

GİRİŞ

Muhasebenin en önemli fonksiyonlarından birisi finansal raporlamadır. Yakın zamana kadar her ülke belirlediği muhasebe standartlarına göre muhasebe politikalarını oluşturmuş ve finansal raporlarını bu politikalara göre saptamıştır. Oysa finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması ülkelerin muhasebe standart ve politikalarının uyumu ile mümkündür. Bu nedendir ki dünyada ve ülkemizde gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde, finansal raporlamada farklılıkların azaltılması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artırılması yönünde önemli bir süreç yaşanmaktadır.

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP)’dir.

IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları ilke bazlı iken, US GAAP standartları ise kural bazlıdır. İlke bazlı standartlar, ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan, kurallar ve ilkeler arasında bir denge oluşturmayı hedefleyen ve işlemlerin şeklini değil özünü yansıtan standartlardır. Kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı ve uygulayıcıları rutine yönlendiren, yoruma izin vermeyen katı, kesin hükümler içeren standartlardır.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak Türkiye’deki çalışmalar Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) gibi farklı kurumlar tarafından yapıldığından raporlamada tam bir birlik sağlanamamıştır. Gerek ülkemizde ve dünyada muhasebe standartlarında ortak bir dile ulaşmak, gerekse uluslararası finansal raporlama

standartlarına uygun olarak finansal tabloları hazırlayabilmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan ilke bazlı standartlar benimsenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve yetkilendirilmiştir.

Muhasebede standardizasyon, bütün ülkelerdeki işletmelerin aynı temel muhasebe kavramlarını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebe standartlarını kabul etme konusunda seçim yapmaya yönlendirirken, ülkelerin muhasebeye yön veren mevcut yasalarının birebir aynı olması mümkün olmamaktadır.

Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan ve TMSK tarafından aynen Türkçe'ye çevrilerek yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) benimsenmiş ve Türkçe çevirilerde Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki orijinal çevirilerin paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır (Bekçi ve Özdemir, 2006:146). Buna rağmen vergi mevzuatıyla tam bir uyum sağlanmamıştır.

Türkiye'de kanuni defterler Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre tutulmakta ve bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde Vergi Usul Kanunu (VUK) değerlendirme hükümlerine uyulmaktadır. Dolayısıyla bir taraftan standartlara, diğer taraftan da VUK hükümlerine göre değerlendirme ve raporlama yapılmakta olduğundan; standartlara göre ticari kâra, VUK' a göre mali kâra ulaşılmaktadır. Standartları olduğu gibi kabul edip, muhasebe ile ilgili konularda standartlara atıfta bulunan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde komisyonda görüşülmekte olan Türk Ticaret Kanunu Tasarısında ise Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulacağı kabul edilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşumu amortisman konusunu da etkilemiştir. Amortisman konusu, amortisman tabi duran varlıkların değerlemesindeki değişikliklerden, amortismanlarla ilgili kavramlardan ve amortisman hesaplamada kullanılan yöntemlerden etkilenmektedir.

Amortisman tabi duran varlıklar olan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar işletme varlıkları içerisinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Amortisman ise birden fazla dönemde yarar sağlayacak olan ilgili duran varlıkların maliyetinin belli kurallar çerçevesinde dönemlere dağıtılmasıdır. Dolayısıyla amortisman

hesaplamasına geçmeden önce maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerleme esaslarının doğru anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir.

Ülkelerin yasal düzenlemelerindeki farklılıklar nedeniyle ilke bazlı olarak nitelendirdiğimiz ve IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, değerleme ölçülerinin seçimi ve kullanımında uygulayıcılara belirli toleranslar vermektedir. Bunun sonucunda da finansal tablolar gerçekte tam ortak bir dille ifade edilememekte ve tamamıyla olmasa bile ülkedeki uygulamaların etkisinde kalmaktadır.

Hazırlanan bu doktora tezinin amacı mevcut Türkiye muhasebe sistemiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından amortisman ve tükenme paylarının karşılaştırılarak farkların ortaya konması ve analiz edilmesidir.

Bu kapsamda tez üç bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde amortisman ve amortisman ile ilgili genel kavramlar, amortisman hesaplama yöntemleri genel olarak anlatılacak, tek düzen muhasebe sistemi ve VUK' daki düzenlemeler açıklanacaktır.

İkinci bölümde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile ilgili bilgiler verildikten sonra bu standartlar kapsamında maddi, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıklar açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde mevcut muhasebe sistemimizle Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan maddi, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıkların değerlendirme hükümleri ve amortismanlara ilişkin hükümler karşılaştırılarak raporlamaya etkileri örnek uygulamalarla desteklenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMAN KAVRAMI VE AMORTİSMANA GENEL BAKIŞ

1. AMORTİSMAN KAVRAMI

1.1. AMORTİSMANIN TANIMI VE NİTELİĞİ

Latince'den Fransızca'ya geçen ve azar azar yok etme anlamındaki “*a mortir*” kelimesinden dilimize yerleşmiş olan amortisman kavramı; işletme tarafından gerek mal ve hizmet kullanımı, gerekse diğer işletme fonksiyonlarında yararlanmak üzere elde tutulan ve bir yıldan fazla kullanılması düşünülen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıklar için katlanılan maliyetlerin hizmet ömrüne yayılması gereği ile ortaya çıkmıştır. Genel bir kavram olarak isimlendirilen amortisman, duran varlıkların türüne göre farklı terimlerle ifade edilmektedir. Maddi duran varlıklar için *amortisman*, Maddi olmayan duran varlıklar için *itfa*, özel tükenmeye tabi varlıklar için ise *tükenme payları* ifadesi kullanılmaktadır. Duran varlığın türüne göre (maddi-maddi olmayan) farklı terimler kullanılmasına rağmen, bu terimlerin özü birbirinden farklı olmayıp; söz konusu terimler, duran varlıkların maliyetinden tükenen kısmı ifade etmektedir (Özkan, 2003: 103).

Amortisman; geniş anlamda bir rantın, bir borcun, bir duran varlığın kademelere ayrılarak azar azar bitirilmesi, akışının durdurulması, ödenmesi gibi anlamları içermektedir (Doğan, 2004: 2).

