$$\text{Amortisman Oranı} = (1 / 3) \times 2 = \%66 \text{ 'dır.}$$

Bulunan amortisman oranı %50'yi geçtiği için oran %50 olarak uygulanacaktır.

1. Yıl Amortisman Tutarı = 520.000 X 0,50

= 260.000,00 TL'dir.

2. Yıl Amortisman Tutarı = (520.000-260.000) X 0,50

= 130.000,00 TL'dir.

3. Yıl Amortisman Tutarı = Makinenin faydalı ömrünün son yılı olduğu için kalan tutarın tamamı amortisman ayrılır. Bu durumda 130.000,00 TL'dir.

b. Z A.Ş. ilgili makine için 2023 yılında azalan bakiyeler usulünden normal amortisman yöntemine geçme kararı almıştır. Buna göre;

Amortisman oranı makinenin kalan faydalı ömrü 2 yıl olduğu için,

$1 / 2 = \%50$ 'dir.

2023 yılı için amortisman tutarı ise makine için aktife giriş yılı olan 2022'de ayrılmış amortisman tutarı düşüldükten sonra amortisman oranı ile çarpımı sonucu bulunan değerdir.

Azalan bakiyeler usulüne göre ilk yıl ayrılan amortisman oranı 260.000,00 TL'dir.

2023 Yılı Amortisman Tutarı = (520.000 – 260.000) X 0,50

= 130.000,00 TL'dir.

2024 Yılı Amortisman Tutarı = 130.000,00 TL'dir.

Sonuç olarak makinenin faydalı ömür sonu olan 2024 yılında maliyet bedelinin tamamına amortisman ayrılarak yok edilmiştir.

1.6.4.3. Madenlerde amortisman

Madenlerde amortisman yöntemi VUK'un 316. maddesinde düzenlenmiştir. "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." (213 Sayılı VUK, 1961) İlgili hükümden anlaşılacağı üzere madenlerde amortisman yöntemini diğer amortisman yöntemlerinden ayıran en önemli özellikler, ilgili kişilerin müracaatının olması, madenin işletiliyor olması ve buna bağlı olarak maden cevherinin maddi kayba uğramış olmasıdır.

Madenlerde amortisman yönteminde amortisman oranı, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her madenin büyüklüğüne ve mahiyetine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Amortisman tutarının imtiyaz veya maliyet bedelleri üzerinden hesaplanması gerektiği hükmü ifade edilirken bu değer ölçülerinin nasıl hesaplanacağıyla ilgili bir hüküm yer almamaktadır.

Türkiye’de bulunan tüm maden ocaklarının mülkiyeti devlete aittir. Maden ocaklarının imtiyazı ve işletilmesi özel sektörde bulunan işletmelere verilebilir. Madenlerde amortisman yönteminde belirlenecek olan tutarı Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile birlikte belirlemektedir.

1.6.4.4. Fevkalade amortisman

Fevkalade amortisman yöntemi VUK’un 317. maddesinde açıklanmıştır. Adından da anlaşılacağı üzere fevkalade amortisman yöntemi, bazı olağan dışı hallerde menkul, gayrimenkul ve haklar için kullanılan bir amortisman yöntemidir. İlk olarak, yangın, deprem, su basması gibi afet durumlarında değerinin tamamını veya bir kısmını kaybeden sabit kıymetler için, teknolojinin gelişmesi ile birlikte bu gelişmenin gerisinde kalan ve kullanılabilirliğini kaybeden sabit kıymetler için ve son olarak zorunlu bir şekilde sürekli çalışmaya maruz kaldığından dolayı normalden daha fazla aşınan ve yıpranan sabit kıymetler için fevkalade amortisman yöntemi kullanılmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

Bu hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda fevkalade amortisman yöntemini kullanmak isteyen işletmeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na başvuru yapmak zorundadırlar. Başvuru sonucunda Bakanlık ilgili işletmeye özel olarak ayrı bir amortisman oranı belirlemektedir. Bakanlığın belirlemiş olduğu amortisman oranı, sadece ilgili yıl için kullanılabilir. Örneğin sabit kıymeti için normal amortisman veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerinden herhangi birini kullanan işletmede yangın meydana gelmesi sonucu söz konusu sabit kıymeti için fevkalade amortisman yöntemine geçilmişse Bakanlığın belirlemiş olduğu amortisman oranı sadece yangının gerçekleştiği hesap döneminde sabit kıymete uygulanabilecektir. Bir sonraki hesap döneminde veya dönemlerinde işletme fevkalade amortisman yöntemi için belirlenmiş olan oranı kullanamayacaktır. İşletme fevkalade amortisman yöntemine geçiş için yapacağı başvuruyu ilke olarak olağan üstü durumun meydana geldiği yıl yapmalıdır. İşletmenin yapmış olduğu başvuruya Bakanlık tarafından ilgili hesap dönemi geçtikten sonra onay verilmiş olsa bile fevkalade amortisman yöntemi başvurunun yapıldığı ilgili yıl için geçerlidir. Başvuruya sonraki dönem cevap verilmesi geçmişe yönelik uygulamaya engel teşkil etmemektedir.

Normal amortisman yönteminde sabit kıymetin faydalı ömrü boyunca her yıl eşit miktarlarda amortisman ayrılmaktadır. Normal amortisman yöntemi kullanılan bir sabit kıymette fevkalade amortisman yöntemine geçilmesi durumunda diğer hesap dönemlerine göre daha fazla amortisman ayrılacaktır. Bu yüzden ilgili varlığın amortisman süresinde kısalma meydana gelebilmektedir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılan bir sabit kıymette fevkalade amortisman yöntemine geçilmesi durumunda ise amortisman süresinde her dönem farklı miktarlarda amortisman ayrıldığı için bir kısalma meydana gelmez. Bunun sebebi, azalan bakiyeler usulünde her dönem amortisman hesaplanan tutardan bir önceki dönem ayrılan amortisman miktarının düşülerek hesaplama yapılmasıdır.

1.6.4.5. Kıst amortisman uygulaması

VUK'un 320. maddesinde binek araçlar için ayrı bir amortisman uygulaması düzenlenmiştir. Buna göre faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek araç satmak veya kiralamak olan işletmeler haricinde kalan diğer işletmelere ait binek araçlar için kıst amortisman uygulaması kullanılmaktadır. (213 Sayılı VUK, 1961)

Kıst amortisman uygulamasında diğer amortisman yöntemlerindeki uygulamadan farklı olarak yıl bazlı değil ay bazlı hesaplama yapılmaktadır. Ay kesri tam ay sayılmak üzere binek araçlara işletmenin aktifine girdiği tarihten itibaren amortisman hesaplanmaya başlanmaktadır. Binek aracın aktife girdiği hesap döneminde amortisman hesaplanmayan aylar için ilgili amortisman tutarı, binek aracın faydalı ömrünün son yılındaki amortisman tutarına eklenerek gider yazılmaktadır. Kıst amortisman uygulaması temelde bir amortisman ayırma yöntemi değildir. Binek araçlarda normal veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerinden herhangi biri seçildikten sonra amortisman ayırma süresi olarak hesap döneminin yerine binek aracın faydalı ömrünün sonuna veya satılmasına kadar aktifte kaldığı her ay üzerinden hesaplama yapılmasını gerektiren bir uygulamadır.

Örnek; Z A.Ş. 13.08.2022 tarihinde işletmesine 600.000,00 TL'ye binek araç satın almıştır. Aracın faydalı ömrü 5 yıldır. Normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Buna göre;

Amortisman oranı = $1 / 5 = \%20$ 'dir.

Yıllık amortisman tutarı

= $600.000,00 \times 0,20 = 120.000$ TL'dir.

Yıllık amortisman oranına göre 1 aya düşen amortisman oranı

= $120.000 / 12 = 10.000$ TL'dir.

Z A.Ş. binek aracı 13 Ağustos tarihinde almıştır. 2022 yılı için binek araca, ay kesri tam ay sayılacağından dolayı ağustos dahil hesap döneminin sonuna kadar toplam 5 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir.

= $10.000 \times 5 = 50.000$ TL 2022 yılı için ayrılması gereken amortisman tutarıdır.

2023, 2024 ve 2025 yıllarında 12 aylık amortisman ayrılacağı için her yıla düşen amortisman tutarı 120.000 TL olacaktır. Toplamda ayrılmış olan amortisman tutarı 2025 yılı sonunda 410.000 TL'dir. Binek aracın faydalı ömrünün son yılına kalan amortisman tutarı ise 190.000 TL olup bunun 70.000 TL'si aracın aktife giriş yılı olan 2022'de amortisman ayrılmamış ilk 7 ayın toplam amortisman tutarından oluşmaktadır. Sonuç olarak aktife binek aracın aktife giriş yılında ayrılmayan amortisman tutarı faydalı ömrünün son yılındaki amortisman tutarına eklenmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

2. TMS/TFRS'E GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME

2.1. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarıyla İlgili Açıklamalar

İngiltere merkezli Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmış olan IAS/IFRS'ler 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yetkili olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2001 yılından sonra birebir Türkçe'ye çevrilmiştir. Türkçeye çevrilen bu standartlar TMS/TFRS şeklinde ifade edilmektedir.³ TMS ve TFRS'lerin amacı uluslararası finansal raporlama ortak bir uygulama oluşturulmasını sağlamaktır. Bu şekilde üçüncü kişiler olarak adlandırılan yatırımcıların, bankaların veya paydaşların ortak bir finansal tablo okuryazarlığına ulaşabilme imkanları bulunmaktadır. TMS'ler şirketlerin kullandıkları muhasebe sistemlerindeki ilkeleri belirlerken TFRS'ler ise muhasebenin oluşturmuş olduğu finansal tabloların sunumuna ilişkin ilkeleri belirlemektedir.

BOBİ FRS standardında toplamda 25 adet modül bulunmaktadır. Modüller işletmelerin finansal tablo setinde sunmuş oldukları her bir kalemin nasıl sunulması gerektiğini açıklayan kitapçıklardır. Maddi duran varlıklar TMS 16 modülünde, maddi olmayan duran varlıklar ise TMS 38 modülünde ele alınmıştır.

2.2. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Amaçları

TMS 16 Maddi duran varlıklar standardının amacı, finansal tablo kullanıcısı olan üçüncü kişilerin, işletmelerin aktifinde yer alan duran varlıklarındaki yatırımlarını ve yatırımlarında meydana gelen değişiklikleri belirleyen muhasebe işlemlerini belirlemektir. Burada temel konular maddi duran varlıkların aktifleştirilmeleri, defter değerlerinin tespiti, amortisman tutarları ve değer düşüklüğüdür. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardının amacı ise, diğer standartlar kapsamında özellikli durumu bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların, muhasebe işlemlerini belirlemektir. TMS 38'e göre bir maddi olmayan duran varlık sadece standartta belirtilmiş olan kriterleri sağlaması durumunda muhasebeleştirilmektedir.

³ KGK, Sıkça Sorulan Sorular, TMS/TFRS ve TMS/TFRS Yorumları nedir?, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir?> (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Aynı şekilde TMS 38’de de temel konular varlığın aktifleştirilmesi, defter değerinin ölçümü ve bazı özel açıklamalardır. Standardın amacı açıklandıktan sonraki bir diğer konu standartların kapsamlarının belirlenmesidir.

2.3. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Kapsamları

TMS 16’nın kapsamı diğer standartlarda özellikli olarak ele alınmamış olan maddi duran varlıklardır. TMS 16 standardının kapsam bölümünde bu özellikli durumlar sayılmış ve TMS 16’nın kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Bunlar;

- TFRS 5 Satış amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar,
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında yer alan taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar,
- TFRS 6 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardında yer alan varlıklar ve petrol, doğal gaz gibi yenilenebilir olmayan kaynaklar ve madenler üzerindeki haklardır.

Ancak taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar ile petrol, doğal gaz gibi kaynakların üzerindeki haklarda istisna olarak bu varlıkların geliştirilmesi veya korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için TMS 16 standardı uygulanmaktadır. Bunlar dışında kalan tüm maddi duran varlıklar için TMS 16 standardı uygulanmaktadır. Özellikli bir durum olarak TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı uyarınca ilgili gayrimenkul maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilecekse TMS 16’da yer alan maliyet yöntemi kullanılmaktadır. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

TMS 38 standardının kapsamı ise başka bir standart kapsamına girmeyen maddi olmayan duran varlıklardır. Bunlar;

- TMS 32 Finansal araçlar standardında yer alan varlıklar dışındaki varlıklar,
- TFRS 6 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi dışındaki varlıklar ile maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar dışında kalan maddi olmayan duran varlıklardır. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Kısaca başka bir standart kapsamında olmayan varlıklar için TMS 38 standardı uygulanmaktadır.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar kullanım alanlarına göre fiziksel olarak bir cisme bağlı olmaktadır. Bu durumda ise ilgili varlık için TMS 16'nın mı yoksa TMS 38'in mi uygulanacağına karar verilirken öncelikle hangi unsurun daha önemli olduğu belirlenmelidir. Örneğin, özel bir yazılıma sahip ve yazılım olmadan çalışmayan bir bilgisayar için söz konusu özel yazılım bilgisayarın önemli bir parçası sayılacağından dolayı maddi duran varlık olarak sınıflandırılır ve TMS 16 standardı uygulanır.

Tam tersi ilgili yazılımın olmaması durumunda bilgisayar çalışmaya devam ediyorsa, yazılım bilgisayarın önemli bir parçası değilse o zaman maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir ve TMS 38 standardı uygulanır. Standardın kapsamının daha net belirlenmesi amacıyla maddi ve maddi olmayan varlıkların tanımları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

2.4. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yer Alan Tanımlar

Standartların daha iyi anlaşılabilmesi ve hangi durumlarda hangi standartların uygulanması gerektiğinin belirlenebilmesi amacıyla modüllerin giriş kısımlarında birtakım tanımlara yer verilmiştir. TMS 16'da yer alan tanımlardan ilki taşıyıcı bitkilerdir. Standarda göre taşıyıcı bitkiler, tarımsal faaliyetlerde ürünün üretimi veya temini için kullanılan ve tek başlarına tarımsal ürün olarak satılma ihtimalleri düşük olan varlıklardır. Duran varlıkların unsurlarından biri olan, bir yıldan uzun süreli kullanıma şartı taşıyıcı bitkiler için de geçerli olup bir yıldan fazla süreli olarak ürün vermeleri beklenmektedir.

TMS 16'nın kapsamında da belirtildiği üzere bu standart sadece taşıyıcı bitkilere uygulanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin ürünleri bu standardın kapsamı dışındadır. Taşıyıcı bitkilere örnek olarak çay çalıkları, üzüm asmaları, kauçuk ve palmye ağaçları gibi ağaçlar, zeytin ağacı örnek verilebilir. Zeytin ağacına maddi duran varlık kapsamında TMS 16 standardı uygulanırken, ağaçtan elde edilen zeytin tarımsal ürün olduğu için TMS 41 standardı kapsamındadır.

TMS 38 standardında açıklanan ilk kavram itfadır. İtfa maddi olmayan duran varlıklarda amortisman kavramının karşılığıdır. Maddi duran varlık için faydalı ömrü boyunca amortisman tabi tutarının dağıtılmasına itfa denmektedir. İtfa ve amortisman kavramlarının en önemli farkı ilgili olduğu duran varlığın grubudur. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Hem TMS 16'da hem de TMS 38'de tanımlanan kavramlar; defter değeri, maliyet, amortisman tabi tutar, işletmeye özgü değer, gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü zararı, kalıntı değer ve yararlı ömürdür. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16-TMS 38)

Defter değeri, ilgili varlığın kayıtlı değerinden (maliyet bedeli) o zamana kadar ki birikmiş olan amortisman tutarının ve varsa değer düşüklüklerinin indirilmesi sonucu elde edilen tutardır. Varlıklar finansal tablolarda defter değerleri üzerinden gösterilmektedirler. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16-TMS 38)

Maliyet, varlığın elde edilmesi veya inşası sırasında ödenmiş olan nakit ve nakit benzerleri veya verilmiş olan diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. Varlığın aktife ilk girdiği an da üzerinden kaydedildiği değerdir. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap)

Amortisman tabi tutar ise varlığın aktife kaydedildiği ilk değerinden kalıntı(hurda) değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Her iki standartta yer alan kavramlardan bir diğeri işletmeye özgü değerdir. İşletmeye özgü değer, duran varlıklar açısından, varlığın faydalı ömrünün sonuna kadar kullanılması veya işletmenin aktifinde yer alması sonucunda elden çıkarılması durumunda elde edilecek tutarın bugünkü değeridir.

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihte piyasadaki katılımcılardan varlığın satılması sonucu alınacak olan tutardır. Gerçeğe uygun değerde önemli olan unsur işletmenin varlıkla ilgili olarak gelecek dönemlerde ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olmasıdır.

Değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmıdır. Burada tanımı daha iyi anlayabilmek adına geri kazanılabilir tutar kavramını açıklamak gerekmektedir.

Geri kazanılabilir tutar, varlığın gerçeğe uygun değerinden satışla ilgili giderlerin düşülmesi sonucu bulunan değer ile varlığın kullanım değerinden büyük olanıdır. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Amortisman kavramı maddi duran varlıklar için kullanıldığından dolayı TMS 38 standardında tanımı yer almamaktadır. TMS 16'ya göre amortisman, maddi duran varlığın amortisman tabi tutarının faydalı ömrü boyunca dağıtılmasıdır.

Her iki standartta yer alan son iki kavram kalıntı değer ve yararlı ömürdür. Kalıntı değer, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda tahmini satış fiyatından, elden çıkarmadan dolayı oluşabilecek tahmini maliyetlerin düşülmesi ile elde edilen tutardır. Yararlı ömür ise varlığın işletme tarafından kullanılması öngörülen süreyi, üretim sayısını veya üretim birimini ifade etmektedir.

VUK ile karşılaştırdığımızda duran varlıkların faydalı ömürleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan listeye göre uygulanmaktadır. Ancak TMS 16 ve TMS 38'e göre ilgili duran varlığın yararlı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir. Bu farklılığa bakıldığında duran varlıkların yararlı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesi, işletmeye Bakanlığın belirlemiş olduğu yararlı ömürlerden daha fazla avantaj sağlamaktadır. Çünkü Bakanlık tarafından belirlenmiş olan yararlı ömürler tüm işletmelere için aynı şekilde uygulanmaktadır. Ancak duran varlıkları her işletme, faaliyet konusuna, kullanım süresine ya da şekline göre farklı şekillerde tüketmektedir. Bu yüzden kullanacağı duran varlık için her işletmenin kendi yararlı ömrünü kendinin belirlemesi daha doğru olacaktır.

TMS 38'in tanımlar bölümünde yer alan önemli bir konuda maddi olmayan duran varlıkların tanımının yapılmasıdır. Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel bir niteliğe sahip olmayan her türlü hak, patent, yazılım, lisans, fikri mülkiyet veya marka gibi varlıklardır. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

TMS 38 standardına göre maddi olmayan duran varlıklar şu şekilde sınıflandırılabilir; işletmenin bir bedel karşılığı satın almış olduğu haklar, lisanslar, markalar ve franchaisingler ile bir maddi duran varlığın ayrılmaz parçası olmayan bilgisayar programları/yazılımları, işletmenin kendi içinde geliştirme safhasında yapılan harcamalar sonucu ortaya çıkan patentler, telif hakları, isim veya unvan hakları sayılabilmektedir. Bunlar dışında kalan araştırma safhasına ait harcamalar, kuruluş ve örgütlenme giderleri, reklam ve pazarlama gibi harcamalar maddi olmayan duran varlık tanımına girmemektedirler. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Standarda göre maddi olmayan duran varlık tanımı karşılamayan varlıklara TMS 38 uygulanamaz ve ilgili harcama o anda gider olarak muhasebeleştirilir. Standardın tanımlar kısmında ilgili varlığın taşınması gereken üç önemli unsurdan bahsedilmektedir. Bunlar, belirlenebilirlik, bir kaynak üzerinde kontrol ve gelecekteki ekonomik yarardır. Bu kavramlar standartta şu şekilde açıklanmıştır:

Belirlenebilirlik, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenmesini ifade etmektedir. Maddi olmayan duran varlık işletme tarafından tek başına elde edilmişse belirlenebilirliğiyle ilgili herhangi bir sorun söz konusu değildir. Şerefiye, iş birleşmelerinde ortaya çıkmaktadır. Edinilen işletmenin tek başına hesaplanamayan ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıkları için edinen işletmenin gelecekte ekonomik fayda elde etme amacıyla yapmış olduğu ödemelerdir. Bir maddi olmayan duran varlığın belirlenebilirlik unsurunu taşınması için işletmeden ayrılabilir olması ve tek başına satılabilir veya devredilebilir olması gerekmektedir. Şerefiye ile elde edilen maddi olmayan duran varlıkların şerefiyeden ayrı olarak maliyetlerinin ölçülebilmesi durumunda ilgili varlık işletme tarafından elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile aktifleştirilebilir. Eğer varlığın değeri şerefiyeden ayrı olarak belirlenemiyorsa şerefiyeye dahil edilerek muhasebeleştirilir.