Farklı meslek grupları, örneğin mühendisler, muhasebeciler ve ekonomistler amortismanı farklı açılardan ele aldıklarından her biri başka şekilde tanımlamaktadırlar (Kieso ve Weygant, 1992: 543). Bu nedendir ki, hukuk, ekonomi, işletme, maliye ve muhasebe literatüründe amortismanın farklı tanımları bulunmaktadır (Öztürk, 2006: 427).

Amortisman, ekonomi biliminde sermayenin kâr ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır (Söyler, 2005:111). Dolayısıyla amortismanın ekonomik yönden anlamı, verimlilikle ilgilidir ve kapasiteye süreklilik kazandırılması işlemidir. Bu kullanım ile iktisadi değerlerin sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır (Söyler, 2005: 111). İşletme biliminde ise amortisman; değeri düşebilecek ya da tükenebilecek varlıkların ileri dönemlerde yenilenebilmesi için kârdan karşılık ayrılması anlamına gelmektedir (Öztürk, 2006: 427). Finansal yönden amortismanın anlamı, sermaye olarak bağlanan değerlerin (yatırım varlıklarının) geri alınması olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe literatüründe ise amortismanlarla ilgili birbirine yakın çeşitli tanımlar yer almaktadır:

Amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca elde edilme maliyetinden artık değer düşülmesi sonrası kalan tutarın dönemlere dağıtılması işlemidir (Tokay, 2002: 237).

Amortisman, 8 nolu Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Standardında ise; “Duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortisman tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımını” şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK’ da amortisman tanım olarak verilmemekte (Öztürk, 2006: 427), fakat 313. maddesinde amortismanla ilgili şu ifadeler yer verilmektedir “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

VUK’ un 269 maddesinde, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi hakların gayrimenkul gibi değerlendirileceği belirtilmektedir.

1.2. AMORTİSMANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN KAVRAMLAR

Amortisman konusunun iyi anlaşılabilmesi için öncelikle ilgili kavramların açıklanması gerekmektedir.

1.2.1. Genel Kavramlar

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Hurda (Kalıntı) Değer Kavramı: Hurda veya kalıntı değer; duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda varsa taşıdığı parasal değer olarak tanımlandığı gibi, bir varlığın hizmet süresi sonucunda tahmini elden çıkarma giderlerini düşükten sonra, işletmenin bu varlıktan elde etmeyi beklediği net tutar olarak da ifade edilebilir.

Hurda değerle ilgili bir başka tanımlama da, maddi duran varlığın gider şekline dönüşmeyecek olan, ekonomik ömrünün sonunda sahip olduğu değerdir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2006: 224) olarak ifade edilmektedir.

Hurda değer için ekonomik bir anlam taşıması durumunda, bu değer, maliyet bedelinden düşürülmesi ve kalan tutar üzerinden amortisman hesaplanması daha doğru bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat bu konuda yasalarda zorlayıcı bir hüküm bulunmaması, duran varlığın ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin aktife giriş tarihinde belirlenmesinde yaşanacak zorluklar nedeniyle uygulamada yerini bulmadığı söylenebilir (Tokay, 2002: 86).

Net Defter Değeri: İktisadi kıymetin VUK' un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan değeridir.

Kullanım süresi: Amortisman tabi iktisadi varlığın, belirli bir dönem boyunca kullanıma hazır bulunması ya da belirli bir yarar sağlama süresine sahip olması anlamı taşımaktadır. Bu durumda toplam amortisman tutarı kullanım süresi sonundaki yıllık amortisman giderlerinin toplamına eşittir.

Amortisman giderleri amortisman tabi iktisadi varlığın kullanım süresince hesaplanarak ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Bununla birlikte amortisman süresini sınırlayan bazı faktörleri de belirlemek gereklidir. Bunlar:

Fiziksel ömür: Teknik olarak bulunan süredir.

Ekonomik ömür: Teknoloji ve moda nedeniyle ekonomik olmaktan çıktığı süredir.

Hukuki ömür: Hukuki açıdan sahipliğin korunduğu süredir.

1.2.2. Amortisman Süresi

VUK' un 320. maddesi uyarınca amortisman süresi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Burada kritik kavram, "aktife girme" dir. Amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife girmesi, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonunun 18.4.1988 Tarih ve 267 Yayın, 276/2 Genel Sıra Numaralı Kararında; kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması, kullanılmaya hazır halde bulunması" şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla, ilgili karardan aktife girme kavramının üç unsuru birlikte içerdiği anlaşılmaktadır.

Muhasebe kurallarına göre amortisman tabi varlığın tahmini faydalı ömrünün belirlenmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Fakat ülkemizde muhasebeye yön veren kanunlardan biri olan VUK' da yapılan son düzenlemelerle faydalı ömür vergi kurallarına göre belirlenmektedir (Süer ve Şenyiğit, 2006: 208). VUK' un 333 Sıra Numaralı Genel Tebliği bu konuyu kısmen yeniden düzenlemektedir. Bu düzenleme ile VUK' da yer alan iktisadi kıymetin en az beş yıl içerisinde itfa edilmesi hükmü yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda amortisman hesaplanması esası getirilmektedir (Elitaş, 2005: 136).

1.2.3. Amortisman Oranları

VUK' un 315 inci maddesinde 5024 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle uygulamada değişikliğine gidilerek standart oran uygulaması yerine, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği yönünde düzenleme yapılarak, "Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." ifadesine yer verilmiştir. İlgili amortisman oranları

iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler ve sektörler itibariyle 333, 339 ve 365 sıra numaralı VUK' da Genel Tebliğleri ekindeki listelerde gösterilmiştir.

Maliye Bakanlığı iktisadi varlıkların faydalı ömürlerini dikkate alarak tespit edilen amortisman oranlarını yayımlamış bulunduğu 333 sıra numaralı genel tebliğ ile duyurmuş bulunmaktadır. (28 Nisan 2004 gün ve 25446 sayılı Resmi Gazete)

Yasal düzenleme gereği olarak 01.01.2004 tarihinden itibaren iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve dolayısıyla amortisman oranları, mükellefler tarafından 333 sıra numaralı VUK' da Genel Tebliğ ekindeki listeden bulunmak suretiyle amortisman uygulaması yapılmaktadır. İlgili listede bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri söz konusu uygulamaya yönelik olarak yayımlanan VUK' da 339 sıra numaralı genel tebliğde sıralanmaktadır. (24 Ağustos 2004 gün ve 25563 numaralı Resmi Gazete).