Diğer unsur bir kaynak üzerinde kontroldür. Kontrol, maddi olmayan duran varlığın yasal bir hakka dayanarak işletme tarafından kontrol edilmesini ifade etmektedir. İşletmenin maddi olmayan duran varlıktan ekonomik fayda sağlayabilmesi veya üçüncü kişilerin faydalarını belirleyebilmesi için varlık üzerinde kontrol gücüne sahip olması gerekmektedir. İşletmenin varlık üzerinde sağlamış olduğu kontrol gücü için yasal bir yaptırım olması şart değildir. Örneğin teknik veya piyasa bilgisine sahip ve bundan ekonomik fayda sağlayan bir işletmenin bu bilgi üzerinde kontrol gücü bulunmaktadır.

Son unsur gelecekteki ekonomik yarardır. Gelecekteki ekonomik yarar, maddi olmayan duran varlığın işletmeye nakit veya nakit benzeri olarak doğrudan ya da dolaylı bir şekilde katkı sağlamasını ifade etmektedir. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Maddi olmayan duran varlık işletme faaliyetlerinin devam edebilmesi için bir üretim birimi olarak fayda sağlayabileceği gibi üretim maliyetlerini azaltma şeklinde de veya nakde çevrilebilen bir varlık olarak da fayda sağlayabilmektedir.

Örneğin, inşaat sektöründe faaliyet gösteren X işletmesi, ünlü bir kahve zinciri markasının franchise hakkını 3.500.000,00 TL bedel ile 15 yıl süreliğine satın almıştır. TMS 38’de yer alan üç unsura göre inceleyecek olursak, X işletmesinin satın almış olduğu franchise hakkı fiziksel bir varlığa sahip olmadığı için maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmektedir. Franchise hakkı, işletmeden ayrı ve tek başına satılabilen veya devredilebilen bir haktır. Ayrıca bu hakkın değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinden dolayı belirlenebilirlik unsurunu taşımaktadır. X işletmesi ödemiş olduğu 3.500.000,00 TL’lik bedel ile franchise hakkını satın alarak kahve zinciri markası üzerinde kontrol hakkını elde etmiş olmaktadır. Son olarak X işletmesi 15 yıllığına satın almış olduğu franchise hakkı ile açacağı kahve zincirinden gelecekte ekonomik fayda elde edecektir.

Sonuç olarak TMS 38 kapsamında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilerek ilgili standarda göre muhasebeleştirilebilmesi için, fiziksel bir varlığı olmamalı, belirlenebilir, işletme tarafından kontrol edilebilir ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayabilmelidir.

2.5. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Aktifleştirilmesi

TMS 16 ve TMS 38 standartlarına göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, standartlarda yer alan tanımları karşılamaları, işletmeye faydalı ömürleri süresince ekonomik yarar sağlamaları ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmeleri durumunda aktifleştirilebilirler. Maddi duran varlıklarda yedek parça, servis donanımı gibi varlıklar maddi duran varlık tanımına uyuyorsa TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilirler. Burada yedek parçalar için önemli unsur, ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatıp uzatmayacağıdır.

Örneğin araba lastiği maddi duran varlık olarak TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilemez. Çünkü lastik taşıtın faydalı ömrüne herhangi bir katkı sağlamamakta ve genellikle bir yıldan kısa süreli olarak kullanılmaktadır. Bu yüzden doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak yedek parçalar tek başlarına TMS 16 kapsamında maddi duran varlık olarak nitelendirilebiliyorlarsa aktifleştirilebilirler. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Standart yapmış olduğu genel tanımlamaların dışında kesin bir ifadeyle maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gereken varlıkları belirlememiştir. Bu kararı daha çok işletmelere bırakmakla birlikte tek başlarına maddi duran varlık olarak nitelendirilemeyecek önemsiz kalemlerin gider yazılmasını uygun görmüştür.

Maddi olmayan duran varlıklarda ise maddi duran varlıklarda olduğu gibi varlığa ilişkin olarak ekleme, yenileme veya yedek parça gibi kalemlerden söz etmek mümkün değildir. Bu yüzden maddi olmayan duran varlıklarda sonradan yapılan harcamaların çoğu TMS 38’de yapılan varlık tanımına uymamaktadır. Bununla birlikte maddi olmayan duran varlıklar için sonradan yapılacak bir harcamanın belirli bir varlıkla ilişkilendirilmesi zordur. Bu durum söz konusu olunca yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık kapsamında muhasebeleştirilemez. TMS 38’e göre bir maddi olmayan duran varlık aktife ilk girişinde maliyet bedeli ile ölçülmektedir.

Maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli belirlenirken, VUK’da olduğu gibi, hangi unsurların etkili olduğu TMS 38 standardında açıklanmıştır. Buna göre, ithalat vergileri, iade edilemeyen diğer vergiler, varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar ki yapılan herhangi bir harcama ve varlığın iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma bedeli maliyet bedelini oluşturmaktadır. Burada varlığın kurulumu veya deneme testi için ilgili personelin giderleri maliyet bedeline dahil edilirken varlığa ilişkin reklam ve pazarlama giderleri gibi giderler maliyet bedeline dahil edilmemektedir. Benzer şekilde varlığın kullanımına ilişkin personele verilen eğitim harcamaları da varlığın maliyet bedeline eklenemez. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

İlk ölçümde maliyet bedeli, maddi olmayan duran varlığın işletmenin planına göre kullanıma hazır hale gelene kadar ki harcamalarını kapsamaktadır. Söz konusu kullanıma hazır hale gelme durumu gerçekleşikten sonra muhasebeleştirilen varlık için daha sonrasında yapılmış olan tekrar düzenleme veya kurulum harcamaları varlığın defter değerine eklenemez.

Maddi olmayan duran varlıklarda araştırma ve geliştirme safhaları aktifleştirilemez, doğrudan gider yazılmaktadır. Araştırma safhasına ilişkin giderlerin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Ancak geliştirme safhasına ait harcamaların, TMS 38’in (57) paragrafında yer alan koşulların tamamının sağlanmış olması halinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür. Buna göre geliştirme safhasına ait harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için;

- Kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi amacıyla tamamlanması mümkün olmalı,
- İşletmenin varlığı tamamlama, satma veya kullanma amacı olmalı,
- Varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı belirli olmalı,
- Varlığın kendisinin veya ürününün piyasası olmalı veya işletme tarafından kullanılabilir olmalı,
- Geliştirme safhasını tamamlamak için mali ve diğer kaynaklar bulunmalı,
- Son olarak geliştirme safhasında maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalar güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmalıdır. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Örneğin, ana faaliyet konusu beyaz eşya üretimi olan Z işletmesi çamaşır makinesiyle ilgili 2021 yılında yeni bir proje başlatma kararı almıştır. Mevcut çamaşır makinesine çamaşır kurutma özelliğini de eklemek isteyen işletme, bu proje için araştırma safhasında 40.000,00 TL harcama yapmıştır. 2022 yılında projeye ilgili tüm araştırma ve geliştirme süreci tamamlanmış olup aynı yıl projenin patentini alabilmek için 100.000,00 TL ücret ödemesi yapılmıştır. Bu durumda işletmenin 2021 yılındaki araştırma safhasında herhangi bir maddi olmayan duran varlıktan söz etmek mümkün olmadığı için yapılan harcama doğrudan gider yazılacaktır. Ancak 2022 yılında projenin araştırma safhası tamamlanıp geliştirme safhasına geçilerek maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilen patent hakkı ortaya çıktığı için bu patent hakkı maliyet bedeli 100.000,00 TL olarak maddi olmayan duran varlık grubunda aktifleştirilebilecektir.

Maliyet bedelinin belirlenmesinde bir başka konu borçlanma maliyetleridir. Borçlanma maliyetleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. TMS 23'e göre özellikli varlıkların elde edilmesi sırasında katlanılan ya da inşası bir yıldan uzun süren varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyet bedeline dahil edilmektedir. Bu kapsamda TMS 23 standardının tanımlar bölümünde özellikli varlıkların hangi varlıklar oldukları açıklanmıştır.

TMS 23 standardında bazı koşulların varlığı halinde maddi olmayan duran varlıkların da özellikli varlık olabileceği ve buna bağlı olarak elde edilmesi sırasında işletmenin katlanmış olduğu borçlanma maliyetlerinin maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeline eklenebileceği anlaşılmaktadır. Ancak elde edilme amacına uygun olarak kullanılan maddi olmayan duran varlıklar özellikli varlık olarak kabul edilmemekte ve dolayısıyla bu varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri de varlığın maliyet bedeline eklenmemektedir. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 23)

Maddi duran varlıklarda ise TMS 23'de özellikli varlık olarak tanımlanmamış olmakla birlikte eğer işletmenin binalarında yatırım amaçlı gayrimenkulü varsa veya inşası bir yıldan uzun süreli olan maddi duran varlığı varsa borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyet bedeline eklenmektedir.

Bunlar dışındaki maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline eklenemez ve ilgili dönemde doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 38’de yer alan bir diğer özellikli durum maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi sonucu elde edilmesidir. İş birleşmesi durumunda maddi olmayan duran varlıklar, TFRS 3 İş Birleşmeleri’ne ve TMS 38’e uygun olarak muhasebeleştirilmektedir.

TFRS 3 İş birleşmelerine göre, iş birleşmesiyle elde edilen varlığın maliyet bedeli, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. İş birleşmelerinde birleşme tarihinde ilgili maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa devralan işletme tarafından şerefiyeden ayrı olarak aktifleştirilmektedir. Burada önemli olan nokta, maddi olmayan duran varlığın belirlenebilir, ayrılabilir veya sözleşmeden ya da yasal haklardan kaynaklanıyor olması gerekmektedir. Eğer ilgili maddi olmayan duran varlık şerefiyeden ayrı olarak ölçülemiyorsa şerefiye ile birlikte muhasebeleştirilir. (TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TFRS 3)

TMS 16 standardında maddi duran varlıkların ilk kayda alma ve sonraki ölçümlerinde maliyet bedelleri başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetler başlıkları altında açıklanmıştır.

2.5.1. Başlangıç maliyetleri

TMS 16 standardına göre işletmeler maddi duran varlıkları sadece gelecekte ekonomik fayda elde etmek amacıyla satın almazlar. Daha önce de belirtildiği üzere bir varlığın TMS 16 veya TMS 38 kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda işletmeler diğer maddi duran varlıkların ekonomik faydalarını arttırmak amacıyla ya da yasal zorunluluklardan dolayı maddi duran varlık edinebilmektedirler. İşletmeler, birbiriyle ilişkili olan ve diğer maddi duran varlık elde edilmezse sahip olunan maddi duran varlıktan daha az yarar sağlanacağı durumlarda ilişkili maddi duran varlıkları da satın almaktadırlar. Bu nedenle tek başlarına işletmeye ekonomik fayda sağlayamasa da başka maddi duran varlığın ekonomik faydasını arttıran varlıklar da TMS 16 standardı kapsamında muhasebeleştirilebilirler. Bir başka durumsa işletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili olarak yasa koyucunun zorunluluk haline getirdiği maddi duran varlıkları satın alarak TMS 16 kapsamında aktifleştirmektedirler. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Örneğin, kimya, ilaç sanayinde faaliyet gösteren bir işletme yasa gereği çevreye zarar vermemek adına su arıtma tesisi, hava filtre cihazları gibi maddi duran varlıkları satın almak zorunda kalmaktadır. Bu tür maddi duran varlıklar tek başlarına işletmeye ekonomik fayda sağlamamakla birlikte diğer maddi duran varlıkların ortaya çıkarabileceği olumsuz durumlar için işletmenin elde etmesi zorunlu olan varlıklar olarak kabul edilebilir.

Bir başka örnek olarak madencilik sektörü verilebilir. Açık ocak veya yer altı madenciliğinde faaliyet gösteren işletmeler, Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) kapsamında madencilik faaliyetlerini tamamladıktan sonra ilgili bölgeyi çevreye veya insanlara zarar vermeyecek şekilde bırakmak zorundadırlar. Bunun için işletme maden faaliyetini gerçekleştirdiği bölgeye sonrasında yol yapabilir veya ağaçlandırabilir.

Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için de gerekli olan makineleri işletmenin elde etmesi durumunda amaç ekonomik fayda sağlamak olmayacaktır. Ancak işletmenin faaliyet göstermiş olduğu madencilik sektörünün gerekliliği olarak elde edeceği maddi duran varlıklar TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

Bu amaçlarla işletme tarafından elde edilen maddi duran varlıklar ilk kayıtlarında maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilmektedirler. Sonraki dönemlerde ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilerek değerlendirilmektedir. (TMS/IFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

2.5.2. Sonraki maliyetleri

İşletmeler maddi duran varlıklarının bakım ve onarım maliyetlerini aktifleştiremezler. Bu maliyetler meydana geldikleri dönemde gider olarak kaydedilmektedirler. Bakım ve onarım maliyetleri maddi duran varlığın faydalı ömrüne veya ekonomik faydasına katkıda bulunmadıkları için ilgili dönemde doğrudan gider yazılmaktadırlar. Ancak TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların elde edilmesinden sonra katlanılan maliyetler, varlığın faydalı ömrünü uzatan veya ekonomik faydasını arttıran nitelikte maliyetlerse ve bedelleri güvenilir bir şekilde ölçülüp doğrudan bir maddi duran varlıkla ilişkilendirilebiliyorlarsa ilgili maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedirler.

Bakım ve onarım maliyetlerinin istisnası olarak, ilgili maliyetler maddi duran varlığın kullanımına devam edilmesi için gerekli olan maliyetlerse, varlığa ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın maliyet bedeline eklenebilmektedirler. Örnek olarak standartta da verilmiş olan uçaklar söylenebilir. Uçakların kullanımına devam edilebilmesi için düzenli olarak bakım ve onarım yapılması gerekmektedir. Bu yüzden bu maliyetler uçakların faydalı ömürlerine veya ekonomik faydalarına katkı sağlamasalar bile TMS 16'ya göre maliyet bedellerine eklenebilmektedirler. Burada uçaklara yapılan bakım ve onarımlar yenileme olarak kabul edilmektedir. (TMS/IFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Örneğin, işletmenin sahip olduğu taşıtlarının motorlarını yenilemesi veya daha güçlü bir motor taktırması sonucunda ilgili motor, bir maddi duran varlıkla doğrudan ilişkilendirilebildiği, maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülebildiği ve son olarak taşıtın faydalı ömrüne ve ekonomik ömrüne katkı sağladığı için TMS 16 kapsamında taşıtın maliyet bedeline eklenerek muhasebeleştirilebilmektedir. Maddi duran varlıklar elden çıkarılmışsa veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından ekonomik fayda beklenmiyorsa finansal tablo dışından bırakılır.

Bu durumda ilgili maddi duran varlık için yapılan ve TMS 16 kapsamında olan yenileme maliyetleri de finansal tablo dışında bırakılarak kazançtan veya kayıptan mahsup edilmektedirler. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Sonraki başlıklarda TMS/TFRS kapsamında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, sonraki ölçümleri ve yeniden değerlemeleri ele alınmıştır.

2.6. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirmede ve Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme

2.6.1. TMS/TFRS maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme ve sonrasındaki ölçüm esasları ve yeniden değerlendirme

TMS 16'ya göre maddi duran varlıkları muhasebeleştirmede maliyet bedelleri dikkate alınmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyetleri, indirim ve iskontolar düşüldükten sonra vergiler dahil satın alma bedelidir. Maliyet bedeline maddi duran varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar ki yapılan harcamalar da, nakliye ve kurulum-montaj gibi, dahil edilmektedir. Ayrıca varlığın uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolü için yapılan harcamalar, ilgili personele ödenen ücretlerde maliyet bedeline eklenmektedir.

Bunlar dışında maddi duran varlığın maliyetine eklenemeyecek maliyet unsurları da mevcuttur. TMS 16 standardına göre, yeni bir tesis açılmasına ilişkin maliyetler, reklam ve tanıtım harcamaları, doğrudan maddi duran varlıkla ilgili olmayan personel ücretleri, eğitim masrafları ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler maliyet bedeline eklenemez.

Maddi duran varlık için kullanıma hazır hale geldikten sonra yapılan harcamalar, artık ilk kayıttaki maliyet bedeline eklenmez. Yani kullanıma hazır hale gelip muhasebeleştirilen maddi duran varlık için sonrasında yapılan harcamalar maliyet bedeline dahil değildir. Örneğin maddi duran varlığın yer değiştirmesi sonucu yeniden yapılan kurulum-montaj bedelleri, personel ücretleri, bakım ve onarım gibi giderler artık maliyet bedeline eklenememektedir. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

TMS 16'ya göre kredi kullanılarak satın alınmış maddi duran varlıklarda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında kredi faizleri defter değerine eklenemiyorsa maliyet bedeli, varlığın peşin fiyatı olarak kabul edilmektedir. Borçlanmadan kaynaklı faizler ise ilgili oldukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Maddi duran varlığa bağlı olarak işletme tarafından bazı faaliyetler yapılabilmektedir. Bu faaliyetler varlığın işletmenin kullanım amacına göre gereklilik göstermeyen, varlığın inşası veya geliştirilmesi aşamasında ortaya çıkan arızı faaliyetlerdir. İlgili arızı faaliyetler sonucu elde edilen gelir veya giderler gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

Maddi duran varlık kalemi altında muhasebeleştirilemezler. Örneğin işletme bina yapmak için satın almış olduğu arsayı inşaata başlayana kadar otopark olarak kullanmıştır. Bu faaliyetten elde edilen gelir doğrudan gelir yazılmaktadır.

Maddi duran varlıkların maliyet bedelleri, takas yoluyla edinim ve elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gibi istisnai durumlar dışında gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa da defter değeri ile ölçülmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri, baz alınan zaman aralığında değişkenliğin önemli olmaması veya zaman aralığındaki tahminlerin olasılıklarının değerlendirilebildiği durumda güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir.

Son bir istisna olarak maddi duran varlık kalemine ilişkin yapılan devlet bağışları, TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre defter değerinden düşülebilmektedir. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Maddi duran varlığın muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümünde TMS 16'ya göre, işletme ilgili varlık için maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinden birini seçebilmektedir. Seçilen yöntem ilgili maddi duran varlık kaleminin tamamına uygulanmak zorundadır. Örneğin binalarını yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçmek isteyen işletme, bu politikayı 252 Binalar hesabında yer alan tüm binaları için uygulamak zorundadır.

Bu politika'nın istisnası olarak bazı işletmeler kendi bünyelerinde veya ayrı olarak yatırım fonu işletebilmektedirler. Bu fonlar sahipleri tarafından kullanılan gayrimenkulleri içerebilmektedir. Bu durumda işletme söz konusu fona bağlı olarak kullanılan gayrimenkullere TMS 16'yı uygulamakla beraber bu gayrimenkullerin muhasebe sonrası ölçümlerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre yapmak zorundadır. Bundan dolayı ilgili gayrimenkul ayrı bir duran varlık olarak gösterilmektedir ve binalarını yeniden ölçmek isteyen bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkulü için bu politikayı uygulamak zorunda değildir.

Muhasebe sonrasındaki ölçümde maliyet yönetmini uygulayan işletme, ilgili maddi duran varlık kalemini finansal tablolarında defter değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşükten sonra göstermektedir.

Yeniden değerleme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmeden sonra yeniden değerlendirilmiş olan tutarı ile finansal tablolarda gösterilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşükten sonra bulunan tutardır.

Yeniden değerlendirme, raporlama dönemi sonu itibariyle gerçeğe uygun değeri bulunacak varlığın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmayacak şekilde yapılmalıdır. Eğer yeniden değerlendirme sonucu varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutar arasında önemli farklılık varsa değerlendirme tekrar yapılmalıdır.