01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için bu tarihten önce yürürlükten bulunan yasal düzenlemeler çerçevesinde amortisman ayırımına devam edilmektedir.

1.3. AMORTİSMAN KONUSUNDA FARKLI YAKLAŞIMLAR

Amortisman kavramı için yapılan tanımlar, farklı amaçlar için farklı amortisman yaklaşımlarının ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır (Çonkar ve diğer., 2006: 223)

Amortismanlar konusundaki farklı yaklaşımlar, işletmelerde amortismanların işlevlerini de ortaya koymaktadır: Bir varlıktan tek bir muhasebe döneminde yararlanılması durumunda katlanılan maliyet o dönemin gideri olarak kayıtlara alınmaktadır. Birden fazla dönemde yarar sağlayacak olan bir duran varlığın maliyeti ise amortisman gideri adı altında dönemlere dağıtılmaktadır (Örten ve Bayırlı, 2007: 15). Dolayısıyla, amortisman payları işletmenin giderlerine aktararak maliyetlerin oluşumunda önemli bir işlev üstlendiği gibi maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve faydalı ömürleri sonunda yenilenebilmesi gibi iki önemli işlev de amortismanlar tarafından yerine getirilmektedir. Amortismanların işlevlerinden yola çıkarak amortisman yaklaşımlarını dört başlık altında toplayabiliriz.

1.3.1. Değerleme Yaklaşımı

Değerleme yaklaşımına göre, amortisman, duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır (Sevilengül, 2001: 363). Bu yaklaşıma göre, amortisman bir aktif düzeltilmesi olup, duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur.

1.3.2. Tüketim Yaklaşımı

Tüketim yaklaşımına göre, duran varlık iktisap edildiğinde fayda stoku da elde edilmiş demektir. Dönem içinde, söz konusu fayda stokunda bir azalma ortaya çıkar ki, söz konusu azalmanın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretiminin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman payı hesaplanır (Sevilengül, 2001: 363).

1.3.3. Yenileme Yaklaşımı

Yenileme yaklaşımı, amortismanın, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olduğu esasına dayanır (Sevilengül, 2001: 363). Bu yaklaşıma göre; amortisman hesaplamasının amacı, her bir yıla ait payın gider olarak yazılarak yararlanma süresi sonunda kullanılamaz hale geldiği varsayılan duran varlıkların yenilenmesi için fon sağlamak olduğundan (Acar ve Tetik, 2005: 99), duran varlığın, hizmet ömrünün bilinmesi ve tespit edilen bu hizmet ömrü sonunda yaratılan fonlarla duran varlığın yenilenme olanağının yaratılması gerekir. Duran varlığın hizmet ömrü ekonomik, teknolojik ve fiziki yıpranmaya bağlı olup, bir duran varlığın ekonomik, teknolojik ve fiziki koşullara göre hesaplanan ömürlerinden en kısa olanı o duran varlığın hizmet ömrünü ortaya koymaktadır.

Maddi duran varlığın kullanımından doğan eskime, yıpranma ile çalışma koşullarından kaynaklanan bozulma fiziksel yıpranma şeklinde ifade edilirken, aynı üretimin daha hızlı ve daha az maliyetle yeni bir duran varlıkla yerine getirilmesi

teknolojik yıpranma, tüketici zevklerinde ortaya çıkan değişiklikler nedeniyle duran varlığın kullanılamaz hale gelmesi de ekonomik yıpranma olarak açıklanmaktadır (Tokay, 2002: 78).

1.3.4. Dağıtım Yaklaşımı

Dağıtım yaklaşımı; amortismanı, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların edinilmesi için katlanılan maliyetlerin ekonomik ömürleri içinde yok edilmelerini sağlamak amacıyla giderlere dağıtmayı esas almaktadır (Ebiçlioğlu ve Kahraman, 2000: 347). Bu yaklaşımda, varlıkla ilgili olarak katlanılan maliyetlerden varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer varlığın yararlanma süresine bölünerek dönemlere paylaşılır (Sevilengül, 2001: 363). Dolayısıyla işletmede bir yıldan daha fazla süre kullanılması düşünülen duran varlıkların bir yıl içinde karşılaşılabilecekleri değer kayıplarının üretilen malların maliyet bedeline veya dönem giderine kaydedilmesi amortismanın maliyet unsuru olma yönünü ifade eder (Öztürk, 2006: 427). Bu yaklaşım, amortismanın maliyet unsuru olma yönünü esas alarak, sistemli olarak duran varlıkların maliyetlerinin onlardan yararlanılan süreye dağıtımının yapılmasını ve böylece kâr ya da zararın doğru hesaplanmasını amaçlamaktadır.

2. AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN KAPSAMI

2.1. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE VUK KAPSAMINDA AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR

Amortisman, işletmelerdeki duran varlıkları ilgilendiren bir kavram olup, mevcut muhasebe sistemimizde; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar içerisinde ele alınmaktadır. Buna paralel olarak Tek Düzen Muhasebe Sisteminde amortismanına tabi duran varlıklar (bunlardan sadece arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir) üç grupta yer almaktadır ve aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

Amortismanına tabi duran varlıkların kapsamı ve amortismanına tabi olmanın genel şartları VUK' un 313. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller
- VUK' un 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler
- alet, edavat
- mefruşat
- demirbaş
- sinema filmleri

VUK' un 269 maddesi ise gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri şöyle sıralamıştır:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayri maddi haklar

2.1.1. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar işletmelerin faaliyetlerinde kullanılan yapı, teçhizat ve arsaları içermektedir. Bu varlıklar “maddidir” demek, işletmede “görünür, fiziksel varlıkları vardır” anlamındadır. Pek çok işletme için maddi duran varlıklar (veya fabrika aktifleri) en geniş aktif bölümü ifade eder. Dolayısıyla, mali tablolar bu varlıklar için muhasebeye rehber olan prensiplerden etkilenmektedir. Bu ilkeler, bu varlıkların elde etme maliyetinin, amortisman hesaplamalarının ve servis hizmetlerinden çekilmelerinin nasıl saptanacağına kararını vermemizi sağlamaktadır (Eskew ve Jensen, 1992: 365).

Satış amaçlı olmayıp, İşletme faaliyetlerinde düzenli olarak kullanılmak üzere edinilen, uzun ömürlü ve fiziksel varlıklarıyla işletmeye yarar sağlayan, yarar sağlayacakları da açık olarak tahmin edilebilen bu varlıklar, amortismanına tabi ve amortismanına tabi olmayan varlıklar olarak iki grupta ele alınabilmektedir. Binalar, makine-tesisat ve demirbaşlar gibi belirli ekonomik ömre sahip olanlar amortismanına tabi duran varlıklara örnek olarak gösterilebilirken, arsa ve arazi gibi ekonomik ömrüne sınır konulamayan varlıklar ise amortismanına tabi olmayanlar sınıflandırması içerisinde yer almaktadır.

Maddi duran varlıklar gerek kanunlarımızda, gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ilgili muhasebe standartlarında çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.

i. Mevzuatımızda Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar tek düzen hesap planında bir hesap grubu olarak yer alırken, mevzuatımızda çeşitli başlıklar içerisinde anlatılmaktadır. Tekdüzen hesap planında maddi duran varlıkların başlıcaları araziler, arsalar, yeraltı-yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar olarak sayılmaktadır. Türk hukuk sisteminde maddi duran varlıkların çeşitli unsurları ismen telaffuz edilmiş olmasına rağmen özellikle gayrimenkuller başlığı altında incelenmekte ve bu varlıklar üzerinde uzlaşılmış bir tanıma da rastlanmamaktadır (Öztürk, 2006: 318).

VUK' un 269. maddesinde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi sayılan varlıklar düzenlenmiş, başka bir ifadeyle nelerin gayrimenkul olarak ele alınması gerektiği üzerinde durulmuştur. VUK' un 273 maddesi ise demirbaş eşya başlığı altında alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşyanın değerlendirilmesi konusu ele alınmıştır.

Türk Medeni Kanunu'nun 632. ve 911. maddelerinde gayrimenkulleri üç grupta toplamaktadır:

- Arazi,
- Tapu sicilinde bağımsız ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar
- Madenler.

GVK'nın 70. maddesi gayrimenkul sermaye iradının kapsamını belirlerken, gayrimenkulleri de sınıflandırmaktadır. Buna göre;

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- Voli mahalleri ve dalyanlar;
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar
- Telif hakları
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
- Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ise maddi duran varlıklar, "işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri" olarak ifade edilmiştir.

Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar başlığı altında yer alan 8 nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nın 2. maddesinde ise maddi duran varlıklar; "bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklar" olarak tanımlanmakta ve genel özellikleri de aşağıdaki iki maddede açıklanmaktadır:

- Satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde sürekli kullanılmak amacıyla satın alınır veya inşa edilirler.
- İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmeyen, bir yıldan veya normal faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahip olunan maddi, taşınmaz ve taşınır varlıklardır.

ii. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi Duran Varlıklar

1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (26.12.1992 tarih ve 21447 nolu Resmi Gazete) maddi duran varlıklar 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR grubunda, “İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu” olarak açıklanmaktadır. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır.

250. ARAZİ VE ARSALAR

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.

252. BİNALAR

Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift vb) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

254. TAŞITLAR

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak. ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.

255. DEMİRBAŞLAR

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır.

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

259. VERİLEN AVANSLAR

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.

iii. Maddi Duran Varlıklarında Değerleme

VUK' un 258. maddesi değerlemeyi, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlamaktadır.

Vergi sistemimiz içinde, vergi matrahlarının belirlenmesi için varlıkların değerlemesinde kullanılan çok çeşitli ölçüler bulunmaktadır. VUK' un 261'inci maddesi işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirme ölçüleri şöyle sıralamıştır:

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayıcı,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedel ve emsal ücret,
- Vergi değeri,

Maddi duran varlıkların değerlemesi iki açıdan önem kazanmaktadır: Bunlardan ilki, duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır. Dolayısıyla amortisman paylarının doğru hesaplanması, amortisman yöntemlerinin seçimi ve iktisadi kıymetin hizmet ömrünün doğru öngörülmesi kadar maddi duran varlıkların doğru değerlenmesine bağlı olmaktadır. VUK' un 269. maddesinde; "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar maliyet bedelleri ile değerlenir" denmekte, VUK' un 262. maddesi ise maliyet bedelini, "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlamaktadır.

VUK' un 297. maddesinde "ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi, vergi değeri ile değerlenir" denmektedir.

VUK' un 270.maddesinde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin ekleneceği belirtilmekte, faiz ve kur farkları konusunda bir hükme yer verilmemektedir. Oysa Finansman giderleri nakliye, sigorta, komisyon gibi giderlerden daha büyük bir giderlerdir. Bu konuda Maliye Bakanlığı 151 ve 163 numaralı VUK' da Genel Tebliğlerini yayımlayarak açıklama getirmiştir.

iv. Finansman Giderlerinin ve Kur Farklarının Maliyetle İlişkisi

Maliye Bakanlığı 151 ve 163 numaralı VUK' da Genel Tebliğleri'nde yıl içinde aktive alınan iktisadi kıymetlerin yılın sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete ilave edilmesinin zorunlu, diğer yıllarda oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete eklenmesi veya gider yazılmasının isteğe bağlı olduğu belirtilmektedir.

163 nolu VUK Genel Tebliği'nde finansman giderlerinin maliyete eklenmesi konusunda sabit kıymetler ikili bir ayrıma tutulmuştur.

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymet maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi

gerektiği, işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenerek amortismanına tabi tutulması gerektiği belirtilmiş, ancak kuruluş ve işletme dönemi kavramları tanımlanmamıştır.

- Döviz kredisi kullanılarak ithal edilen sabit kıymetler nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının ise sabit kıymetlerin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların sabit kıymet maliyetine eklenmesi zorunlu olduğu, söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- İktisadi kıymetlerin iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan ve aktifleştirilen kredi faizleri ve kur farkları iktisadi kıymetin kalan ömründe itfa edileceği, iktisadi kıymet itfa süresini tamamlamışsa kredi faizi ve kur farkının doğrudan gider kaydedileceği ifade edilmiştir.

Tebliğde, “dönem sonu” kavramı açıklanmadığı gibi, ithal edilmeyip yurt içinden yabancı para cinsinden temin edilen sabit kıymetler için ödenen kur farkları konusunda da bir açıklamaya yer verilmemiştir (Öztürk, 2006 : 332).