TMS 16'da yeniden değerlemenin ne sıklıkla yapılacağına dair kesin bir ifade bulunmamakla birlikte gerçeğe uygun değerinde önemli farklılıklar meydana gelebilecek olan maddi duran varlıklarda yıllık olarak, diğer varlıklarda ise 3 ila 5 yılda bir yapılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir. Bir maddi duran varlık kalemi için yeniden değerlendirme yapıldığında varlığın defter değeri değerlendirme sonucu bulunan tutara göre düzeltilmektedir. (TMS/IFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Maliyet yönteminde olduğu gibi bir maddi duran varlığa yeniden değerlendirme yapıldığında maddi duran varlığın ilgili olduğu tüm kaleme değerlendirme yapılmak zorundadır.

Maddi duran varlık grubunda yer alan farklı kalemlerin finansal tablolarda farklı tarihlere ait maliyet ve değerlerden sunulmaması için tüm maddi duran varlık kalemlerine aynı an da ölçüm yapılması daha doğru olacaktır. Örneğin arsa ve arazileri için değerlendirme yapacak işletme binaları ve diğer maddi duran varlıkları için de aynı dönemde değerlendirme yapılmalıdır.

Ancak gerçeğe uygun değeri sürekli değişkenlik gösteren kalemler için belirli aralıklarla ölçüm yapılması daha uygundur.

TFRS'ye göre yeniden değerlendirme sonucu defter değeri artan varlığa ilişkin bu artış diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmeli ve doğrudan özkaynakların içerisinde yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak değer artışının bu şekilde muhasebeleştirilebilmesi için ilgili varlığın varsa daha önceki yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer azalışını tersine çevirebilecek büyüklükte olması gerekmektedir. Eğer maddi duran varlığın yeniden değerlemesi varlığın defter değerini azaltmışsa bu tutar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bu azalışın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilebilmesi için de daha önceki değer artışından fazla olmaması gerekmektedir. Çünkü değer azalışı daha önce diğer kapsamlı gelirler adı altında özkaynaklarda muhasebeleştirilen tutarı azaltarak muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirlerde değer artış tutarı yoksa yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer azalışı doğrudan gider olarak yazılmaktadır.

Maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılması, kullanımdan çekilmesi, faydalı ömrünün sona ermesi veya işletme tarafından elden çıkarılması durumlarında daha önce özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme değer artışı geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Maddi duran varlığa ait bu değer artışının bir kısmının geçmiş yıl karlarına aktarımı varlık kullanılırken de yapılabilir.

Bu durumda özkaynaklara aktarılan değer artışının miktarı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortismanı ile orijinal maliyet bedeli üzerinden hesaplanan amortismanının arasındaki fark kadardır.

2.6.2. TMS/TFRS maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirme ve sonrasındaki ölçüm esasları ve yeniden değerlendirme

Maddi olmayan duran varlıklarda nitelikleri gereği sonradan ekleme veya parça yenileme durumları mümkün olmamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için yapılacak olan harcamalar genellikle işletmenin ilgili varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik faydalı arttırıcı olan geliştirme ile ilgili harcamalardır. Ancak bu harcamaları da tek bir varlıkla ilişkilendirmek ilgili varlık kaleminin tamamıyla ilişkilendirmekten daha zordur. Bu yüzden maddi olmayan duran varlıklar için ilk satın alma tarihinden sonra yapılan harcamalar varlığın defter değerine eklenemez. Yapılan harcamalar meydana geldikleri tarihte gider olarak muhasebeleştirilirler.

Maddi duran varlıklar, işletmenin varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik faydanın gerçekleşmesinin muhtemel olduğu ve maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda alımda maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilirler.

TMS 38'e göre işletme tarafından ayrı olarak elde edilmiş bir maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, indirim ve iskontolar düşüldükten sonra vergiler dahil satın alma bedeli ile varlığın kullanıma hazır hale gelmesine kadar ki yapılan harcamalardan oluşmaktadır. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

TMS 16'da olduğu gibi varlığın kullanıma hazır hale gelme aşamasında ilgili personel ücretleri, eğitim masrafları, varlığın çalışıp çalışmadığının kontrolü için yapılan test harcamaları da maliyet bedeline dahil edilmektedir.

Buna karşın maddi olmayan duran varlığın tanıtımı için yapılan reklam ve pazarlama masrafları, buna ilişkin personel ücretleri, yönetim ve diğer genel giderler

maliyet bedeline eklenemez. İlgili maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinin belirlenmesi, varlığın kullanıma hazır hale geldiği an da sona ermektedir. Varlığın kullanımı ya da tekrar düzenlenme aşamasında yapılan harcamalar maliyet bedeline dahil edilmemektedir.

Maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi veya işletme faaliyetlerinde kullanılması için uygun hale getirilmesi amacıyla yapılan ve gerekli olmayan harcamalar meydana geldikleri an da gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

TMS 38'e göre kredi kullanılarak satın alınmış maddi olmayan duran varlıklarda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ilgili varlık kullanım amacına uygun olarak elde edilmişse özellikli varlık sayılmayacağından dolayı kredi faizleri varlığın maliyet bedeline eklenememekte, varlığın peşin fiyatı maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Ancak bir maddi olmayan duran varlık TMS 23'e göre özellikli varlık olarak tanımlanabiliyorsa varlığa ilişkin satın alma sırasındaki borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmektedir. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 23)

İş birleşmesi yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklarda maliyet bedeli, varlığın elde edilme yani birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.

TMS 38'e göre iş birleşmesi ile elde edilen maddi olmayan duran varlık devrolunan işletme tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmadığına bakılmazsızın, standartta yer alan maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilir.

İş birleşmesi yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlık grubu içinde birbiriyle ilişkili olan, birbirini tamamlayan ve faydalı ömürleri birbirine yakın olan varlıklar varsa, edinen işletme tarafından bu maddi olmayan duran varlıklar tek bir varlık olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Örneğin, marka ve marka ismi çoğu zaman aynı anlamda kullanılan varlıklar olmakla birlikte bu varlıklarla ilgili olarak unvan, formül, teknolojik deneyimler gibi tamamlayıcı varlıklar da bulunabilmektedir. İş birleşmesi yoluyla bu varlıkları elde eden işletme isterse ilk kayda almada tamamlayıcı varlık olarak hepsini tek bir maddi olmayan duran varlık şeklinde muhasebeleştirebilir.

İşletme tarafından ayrı olarak elde edilen veya iş birleşmesi yoluyla elde edilen araştırma ve geliştirme projelerinin ilk kayda alınmasında, araştırma projesi doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.

Geliştirme projeleri ise ilgili maddi olmayan duran varlığın kullanıma hazır hale gelmesi veya satışa hazır olması için gerekli bir harcamaysa, projenin maddi olmayan duran varlığa gelecekte sağlayacağı fayda belirliyse, proje için yeterli kaynak piyasada mevcutsa ve proje süresince meydana gelecek harcamalar güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıklarda muhasebeleştirme sonrası ölçümlerde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilmelidir. Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda maddi olmayan duran varlık kalemindeki tüm varlıklar için, piyasası bulunmaması durumu yoksa, aynı yöntem uygulanmaktadır.

Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan her kalem bir bütün olarak finansal tablolarda yer aldığından dolayı farklı tarihlerde ve farklı değerlendirme yöntemleri ile finansal tablolara yansıtılmamaları için aynı tarihte ve aynı yöntemle ilgili kalemlerin tamamı ölçüme tabi tutulmalıdır.

Maliyet yöntemi ile ölçülmüş bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinden sonra birikmiş itfa ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş bedeli ile finansal tablolarda izlenmektedir.

Yeniden değerlendirme yönteminde ise maddi olmayan duran varlık, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra hesaplanmış olan yeniden değerlendirilmiş bedeli ile finansal tablolarda izlenmektedir.

Yeniden değerlendirme işlemleri genellikle dönem sonlarında ve ilgili maddi olmayan duran varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş bedeli arasında önemli farklılıklar oluşmaması adına düzenli olarak yapılmalıdır.

TMS 38' e göre maddi olmayan duran varlıklarda daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmemiş olan bir kalemin yeniden değerlendirilmesine izin verilmemektedir. Bu durum yeniden değerlendirme yönteminin amacına da uygun değildir. Yeniden değerlendirme işletmenin aktifinde kayıtlı olan varlıkları için yapılmaktadır.

Yeniden değerlendirme yöntemi maddi olmayan duran varlıklarda ilk muhasebeleştirmeden sonra ve ilk muhasebeleştirme tarihindeki maliyet bedeline göre uygulanmaktadır. Bunun istisnası olarak işletme içinde oluşturulmuş olan varlıklar için TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık kriterlerini sonradan sağlayarak kayda alınan varlıklarda, önceki dönemlerde yapılan harcamalar da varlığın maliyetinin bir parçası olarak kabul edilir ve yapılan harcamaların tamamına yeniden değerlendirme yöntemi uygulanabilmektedir.

Örneğin buzdolabı üretimi yapan X işletmesi mevcut ürünleri için bir geliştirme projesi başlatmıştır. Proje başlangıçta, TMS 38 standardına göre piyasa da yeterli kaynağa sahip olmamasından dolayı maddi olmayan duran varlık kapsamında muhasebeleştirilememiş ve doğrudan giderleştirilmiştir. Projenin ilerleyen zamanlarında piyasadaki kaynak sorununun çözümlenmesi sebebiyle TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık kapsamına girmiştir. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Varlığın sonraki ölçümü için yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasına karar veren X işletmesi, geliştirme giderleri için sadece maddi olmayan duran varlık olarak kayda alındığı tarihteki bedelini değil projenin önceki dönemlerinde yapılan harcamaları da maliyet bedeline ekleyerek hesapladığı tutar üzerinden yeniden değerlendirme yapabilmektedir.

Yeniden değerlendirme yöntemi devlet teşviği yoluyla elde edilmiş olan maddi olmayan duran varlık kalemleri için de uygulanabilmektedir. Yeniden değerlendirme yönteminin maddi olmayan duran varlıklara uygulanma sıklığı, varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlere bağlı olarak gerçekleşmektedir.

Söz konusu maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli ölçüde değişiklikler meydana geliyorsa düzenli olarak her hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılması gerekebilmektedir. Gerçeğe uygun değerinde önemsiz hareketler olan maddi olmayan duran varlıklar içinse sıkça yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yeniden değerlendirme yönteminde varlığın defter değeri hesaplanan yeni tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme yapılan varlık için değerlemenin yapıldığı yıl amortisman hesaplanmaz. Yeniden değerlendirilmiş varlığın net defter değeri yeni değerlendirme tutarı kadardır.

Varlığın brüt defter değerinden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payı ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararının düşülmesi sonucu elde edilen net defter değeri ile yeniden değerlendirme sonucu hesaplanan tutar arasındaki fark kadar düzeltme yapılmaktadır.

Bunun sonucunda yeniden değerlendirme ile defter değeri artan varlığa ilişkin bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilerek yeniden değerlendirme fazlası olarak özkaynaklarda biriktirilmektedir.

Ancak maddi olmayan duran varlığa ilişkin daha önceki değerlendirme sonucunda hesaplanmış olan ve geçmiş yıl karlarına aktarılmış bir tutar varsa değerlendirme sonucu hesaplanan yeniden değerlendirme artışı kar olarak muhasebeleştirilir. Bir başka durum olarak yeniden değerlendirme yapılan varlığa ilişkin daha önceki dönemde hesaplanmış yeniden değerlendirme azalışı varsa bu tutar yeni hesaplanan değerlendirme artışıyla mahsup edilir ve mahsuptan sonra artış tutarı kalmışsa diğer kapsamlı gelirlerde gösterilir eğer azalış tutarı kalmışsa zarar olarak muhasebeleştirilir.

Örnek; Z işletmesi net defter değeri 60.000 TL olan ve 260 Haklar hesabında yer alan varlığı için 31.12.2022 tarihinde yeniden değerlendirme yöntemini seçerek ölçüm yapmıştır. Ölçüm sonrasında maddi olmayan duran varlığın yeni değeri 95.000 TL olarak hesaplanmıştır.

1. durum; İlgili varlığa ilk kez yeniden değerlendirme yapılmıştır. Bu yüzden net defter değeri ile yeniden değerlendirme sonrası hesaplanmış tutar arasındaki fark olan 35.000 TL, TFRS uyarınca diğer kapsamlı gelirlerde yeniden değerlendirme artışı olarak gösterilmekte ve özkaynaklarda biriktirilmektedir.

31.12.2022 değerlemenin yapıldığı ilk dönem olduğu için ilgili dönemde amortisman hesaplanmaz. Hakların net defter değeri yeniden değerlendirme sonucu bulunan tutardır.

2. durum; İlgili varlık için bir önceki dönemde yeniden değerlendirme yapılmış olup bulunan değer artışı geçmiş yıl karlarına aktarılmıştır. Bu durumda 31.12.2022 tarihinde yapılan değerlendirme sonucu hesaplanan değer artışı olan 35.000 TL kar olarak muhasebeleştirilmelidir.

Örnek; Z işletmesi net defter değeri 60.000 TL olan ve 260 Haklar hesabında yer alan varlığı için 31.12.2022 tarihinde yeniden değerlendirme yöntemini seçerek ölçüm yapmıştır. Ölçüm sonrasında maddi olmayan duran varlığın yeni değeri 55.000 TL olarak hesaplanmıştır.

1. durum; İlgili varlığa ilk kez yeniden değerlendirme yapılmıştır. Bu yüzden net defter değeri ile yeniden değerlendirme sonrası hesaplanmış tutar arasındaki fark olan 5.000 TL'lik değer azalışı, TFRS uyarınca ilgili dönem de zarar olarak muhasebeleştirilmektedir.

2. durum; İlgili varlık için bir önceki dönemde yeniden değerlendirme yapılmış olup varlığın değeri 70.000 TL olarak hesaplanmış ve 10.000 TL'lik değer artışı diğer kapsamlı gelirler altında kayda alınmıştır. 31.12.2022 tarihinde yeniden değerlendirme sonucu bulunmuş olan tutar ile varlığın net defter değeri arasında 5.000 TL'lik değer azalışı hesaplanmıştır. Varlığa ilişkin olarak daha önce diğer kapsamlı gelirlerde yer alan 10.000 TL'lik değer artış tutarı ile yeni hesaplanmış olan 5.000 TL'lik değer azalışı mahsup edilerek varlığa ilişkin diğer kapsamlı gelirlerde 5.000 TL tutarında değer artışı gösterilmelidir.

3. durum; İlgili varlık için bir önceki dönemde yeniden değerlendirme yapılmış olup varlığın değeri 63.000 TL olarak hesaplanmış ve 3.000 TL'lik değer artışı diğer kapsamlı gelirler altında kayda alınmıştır. 31.12.2022 tarihinde yeniden değerlendirme sonucu bulunmuş olan tutar ile varlığın net defter değeri arasında 5.000 TL'lik değer azalışı hesaplanmıştır.

Varlığa ilişkin olarak daha önce diğer kapsamlı gelirlerde yer alan 3.000 TL'lik değer artış tutarı ile yeni hesaplanmış olan 5.000 TL'lik değer azalışı mahsup edilmiş ve mahsup sonucunda varlığa ilişkin 2.000 TL'lik değer azalışı hesaplanmıştır. Hesaplanmış olan 2.000 TL tutarındaki değer azalışı, ilgili dönemde zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.

Özkaynaklarda yer alan birikmiş yeniden değerlendirme artışları hesaplandığı tarihte doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Biriken değer artışlarının tamamı ilgili maddi olmayan duran varlığın kullanımı işletme tarafından çekildiğinde veya elden çıkarıldığında elde edilebilir.

İşletme maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlemesi sonucu bulunan tutar üzerinden hesaplanan itfa payı ile önceki maliyet bedeli üzerinden hesaplanan itfa payı arasındaki fark kadar geçmiş yıl karlarına aktarım yapabilir.

2.7. TMS/TFRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman

2.7.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

VUK'tan farklı olarak TMS 16'ya göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman hesaplamak bir zorunluluktur. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklarda, varlığın toplam maliyeti içinde önemli bir maliyete sahip olan her parça için ayrı ayrı amortisman hesaplanmaktadır. İşletme ilk kayda almada maddi duran varlığı önemli parçalara ayırarak amortisman hesaplayabileceği gibi ilgili maddi duran varlığa sonradan eklenen kısımlar içinde ayrı olarak amortisman ayırmalıdır. Örneğin bir uçak ilk kayda almada gövde ve motor olarak parçalara ayrılıp her parça için ayrı faydalı ömür belirlenerek maliyet bedeline göre amortisman ayrılabilir. Bir başka örnek olarak işletme sahip olduğu bir binasına asansör ve çatı yaptırmışsa bu parçalara da binadan ayrı olarak amortisman hesaplanmalıdır.

İşletme parçalara ayırarak amortisman hesapladığı maddi duran varlığının geri kalan ve önemli olmayan kısmı için de amortisman hesaplamalıdır. Maddi duran varlık için hesaplanan amortisman tutarları ilgili dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Bazı durumlarda maddi duran varlığın amortisman gideri başka bir varlığın maliyetine veya defter değerine eklenebilmektedir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının maliyeti stokların dönüştürme maliyetine, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlık amortismanları ise maddi duran varlık grubunda ilgili geliştirme faaliyetinin maliyetine eklenebilmektedir.

2.7.2. TMS/TFRS Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlıkların amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca kullanılan amortisman yöntemine göre hesaplanarak dağıtılmaktadır. Maddi duran varlığa bakım ve onarım yapılması amortisman hesaplama durumuna engel değildir.

Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın kalıntı değeri düşülerek hesaplanmaktadır. Kalıntı değer, varlığın tahmin edilen faydalı ömrü sonunda, elden çıkarılması sonucu işletmenin elde etmeyi beklediği tutardan elden çıkarmanın tahmini maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan tahmini tutardır. Maddi duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit veya fazla olabilir.

Kalıntı değer varlığın defter değerinden fazla olması durumunda amortisman gideri, kalıntı değer defter değerinin altına düşene kadar sıfıra eşit olmaktadır.

Maddi duran varlığa amortisman tabi olma durumu varlığın muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi kullanıma hazır hale gelmiş olmasıyla birlikte başlamaktadır ve varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması veya elden çıkarılması ile amortisman ayırma işlemi durdurulmaktadır. Maddi duran varlığın atıl hale gelmesi, kullanımının durdurulması veya hiç kullanılmamış olması gibi durumlar amortisman ayırma işlemi durdurmamaktadır.

Yine VUK'tan farklı olarak TMS 16'ya göre bir varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir. VUK'ta olduğu gibi iktisadi kıymetler için belirlenmiş ve uygulanması zorunlu olan bir amortisman süresi bulunmamaktadır.

Her işletme sahip olduğu sabit kıymetleri için kendisi faydalı ömür belirlemekte ve bu faydalı ömürler üzerinden amortisman hesaplamaktadır. Ancak TMS 16'ya göre işletmeler faydalı ömür belirlerken bazı kriterlere uymalıdır. Öncelikle işletmeler ilgili varlık için kullanım kapasitesine göre değerlendirme yapmalıdırlar. Varlığın kapasitesine veya üretim adetine bakarak faydalı ömür belirlemelidirler. İkinci olarak varlığın yıpranma ve aşınma durumu değerlendirilmelidir. Varlığın ne kadar vardiya ile kullanılacağı ve ne sıklıkla bakım ve onarımının yapılacağı belirlenmelidir. Üçüncü olarak varlığın içinde bulunduğu piyasa koşullarında ne kadar süre ile kullanılabileceği, teknik veya ticari açıdan yaşayabileceği değer kaybının ne boyutta olabileceği değerlendirilmelidir. Son olarak ilgili varlık için gelecekte oluşabilecek yasal ya da benzeri kısıtlamaların neler olabileceği değerlendirilmelidir. Örneğin varlığın kullanımına ilişkin sınırlamalar veya muhtemel yasaklar değerlendirilmelidir.

İşletmenin tüm bu kriterlere göre belirleyeceği faydalı ömür süresi, aslında işletmenin ilgili varlıktan beklediği fayda ile doğrudan ilişkilidir. İşletme gelecekte maddi duran varlığı belirli bir süre kullanıp sonrasında elden çıkarmayı düşünüyorsa varlık için belirlenecek faydalı ömür süresi varlığın ekonomik ömründen kısa olabilmektedir. Tüm bu durumlar göz önüne alındığında her işletmenin ilgili varlık için işletme politikasına ve ilgili varlığın kullanım alanına göre kendi faydalı ömrünü belirlemesi daha doğru olacaktır.