Maliye Bakanlığı’nca da onaylanan 18.04.1988 Gün ve 276/2 Sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında, “kuruluş dönemi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları yılsonuna kadarki dönemdir. Bu dönemden (31.12’den) sonraki dönem ise işletme dönemidir” şeklinde açıklama yapıldığı görölmektedir (Öztürk, 2006 : 427). Bu açıklamadan ve ilgili 151 ve 163 nolu VUK Tebliğleri’nden yıl içinde hangi tarihte olursa olsun aktife alınan iktisadi kıymetlerin yılın sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete ilave edilmesinin zorunlu, yılsonundan sonra oluşacak kredi faizleri ve kur farklarının maliyete eklenmesi veya gider yazılmasının isteğe bağlı olduğu anlaşılmaktadır.

v. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Bedelini Oluşturan ve Maliyet Bedeline İlave Edilen Giderler

VUK’ un 270.maddesine göre; gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka nakliye ve montaj giderleri, ithal edilen makine ve tesisatın ise gümrük vergileri eklenmektedir.

VUK madde 271 ise “inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geğer” ifadesiyle işletme tarafından üretimi gerđerleřtirilen bina, gemi, makine ve tesisat gibi maddi duran varlıkların üretim sırasındaki tüm maliyet unsurlarının satın alma bedeli olarak kayda alındığını ortaya koymaktadır.

VUK’ da aktifte kayıtlı maddi duran varlıkların maliyet bedelini artırıcı giderleri ise 272. maddesinde şöyle ifade edilmektedir:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.), Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir”

Görüldüğü gibi giderlerin hem onarım hem de değer artırıcı olması durumunda; maliyet bedelini artıran değer artırıcı giderlerin ilgili maddi duran varlığın aktifteki değerine, onarım giderlerinin ise dönem giderlerine kaydı gerekmektedir.

2.1.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış yaratan bir kısım haklar ile işletmeye ticari bir fayda sağlayan ayrıcalıklar veya üstünlüklerden oluşmaktadır (Sevilengül, 2001: 416). Fiziken var olmayan ama işletmelerin yararlandığı veya yararlanmayı umduğu aktifleştirilmiş gider grubu olan maddi olmayan duran varlıklar (Yardımcıoğlu, 2007: 64) maddi duran varlıklar gibi bir yıldan daha uzun süre kullanılan ve değer kaybına uğrayan değerlerdir.

Maddi olmayan duran varlıkların en önemli özellikleri; fiziki bir varlığa sahip olmamaları, bazılarının bir bedel karşılığı elde edilmesine karşın bir kısmının ise işletmenin çalışmaları sonucunda ortaya çıkmaları olarak ifade edilmektedir (Tokay, 2002: 19).

Belirli olmayan faydalı bir ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar bazı haklar veya ayrıcalıklar yaratabilir; fakat ayrı olarak tanımlanamazlar. Bu tür varlıklar faaliyetine devam etmekte olan işletmelerde diğer varlıklarla bir bütün olarak değerlendirilmekte ve ayrı olarak tanımlanamamaktadırlar. Ayrı olarak tanımlanamayan maddi olmayan duran varlığa örnek olarak şerefiye gösterilebilir.

Maddi olmayan duran varlıkların kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde bir artış meydana gelmesi veya ticari bir fayda sağlanması beklenmekte, bu da bu varlıkların işletme için önemini artırmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların genellikle kabul edilmiş ortak bir tanımlaması, ölçümü ve yönetimi bulunmaması ve işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların kesin bir şekilde tespit edilememesi gibi nedenlerle içinde problemler barındıran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Uluslan, 2005: 70).

Maddi olmayan duran varlıklar, muhasebe literatüründe, sağladıkları yarar süreleri belirli olan ve bu nedenle itfa yoluyla dönemlere dağıtılarak gidere dönüşen ve sağladıkları yarar süreleri belirsiz olan ve bu nedenle ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kaydedilen varlıklar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedirler (Özgür, 1987: 211). Fakat böyle bir ayırım mevcut muhasebe sistemimizde ter almamaktadır.

Genellikle gider sekline dönüştükleri için itfaya tabi olan maddi olmayan duran varlıklar ise şunlardır:

- Patentler
- İmtiyazlar
- Telif Hakları
- Özel Maliyetler

Genellikle sağladıkları yararlar belirsiz olduğundan, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kaydedilen maddi olmayan duran varlıklar ise şunlardır:

- Şerefiye
- Ticari Marka ve isimler
- Kuruluş Giderleri

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili genel açıklamalardan sonra bu varlıkların özellikleri şöyle sıralanabilir. (Uluslan, 2005: 73).

- Maddi olmayan duran varlıklar, kıt kaynaklar değildir.
- Maddi olmayan duran varlıklar kullanıldıklarında, işletme değerini artırır.
- Maddi olmayan duran varlıklar gelecekte değer yaratır. Bu varlıkların tamamı, geleceğe yöneliktir.
- Maddi olmayan duran varlıkları yönetmek ve kontrol etmek zordur. Çalışanların sahip olduğu örtülü bilgiden tam avantajın sağlanması, makine veya binanın değerinin azami kullanımından daha zordur. Mülkiyet hakları yoluyla belirli koruma gücüne sahiptirler.

- Maddi olmayan duran varlıklara yapılan yatırımlar, belirgin bir biçimde daha risklidir. Uygun yönetim, AR–GE işbirlikleri ve farklılaştırılmış yenilik projesi portföyleri vb. oluşturarak bunun üstesinden gelinebilir.
- Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olmayan varlıklardır ve bu yüzden doğal olarak ticaretinin yapılması zordur. Yasal koruması zayıftır.
- Maddi olmayan duran varlıklar, doğrudan doğruya ölçülemez ve değerlemesi zordur.

Maddi olmayan duran varlıklar da maddi duran varlıklar gibi amortismanına tabi tutulmaktadır.

i. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar

26.12.1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yayınlanan hesap planında, 26 nolu hesap grubunda; haklar, şerefiye, kuruluş örgütlenme giderleri, araştırma geliştirme giderleri ve özel maliyetlerin sayıldığı görülmektedir:

260. HAKLAR

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsamaktadır.

261. ŞEREFİYE

Bir işletmenin iyi bir kuruluş olması, iyi bir iş hacmine sahip olması, müşterilerine güven sağlaması sonucu rakip işletmelerden daha fazla kâr elde etmesini sağlama durumuna *şerefiye* veya peştemallik denmektedir (Bektöre, Benligiray ve Erdoğan, 2009: 122). Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılmaktadır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır.

262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderleri

içermektedir. Bu giderlere örnek olarak; hisse senedi ve baskı giderleri, ilan giderleri, damga vergisi giderleri, noter giderleri, proje-etüd giderleri, avukat, danışman, mühendis ve bilirkişi giderleri vs. örnek olarak verilebilir (Bektöre, ve diğer., 2009: 124).

263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

264. ÖZEL MALİYETLER

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.

267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Yukarıda sayılanların dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlıkları temsil etmektedir.

268. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(-)

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

ii. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

VUK' un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı belirtilmiştir. VUK' un 282. maddesinde ise kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin değer ölçüsü açıklanmış ve mukayyet değerle değerlendirilecekleri şu şekilde ifade edilmiştir: "Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı

bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.” Maddede geçen ilk tesis ve taazzuv giderleri Tek Düzen Hesap Planında 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ hesabını, peştamallık ise 261 ŞEREFİYE hesabını ifade etmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerinin ölçülmesi, kayıtlanması ve raporlanması oldukça önemli ve önemli olduğu kadar da zor bir uygulamadır. Maddi olmayan duran varlıkların yanlış ölçümü ve eksik raporlanması, temel finansal tablo kalemlerinin bilgi verme özelliklerinde önemli ölçüde bozulmaya, maddi olmayan duran varlıkları yoğun olan işletmelerin değerinin eksik belirlenmesine ve kazançların yanlış dağıtımına yol açmaktadır (Ulusan, 2005: 70). Geleneksel muhasebede maddi olmayan duran varlıkların çoğu kayıtlanmamaktadır. Çünkü bu varlıkların gelecekte gelir yaratma yetenekleri bunları varlık olarak nitelendirmek için maliyetine katlanıldığı zamanda çok belirsizdir (Ulusan, 2008: 132).

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

VUK’ un 272. maddesinin birinci fıkrasında maddi duran varlıkların değerini artırıcı giderlerden söz edilmekte ve “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.” İfadesine yer verilmektedir. Maddenin bu bölümü maddi duran varlıkları ilgilendirirken, ikinci fıkrası maddi olmayan duran varlıklardan özel maliyet bedelinin de maliyet bedeliyle değerlendirileceğini şöyle açıklamaktadır:

“Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”

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

Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) vb. faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı %6.66 olarak belirlenmiştir. Peştemallıkların ise faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 olarak açıklanmıştır.

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

26.12.1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne bakıldığında ise tebliğ kapsamında yayımlanan hesap planında, 26 nolu hesap grubunda: haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma geliştirme giderleri, özel maliyetlerin sayıldığı görülmektedir. Bunların, itfası ise 5 yıllık sürede ve eşit taksitlerle olacağı ifade edilmektedir.

Bundan başka, gerek VUK’ da gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde itfa yöntemi olarak, eşit tutarlarla itfa ifadesi ile normal itfa yönteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, varlığın hurda değerine ilişkin bir düzenleme

gerek VUK' da, gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer almamaktadır.

2.1.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir rezervin kullanılması için yapılan ve o rezervin tükenmesine paralel olarak değer yitirecek arama, hazırlık ve geliştirme işleri için yapılmış giderler özel tükenmeye tabi varlıklar olarak nitelendirilmektedir (Sevilengül, 2001: 421). Bu varlıklar, duran varlık niteliğinde olmakla birlikte maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri içinde değerlendirilmeyen kıymetlerdir.

Bu aktifler; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tüketime sunulması zaman ve miktarı ile belirli olan belli bir maddi varlıkla ilgili olarak önceden ve tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile belirli bir ömre sahip olan giderleri içermektedirler (İldır, 2006: 78).

i. Mevzuatımızda Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

VUK' da özel tükenmeye tabi varlıkların neler olduğu açıklanmamış, fakat 3213 Sayılı ve 26.5.2004 değişiklikle 5177 Sayılı Maden Kanunu'nun 2. maddesinde sıralanmıştır. Bu maddede, “yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticari değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu Kanuna göre madendir.” denmekte ve beş grupta incelenmektedir. Gruplarda yer alan madenlerin özellikleri ile bu maddede yer almayan bir madenin grubunun tespitine ait esas ve usullerin Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmektedir.

ii. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenmeye tabi varlıklar, Tek Düzen Hesap Planında, 27 grubunda yer almaktadırlar:

271. ARAMA GİDERLERİ

Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır.

277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.

278. BİRİKMIŞ TÜKENME PAYLARI (-)

Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre "Tükenme payı" ayrılmak suretiyle itfa edilir.

279. VERİLEN AVANSLAR

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

iii. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Değerleme ve Tükenme Payı

Özel tükenmeye tabi varlıklar muhasebe kayıtlarına maliyet değeri ile alınmakta ve üretimle bu değerle ortaya çıkan azalış amortisman yoluyla giderlere

aktarılmaktadır (Sevilengül, 2001: 421). Yasal düzenleme gereği olarak maden cevherini bulan kişi ya da firmaya imtiyaz ruhsatı verilmektedir.

Tükenme payının hesaplanmasında imtiyaz bedeli veya maliyet bedeli matrah olarak kabul edilmektedir. İşletme hakkının ruhsat alınması yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı imtiyaz bedeli olurken; işletme hakkının satın alma yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı maliyet bedeli olmaktadır (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 100).

İmtiyaz ruhsatı sahibinin işletme için gerekli faaliyetlere ve harcamalara başlamadan önce yapılan giderlerin tümü imtiyaz bedeli sayılmakta ve bu tutar üzerinden tükenme payı hesaplanmaktadır. Maliyet bedelinin esas alındığı satın alma yoluyla işletme hakkının elde edilmesinde ise tükenme payı matrahı işletme hakkının satın alınması için yapılan ödemeler toplamı olmaktadır (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 100).

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 Bakanlığınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

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

Tükenme payı, tükenme konusu olan varlıkta meydana gelen azalma olarak tanımlanmaktadır (Özbirecikli, 2005: 136). Bir maden cevherinin işletilmesi demek her dönemde belirli bir miktar cevherin çıkartılması demektir. Belirli bir süre sonra cevher tükenecek ve işletme sona erecektir. Böyle bir durumda tükenme payı ayırma süresi maden cevherinin işletilme süresi olmaktadır (Güvemli,1989: 77). Doğal kaynakların işletildikçe tükenmesi, madenlerde amortisman yerine tükenme payı kavramının yerleşmesinin nedenidir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 99). Bu konu VUK' un 316. maddesinde açıklanmaktadır: "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.”