Maddi duran varlık grubu içinde arsalar ve binalar birlikte alınmalarına rağmen iki ayrı varlık olarak muhasebeleştirilirler. VUK'ta olduğu gibi TMS 16'da da arsaların sınırsız faydalı ömrü olduğu kabul edilerek amortisman hesaplanmaz. Ancak binaların faydalı ömürleri bellidir ve amortisman tabidirler. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış binanın değerini etkilemeyeceği için amortisman da bir değişim meydana getirmemektedir. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 16)

Her varlık için kullanılan amortisman yöntemi ilgili varlık için işletmenin belirlemiş olduğu tüketim modelini yansıtmaktadır. Her hesap dönemi sonunda işletme maddi duran varlığı için tüketim modelini gözden geçirmeli ve değişiklik durumunda amortisman yöntemini de değiştirmelidir. Yapılan bu değişiklik, muhasebe tahmininde bir değişiklik sayılmakta olup geçmişe yönelik herhangi bir düzeltme gerektirmemektedir.

TMS 16'ya göre kullanılabilecek amortisman yöntemleri, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleridir.

2.7.2.1. Doğrusal amortisman yöntemi (normal amortisman)

Doğrusal amortisman yönteminde maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrüne eşit bir şekilde dağıtılmaktadır.

2.7.2.2. Azalan bakiyeler yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman tutarı faydalı ömrü süresince her yıl bir önceki yıla göre azaltılarak hesaplanmaktadır.

2.7.2.3. Üretim miktarı yöntemi

Üretim miktarı yönteminde varlığın işletme tarafından beklenen kullanım veya üretim miktarına göre faydalı ömrü belirlenerek amortisman hesaplanmaktadır.

TMS 16 ve VUK arasında amortisman yöntemleri açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak TMS 16'da yer alan amortisman yöntemleri VUK'tan farklı olarak yıl bazında değil ay bazında yani kıst olarak hesaplanmaktadır. VUK'a göre kıst amortisman hesaplama sadece binek otomobillerde uygulanmaktadır. TMS 16'ya göre ise işletmeler tüm sabit kıymetleri için seçtikleri amortisman yöntemine göre kıst olarak amortisman hesaplamaktadırlar. Her ay kesri tam ay sayılmak üzere ilgili sabit kıymetin aktife girdiği aydan itibaren ilgili hesap döneminin sonuna kadar ki ay üzerinden amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Teknik olarak TMS 16 ve VUK arasında amortisman hesaplama farklılığı yoktur. Kıst amortisman VUK'ta binek araçlar için nasıl hesaplanıyorsa TMS 16'ya göre tüm maddi duran varlıklar için de aynı şekilde hesaplanmaktadır.

2.7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfaya Tabi Tutar ve İtfa Yöntemi

TMS 38 standardında TMS 16'dan farklı olarak maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri için sınırlı ve sınırsız faydalı ömür ayrımı yapılmaktadır. İşletmelerin maddi olmayan duran varlıkları için yapacakları analiz sonucunda varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu belirlenmektedir. TMS/TFRS'ye göre sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, itfaya tabi değildirler.

TMS 38'de maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde TMS 16'da olduğu gibi bazı unsurlar dikkat alınmaktadır. Bu unsurlar varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre, varlığa özgü olarak belirli bir faydalı ömrünün olup olmaması, varlığın gelecekte teknik veya ticari sebeplerden dolayı kullanımdan kaldırılma durumu, varlık için bakım ve onarım harcamalarının tahmini maliyeti, işletmenin varlık üzerindeki kontrol süresi varsa sözleşmeden veya yasadan kaynaklı olan süreler ve son olarak varlığın faydalı ömrünün diğer varlıkların faydalı ömürlerine bağlı olup olmadığıdır. (TMS/TFRS, 2023, Kırmızı Kitap, TMS 38)

Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinde sınırsız ifadesi sonsuz anlamına gelmemektedir. Varlığın faydalı ömrü sınırsız olabilmektedir. Maddi olmayan duran varlık için sınırsızlık durumu faydalı ömrün belirlenmesinde ihtiyatlı davranılmasını gerektirmektedir. Ancak bu durum maddi olmayan duran varlık için gerçeği yansıtmayacak bir faydalı ömür belirlenmesi anlamına gelmemektedir. Sonuç olarak sınırsız faydalı ömür aslında varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğunu ifade etmektedir.

Örneğin maddi olmayan duran varlık için sözleşmeden veya yasadan kaynaklı bir süre varsa ilgili varlık için belirlenecek faydalı ömür bu süreyi aşmamalı ve işletmenin beklentisine göre daha kısa olarak da uygulanabilmektedir. İşletme birleşmelerinde sözleşmeye bağlı bir maddi olmayan duran varlık olarak yeniden muhasebeleştirilmiş varlık için faydalı ömrü, sözleşmeye göre kalan süredir. Varlık için belirlenecek faydalı ömür, sözleşmeden veya yasadan kaynaklanan faydalı ömürden kısa olmalıdır.

Ancak bazı hallerde sözleşmeden veya yasadan kaynaklanan süreler yenilenebilmektedir. Süre yenilemesi üçüncü bir şahsın rızasına bağlı olabilir, sözleşmede veya yasada yenileme için bazı şartların yerine getirilmesi gerekiyor olabilir. Bu durumda kullanım süresinin yenileme maliyeti işletme için de önemsizse maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü uzatılabilmektedir.

TMS 38'e göre sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı hesaplanmaktadır. Seçilen itfa yönetmi ile varlığın faydalı ömrü boyunca itfa payı sistematik olarak dağıtılmaktadır. Varlığın kullanıma hazır hale gelmesi ile itfa işlemi başlatılmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması veya elden çıkarılması ile itfa işlemi durdurulmaktadır.

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıklar için kullanılacak itfa yöntemleri, doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleridir. İtfa yöntemlerinin uygulaması TMS 16 standartındaki gibidir. Kıst amortisman olarak ve seçilen amortisman yöntemine göre uygulanmaktadır.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar, diğer varlıkların üretiminde kullanılabilir. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturmakta ve defter değerlerine eklenmektedir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenmektedir.

Sınırlı faydalı ömre sahip olan bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın faydalı ömrü sonunda satın almayı taahhüt eden üçüncü bir kişi yoksa veya varlığın işlem gördüğü aktif bir piyasa bulunmuyorsa, sıfır olarak kabul edilmektedir. Sınırlı faydalı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı kalıntı değer düşüldükten sonra belirlenmektedir. İlgili varlığın kalıntı değeri sıfırdan farklıysa, işletme varlığı faydalı ömrü sonunda elden çıkarmayı planlamaktadır. Maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, defter değerine eşit veya daha fazlaysa, varlığın kalıntı değeri defter değerinin altına düşmedikçe itfa payı sıfır olarak kabul edilmektedir.

Sınırsız ya da belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarda itfa işlemi yapılmamaktadır. Ancak TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre itfa işlemi yapılmayan bu varlıklar için değer düşüklüğü testi yapılmaktadır. Değer düşüklüğü testi, maddi olmayan duran varlıklara yıllık olarak veya ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğiyle ilgili bir belirtinin olması durumlarında yapılmaktadır. Değer düşüklüğü testi, maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değeri ile karşılaştırılması ile test edilmektedir. Test sonucunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramış ise faydalı ömrü belirsizden sınırlıya dönüşmekte ve bu durum muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişim olarak değerlendirilerek muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı da hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir.

Örnek 1; X Gıda işletmesi tarafından 2015 yılında 50.000 TL bedelle bir bisküvi markası 10 yıllığına satın alınmıştır. Markanın, X Gıda işletmesi için 3 yıllık kullanım ömrü bulunmaktadır ancak her 10 yılda bir 3.750 TL maliyetle marka yenilenebilmektedir. İşletme bu maliyete katlanarak markayı 10 yıl da bir yenilemeyi düşünmektedir. Bu durumda marka X Gıda işletmesi için faydalı ömrü belirsiz olan sahip bir maddi olmayan duran varlıktır. Bu yüzden ilgili marka için X Gıda işletmesi itfa payı hesaplamamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.BOBİ FRS'YE GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR, AMORTİSMANLARI VE DEĞERLEME

3.1. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartları İle İlgili Açıklamalar

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından çıkarılan bağımsız denetime tabi olan ve TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uygulaması gereken standartlardır. BOBİ FRS 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

KGK tarafından BOBİ FRS standartlarının hazırlanmasının en önemli nedenleri biri TFRS'lerin uygulanmasındaki güçlüklerdir. Bilindiği üzere TFRS'ler İngiltere merkezli Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmış olan IAS/IFRS'lerin KGK tarafından yapılmış olan birebir çevirisidir. Uluslararası olan bu standartlar anlaşılması zor ve Türkiye'deki muhasebe sistemine birebir uygun olmadığı için uygulamada bazı sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunların çözümü olarak da BOBİ FRS'ler hazırlanmıştır. KGK BOBİ FRS ile finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumu, üçüncü kişilerin talep ettikleri finansal bilgi ihtiyacına uygunluğu, karşılaştırılabilirliği ve kurumsal şeffaflığı hedeflemektedir.

3.2. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Amaçları

BOBİ FRS'de maddi duran varlıklara ilişkin standart Modül 12'de, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin standart ise Modül 14'de yer almaktadır. Her iki modülde de öncelikle maddi ve maddi olmayan duran varlık tanımı yapılmıştır. İlgili iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmelerine ilişkin olarak; ilk kayda alma aşamasında değerlerinin belirlenmesi, dönem sonlarındaki ölçümleri, amortisman ve itfa paylarının muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve varlıkların finansal tablo dışı bırakılması konuları ele alınarak işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını finansal tablolarında nasıl sunmaları gerektiğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

3.3. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının Kapsamları

Modül 12 ve Modül 14’de sabit kıymetlerin tanımı yapılarak ilgili standartların kapsamı belirlenmiştir.

Buna göre Modül 12’de maddi duran varlıklar, işletmelerin mal veya hizmet üretmek için, üçüncü kişilere kiraya vermek için veya idari amaçlar için kullanmak üzere elde ettikleri ve bir dönem veya daha uzun süreli kullanmayı düşündükleri varlıklar olarak tanımlanmıştır. Tarımsal faaliyetlerle ilgili olan canlı varlıklar ve maden kaynakları Modül 12 kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir. İşletmelerin olağan faaliyetlerinden dolayı satmak amacıyla elde tutulan varlıkları ile yarı mamul ya da ilk madde veya malzeme şeklinde elde tutulan varlıklar Modül 12 kapsamında bulunmamaktadır. Bu varlıklar stok niteliğindedir ve Modül 6 Stoklar standardı kapsamındadır.

Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanmıştır. Modül 14 kapsamında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olabilmesi için işletmenin varlık üzerinde kontrol gücünün bulunması ve işletmenin varlıktan gelecekte ekonomik fayda sağlamasının mümkün olması gerekmektedir. Modül 12 ve Modül 14’te yapılan tanımlamalar ile modüllerin kapsamı belirlenmiştir.

3.4. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yer Alan Tanımlar

BOBİ FRS Modül 12 Maddi Duran Varlıklar standardına göre, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler maddi duran varlık olarak tanımlanmıştır. Tarımsal faaliyetlerde kullanılan canlı varlıklar ile maden hakları ve maden kaynakları Modül 12 kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak bu varlıkların geliştirilmesi veya korunmasına ilişkin kullanılan varlıklar Modül 12 kapsamında maddi duran varlık sayılmaktadır. Buna ek olarak işletmelerin olağan faaliyetlerinden sayılan ve satılmak amacıyla elde tutulan varlıklar ile yarı mamul, ilk madde veya malzeme şeklinde elde tutulan varlıklar da modül kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir.

Örneğin işletme personelleri tarafından kullanılan binalar veya taşıtlar, üretim işletmelerinde mal veya hizmet üretimi yapılan binalar maddi duran varlıktır ve Modül 12 kapsamında bulunmaktadır. Bir başka örnek olarak tarımsal faaliyette bulunan bir işletmede, örneğin yumurta üretimi yapan bir işletme, mal üretimini gerçekleştiren hayvan olan tavuk maddi duran varlık tanımına uymaktadır. Ancak bu hayvan canlı varlık olduğu için BOBİ FRS hükümlerine göre Modül 12 kapsamına değil Modül 7 Tarımsal Faaliyetler kapsamına girmektedir.

TFRS'ye göre tarımsal faaliyetler kapsamında çay çalıkları, üzüm asmaları, kauçuk, palmye ağaçları ve zeytin ağacı gibi taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan bitkiler maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre finansal tablolarda sunulmaktadır.

Ancak TFRS'den farklı olarak BOBİ FRS'de taşıyıcı bitkiler tarımsal faaliyetle ilişkili oldukları için Modül 12 kapsamında değil Modül 7 kapsamınca canlı varlık olarak sınıflandırılmaktadırlar. Bu örneklere bakıldığında BOBİ FRS Modül 12'ye göre tarımsal faaliyet kapsamında olmayan canlı varlıklar, modülde yer alan maddi duran varlık tanımını da uyuyorsa Modül 12 kapsamına girmekte ancak tarımsal faaliyette kullanılıyorsa maddi duran varlık tanımını karşılarsa bile modül kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Yedek parçalar ile bakım ve onarım için kullanılan malzemeler, işletme tarafından bir hesap döneminden fazla kullanılacaksa Modül 12 kapsamına dahil edilmiştir. Kısa süreli kullanımı öngörülen yedek parça ve bakım-onarım malzemeleri BOBİ FRS hükümlerince stok olarak değerlendirilmektedir. Örneğin hizmet üretimi yapan bir otelin faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kullanmakta olduğu yatak, yastık, çatal-bıçak takımları, bardaklar vb. gibi varlıklar düzenli aralıklarla yenilenmesi gereken varlıklar olmakla beraber oteller tarafından en az 1 yıl süreli olarak kullanılmakta olan varlıklardır. Bu yüzden bu varlıklar stok olarak değil maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte ve Modül 12 kapsamına girmektedir. Ancak yine otellerde hizmet faaliyetine yardımcı olarak kullanılan eşantimon ürünler (şampuan, sabun vb. gibi) veya kağıt terlik gibi tek sefere mahsus olarak kullanılıp atılan varlıklar stok olarak değerlendirilmektedir.

Yedek parça ve bakım-onarım için kullanılan varlıklar işletmeler açısından kolaylık sağlanması amacıyla tek kalemdede aktifte kaydedilebilmekte olup sonrasında tek bir maddi duran varlık gibi amortisman hesaplanabilmektedir.

Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar maddi olmayan duran varlıktır. Modül 14 kapsamında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olabilmesi için iki önemli kriteri taşıyor olması gerekmektedir. Bu kriterler, varlık üzerinde işletmenin kontrol gücünün bulunması ve işletmenin varlıktan gelecekte ekonomik fayda sağlamasıdır. İşletmenin varlığa ilişkin yararları kullanabilmesi veya üçüncü kişilerin bu yararları erişimini kısıtlayabilmesi kontrol gücüdür. Genellikle varlık üzerindeki kontrol gücü yasal haklardan kaynaklanmaktadır. Bunlara örnek olarak lisans, patent veya marka verilebilir. Ancak yasal bir olmadan da işletmelerin varlıklar üzerinde kontrol gücü olabilmektedir. Örneğin bir oyun uygulaması üreten işletmenin kendisi için geliştirmiş olduğu uygulama yazılımı, ticari bir sırdır ve bu sır yazılımının kullanımı üzerinde işletmeye kontrol gücü sağlamaktadır.

3.5. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirmede Ölçüm Esasları

BOBİ FRS Modül 12'ye göre maddi duran varlık kalemleri ilk kayda almada maliyet bedelleri ile ölçülmektedirler. Burada maddi duran varlığın maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi önemli bir konudur. Maddi duran varlığın maliyet bedelinin belirlenmesi, ilgili varlığın işletme tarafından elde edilme şekline göre değişebilmektedir.

BOBİ FRS Modül 14'te ise maddi olmayan duran varlıklar için kayda almada ilk ölçüm, maddi olmayan duran varlığın işletme tarafından elde edilme şekline göre belirlenmektedir. Maddi olmayan duran varlık; satın alma, iş birleşmesi yoluyla veya takas yoluyla elde edilmişse ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. İşletme içinde oluşturulmuş olan maddi olmayan duran varlıklarda sadece geliştirme safhasına ait harcamalar ilgili varlığın maliyet bedeline eklenerek ölçüm yapılmaktadır. İşletme içinde oluşturulan şerefiye ise güvenilir bir şekilde ölçülemediği için maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz. Bu yüzden ilgili varlığın maliyet bedelinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Sonraki başlıklarda maliyet bedeli ve unsurları açıklanmıştır.

3.5.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Etme Maliyetleri ve Maliyetlerinin Unsurları

Maddi duran varlıklar, işletme tarafından satın alınmış, inşa edilmiş, takas yoluyla elde edilmiş, kirlama ile elde edilmiş veya aynı an da birden fazla varlık satın alınmış olabilir. Varlığın işletme tarafından elde edilme şekli maliyeti bedelini ve maliyet bedelini oluşturan unsurları da belirlemektedir.

Satın alma ile elde edilen maddi duran varlığın maliyet bedeli tespit edilirken varlığın satın alma bedeline; nakliye ve montajlama giderleri, ithalat vergileri, noter ve mahkeme gibi giderler, daha sonrasında iade alınamayan vergiler, varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar yapılan tüm personel vb. giderler eklenmektedir. İlk kurulumdan sonra kullanıma hazır gelen varlık için daha sonrasında yapılan giderler, reklam ve pazarlama giderleri, personel giderleri ve yeni bir tesis açılırken katlanılan giderler varlığın maliyet bedeline eklenemez.

Örneğin, Z A.Ş. 2023 yılında işyeri olarak kullanmak amacıyla yeni bir bina satın almıştır. Binanın satın alma bedeli 1.350.000 TL olup bu fiyat haricinde işletme %18 KDV ve 100.000 TL noter masraflarını da ödemiştir. Bina için ödenen KDV tutarı 243.000 TL olup binanın toplam maliyet bedeli 1.693.000 TL'dir. Z A.Ş. daha sonrasında satın almış olduğu bina için emlak vergisi ile çevre temizlik vergisi ödemiştir. Ancak ödenen bu vergiler varlık aktife girdikten sonra ödendiği için ve varlığın faydalı ömrüne herhangi bir katkıda bulunmadığı için binanın maliyet bedeline eklenemez.

İşletmeler maddi duran varlıklarını vadeli bir şekilde de satın almış olabilirler. Maddi duran varlıkların vadeli satın alımlarında, vadesi 1 yıl ve daha kısa süreli olan alımlar için vade farkı ayrıştırılmaksızın maliyet bedeline eklenmektedir. 1 yıldan uzun vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılır ve işletme eğer maddi duran varlık için peşin ödeme yapmış olsaydı ödemesi gereken tutar ne olacak ise o tutar üzerinden maliyet bedeli belirlenmektedir.

Örneğin, Y A.Ş. 2023 yılında 100.000 TL'ye 3 yıl vadeli bir demirbaş satın almıştır. Yıllık faiz oranı ise %15 olarak belirlenmiştir. Buna göre demirbaşın işletme tarafından ilk aktifleştirmedeki maliyet bedeli şu şekilde hesaplanır;

$$\text{Bugünkü değer} = A \times 1/(1+i)^n$$

$$\text{Demirbaşın bugünkü değeri} = 100.000 \times 1 / (1 + 0,15)^3 = 65.752 \text{ TL olur.}$$

$$\text{Toplam vade farkı ise } 100.00 - 65.752 = 34.248 \text{ TL'dir.}$$

Bu hesaplama göre vadesi 1 yıldan uzun olduğu için ilgili demirbaşın maliyet bedeli; işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği tutar olan 65.752 TL'dir. Vade farkı olan 34.248 TL ise 3 yıl boyunca her bir raporlama dönemine düşen tutar hesaplanarak faiz gideri olarak kayda alınacaktır. Buna göre,

$$\text{2024 yılı için faiz gideri } 65.752 \times 0,15 = 9.863 \text{ TL demirbaş defter değeri } 75.615 \text{ TL}$$

$$\text{2025 yılı için faiz gideri } 75.615 \times 0,15 = 11.342 \text{ TL demirbaş defter değeri } 86.957 \text{ TL}$$

$$\text{2026 yılı için faiz gidri } 86.957 \times 0,15 = 13.044 \text{ TL demirbaş defter değeri } 100.000 \text{ TL olarak hesaplanarak kayda alınmalıdır.}$$

BOBİ FRS Modül 12'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri ilgili oldukları hesap döneminde giderleştirilmektedir. Ancak bir istisna olarak inşası 1 yıldan uzun süren maddi duran varlıklarda borçlanma maliyetleri, varlığın kullanıma hazır hale geleceği tarihe kadar maliyet bedeline dahil edilmektedir.

BOBİ FRS Modül 14'e göre, Modül 12'de olduğu gibi, maddi olmayan duran varlıklar için ilk kayıta ölçüm, maddi olmayan duran varlığın işletme tarafından elde edilme şekline göre belirlenmektedir. Maddi olmayan duran varlık; satın alma, iş birleşmesi yoluyla veya takas yoluyla elde edilmişse ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir.

Satın alma yoluyla elde edilen varlık için maliyet bedelinin tespiti BOBİ FRS Modül 12 Maddi Duran Varlıklar standardındaki gibi belirlenmektedir. Buna göre, işletme tarafından satın alınan maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma bedelidir. Satın almaya ilişkin gümrük vergileri, iade edilmeyen ithalat vergileri, noter ve harç giderleri, varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için yapılan harcamalar ve personel harcamaları ile varlığın çalışmasına ilişkin olarak yapılan test giderleri maliyet bedeline eklenmektedir.

Yine Modül 12’de olduğu gibi vadeli varlık alımlarında, vadesi 1 yıldan kısa olan alımlara ilişkin vade farkı ayrıştırılmaksızın maliyet bedeline eklenirken 1 yıldan uzun vadeli alımlarda, vade farkı ayrıştırılarak işletme varlığı peşin almış olsaydı hangi fiyattan alacaksa o fiyat üzerinden maliyet bedeli belirlenmektedir. Ayrıştırılan vade farkları ise faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Kredili maddi olmayan duran varlık alımlarında borçlanma maliyetleri, varlığın satın alındığı dönemde giderleştirilir. Ancak işletme içinde ve 1 yıldan uzun süreli oluşturulacak olan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri varlık kullanıma hazır hale gelene kadar maliyet bedeline eklenmektedir.

Maddi olmayan duran varlık iş birleşmesi ile elde edilmişse maliyet bedeli, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, varlığın iş birleşmesi tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa varlığın defter değeri maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Burada önemli bir husus olarak, iş birleşmelerinde edinen işletme edinilen işletmenin BOBİ FRS hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolarında yer almayan bir maddi ve maddi olmayan duran varlığı standartlarda geçen tanımlara uysa dahi kayda alamaz, finansal tablolarına yansıtamaz.

Maddi olmayan duran varlık takas yoluyla elde edilmişse maliyet bedeli, takas sonucu işletme tarafından elden çıkarılan ve parasal olmayan varlığın net defter değeri veya gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.

Son olarak işletme maddi olmayan duran varlığı kendi içinde oluşturmuşsa, varlığın oluşum aşamaları araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırma safhası, işletme içinde yapılacak olan maddi olmayan duran varlığa ilişkin bilimsel veya teknik bilgi toplama aşamasıdır ve yapılan bütün harcamalar doğrudan gider olarak kaydedilmektedir. Geliştirme safhası ise hakkında bilimsel ve teknik bilgi toplanan maddi olmayan duran varlığın üretimin planlanmasının ve tasarlanmasının uygulamaya geçildiği safhadır. Geliştirme safhasındaki harcamalar ise belirli koşulların sağlanması durumunda varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedir. Bu koşullar, maddi olmayan duran varlığın teknik olarak tamamlanabilecek ve kullanıma hazır hale gelebilecek nitelikte olmasıdır. İşletme varlığı tamamlama, kullanma veya satma niyetinde ve imkanında olmalıdır.

Maddi olmayan duran varlıktan gelecekte ekonomik fayda sağlanması muhtemel olmalıdır. Geliştirme safhasının tamamlanabilmesi için yeterli kaynak olmalıdır. Bu safhada yapılan harcamalar güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir. Bu koşulların varlığı halinde geliştirme safhasında yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelini oluşturmaktadır. Bu kapsamda kullanılan malzeme ve hizmet giderleri, personele ödenen ücretler ve yasal haklar için ödenen ücretler maliyet bedeline eklenmektedir.

Eğer işletme araştırma ve geliştirme safhasında yapılan harcamaları birbirinden ayıramaz ise proje için yapılan harcamaların tamamı araştırma safhasında yapılmış olarak kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık aktifleştirilemez ve ilgili dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerinin standarda uygun bir şekilde belirlenmesinden sonraki önemli konu ilgili varlığın muhasebeleştirilmesi, sonraki ölçümleri ve yeniden değerlendirilmesidir.

3.6. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirmede ve Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme

3.6.1. BOBİ FRS Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirme ve Sonrasındaki Ölçüm Esasları ve Yeniden Değerleme

Modül 12 Maddi Duran Varlıklar standardına göre varlıkların sonraki ölçümleri için iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ise sadece maliyet modeline izin vermektedir.

3.6.1.1. Maliyet Modeli

Maliyet modelinde, maddi duran varlıklar için varlığın birikmiş amortisman tutarları, maddi olmayan duran varlıklar içinse varlığın birikmiş itfa payları ile her iki varlık grubu için de varsa birikmiş değer düşüklüğü indirilerek elde edilen net defter değerleri üzerinden ölçüm yapılmaktadır. Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlık standardı sadece maliyet modeline izin vermektedir.

Örnek 1; Z A.Ş. 1 Ocak 2022 tarihinde yeni üretimine başlayacağı bir ürünün patent hakkını 500.000 TL'ye satın almıştır. İşletme satın almış olduğu patentten 8 yıl boyunca ekonomik olarak fayda elde etmeyi amaçlamaktadır. İşletme patent için belirlemiş olduğu faydalı ömür dolduktan sonra başka bir işletmeye patenti satmak için anlaşma yapmıştır.

Anlaşmaya göre patentin kalıntı değeri 250.000 TL olarak belirlenmiştir. (Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere kalıntı değer, bir varlığın faydalı ömrü sona erdikten sonra elden çıkarılması durumunda tahmini satış fiyatından satış için meydana gelebilecek tahmini maliyetlerin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır.) 31 Aralık 2023 tarihinde patentin gerçeğe uygun değeri 600.000 TL'dir.

31 Aralık 2023 tarihinde patentin defter değeri satın alma bedelinden kalıntı değeri düşüldükten sonra 250.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Varlığın faydalı ömrü 8 yıl olarak belirlenmiştir.

Buna göre patent için ayrılmış olan itfa payı şu şekildedir:

$$250.000 \text{ TL} / 8 \text{ yıl} = 31.250 \text{ TL (Kalıntı değer / faydalı ömür)}$$

Patent için yapılacak itfa kaydı şu şekilde olacaktır:

Tablo 3.1. İtfa Kaydı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	31.250
260 HAKLAR	31.250

Maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli kullanılmamaktadır. Maliyet modelinde ise varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına bakılmaktadır. Değer düşüklüğü BOBİ FRS'de Modül 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında açıklanmaktadır. Modül 18'e göre bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarından büyükse varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere geri kazanılabilir tutar, bir varlığın satış maliyetleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Örnekte patentin gerçeğe uygun değerinin 31.12.2023 tarihi itibarıyla 600.000 TL olduğu belirtilmiştir. Varlığı satış zamanı elden çıkarmanın maliyetleri düşüldükten sonraki değerini 400.000 TL olarak ve bu tutarı kullanım bedelinden yüksek kabul edelim. Buna göre, varlığın geri kazanılabilir tutarı 400.000 TL'dir. Patent 31.12.2023 tarihi itibarıyla defter değeri aşağıdaki gibidir:

$$31.12.2023 \text{ defter değeri} = 500.000 - (31.250 \times 2 \text{ yıl}) = 436.960 \text{ TL}$$

Patentin defter değeri olan 436.960 TL geri kazanılabilir tutar olan 400.000 TL'den büyüktür. Arada 36.960 TL'lik değer düşüklüğü hesaplanmaktadır. Patent için hesaplanmış olan bu değer düşüklüğü zararının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 3.2. Değer düşüklüğü kaydı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68.210
260 HAKLAR	31.250
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR(-)	36.960

3.6.1.2. Yeniden Değerleme Modeli

İkinci yöntem olan yeniden değerlendirme yöntemi sadece maddi duran varlıklar için kullanılmakta olup varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü indirilerek değerlendirme yapılmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucu raporlama dönemi itibarıyla varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirme sonucu oluşan tutar arasında önemli ölçüde fark bulunuyorsa ilgili varlık için düzenli aralıklarla yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Buradan hareketle BOBİ FRS’de yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı net bir şekilde belirtilmemiş olup defter değeri ile yeniden değerlendirme arasında önemli ölçüde fark bulunması halinde düzenli aralıklarla yapılması gerektiği ifade edilmiştir. BOBİ FRS’ye göre yeniden değerlendirme ile defter değeri arasında önemli ölçüde fark bulunan maddi duran varlıklar için her yıl, diğer maddi duran varlıklar içinse 3 ila 5 yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme sonucu maddi duran varlığın defter değerinde yapılan düzeltmeler için iki yöntem kullanılmaktadır.

Bu yöntemlerden ilki brüt yöntemdir. Brüt yöntemde varlığın brüt defter değeri, yani amortisman ve değer düşüklüğünün düşülmemiş değeri ile yeniden değerlendirme sonucu bulunan tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır.

İkinci yöntem net yöntemdir. Net yöntemde ise varlığın birikmiş amortismanı ile brüt defter değeri netleştirilir ve bulunan tutar ile yeniden değerlendirme sonucundaki tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır.

Örnek 2; X A.Ş. 2023 yılında taşıtlarına yeniden değerlendirme yapmak istemiştir. 31 Aralık 2023 tarihinde satın alma maliyeti 750.000 TL, defter değeri 600.000 TL olan taşıtın gerçeğe uygun değeri 900.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme yeniden değerlendirme sonucu taşıtın brüt defter değeri ile yeniden değerlendirilen tutar arasında bir düzeltme yapmayı tercih etmektedir. Yani işletme yeniden değerlendirme de brüt yöntemi kullanacaktır. Bu durumda taşıtlar, defter değerinin %50’sine karşılık gelen $(600.000 \times (1 + \%50) = 900.000 \text{ TL})$ 300.000 TL arttırılarak 900.000 TL şeklinde finansal tablolarında sunulacaktır. Varlığın defter değeri %50 artış gösterdiği için birikmiş amortisman ve maliyette %50 arttırılmalıdır. Buna göre amortisman ve maliyetteki artışlar şu şekilde olacaktır:

Yeniden değerleme öncesinde taşıtın amortismanı ($750.000 - 600.000 = 150.000$ TL)'dir. Yeniden değerleme sonrasındaki amortisman tutarı %50 arttırım ile 225.000 TL'ye çıkartılmalıdır. Yeniden değerleme öncesi taşıtın maliyeti 750.000 TL iken yeniden değerleme sonrasında maliyet %50 arttırım ile 1.125.000 TL olacaktır. Yapılan hesaplamaların muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.3. Yeniden değerleme kaydı

254 TAŞITLAR	375.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	75.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	300.000

Yeniden değerleme de VUK'tan farklı olarak IFRS ve BOBİ FRS'ye göre değerlemenin kim tarafından yapıldığı önemli bir konudur. VUK'a göre işletmeler maddi duran varlıklarına yeniden değerlemeyi kendileri yaparak beyanname ile bildirmektedirler. Bağımsız denetim standartlarına göre ise yeniden değerleme için maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini belirleyecek kişi, kamu kurumlarınca yetki almış ve mesleki bilgi ve beceriye sahip kişiler olmalıdır. BOBİ FRS Modül 12'de yeniden değerleme yapacak kişilerin kamu kurumlarınca yetki almış olmalarının zorunlu olmadığı ifadesi yer almaktadır. Ancak Bağımsız Denetim Standartları'na göre denetim sürecinde elde edilen verilerin bir belgeye dayandırılması zorunlu olan belgeler olmalıdır. Anlaşılacağı üzere yeniden değerleme yapacak kişinin alanında uzman ve yetkin bir kişi olması gerekmektedir. Dolayısıyla standartta kamu kurumlarınca yetki almış olması zorunlu değil ifadesi yer alsa da yeniden değerlemenin kabul edilebilmesi ve finansal tablolara yansıtılabilmesi için kamu kurumlarınca, SPK gibi, yetki belgesi almış kişiler olması bağımsız denetim açısından daha uygun olacaktır. Yeniden değerleme yapacak kişilerin ilgili maddi duran varlığın sınıfı ve yeri hakkında güncel ve gerekli bilgiye sahip olmaları yeterlidir. Bunun dışında yeniden değerleme ile ilgili bir diğer önemli durum bir maddi duran varlığa yeniden değerleme yapılabilmesi için maddi duran varlığın ait olduğu varlık sınıfının tamamına yeniden değerleme yapılmak zorundadır. Örneğin binasına yeniden değerleme yapmak isteyen işletmeler finansal tablolarında sundukları binaların tamamına yeniden değerleme yapmak zorundadırlar.

Bu durumun istisnası ise yeniden değerleme yapılacak hesap dönemi içinde satın alınmış binalar için yeniden değerleme yapılmasına gerek yoktur. Ayrıca binasını yeniden değerlemek isteyen işletme aynı varlık sınıfında yer almayan maddi duran varlıkları, örneğin taşıt veya makine gibi, değerlemek zorunda değildir.

Bir maddi duran varlığa yeniden değerlendirme yapılması sonucu ortaya çıkan artış, işletmenin özkaynakları içinde yeniden değerlendirme yedeği kaleminde gösterilmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın defter değerinde azalış meydana geliyorsa ilgili maddi duran varlık için yeniden değerlendirme yedeği kaleminde tutulan kısım yeniden değerlendirme sonucu oluşan azalıştan düşülmektedir.

Sonrasında hala azalış tutarı kalmışsa bu tutar kar veya zarara yansıtılmaktadır. Eğer maddi duran varlık için ilk kez yeniden değerlendirme yapılıyorsa ortaya çıkan azalış doğrudan kar veya zarara yansıtılır. Daha öncesinde yeniden değerlendirme yapılan ve olumlu farkı çıkan maddi duran varlık finansal tablo dışında bırakılırsa yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan tutar geçmiş yıl karları hesabına yansıtılmaktadır. Ancak bu yansıtma işlemi dönem karı veya zararı üzerinden yapılamaz.

IFRS'e göre yeniden değerlendirme değer artışı kaleminde yer alan artış tutarları, işletme tarafından muhasebe politikası olarak ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca Geçmiş Yıl Karı veya Zararları hesabına aktarılabilir. Bu durumda geçmiş yıl karlarına aktarılan değer artışları, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanmış olan amortisman tutarı ile varlığın yeniden değerlendirme öncesindeki maliyet bedeli üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak IFRS'te yapılan bu uygulama BOBİ FRS'de benimsenmemektedir.

Örnek 3; Z A.Ş. 350.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü işletme tarafından 7 yıl olarak belirlenmiş olup faydalı ömrün 3. yılında makineye yeniden değerlendirme yapılmıştır. Yeniden değerlendirme sonucu makinenin değeri 475.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yeniden değerlendirme tarihinde makinenin defter değeri, önceki maliyet bedelinden 3 yıllık amortisman tutarı düşüldükten sonra:

$$350.000 \text{ TL} - (350.000 / 7 \text{ yıl} \times 3 \text{ yıl}) = 350.000 - 150.000 = 200.000 \text{ TL'dir.}$$

Defter değeri olan 200.000 TL ile yeniden değerlendirme sonucu belirlenen 475.000 TL arasındaki 275.000 TL'lik fark işletmenin özkaynaklarında yeniden değerlendirme yedekleri kaleminde sunulacaktır. İlgili örnek için yeniden değerlemede brüt yönteme ve net yönteme göre aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Brüt yönteme göre:

Tablo 3.4. Brüt yönteme göre yeniden değerlendirme kaydı

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	425.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	150.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	275.000

Net yöntemle göre:

Tablo 3.5. Net yöntemle göre değerleme kaydı

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	125.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	150.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	275.000

Örnek 4; Z A.Ş. örnek 3'te değerlemiş olduğu makinesini 1 Ocak 2023'te defter değeri 475.000 TL iken 530.000 TL'ye satmıştır. Satış işlemi sonucu makineye ilişkin olarak yeniden değerleme yedeği kaleminde bulunan 275.000 TL tutarında değerleme artışı kar veya zarara aktarılmadan geçmiş yıl karları kalemine aktarılacaktır.

Buna göre söz konusu işleme ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.6. Yeniden değerleme ve gelir kaydı

102 BANKALAR	530.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	275.000
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	275.000
252 BİNALAR	475.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	55.0000

3.7. BOBİ FRS Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman ve İtfa Payları

TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS hükümleri gereğince de işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarına amortisman ve itfa payı hesaplamaları bir zorunluluktur. Amortisman ve itfa payları gelecek dönemlerde işletme hasılatı içerisinde önemli bir paya sahiptir. Amortisman ve itfa payları, işletmelerin aktiflerinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının maliyetlerini, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca dönemselsel olarak bölmesidir. Maddi olmayan duran varlık grubunun tamamına itfa payı ayrılırken, maddi duran varlık grubunun tamamı için amortisman hesaplanmamaktadır. Bu kapsamda VUK'ta olduğu gibi boş arsa ve araziler ve yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmamaktadır.

3.7.1. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Modül 12'ye göre birbirinden ayrı olarak aktifleştirilebilen maddi duran varlıkların her bir paçası için ayrı olarak amortisman uygulanmaktadır. Bu parçaların faydalı ömürleri ve kullanılan amortisman yöntemleri birbirinden farklı olabilmektedir. Her bir parça ayrı bir varlık olarak değerlendirilir ve finansal tablolarda birbirinden ayrı olarak sunulmaktadır. BOBİ FRS hükümlerince bir maddi duran varlığın hnağı önemli parçalara ayrılacağı konusunda kriterler belirtilmemiştir. İşletmelerin maddi duran varlıklarını önemli parçalara nasıl ayırabileceklerine ilişkin olarak bazı önemli hususlara yer verilmiştir. Buna göre maddi duran varlığın farklı faydalı ömre sahip olan önemli parçaları varsa maddi duran varlıktan elde edilen ekonomik faydanın doğru bir şekilde muhasebeleştirilebilmesi için ayrı varlıklar olarak kayda alınması gerekmektedir. Buradaki önemli nokta her parçadan alınan ekonomik faydanın düzeyidir.

Örneğin işletme almış olduğu taşıtın kendinden ve motorundan ayrı ve farklı düzeylerde ekonomik fayda sağlayacağına karar vermiştir. Bunun sonucunda taşıtın motorunu taşıttan ayrı olarak muhasebeleştirmiştir. Taşıtın kendisine 7 yıl faydalı ömrü biçen işletme, taşıtın motoru için 4 yıl faydalı ömür belirlemiştir. Bu durumda taşıtın kendisine 7 yıl, motoruna ise 4 yıl üzerinden amortisman hesaplamaktadır.

VUK'ta olduğu gibi BOBİ FRS'de de arsa ve arazilere amortisman ayrılmamaktadır. Çünkü BOBİ FRS'de arsa ve arazilerin sınırsız faydalı ömre sahip oldukları kabul edilmektedir. Ancak arsa ve arazi üzerinde inşa edilmiş ve sınırlı faydalı ömre sahip olan bir yapı varsa bu yapılar için ayrı olarak amortisman hesaplanmaktadır.

Maddi duran varlıkların amortisman tabi tutarları maliyet bedellerinden veya yeniden değerlendirme yapılmışsa yeni değerlerinden, kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Daha önceki bölümlerde kalıntı değerinin tanımı yapılmıştır. Tekrar edilecek olursa kalıntı değer, bir maddi veya maddi olmayan duran varlığın tahmini faydalı ömrü sonuna geldiğinde elden çıkarılması durumunda tahmini satış fiyatından tahmini maliyetlerinin düşülmesi sonucu elde edilen tutardır.

Maddi duran varlığın faydalı ömrü TFRS'de olduğu gibi işletme tarafından belirlenmektedir. Faydalı ömrü belirli bir süre olabileceği gibi belirli bir üretim ya da kullanım miktarı da olabilmektedir. Varlığa ilişkin faydalı ömrü belirlenirken işletme gerçekçi tahminler yapmalıdır. Varlığı kullanmayı öngördüğü süreyi faaliyet konusunu ve kendi kullanım koşullarını dikkate alarak faydalı ömrü belirlemelidir. Bunun yanı sıra varlığın maruz kalabileceği yıpranma ve aşınmaları ve ihtiyaç duyacağı bakım ve onarımları göz önünde bulundurmalıdır. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak ilgili varlık için gelecekte elde edeceği ekonomik fayda veya kullanım alanı değerlendirilmelidir.