Arama giderleri; maden arama amacı ile yapılan işlemlere ilişkin giderleri içermektedir.. Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamamışsa yapılan giderler zarar kaydedilir.

Hazırlık ve geliştirme gideri ise; bulunan madeni işlenebilir hale getirmek için yapılan giderleri ifade etmektedir ve maden üstündeki örtüyü kaldırmak, yeraltındaki maden yataklarına girmek ya da yeraltındaki maden yataklarına girmek, petrol kuyusu açmak, derinleştirmek gibi giderleri içermektedir (Ildır, 2006: 79). Bu kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu tutarla bilançoda gösterilir. Aktifleştirilen bu tutarlar madenin çıkarılma süresi ile uyumlu olmak üzere amortismanına tabi tutulmaktadır.

2.2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN İLKELER

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeler içerisinde önemli bir yere sahiptir ve tebliğde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bilanço ilkeleri şöyle sıralanmaktadır:

- Duran varlıklar grubunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem için ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrı olarak bilançoda gösterilmelidir.
- Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem için ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrı olarak bilançoda gösterilmelidir.
- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.
- İşletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarları bilanço dipnot ve eklerinde gösterilmelidir.

İşletmeler yukarıda belirtilen ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen bu ilkeler doğrultusunda maddi ve maddi olmayan duran muhasebeleştirmektedirler.

3. AMORTİSMANLARIN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI İLE İLİŞKİSİ

Finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayan, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artıran, sorunların çözümünde yol gösteren muhasebenin temel kavramları, muhasebenin anayasası ve muhasebe uygulamalarının temeli olarak kabul edilmektedir (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 2003: 19). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde oniki muhasebe standardı açıklanmış, bunlardan özellikle amortismanlarla doğrudan ilgili olan üç standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.1. DÖNEMSELLİK KAVRAMI VE AMORTİSMAN

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca belirsiz kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak ifade edilmektedir(1 nolu MSUGT). Amortisman ayırma; dönemsellik ilkesine göre, birden fazla dönemi ilgilendiren maddi duran varlık maliyetinin, kendisinden faydalanan dönemler arasında dağıtılması işlemidir. Başka bir ifadeyle, duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesi gereğidir (Akgül, 2004: 2). Dönemsellik ilkesi her dönemin kendi gider ve gelirlerinden oluşmasını gerekli kıldığından, duran varlık maliyetlerinin dönemler arasında dağıtılması gerekmektedir.

3.2. MALİYET ESASI KAVRAMI VE AMORTİSMAN

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet değeri, bir duran varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması sırasında yapılan harcamalar ile bunlara bağlı tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç olmak üzere işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade etmektedir (1 nolu MSUGT).

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerini tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap edilmesinden kullanıma hazır hale getirilmesine kadar yapılan harcamalardan maliyet unsuru olanların dikkate alınarak varlığın satın alma bedeline eklenmesi gerekmektedir.

VUK' un 270. maddesine göre; gayrimenkullerde maliyet bedelinin satın alma bedeline, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın düzenlenmesinden doğan giderlerin eklenerek oluşacağı ifade edilmektedir.

Binek otomobil alımında ödenen KDV' yi de indirim konusu yapılmayıp maliyet bedeline eklenmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılmasının mümkün olduğu KDV Kanunu'nun 30. maddesinde açıklanmaktadır.

VUK' un 273. Maddesi ise; alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, satın alma bedelinden ayrı yapılan komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerin de maliyet bedeline ekleneceği ifade edilmektedir. Ayrıca işletmede üretilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların imal giderlerinin de satın alma bedeli yerine geçtiği açıklanmaktadır.

3.3. TUTARLILIK KAVRAMI VE AMORTİSMAN

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eden bir kavram olup, muhasebe politikaları ifadesinden, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar anlaşılmaktadır (Sevilengül, 2001: 26). Tutarlılık kavramına uyulmaması, uygulanan muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin, ilgili döneme ilişkin bilanço ve faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde değiştirdiğinden, muhasebe yoluyla sağlanan verilerin karşılaştırılabilir niteliklerini

ortadan kaldırıp ve karar alma durumunda olan işletme ile ilgili çevrelerin de yanılmalarına neden olur (Gürdal, 2006: 2).

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin birkaç yıllık finansal tablolarını karşılaştırabilmek olanağına sahip olmak istediklerinden tutarlılık ilkesi gereği, benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda işletme tarafından her dönem aynı muhasebe politikalarının uygulanması beklenir (Gürdal, 2006: 4). Bununla birlikte geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler (1 nolu MSUGT). Bu değişiklikler tutarlılık kavramına aykırı hareket edildiği anlamına gelmez. Bu değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na uygun olarak açıklanarak muhasebeleştirilir, ayrıca bilanço dipnotlarında açıklanır.

Seçilen amortisman yöntemlerine göre dönemlerde ayrılan amortisman tutarının direkt olarak dönem sonucunu etkilemesi, yıllar arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini etkiler. Bu nedenle seçilen amortisman yönteminin dönemler boyunca tutarlı şekilde uygulanması tercih edilen bir tutumdur. Fakat değişiklik yapılması uygun görülüş ise, değişikliğin nedenleri, değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisinin açıklanması gerekmektedir.

VUK' un mükerrer 320.maddesinde şu şekilde belirtilir:

“1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. 2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez. 3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.”

Maddeden de anlaşıldığı gibi finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması VUK' a göre belirtilen kurallara uyulması ile mümkündür.

4. AMORTİSMAN MUHASEBESİ VE VERGİ USUL KANUNU'NDA AMORTİSMAN

Amortisman muhasebesinin amacı; duran varlıkların maliyet veya başka bir ölçekle değerlendirilmiş bedelini, ilgili varlık için tahmin edilmiş ekonomik ömür içinde sistemli ve anlamlı bir yöntemle, ticari işletmelerde dönem giderine, hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetine, üretim işletmelerinde ise ürün birim maliyetlerine dağıtmak olarak ifade edilmektedir (İldır, 2006: 59). Dolayısıyla amortisman muhasebesinin amacı değerlendirme değil, varlığa ilişkin maliyetin dönemlere dağıtım yöntemi olup, aktifleştirilmiş varlığa ilişkin muhasebe değeri ise henüz gidere dönüştürülmemiş maliyeti olarak açıklanmaktadır (Süer ve Şenyiğit, 2006 : 202).