Yeniden değerlendirme yapılan varlıklarda amortisman tutarı yeniden değerlendirilen tutar üzerinden hesaplanmaya başlanırken faydalı ömür kalan süre üzerinden hesaplanmaktadır.

Örneğin 2020 yılında faydalı ömrü 7 yıl olan ve 50.000 TL'ye alınmış bir demirbaş için 2023 yılında yeniden değerlendirme yapılmış ve yeni değer 75.000 TL olarak tespit edilmiştir. Daha öncesinde maliyet bedeli 50.000 TL ve faydalı ömrü 7 yıl olarak hesaplanan amortisman, yeniden değerlendirme sonrasında 75.000 TL üzerinden hesaplanırken faydalı ömür kalan 4 yıl olarak alınmalıdır.

Yine VUK'tan farklı olarak TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'de de amortisman hesaplama yöntemi kıst yöntem olarak kabul edilmektedir. Maddi duran varlık kullanıma hazır olduğu andan başlayarak varlığın finansal tablo dışında bırakılma anına kadar geçen sürede amortisman, tercih edilen amortisman yöntemi farketmeksizin hesap dönemine düşen gün baz alınarak hesaplanmaktadır.

Örnek 5; Y A.Ş. 1 Eylül 2021'de 1.500.000 TL'ye bina satın almıştır. Faydalı ömrü 40 yıl olarak kabul edilen bina için doğrusal (normal) amortisman yöntemi tercih edilmiştir. Binanın kalıntı değeri 600.000 TL olarak kabul edilmektedir. Buna göre 31 Aralık 2021'de bina için amortisman tutarı şu şekilde olacaktır:

$$\text{Amortisman tabi tutar} = (1.500.000 - 600.000 = 900.000 \text{ TL})$$

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 900.000 \times (1/40) = 22.500 \text{ TL'dir.}$$

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = 22.500 / 12 = 1.875 \text{ TL'dir.}$$

1 Eylül 2021 ile 31 Aralık 2023 tarihleri arasından 4 ay bulunmaktadır. Buna göre:

$$\text{Finansal tabloda sunulacak amortisman tutarı} = 1.875 \times 4 = 7.500 \text{ TL olacaktır.}$$

Amortisman tutarına ilişkin özellikli olabilecek durumlar için eğer maddi duran varlığın kalıntı değeri defter değerine eşit veya yüksek olursa ilgili varlık için amortisman gideri sıfıra eşittir dolayısıyla amortisman hesabı yapılmaz.

3.7.2. BOBİ FRS Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemleri

Varlığa ilişkin amortisman yöntemi seçilirken varlığın faydalı ömrü boyunca kullanılma şekli dikkate alınmalıdır. Amortisman yöntemi işletmelerin tercihine bırakılmış olsa da ilgili varlık için kullanılacak yöntemi seçmek oldukça önemlidir. Modül 12'ye göre amortisman yöntemleri, doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.

3.7.2.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi (Normal Amortisman)

Doğrusal amortisman yönteminde maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrüne eşit bir şekilde dağıtılmaktadır.

3.7.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman tutarı faydalı ömrü süresince her yıl bir önceki yıla göre azaltılarak hesaplanmaktadır.

3.7.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde varlığın işletme tarafından beklenen kullanım veya üretim miktarına göre faydalı ömrü belirlenerek amortisman hesaplanmaktadır.

Maddi duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi, doğrusal (normal) yöntem ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılan varlıklar için, varlık atıl kaldığında veya kullanılmadığında da devam etmektedir.

Ancak üretim miktarı yöntemi kullanılan maddi duran varlıklarda yani faydalı ömrü belirli bir üretim sayısına göre belirlenen varlıklarda üretim yapılmayan veya varlığın kullanılmadığı dönemlerde amortisman hesaplaması yapılmayabilir. Bu durumda amortisman gideri sıfır olarak kabul edilmektedir.

Raporlama dönemine ait amortisman tutarı kar veya zarara yansıtılmaktadır. Amortisman gideri, kar veya zarar tablosu içinde maddi duran varlığın işletmede bulunan ve varlığın kullanıldığı bölüme göre ilgili gider hesabına yansıtılmalıdır. Örneğin işletme içinde bulunan pazarlama ve satış bölümündeki personel tarafından kullanılan işletme taşıtının amortismanı kar veya zarar tablosundan, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabında gösterilmelidir.

3.7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfaya Tabi Tutar ve İtfa Yöntemi

BOBİ FRS Modül 14'e göre tüm maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmak zorunludur. Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payının belirlenmesinde en önemli konu varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa belirsiz mi olduğunu belirlemektir. Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar, işletme tarafından belirlenen faydalı ömre göre itfa payı hesaplamaktadır. Eğer maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirsizse işletme tarafından ilgili varlık için 5 ila 10 yıl arasında bir süre belirlenerek itfa payı hesaplanmaktadır.

İtfa payları, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerini düşülmesi sonucu bulunan değer üzerinden hesaplanmaktadır. İşletmeler maddi olmayan duran varlığın faydalı ömürlerini kendi kullanımlarına göre ve gerçekçi olacak şekilde belirlemelidir. Ancak Modül 14'e göre işletmeler faydalı ömür belirlerken bazı faktörlerden faydalanabilmektedirler.

Bunlar; varlığın işletme tarafından tahmini kullanım süresi, işletme benzer varlıklar kullanıyorsa bu varlıklara ilişkin bilgiler, teknolojik veya teknik değişimlerin varlığın faydalı ömrü üzerindeki etkileri, varlığın piyasadaki kullanımına yönelik talepler, varlık için gerekli olabilecek bakım ve onarım için işletme kaynaklarının durumu, varlığın üzerinde bulunan kullanım veya erişimi etkileyebilecek yasal düzenlemeler ve son olarak varlığın faydalı ömrünün başka bir varlığına bağlı olma durumudur.

Amortismanlarda olduğu gibi varlığın kullanıma hazır olduğu andan finansal tablo dışı bırakılana kadar geçen süre boyunca itfa payı hesaplanmaktadır. İtfa payları da kıst amortisman hesaplama yöntemi kullanılarak hesaplanır.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri bazı istisnalar dışında sıfır olarak kabul edilmektedir. Bu istisnalar; üçüncü kişiler, ilgili maddi olmayan duran varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiş olabilir veya varlığın aktif bir piyasası vardır, varlığın faydalı ömrünün sonunda da aktif piyasanın varlığı muhtemeldir ve kalıntı değer bu aktif piyasada belirlenmektedir. Bu durumların söz konusu olması halinde maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri belirlenebilmektedir.

Yine amortismanlarda olduğu gibi itfa payları içinde üç yöntem bulunmaktadır. Doğrusal (normal) yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktraları yöntemleridir. Doğrusal (normal) yöntemde maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri sıfırsa veya kalıntı değeri değişmiyorsa itfa payı faydalı ömrü boyunca eşittir. Azalan bakiyeler yönteminde itfa payı maddi olmayan duran varlığın paydalı ömrü boyunca azalarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde ise maddi olmayan duran varlığın tahmini kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa payı hesaplanmaktadır. İşletme maddi olmayan duran varlık için gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik faydayı güvenilir bir şekilde tespit edemiyorsa doğrusal (normal) yöntem kullanılmaktadır.

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenirken faydalı ömür süresi, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik sürelerini aşamaz. İşletmenin varlığın kullanım süresine bağlı olarak, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların belirlemiş olduğu sürelerden az olabilmektedir. Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan faydalı ömür süreleri, sözleşme yenilenerek uzatılabilmektedir. Eğer sözleşmeye göre maddi olmayan duran varlık belirli bir süre için devralınmışsa işletme sözleşmeyi önemli maliyetlere katlanmadan yenileyebiliyorsa bu yenileme dönemi maddi olmayan duran varlığın faydalı ömür süresine dahil edilmektedir.

İşletme daha önce yapmış olduğu sözleşmelerden yola çıkarak ilgili sözleşmenin yenileneceğini düşünüyorsa, yenileme için şartların gerçekleşeceğine dair kanıt varsa, maddi olmayan duran varlık işletmeye girdikten sonra elde edilecek ekonomik fayda sözleşme yenileme maliyelerini önemsiz hale getiriyorsa sözleşme yenilenebilmektedir.

Örneğin işletme sözleşme ile bir yazılım lisansı satın almıştır. Yapılan sözleşme uyarınca işletme ilgili lisanstan 7 yıl boyunca ekonomik fayda sağlayacaktır. İşletme isterse 3 yıl sonra önemli bir maliyete katlanmadan lisans sözleşmesini yenileyebilmektedir. Ancak işletmenin 3 yıllık yenileme süresi dışında başka bir hakkı bulunmamaktadır. Karşı taraf, sözleşmede yazan şartlara işletme tarafından uyulduğu sürece sözleşmenin 3 yıl sonra yenilenmesini kabul etmektedir. Lisansın 7 yıllık faydalı ömrü bittikten sonra yenileme süresi olan 3 yıl için kanıt bulunduğundan dolayı lisansın faydalı ömrü olan 7 yıla sözleşmenin yenileme süresi olan 3 yıl daha ilave edilmektedir.

Ancak 3 yıllık yenilemeden sonra işletmenin başka hakkı bulunmadığından dolayı lisansın faydalı ömrü en fazla 10 yıl olarak belirlenebilmektedir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen bir şekilde yıpranma ve aşınma meydana geldiğinde, teknolojik ve teknik gelişmeler yaşandığında, piyasa fiyatlarında değişiklikler olduğunda veya benzeri durumlarda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değerleri ve faydalı ömürleri değişebilmektedir. Bu durumların söz konusu olması halinde faydalı ömre, kalıntı değere, amortisman ve itfa yöntemlerine ilişkin daha önceki tahminler gözden geçirilmekte ve beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde, amortisman ve itfa yöntemlerinde değişikliklere gidilmektedir. Bu değişiklikler “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilmektedir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan ve amortisman veya itfa payına tabi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen amortisman ve itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılmaktadır.

SONUÇ

Ülkemizde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayınlanmış ve 01.01.1994 tarihi itibarıyla zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bununla birlikte VUK kapsamında bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin finansal tablolarını daha güvenilir ve tutarlı sunmaları hedeflenmiştir.

2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bununla birlikte muhasebe uygulamalarında uluslararası bir boyut kazanma yolunda ilk adım atılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, İngiltere merkezli, International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanmış olan ve Türkiye dahil dünya üzerinde pek çok ülke tarafından uygulanmaya başlanan IAS/IFRS'leri bire bir Türkçeye çevirerek TMS/TFRS'leri yayınlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) arasında bağlayıcılık açısından bir farklılık bulunmamaktadır.

2011 yılında TMSK, KHK ile ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu ve aynı zamanda Türkiye'de faaliyette bulunan işletmeler için daha uygun olacak şekilde, bağımsız denetimde birliği ve düzeni sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde, bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tabloları için Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihi itibarıyla bu standart yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmanın amacı THP içerisinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında ayrı olarak incelenmesi olup aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

VUK'da maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için açıkça bir tanım yapılmamış olmakla birlikte sabit kıymet kavramının özellikleri belirtilmiştir. Buna göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar işletmelerin en az bir yıl boyunca kullanmayı amaçladıkları ve bilançolarının aktifinde yer alan varlıklardır. Maddi duran varlıklar THP'de 25* ile başlayan grubu, maddi olmayan duran varlıklar ise 26* ile başlayan grubu oluşturmaktadırlar.

VUK'a göre maddi duran varlıklar fiziki bir yapıya sahipken maddi olmayan duran varlıkların fiziki yapıları bulunmamaktadır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme hükümleri VUK'un 258. ve 259. maddelerinde ifade edilmektedir. Buna göre sabit kıymetlerin değerlemesi, değerlendirme işleminin yapıldığı tarihteki vergi matrahının hesaplanması işlemidir. VUK değerlemesinde her bir sabit kıymet tek başına dikkate alınmaktadır.

VUK'un 261. maddesinde değerlemeye ilişkin 9 adet ölçüt sayılmaktadır. Bu değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli; borsa rayıcı; tasarruf değeri; mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti, ve alış bedelidir. İlgili sabit kıymet için bu ölçülerden uygun olanı seçilerek değerlendirme işlemi yapılmaktadır. Bu ölçüler arasında en çok kullanılan ölçü maliyet bedelidir. VUK'a göre maliyet bedelinde; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, iktisadi kıymeti yükleme, boşaltma, nakliye ve montajlama giderleri, resim ve harçlar, noter ve tapu giderleri, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri, iktisadi kıymeti edinmek amacıyla işletmenin almış olduğu kredilere ilişkin faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farkları, depolama ve sigorta giderleri maliyet bedeline dahil edilmektedir. Öte yandan noter, mahkeme giderleri, kıymet taktiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım vergisi veya tapu harçları ve ÖTV gibi giderlerde ise VUK'a göre varlığın maliyet bedeline ekleyip eklememek işletmeye bırakılmıştır.

VUK'ta vadeli alımlarla ilgili olarak maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin vade farkları ayrıştırılmamakta ve maliyet bedeline eklenmektedir. Finansman giderleriyle ilgili ise VUK'ta açıkca bir düzenleme yer almamakla birlikte VUK'un 163 numaralı Genel Tebliği'ne göre maddi ve maddi olmayan duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan faiz ve kur farklarının varlığın maliyetine yüklenmesi zorunlu iken aktifleştirildiği yıldan sonraki yıllara ait maliyetlerin eklenip eklenmemesi konusunda serbestlik tanınmıştır. Kısaca VUK'a göre sabit kıymetlerin maliyet bedellerine vade farkları, kur farkları ve borçlanma giderleri de dahil edilmektedir. Borçlanma giderlerinde sabit kıymetin aktive girdiği hesap döneminin sonuna kadar ki kısmın maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. Diğer dönemlere sarkan giderler için serbestlik tanınmıştır. İşletmeler isterlerse bu maliyetleri doğrudan giderleştirebilmektedirler.

VUK'a göre sabit kıymetler belirtilmiş olan gün ve zamanlarda değerlendirilebilmektedirler. Varlığın alındığı veya satıldığı, işletme aktifine kaydedildiği, inşasının tamamlandığı veya hesap döneminin son günü, değerlendirme günü olabilmektedir. Değerlemede her bir sabit kıymet kalemi tek başına ve ayrı olarak dikkate alınmaktadır. VUK'a göre inşa edilen sabit kıymetlerin maliyet bedeli, bunların inşa maliyetleri kabul edilmektedir. Sabit kıymetlerin değerini arttırmayan, kullanım süresi 1 yıldan kısa olan bakım ve onarım gibi giderler VUK hükümleri gereğince aktifleştirilmeden ilgili dönemde gider olarak kaydedilmektedir.

Sabit kıymetin değerini ve faydalı ömrünü arttıran ve 1 yıldan uzun olan yedek parça ve bakım malzemeleri için VUK’da herhangi bir hüküm yer almamakla birlikte ilgili yedek parçalar için VUK’a göre amortisman ayrılabilir. Bu hüküm uyarınca 1 yıldan uzun olarak yapılan bakım ve onarım ile yedek parçaların sabit kıymetin maliyet bedeline eklenebileceği yorumlanmaktadır.

İşletmeler için amortisman ayırmak, sabit kıymetlere ait olan giderleri dönemlere bölmeyi ve sabit kıymetleri finansal tablolarda gerçeğe uygun bir değerle göstermeyi sağlamaktadır. Amortisman kavramı VUK’un nc Kısımı’nda açıklanmıştır. İşletmelerin 1 yıldan daha uzun süreyle aktiflerinde tutacakları ve yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğü olabilecek gayrimenkullerle, 269. madde de yer alan tesisat ve makine, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayrimaddi hakların, VUK hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuatı olduğu ifade edilmektedir. VUK’a göre amortisman ayırmak zorunlu değildir, işletmelerin tercihine bırakılmıştır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında amortismanın VUK’a göre zorunlu olmaması önemli bir farklılıktır. VUK’ta amortismana tabi olmanın şartları açıklanmıştır. Buna göre bir sabit kıymete amortisman ayırabilmek için, sabit kıymetin işletme aktifine kayıtlı olması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması veya kullanıma hazır olması, sabit kıymetin yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalması ve sabit kıymetin değerinin belli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir.

Bir sabit kıymete amortisman ayrılabilmesi için ilgili sabit kıymetin faydalı ömrünün bilinmesi gerekmektedir. Bir sabit kıymete VUK kapsamında amortisman ayrılacaksa faydalı ömür tespiti için Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu amortisman listesindeki faydalı mrrler kullanılmaktadır. VUK’a göre işletmeler sadece binek araçları için kıst amortisman uygulayabilmektedirler. Kıst amortisman bir amortisman hesaplama şeklidir. Seçilen amortisman yöntemine uygun şekilde ay üzerinden kıst olarak amortisman hesaplanmaktadır. Bu yüzden binek araçlar dışındaki sabit kıymetlerin, ilgili hesap döneminin hangi tarihinde satın alındığı veya imal ve inşasının tamamlandığının bir önemi bulunmamaktadır. Sabit kıymet, hesap döneminin son gününde bile aktife giriş yaptıysa tam bir hesap dönemi kadar amortisman hesaplanmalıdır. VUK kapsamında amortisman hesaplanırken sabit kıymet için kullanılmış olan faydalı mrrler sonrasında değiştirilememektedir.

VUK’ta yer alan amortisman yöntemleri, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemidir. Normal amortisman yöntemi en yaygın kullanılan yöntemdir. Normal amortisman yöntemini seçmiş olan işletmeler ilgili sabit kıymetleri için sonraki hesap dönemlerinde başka bir amortisman yöntemini seçemezler. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi, sabit kıymetin faydalı ömrünün ilk yıllarında normal amortisman yöntemine göre daha fazla amortisman ayrıldığı için vergisel anlamda normal yönteme göre daha avantajlıdır. Normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçiş bulunmamakla birlikte azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir.

Çalışmanın ikinci bölümünde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, amortismanları ve değerlemeleri TMS/TFRS'ye göre incelenmiştir. Maddi duran varlıklar TMS/TFRS'lerin TMS 16 modülünde, maddi olmayan duran varlıklar ise TMS 38 modülünde açıklanmıştır.

VUK'tan farklı olarak her iki modülde de maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tanımı detaylı bir şekilde yapılmıştır. Burada amaç ilgili varlığın doğru şekilde tespit edilmesi ve uygun olan standart hükümlerinin uygulanabilmesidir.

TMS 16 ve TMS 38'e göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer modüllerde özellikli olarak ele alınmamış olan ve her iki modülünde tanım kısmında belirtilen özellikleri taşıyan varlıklardır. TMS 16'da açıklanmış olan özellikli durumlar; satış amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar, taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, petrol, doğal gaz gibi kaynaklar ve maden kaynaklarıdır. Bu varlıklar TMS 16 kapsamında olmayan maddi duran varlıklardır. Aynı şekilde TMS 38'de açıklanmış olan özellikli durumlar ise, TMS 32 Finansal Araçlar standardında yer alan varlıklar, petrol, doğal gaz gibi kaynakların ve maden kaynaklarının geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalardır. Bu varlıklar da TMS 38 kapsamında olmayan varlıklardır. Hem TMS 16'da hem de TMS 38'de maddi ve maddi olmayan duran varlık tanımları dışında standardın daha iyi anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için başka kavramların tanımlarına da yer verilmiştir.

TMS 16'da açıklanmış olan taşıyıcı bitkiler, tarımsal faaliyetlerde ürünün üretimi veya temini için kullanılan ve tek başlarına tarımsal ürün olarak satılma ihtimalleri düşük olan varlıklardır. Duran varlıkların unsurlarından biri olan, bir yıldan uzun süreli kullanıma şartı taşıyıcı bitkiler için de geçerlidir ve bu bitkilerin bir yıldan fazla süreli olarak ürün vermeleri beklenmektedir. TMS 16 sadece taşıyıcı bitkiler için uygulanabilmekte olup taşıyıcı bitkilerin ürünleri bu standart kapsamında bulunmamaktadır. TMS 38 kapsamında maddi olmayan duran varlığın taşınması gereken üç önemli unsur vardır. Bunlar, belirlenebilirlik, bir kaynak üzerinde kontrol ve gelecekteki ekonomik yarardır. Belirlenebilirlik, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenmesini ifade etmektedir. Kontrol, maddi olmayan duran varlığın yasal bir hakka dayanarak işletme tarafından kontrol edilmesini ifade etmektedir. Gelecekteki ekonomik yarar, maddi olmayan duran varlığın işletmeye nakit veya nakit benzeri olarak doğrudan ya da dolaylı bir şekilde katkı sağlamasını ifade etmektedir. Standartta göre maddi olmayan duran varlık işletme faaliyetlerinin devam edebilmesi için bir üretim birimi olarak fayda sağlayabileceği gibi üretim maliyetlerini azaltma şeklinde de veya nakde çevrilebilen bir varlık olarak da fayda sağlayabilmektedir.

TMS 38’de geçen bir diğer önemli kavram itfadır. İtfa maddi olmayan duran varlıklarda amortisman kavramının karşılığıdır. Maddi olmayan duran varlık için faydalı ömrü boyunca amortismana tabi tutarının dağıtılmasına itfa denmektedir. İtfa ve amortisman kavramlarının en önemli farkı ilgili olduğu duran varlığın grubudur. Hem TMS 16 hem de TMS 38’ de yer alan bir diğer önemli kavram gerçeğe uygun değerdir. Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihte piyasadaki katılımcılardan varlığın satılması sonucu alınacak olan tutardır.

Gerçeğe uygun değerde önemli olan unsur işletmenin varlıkla ilgili olarak gelecek dönemlerde ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olmasıdır. Amortisman ve itfa payları için önemli olan diğer kavramlar kalıntı değer ve yararlı ömürdür. Kalıntı değer, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda tahmini satış fiyatından, elden çıkarmadan dolayı oluşabilecek tahmini maliyetlerin düşülmesi ile elde edilen tutardır. Yararlı ömür ise varlığın işletme tarafından kullanılması öngörülen süreyi, üretim sayısını veya üretim birimini ifade etmektedir.

VUK ile karşılaştırdığımızda duran varlıkların faydalı ömürleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan listeye göre uygulanmaktadır. Ancak TMS 16 ve TMS 38’e göre ilgili duran varlığın yararlı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir. Bu farklılığa bakıldığında duran varlıkların yararlı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesi, işletmeye Bakanlığın belirlemiş olduğu yararlı ömürlerden daha fazla avantaj sağlamaktadır. Çünkü Bakanlık tarafından belirlenmiş olan yararlı ömürler tüm işletmelere için aynı şekilde uygulanmaktadır. Ancak duran varlıkları her işletme, faaliyet konusuna, kullanım süresine ya da şekline göre farklı şekillerde tüketmektedir. Bu yüzden kullanacağı duran varlık için her işletmenin kendi yararlı ömrünü kendinin belirlemesi daha doğru olacaktır. TMS 16 ve TMS 38 standartlarına göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, standartlarda yer alan tanımları karşılamaları, işletmeye faydalı ömürleri süresince ekonomik yarar sağlamaları ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmeleri durumunda aktifleştirilebilmektedirler. Yedek parça, servis donanımı gibi varlıklar TMS 16’daki maddi duran varlık tanımına uyuyorsa TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Burada yedek parçalar için önemli unsur, ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrünü uzatıp uzatmayacağıdır.

Örneğin araba lastiği maddi duran varlık olarak TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilemez. Çünkü lastik taşıtın faydalı ömrüne herhangi bir katkı sağlamamaktadır. Her iki modülde de yapılmış olan genel tanımlamaların dışında kesin bir ifadeyle maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gereken varlıklar belirlenmemiştir. Bu karar daha çok işletmelere bırakılmış ve tek başlarına maddi duran varlık olarak nitelendirilemeyecek önemsiz kalemlerin gider yazılması uygun görülmüştür. Maddi olmayan duran varlıklarda ise maddi duran varlıklarda olduğu gibi varlığa ilişkin olarak ekleme, yenileme veya yedek parça gibi kalemlerden söz etmek mümkün değildir.

Bu yüzden maddi olmayan duran varlıklarda sonradan yapılan harcamaların çoğu TMS 38’de yapılan varlık tanımına uymamaktadır. Bununla birlikte maddi olmayan duran varlıklar için sonradan yapılacak bir harcamanın belirli bir varlıkla ilişkilendirilmesi zordur.

TMS 16 ve TMS 38’e göre bir varlık aktife ilk girişinde maliyet bedeli ile ölçülmektedir. VUK’ta açıklandığı gibi varlığın maliyet bedelini; ithalat vergileri, iade edilemeyen diğer vergiler, varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar ki yapılan herhangi bir harcama ve varlığın iskonto ve indirimleri düşüldükten sonraki satın alma bedeli oluşturmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklarda araştırma ve geliştirme safhaları aktifleştirilemez, doğrudan gider yazılmaktadır. Ancak geliştirme safhasına ait harcamalar TMS 38’deki koşulların tamamını sağlarsa aktifleştirilebilirler. Bu koşullara göre varlığa ilişkin yapılan harcamalar, kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi amacıyla tamamlanması mümkün olmalı, işletmenin harcama yapılan varlığı tamamlama, satma veya kullanma amacı olmalı, varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı belirli olmalı, varlığın kendisinin veya ürününün piyasası olmalı, geliştirme safhasını tamamlamak için mali ve diğer kaynaklar bulunmalı ve son olarak geliştirme safhasında maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalar güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmalıdır.

TMS 16 ve TMS 38’e göre vadeli alım yapılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda vadesi 1 yıldan kısa ise satın alma bedeli ile vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Ancak vadesi 1 yıldan uzunsa satın alma bedeli ve vade farkı ayrıştırılarak varlık peşin alınmış olsaydı işletmenin ödeyeceği peşin fiyat üzerinden ölçüm yapılmaktadır. TMS 16 ve TMS 38’e göre maddi ve maddi olmayan duran varlığa ilişkin borçlanma maliyetleri ise varlığın maliyet bedeline eklenemez ve ilgili dönemde doğrudan gider yazılmaktadır. Ancak TMS 16 için işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulü varsa veya inşası 1 yıldan uzun sürecek maddi duran varlığı bulunuyorsa bu varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline dahil edilebilmektedir.

Maddi duran varlıklarda muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümde TMS 16’ya göre işletme, ilgili varlık için maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinden birini seçebilmektedir. Seçilen yöntem, ilgili maddi duran varlık kaleminin tamamına uygulanmak zorundadır. Muhasebe sonrasındaki ölçümde maliyet yönetimini uygulayan işletme, ilgili maddi duran varlık kalemini finansal tablolarında defter değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşükten sonra göstermektedir. Yeniden değerlendirme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmeden sonra yeniden değerlendirilmiş olan tutarı ile finansal tablolarda gösterilmektedir.

Yeniden değ rlenmiş tutar, varlığın değ rleme tarihindeki gerçeğe uygun değ rinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değ r düşüklüğü zararları düşüldükten sonra bulunan tutardır. Bir maddi duran varlık kalemi için yeniden değ rleme yapıldığında varlığın defter değ ri değ rleme sonucu bulunan tutara göre düzeltilmektedir.

TMS 16'da yeniden değ rlemenin ne sıklıkla yapılacağına dair kesin bir ifade bulunmamakla birlikte gerçeğe uygun değ rinde önemli farklılıklar meydana gelebilecek olan maddi duran varlıklarda yıllık olarak, diğer varlıklarda ise 3 ila 5 yılda bir yapılmasının gerekli olduğu belirtilmiştir. TFRS'ye göre yeniden değ rleme sonucu defter değ ri artan varlığa ilişkin bu artış diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmeli ve doğrudan özkaynakların içerisinde yeniden değ rleme değ r artışı adı altında toplanmalıdır.

Ancak değ r artışının bu şekilde muhasebeleştirilebilmesi için ilgili varlığın varsa daha önceki yeniden değ rleme sonucu ortaya çıkan değ r azalışını tersine çevirebilecek büyüklükte olması gerekmektedir. Eğer maddi duran varlığın yeniden değ rlemesi varlığın defter değ rini azaltmışsa bu tutar gider olarak muhasebeleştirilmelidir. TMS 16'da olduğu gibi TMS 38'e göre de maddi olmayan duran varlıklar için muhasebeleştirme sonrası ölçümlerde maliyet yöntemi veya yeniden değ rleme yöntemlerinden biri seçilmelidir. Maliyet yöntemi ile ölçülmüş bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinden sonra birikmiş itfa ve varsa birikmiş değ r düşüklüğü zararları düşülmüş bedeli ile finansal tablolarda izlenmektedir. Yeniden değ rleme yönteminde ise maddi olmayan duran varlık, yeniden değ rleme tarihindeki gerçeğe uygun değ rinden birikmiş itfa ve varsa birikmiş değ r düşüklüğü zararları düşüldükten sonra hesaplanmış olan yeniden değ rlenmiş bedeli ile finansal tablolarda izlenmektedir. Yeniden değ rleme yöntemi maddi olmayan duran varlıklarda ilk muhasebeleştirmeden sonra ve ilk muhasebeleştirme tarihindeki maliyet bedeline göre uygulanmaktadır. Bunun istisnası olarak işletme içinde oluşturulmuş olan varlıklar için TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık kriterlerini sonradan sağlayarak kayda alınan varlıklarda, önceki dönemlerde yapılan harcamalar da varlığın maliyetinin bir parçası olarak kabul edilir ve yapılan harcamaların tamamına yeniden değ rleme yöntemi uygulanabilmektedir. Bunun dışında maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değ rleme sonrası muhasebeleştirme işlemleri maddi duran varlıklarda açıklandığı şekildedir.

VUK'tan farklı olarak TFRS'ye göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman hesaplamak bir zorunluluktur. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklarda, varlığın toplam maliyeti içinde önemli bir maliyete sahip olan her parça için ayrı ayrı amortisman hesaplanmaktadır. Işletme ilk kayda almada maddi duran varlığı önemli parçalara ayırarak amortisman hesaplayabileceği gibi ilgili maddi duran varlığa sonradan eklenen kısımlar için de ayrı olarak amortisman ayırmalıdır.

Parçalara ayrılarak amortisman hesaplanan maddi duran varlığın geri kalan ve önemli olmayan kısımları için de amortisman hesaplanmalıdır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için hesaplanan amortisman ve itfa tutarları ilgili dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. TFRS'ye göre amortisman ve itfa payı hesaplanacak tutar ve hesaplama yöntemleri VUK ile aynıdır. Ancak VUK'tan farklı olarak TFRS'de maddi ve maddi olmayan varlıkların tamamı için kıst amortisman hesaplama yöntemi kullanılmaktadır.

VUK'ta kıst hesaplama yöntemi sadece binek araçlar için izin verilmektedir. TFRS'de ise tüm duran varlıklar için kıst hesaplama yöntemi kullanılması zorunludur. Yine VUK'tan farklı olarak TMS 16'ya göre bir varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlenmektedir. VUK'ta olduğu gibi iktisadi kıymetler için belirlenmiş ve uygulanması zorunlu olan bir amortisman süresi bulunmamaktadır. Ancak TMS 16'ya göre işletmeler faydalı ömür belirlerken bazı kriterlere uymalıdır. İlgili varlık için kullanım kapasitesine göre değerlendirme yapılmalıdır.

Varlığın kapasitesine veya üretim miktarına bakılarak faydalı ömür belirlenmelidir. İkinci olarak varlığın yıpranma ve aşınma durumu değerlendirilmelidir. Varlığın ne kadar vardiya ile kullanılacağı ve ne sıklıkla bakım ve onarımının yapılacağı belirlenmelidir. Üçüncü olarak varlığın içinde bulunduğu piyasa koşullarında ne kadar süre ile kullanılabilmesi, teknik veya ticari açıdan yaşayabileceği değer kaybının ne boyutta olabileceği değerlendirilmelidir. Son olarak ilgili varlık için gelecekte oluşabilecek yasal ya da benzeri kısıtlamaların neler olabileceği değerlendirilmelidir. Örneğin varlığın kullanımına ilişkin sınırlamalar veya muhtemel yasaklar değerlendirilmelidir. İşletmenin tüm bu kriterlere göre belirleyeceği faydalı ömür süresi, aslında işletmenin ilgili varlıktan beklediği fayda ile doğrudan ilişkilidir. TFRS'ye göre amortisman yöntemleri doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleridir. Doğrusal amortisman yönteminde sabit kıymetin kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman veya itfa payı, varlığın faydalı ömrüne eşit bir şekilde dağıtılmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman ve itfa payı faydalı ömrü süresince her yıl bir önceki yıla göre azaltılarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde ise varlığın işletme tarafından beklenen kullanım veya üretim miktarına göre faydalı ömrü belirlenerek amortisman ve itfa payı hesaplanmaktadır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, amortismanları ve değerlemeleri BOBİ FRS'ye göre incelenmiştir. Maddi duran varlıklar BOBİ FRS'nin 12. modülünde, maddi olmayan duran varlıklar ise 14. modülünde açıklanmıştır.

KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde yayınlanmış olan BOBİ FRS'nin temelde amacı zorunlu bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarını, Türkiye'deki muhasebe sistemine ve yasal hükümlere daha uygun bir sunum ile hazırlamalarını kolaylaştırmaktır. BOBİ FRS, Türkiye'de bulunan ve zorunlu olarak TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler için uygulanmaktadır.

Modül 12 ve Modül 14'de maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tanımları yapılarak modüllerin kapsamı belirlenmiştir. Buna göre, işletmelerin mal veya hizmet üretmek için, üçüncü kişilere kiraya vermek için veya idari amaçlar için kullanmak üzere elde ettikleri ve bir dönem veya daha uzun süreli kullanmayı düşündükleri varlıklar maddi duran varlıklardır. TFRS'den farklı olarak BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetlerle ilgili olan canlı varlıklar, Modül 12 kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir. TFRS'de tarımsal faaliyetler kapsamında çay çalıkları, üzüm asmaları, kauçuk, palmiye ağaçları ve zeytin ağacı gibi taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan bitkiler, maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre finansal tablolarda sunulmaktadır. Ancak BOBİ FRS'de taşıyıcı bitkiler tarımsal faaliyetle ilişkili oldukları için Modül 7 Tarımsal Faaliyetler kapsamında canlı varlık olarak sınıflandırılmaktadırlar.

Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanmıştır. Modüle göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olabilmesi için işletmenin varlık üzerinde kontrol gücünün bulunması ve işletmenin varlıktan gelecekte ekonomik fayda sağlamasının mümkün olması gerekmektedir.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedelleri ile ölçülmektedirler ve burada varlığın maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi çok önemlidir. Maddi olmayan duran varlıklar içinse ilk kayda almada ölçüm, varlığın işletme tarafından elde edilme şekline göre belirlenmektedir. Maddi olmayan duran varlık; satın alma, iş birleşmesi yoluyla veya takas yoluyla elde edilmişse ilk kayda almada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. İşletme içinde oluşturulmuş olan maddi olmayan duran varlıklarda sadece geliştirme safhasına ait harcamalar ilgili varlığın maliyet bedeline eklenerek ölçüm yapılmaktadır. İşletme içinde oluşturulan şerefiye ise güvenilir bir şekilde ölçülemediği için maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz.

İşletmeler maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını vadeli bir şekilde de satın almış olabilirler. Varlıkların vadeli satın alımlarında, vadesi 1 yıl ve daha kısa süreli olan alımlar için vade farkı ayrıştırılmaksızın maliyet bedeline eklenmektedir. 1 yıldan uzun vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılır ve işletme eğer ilgili varlık için peşin ödeme yapmış olsaydı ödemesi gereken tutar ne olacak ise o tutar üzerinden maliyet bedeli belirlenmektedir.

BOBİ FRS'ye göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, ilgili oldukları hesap döneminde giderleştirilmektedir. Ancak bir istisna olarak inşası 1 yıldan uzun süren maddi duran varlıklarda borçlanma maliyetleri, varlığın kullanıma hazır hale geleceği tarihe kadar maliyet bedeline dahil edilmektedir.

İşletme tarafından satın alınan maddi ve maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma bedelidir. Satın almaya ilişkin gümrük vergileri, iade edilmeyen ithalat vergileri, noter ve harç giderleri, varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için yapılan harcamalar ve personel harcamaları ile varlığın çalışmasına ilişkin olarak yapılan test giderleri maliyet bedeline eklenmektedir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlık iş birleşmesi ile elde edilmişse maliyet bedeli, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, varlığın iş birleşmesi tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa varlığın defter değeri maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Maddi ve maddi olmayan duran varlık takas yoluyla elde edilmişse maliyet bedeli, takas sonucu işletme tarafından elden çıkarılan ve parasal olmayan varlığın net defter değeri veya gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.

İşletme maddi olmayan duran varlığı kendi içinde oluşturmuşsa, varlığın oluşum aşamaları olan araştırma safhası ve geliştirme safhasından sadece geliştirme safhası harcamaları belirli koşulların sağlanması durumunda varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedir. Bu koşullar, maddi olmayan duran varlığın teknik olarak tamamlanabilecek ve kullanıma hazır hale gelebilecek nitelikte olmasıdır. Geliştirme safhasına ait harcamalara örnek olarak kullanılan malzeme ve hizmet giderleri, personele ödenen ücretler ve yasal haklar için ödenen ücretler örnek verilebilir. Eğer işletme araştırma ve geliştirme safhasında yapılan harcamaları birbirinden ayıramaz ise proje için yapılan harcamaların tamamı araştırma safhasında yapılmış olarak kabul edilir ve ilgili harcamalar raporlama döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

Modül 12 Maddi Duran Varlıklar standardına göre varlıkların sonraki ölçümleri için iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Modül 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ise sadece maliyet modeline izin vermektedir. Maliyet modelinde, maddi duran varlıklar için varlığın birikmiş amortisman tutarları, maddi olmayan duran varlıklar içinse varlığın birikmiş itfa payları ile her iki varlık grubu için de varsa birikmiş değer düşüklüğü indirilerek elde edilen net defter değerleri üzerinden ölçüm yapılmaktadır. BOBİ FRS'de, VUK ve TMS/IFRS'den farklı olarak maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli kullanılmamaktadır.

Yeniden değerleme yönteminde, varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer dūřuklūęu indirilerek değerleme yapılmaktadır. Yeniden değerleme sonucu raporlama dönemi itibariyle varlığın defter değeri ile yeniden değerleme sonucu oluşan tutar arasında önemli ölçüde fark bulunuyorsa ilgili varlık için düzenli aralıklarla örneğin her yıl, diğer maddi duran varlıklar içinse 3 ila 5 yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekmektedir.

Yeniden değerleme sonucu maddi duran varlığın defter değerinde yapılan düzeltmeler için brüt yöntem veya net yöntem kullanılmaktadır. Brüt yöntemde varlığın brüt defter değeri, yani amortisman ve değer dūřuklūęnn dūřlmemiř değeri ile yeniden değerleme sonucu bulunan tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır. İkinci yöntem olan net yöntemde ise varlığın birikmiş amortismanı ile brüt defter değeri netleştirilir ve bulunan tutar ile yeniden değerleme sonucundaki tutar arasındaki fark için düzeltme yapılmaktadır.

Yeniden değerleme de VUK'tan farklı olarak IFRS ve BOBİ FRS'ye göre değerlemenin kim tarafından yapıldığı önemli bir konudur. VUK'a göre işletmeler maddi duran varlıklarına yeniden değerlemeyi kendileri yaparak beyanname ile bildirmektedirler. Bağımsız denetim standartlarına göre ise yeniden değerleme için maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini belirleyecek kişi, kamu kurumlarınca yetki almış ve mesleki bilgi ve beceriye sahip kişiler olmalıdır.

Yeniden değerleme, TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'ye göre de ilgili varlık grubunun tamamına yapılmaktadır. Bu durumun istisnası ise yeniden değerleme yapılacak hesap dönemi içinde satın alınmış maddi duran varlıklar için yeniden değerleme yapılmasına gerek olmamasıdır. Ayrıca bir maddi duran varlık sınıfına değerleme yapan işletmeler tüm maddi duran varlıklarına yeniden değerleme yapmak zorunda değillerdir. Bir maddi duran varlığa yeniden değerleme yapılması sonucu ortaya çıkan artış, işletmenin özkaynakları içinde yeniden değerleme yedeği kaleminde gösterilmektedir.

IFRS'e göre yeniden değerleme değer artışı kaleminde yer alan artış tutarları, işletme tarafından muhasebe politikası olarak ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca Geçmiş Yıl Karı veya Zararları hesabına aktarılabilir. Bu durumda geçmiş yıl karlarına aktarılan değer artışları, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanmış olan amortisman tutarı ile varlığın yeniden değerleme öncesindeki maliyet bedeli üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak IFRS'te yapılan bu uygulama BOBİ FRS'de benimsenmemektedir.

TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS hükümleri gereğince de işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarına amortisman ve itfa payı hesaplamaları bir zorunluluktur. Amortisman ve itfa payları, işletmelerin aktiflerinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının maliyetlerini, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca dönemsel olarak bölmesidir.

BOBİ FRS kapsamında VUK'ta olduğu gibi boş arsa ve araziler ve yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmamaktadır. Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları maliyet bedellerinden veya yeniden değerlendirme yapılmışsa yeni değerlerinden, kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Maddi duran varlığın faydalı ömrü TFRS'de olduğu gibi işletme tarafından belirlenmektedir. Yeniden değerlendirme yapılan varlıklarda amortisman tutarı yeniden değerlendirilen tutar üzerinden hesaplanmaya başlanırken faydalı ömür kalan süre üzerinden hesaplanmaktadır.

Yine VUK'tan farklı olarak TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'de de amortisman ve itfa payı hesaplama yöntemi kıst yöntem olarak kabul edilmektedir. Varlığın kullanıma hazır olduğu andan başlayarak finansal tablo dışında bırakılma anına kadar geçen sürede amortisman ve itfa payı, tercih edilen yöntem farketmeksizin hesap dönemine düşen gün baz alınarak hesaplanmaktadır.

TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'de 3 adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Doğrusal amortisman yönteminde maddi duran varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrüne eşit bir şekilde dağıtılmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde varlığın amortisman tutarı faydalı ömrü süresince her yıl bir önceki yıla göre azaltılarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde varlığın işletme tarafından beklenen kullanım veya üretim miktarına göre faydalı ömrü belirlenerek amortisman hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde diğer yöntemlerden farklı olarak, maddi duran varlık atıl kaldığında amortisman hesaplaması yapılmayabilir. Bu durumda amortisman gideri sıfır olarak kabul edilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payının belirlenmesinde en önemli konu varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa belirsiz mi olduğunu belirlemektir. Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar için işletme tarafından belirlenen faydalı ömre göre itfa payı hesaplanmaktadır. Eğer maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirsizse işletme tarafından ilgili varlık için 5 ila 10 yıl arasında bir süre belirlenerek itfa payı hesaplanmaktadır.

İşletmeler maddi olmayan duran varlığın faydalı ömürlerini kendi kullanımlarına göre ve gerçekçi olacak şekilde belirlemelidir. Ancak Modül 14'e göre işletmeler faydalı ömür belirlerken bazı faktörlerden faydalanabilmektedirler. Bunlar; varlığın işletme tarafından tahmini kullanım süresi, işletme benzer varlıklar kullanıyorsa bu varlıklara ilişkin bilgiler, teknolojik veya teknik değişimlerin varlığın faydalı ömrü üzerindeki etkileri, varlığın piyasadaki kullanımına yönelik talepler, varlık için gerekli olabilecek bakım ve onarım için işletme kaynaklarının durumu, varlığın üzerinde bulunan kullanım veya erişimi etkileyebilecek yasal düzenlemeler ve son olarak varlığın faydalı ömrünün başka bir varlığına bağlı olma durumudur.

Amortismanlarda olduğu gibi itfa payı için de üç yöntem bulunmaktadır. Doğrusal (normal) yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarları yöntemleridir. Doğrusal (normal) yöntemde maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri sıfırsa veya kalıntı değeri değişmiyorsa itfa payı faydalı ömrü boyunca eşittir. Azalan bakiyeler yönteminde itfa payı maddi olmayan duran varlığın paydalı ömrü boyunca azalarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde ise maddi olmayan duran varlığın tahmini kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa payı hesaplanmaktadır. İşletme maddi olmayan duran varlık için gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik faydayı güvenilir bir şekilde tespit edemiyorsa doğrusal (normal) yöntem kullanılmaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen bir şekilde yıpranma ve aşınma meydana geldiğinde, teknolojik ve teknik gelişmeler yaşandığında, piyasa fiyatlarında değişiklikler olduğunda veya benzeri durumlarda, varlıkların kalıntı değerleri ve faydalı ömürleri değişebilmektedir. Bu durumlarda faydalı ömre, kalıntı değere, amortisman ve itfa yöntemlerine ilişkin daha önceki tahminler gözden geçirilmekte ve beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı ömürde, amortisman ve itfa yöntemlerinde değişikliklere gidilmektedir. Bu değişiklikler “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilmektedir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan ve amortisman veya itfa payına tabi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen amortisman ve itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılmaktadır.

Özet olarak VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin farkları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Maddi duran varlıklar için,

Tablo 4.7. Maddi duran varlıklar karşılaştırma

	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
İLK ÖLÇÜM	VUK'da 9 adet ölçüt bulunmakla birlikte en çok kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.	İlk kayda almada kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.	İlk kayda almada kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.
VADE FARKLARI	Vadeli alımlara ilişkin vade farkları ayrıştırılmamakta varlığın maliyet bedeline eklenmektedir.	Vadeli maddi duran varlık alımlarında vade farkları vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılır. Varlık peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir.	Vadeli alımlarda vade süresi 1 yıldan kısa ise vade farkları ayrıştırılmaz. 1 yıldan uzun süreli vadeli alımlarda ise vade farkları ayrıştırılarak varlık peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir.

Tablo 4.8. Maddi duran varlıklar karşılaştırma (Devamı)

	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Kredi faizleri ile yabancı kredilere ilişkin oluşan kur farkları varlığın aktife girdiği ilk hesap döneminde maliyet bedeline eklenir. Sonraki dönemlere düşen borçlanma maliyetleri ise varlığın maliyetine eklenebilir veya giderleştirilir.	Borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenememekte ve ilgili hesap döneminde giderleştirilmektedir. İstisna olarak normal şartlar altında inşası 1 yıldan uzun süren varlıklar için borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedir.	Borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenememekte ve ilgili hesap döneminde giderleştirilmektedir. İstisna olarak normal şartlar altında inşası 1 yıldan uzun süren varlıklar için borçlanma maliyetleri varlığın maliyet bedeline eklenebilmektedir.
SONRAKİ ÖLÇÜM	Maddi duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden yapılmaktadır.	Maddi duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden ya da yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden yapılmaktadır.	Maddi duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden ya da yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden yapılmaktadır.
AMORTİSMAN HESAPLAMA	Maddi duran varlıklar için amortisman ayırmak ihtiyaridir.	Maddi duran varlıklar için amortisman ayırmak zorunludur.	Maddi duran varlıklar için amortisman ayırmak zorunludur.
FAYDALI ÖMÜR	Maddi duran varlıklara ilişkin faydalı ömür süreleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan ve GİB'in yayınlamış olduğu listeye göre belirlenmektedir.	Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri daha gerçekçi tahminler yapılacağı varsayımına dayanılarak işletmeler tarafından belirlenmektedir.	Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri daha gerçekçi tahminler yapılacağı varsayımına dayanılarak işletmeler tarafından belirlenmektedir.
AMORTİSMANA TABİ TUTAR	Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları varlığın defter değeridir.	Maddi duran varlıklarda amortismanına tabi tutar, varlığın defter değerinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir.	Maddi duran varlıklarda amortismanına tabi tutar, varlığın defter değerinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir.
AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ	VUK'da 4 adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman yöntemi ve son olarak fevkalade amortisman yöntemidir.	Standartta 3 adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.	Standartta 3 adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.

Tablo 4.9. Maddi duran varlıklar karşılaştırma (Devamı)

	VUK/MSGUT	TMS/IFRS	BOBİ FRS
AMORTİSMAN HESAPLAMA ŞEKLİ	VUK'a göre maddi duran varlıklarda amortisman yöntemi seçildikten sonra varlığın aktifte girdiği aya bakılmaksızın ilgili hesap dönemi tam yıl olarak kabul edilir ve hesaplama yapılır. Bunun istisnası ise binek araçlarda kıst yöntem kullanılmasıdır.	Standarda göre doğrusal ve azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçildikten sonra tüm maddi duran varlıklar için amortisman kıst olarak hesaplanmaktadır. (Üretim miktarı yöntemi bir süreye değil ilgili varlığın kullanım birimine ya da miktarına göre hesaplanmaktadır.)	Standarda göre doğrusal ve azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçildikten sonra tüm maddi duran varlıklar için amortisman kıst olarak hesaplanmaktadır. (Üretim miktarı yöntemi bir süreye değil ilgili varlığın kullanım birimine ya da miktarına göre hesaplanmaktadır.)
AMORTİSMAN DURDURMA	VUK'a göre bir maddi duran varlığa amortisman hesaplarmaya başlandıktan sonra amortisman hesaplarmaktan vazgeçilemez veya hesaplama süresine ara verilemez.	Maddi duran varlıklarda amortisman ayırmaya ara verilemez. İstisnası olarak üretim miktarı yöntemi kullanılan maddi duran varlıklar için varlık atıl duruma düştüğünde veya kullanılmadığı dönemlerde amortisman hesaplaması yapılmaz ve amortisman gideri sıfır olarak kabul edilir.	Maddi duran varlıklarda amortisman ayırmaya ara verilemez. İstisnası olarak üretim miktarı yöntemi kullanılan maddi duran varlıklar için varlık atıl duruma düştüğünde veya kullanılmadığı dönemlerde amortisman hesaplaması yapılmaz ve amortisman gideri sıfır olarak kabul edilir.
AMORTİSMANA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER	Amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler yönteminden normal yönteme geçiş bulunmakla beraber normal amortisman yönteminde azalan bakiyeler yöntemine geçiş yoktur.	Standarda göre varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlendiği için sonrasında değişiklik yapılabilmektedir. Yapılan bu değişiklik bir muhasebe tahmini olduğu için geçmişe yönelik düzeltme gerektirmez. Aynı şekilde amortisman yöntemlerinde de azalan bakiyelerden normal yönteme geçilebildiği gibi normal yöntemden azalan bakiyelere de geçiş yapılabilmektedir. Ancak bu değişiklik muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik olduğu için geçmişe yönelik düzeltme yapılması gerekmektedir.	Standarda göre varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlendiği için sonrasında değişiklik yapılabilmektedir. Yapılan bu değişiklik bir muhasebe tahmini olduğu için geçmişe yönelik düzeltme gerektirmez. Aynı şekilde amortisman yöntemlerinde de azalan bakiyelerden normal yönteme geçilebildiği gibi normal yöntemden azalan bakiyelere de geçiş yapılabilmektedir. Ancak bu değişiklik muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik olduğu için geçmişe yönelik düzeltme yapılması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar için,

Tablo 4.10. Maddi olmayan duran varlıklar karşılaştırma

	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
İLK ÖLÇÜM	VUK'da 9 adet ölçüt bulunmakla birlikte en çok kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.	İlk kayda almada kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.	İlk kayda almada kullanılan ölçüt "Maliyet Bedeli" dir.
VADE FARKLARI	Vadeli alımlara ilişkin vade farkları ayrıştırılmamakta varlığın maliyet bedeline eklenmektedir.	Vadeli maddi olmayan duran varlık alımlarında vade farkları vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılır. Varlık peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir.	Vadeli alımlarda vade süresi 1 yıldan kısa ise vade farkları ayrıştırılmaz. 1 yıldan uzun süreli vadeli alımlarda ise vade farkları ayrıştırılarak varlık peşin fiyatı üzerinden ölçülmektedir.
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Kredi faizleri ile yabancı kredilere ilişkin oluşan kur farkları varlığın aktife girdiği ilk hesap döneminde maliyet bedeline eklenir. Sonraki dönemlere düşen borçlanma maliyetleri ise varlığın maliyetine eklenebilir veya giderleştirilir.	Borçlanma maliyetleri maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeline eklenememekte ve ilgili hesap döneminde giderleştirilmektedir.	Borçlanma maliyetleri maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeline eklenememekte ve ilgili hesap döneminde giderleştirilmektedir.
SONRAKİ ÖLÇÜM	Maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden yapılmaktadır.	Maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden ya da yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden yapılmaktadır.	Standartta göre maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme yapılamamaktadır. Bu yüzden maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümleri maliyet bedelleri üzerinden yapılmaktadır.
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	VUK'a göre araştırma ve geliştirme safhalarından sonra bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi durumunda, her iki safhaya ait giderler varlığın maliyet bedelini oluşturmaktadır. Eğer bu safhalar sonucu bir maddi olmayan varlık elde edilmezse ilgili harcamalar gider yazılmaktadır.	Standartta göre araştırma safhasında yapılan tüm harcamalar maddi olmayan duran varlık elde edilip edilmediğine bakılmaksızın giderleştirilmektedir. Geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise maddi olmayan duran varlık elde edilmesi durumunda varlığın maliyetine eklenmekte diğer durumda ise doğrudan giderleştirilmektedir.	Standartta göre araştırma safhasında yapılan tüm harcamalar maddi olmayan duran varlık elde edilip edilmediğine bakılmaksızın giderleştirilmektedir. Geliştirme safhasında yapılan harcamalar ise maddi olmayan duran varlık elde edilmesi durumunda varlığın maliyetine eklenmekte diğer durumda ise doğrudan giderleştirilmektedir.

Tablo 4.11. Maddi olmayan duran varlıklar karşılaştırma (Devamı)

	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
İTFA HESAPLAMA	Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmak ihtiyaridir.	Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmak zorunludur.	Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmak zorunludur.
SINIRLI FAYDALI ÖMÜR	Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin faydalı ömür süreleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan ve GİB'in yayınlamış olduğu listeye göre belirlenmektedir.	Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri daha gerçekçi tahminler yapılacağı varsayımına dayanılarak işletmeler tarafından belirlenmektedir.	Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri daha gerçekçi tahminler yapılacağı varsayımına dayanılarak işletmeler tarafından belirlenmektedir.
BELİRSİZ FAYDALI ÖMÜR		Standartta göre faydalı ömürleri belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı hesaplanmaz.	Standartta göre faydalı ömürü belirlenemeyen maddi olmayan duran varlıklarda ilgili varlığın faydalı ömrü 5 yıldan kısa 10 yıldan uzun olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenmektedir.
İTFAYA TABİ TUTAR	Maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarları varlığın defter değeridir.	Maddi olmayan duran varlıklarda itfaya tabi tutar, varlığın defter değerinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir.	Maddi olmayan duran varlıklarda itfaya tabi tutar, varlığın defter değerinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan değerdir.
İTFA YÖNTEMLERİ	VUK'da amortisman ve itfa kavramları ayrı olarak kullanılmamıştır ve 4 adet amortisman yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman yöntemi ve son olarak fevkalade amortisman yöntemidir.	Standartta 3 adet itfa yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, doğrusal (normal) yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.	Standartta 3 adet itfa yöntemi bulunmaktadır. Bunlar, doğrusal (normal) yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
İTFA HESAPLAMA ŞEKLİ	VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklarda itfa yöntemi seçildikten sonra varlığın aktifte girdiği aya bakılmaksızın ilgili hesap dönemi tam yıl olarak kabul edilir ve hesaplama yapılır. Bunun istisnası ise binek araçlarda kıst yöntem kullanılmasıdır.	Standartta göre doğrusal ve azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçildikten sonra tüm maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı kıst olarak hesaplanmaktadır. (Üretim miktarı yöntemi bir süreye değil ilgili varlığın kullanım birimine ya da miktarına göre hesaplanmaktadır.)	Standartta göre doğrusal ve azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçildikten sonra tüm maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı kıst olarak hesaplanmaktadır. (Üretim miktarı yöntemi bir süreye değil ilgili varlığın kullanım birimine ya da miktarına göre hesaplanmaktadır.)

Tablo 4.12. Maddi olmayan duran varlıklar karşılaştırma (Devamı)

	VUK/MSGUT	TMS/TFRS	BOBİ FRS
İTFAYI DURDURMA	VUK'a göre bir maddi olmayan duran varlığa itfa payı hesaplanmaya başlandıktan sonra itfa payı hesaplamaktan vazgeçilemez veya hesaplama süresine ara verilemez.	Maddi olmayan duran varlıklarda itfa payı ayırmaya ara verilemez. İstisnası olarak üretim miktarı yöntemi kullanılan maddi olmayan duran varlıklar için varlık atıl duruma düştüğünde veya kullanılmadığı dönemlerde itfa payı hesaplaması yapılmaz ve itfa payı gideri sıfır olarak kabul edilir.	Maddi olmayan duran varlıklarda itfa payı ayırmaya ara verilemez. İstisnası olarak üretim miktarı yöntemi kullanılan maddi olmayan duran varlıklar için varlık atıl duruma düştüğünde veya kullanılmadığı dönemlerde itfa payı hesaplaması yapılmaz ve itfa payı gideri sıfır olarak kabul edilir.
İTFAYA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER	İtfa yöntemi olarak azalan bakiyeler yönteminden normal yönteme geçiş bulunmakla beraber normal yöntemden azalan bakiyeler yöntemine geçiş yoktur.	Standarda göre varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlendiği için sonrasında değişiklik yapılabilir. Yapılan bu değişiklik bir muhasebe tahmini olduğu için geçmişe yönelik düzeltme gerektirmez. Aynı şekilde itfa yöntemlerinde de azalan bakiyelerden normal yönteme geçilebildiği gibi normal yöntemden azalan bakiyelere de geçiş yapılabilir. Ancak bu değişiklik muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik olduğu için geçmişe yönelik düzeltme yapılması gerekmektedir.	Standarda göre varlığın faydalı ömrü işletme tarafından belirlendiği için sonrasında değişiklik yapılabilir. Yapılan bu değişiklik bir muhasebe tahmini olduğu için geçmişe yönelik düzeltme gerektirmez. Aynı şekilde itfa yöntemlerinde de azalan bakiyelerden normal yönteme geçilebildiği gibi normal yöntemden azalan bakiyelere de geçiş yapılabilir. Ancak bu değişiklik muhasebe politikasında yapılan bir değişiklik olduğu için geçmişe yönelik düzeltme yapılması gerekmektedir.

VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS incelendiğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için özellikle VUK ve bağımsız denetim standartları arasında belirgin uygulama ve sunum farklılıkları olduğu anlaşılmaktadır. Sadece bağımsız denetim standartları açısından bakıldığında uygulama da TMS/TFRS'nin BOBİ FRS'ye göre anlaşılması ve uygulanması daha zor ve karışık olduğu görülmektedir. BOBİ FRS standardına bakıldığında TMS/TFRS'ye göre daha anlaşılır ve kolay olduğu için yayınlanma amacına uygun olduğu tespit edilmiştir. Yine VUK ve bağımsız denetim standartları karşılaştırıldığında standartların VUK'a göre maddi ve maddi olmayan duran varlıkları işletmelerin finansal tablolarında gerçeğe daha uygun bir şekilde sunduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

29522 Sayılı Muhasebat Genel M¼d¼rl¼ę¼ Genel Tebliği (Sıra No: 47) Amortisman ve T¼kenme Payları, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/11/20151104-6.htm> (Erişim Tarihi: 19.03.2023)

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm> (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

AYDIN, S. (2016). *Vergi Hukuku ve TMS Y¼n¼nden Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Konusunun Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebesi*. Yayınlanmamış Y¼ksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi.

B¼y¼k ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Mod¼ller, BOBİ FRS Mod¼l 12 Maddi Duran Varlıklar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BCI%2012-.pdf

B¼y¼k ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına İlişkin Mod¼ller, BOBİ FRS Mod¼l 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOBI_FRS_MODUL_14_MaddiOlmayanDuranVarliklar.pdf

KGK, Sıkça Sorulan Sorular, TMS/TFRS ve TMS/TFRS Yorumları nedir?, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir?> (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Mevzuat.net, G¼mr¼k Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP), <https://www.mevzuat.net/fayda/gtip-nedir-nasil-tespit-edilir.aspx#gtip> (Erişim Tarihi: 20.03.2023).

ORAL, A. (2019). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların T¼rk Vergi Mevzuatı, Tekd¼zen Muhasebe Sistemi ve T¼rkiye Muhasebe Standartları Y¼n¼nden İncelenmesi*. Yayınlanmamış Y¼ksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi.

SARGIN, B., ÖZKAN, E., (2008), ‘Vergi Usul Kanunu’na G¼re Değerleme Esasları’, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 111, 13-21

Ticaret Bakanlığı, Tarife arama motoru, <https://uygulama.gtb.gov.tr/Tara/> (Erişim Tarihi: 23.03.2023)

TMS/TFRS, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%203.pdf

TMS/TFRS, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2016.pdf

TMS/TFRS, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2023.pdf

TMS/TFRS, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2038.pdf

YÜCEL, S., ÖNCÜ, M. ve AKAYTA, A., (2018), ‘Türkiye’deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması’, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, The Journal of Social Sciences Institute, Sayı: 39, 283-304