Duran varlık maliyetinin, varlığın hizmet ömrü içerisinde dönemlere dağıtılarak giderlere yazılmasında kullanılacak yöntemlerin seçimi, işletmenin mali sonuçlarında önemli değişiklikler yaratacağından önemle ele alınması gerekmektedir. Her hesap döneminde ayrılan amortisman tutarının işletmenin mali sonuçlarına etkilerini şöyle sıralayabiliriz:

- Dönem sonucunu, diğer bir deyişle hesaplanan dönem kâr veya zararını etkiler.
- Vergi matrahı hesaplanırken dikkate alındığından, ödenecek gelir veya kurumlar vergisi tutarını etkiler.
- Sabit sermaye ve işletme sermayesi ihtiyacının planlamasını etkiler.

Amortisman muhasebesine büyük ölçüde ülkemizde VUK ve VUK Genel Tebliğleri yön vermektedir.

4.1. AMORTİSMANA TABİ OLMANIN GENEL ŞARTLARI

Bir varlığın amortismanına tabi olması için aşağıda belirtilen genel şartların varlığı aranmaktadır:

- İşletme envanterine dahil ve kullanılmaya hazır olma
- Bir yıldan fazla kullanılabilir olma

- Yıpranma, aşınma vb. gibi sebeplere değer düşmeye maruz olma
- Değeri belirli bir tutarın üzerinde olma

i. İşletme Envanterine Dahil ve Kullanılmaya Hazır Olma

amortismanına tabi durab varlık, işletme envanterine kayıtlı ve kullanılmaya hazır olmalıdır. Varlığın işletme envanterine kayıtlı olması, varlığın işletmenin mülkiyetinde olmasının bir sonucu olmaktadır. Envantere kayıtlı olan bir varlık, o varlık üzerindeki mülkiyetin yanı sıra tasarruf edebilme hakkının olduğunu göstermektedir (Tokay, 2002: 81). Dolayısıyla bu varlıkların, işletme tarafından üretimde, mal ve hizmet arzında veya başkalarına kiralamada kullanılan veya yönetim amaçları ile elde tutulan varlıklar olması gerekmektedir (Sönmez, 2006: 51). İşletmenin satmak amacıyla aldığı ve işletme faaliyetlerinde kullanılmayan varlıklar için amortisman hesaplanmayacaktır.

ii. Bir Yıdan Fazla Kullanılabilir Olma

Varlığın işletmede bir yıldan fazla bir süre kullanılacağı beklenmeli, aynı zamanda da belirli bir ömrü olmalı, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır. Eğer, bir iktisadi varlığın işletmede bir yıldan fazla süre kullanılacağı tahmin ediliyorsa o iktisadi varlık bir sabit varlık niteliğindedir. Bu sebeple, bir yıldan daha az sürede işletmede kullanılacak olan iktisadi varlıklar, değeri ne olursa olsun, aktifleştirilmeden gidere yazılabilmektedir. Sabit varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması, vergi idaresi uygulaması ve Danıştay kararlarına göre, sabit varlığın bulunduğu işletmede normal şartlarda bir yıldan fazla süre kullanılacağı tahmin edilmesini ifade etmektedir. Yoksa varlığın amortismanına konu olabilmesi için o sabit varlığın fiilen bir yıldan fazla kullanılmış olması gerektiğini ifade etmemektedir. Burada yıl olarak belirtilen takvim yılı olup, hesap dönemi değildir.

iii. Yıpranma, Aşınma Gibi Sebeplerle Değer Düşmeye Maruz Olma

İşletmenin iktisap ettiği boş arazi veya arsalar bir yıldan fazla kullanılacak kıymetler olmasına rağmen bu kıymetler yıpranmaya ve aşınmaya maruz

kalmadıkları için amortismanına tabi değildir (VUK md.314). Boş arazi ve arsaların iktisap edildikten sonra kıymetten düşmeleri söz konusu olsa bile amortisman kapsamına alınmamaktadırlar (Tokay, 2002: 82) Ancak, arsa üzerine yapılan binanın maliyetine arsanın bedeli de dahil edildiğinden VUK' un 270. maddesine göre arsa dahil bina üzerinden amortisman ayrılır. Yine VUK' un 314. maddesine göre:

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
 - İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;
- amortismanına tabi tutulur.

İlgili maddeden de anlaşıldığı gibi, bir ürünün üretiminde toprağı hammadde olarak kullanılmak üzere alınan arazinin boş arazi niteliğini kaybettiğı ve amortismanına tabi tutulabileceğı kabul edilmektedir.

iv. Değeri Belirli Bir Tutarın Üzerinde Olma.

Amortismanına tabi duran varlıklar arasında sayılan fakat değeri belli bir tutarı (364 seri nolu VUK Genel Tebliğı ile 01.01.2009 tarihinden itibaren 670 TL) aşmayan duran varlıklar için amortisman hesaplanmayıp, işletmelerin diledikleri takdirde doğrudan gider kaydetme seçenekleri bulunmaktadır. Ancak, ekonomik ve teknik olarak bir bütünlük gösteren duran varlıklarda sözü edilen tutar sınırı topluca dikkate alınacaktır.

4.2. AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ

Amortismanına tabi duran varlıkların maliyetlerinin hizmet ömürlerinin dikkate alınarak yıllara dağıtılmasında farklı amortisman yöntemleri kullanılmaktadır. Aynı aktif değere sahip duran varlıkların maliyetlerinin dağıtımında farklı amortisman yöntemlerinin kullanılması, mali tablolara yansıyan amortisman paylarının da farklı olmasına neden olmaktadır.

Duran varlıklarla ilgili maliyet bedeli, hizmet süresi, hurda değeri gibi konularda gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra çeşitli yöntemlerle amortisman paylarının hesaplanması mümkün olmaktadır.

Amortisman yöntemi, amortismanına tabi varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımını ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarını belirleyici olacaktır (Süer ve Şenyiğit, 2006: 209).

VUK’ da Amortisman Yöntemleri Şöyle Sıralanmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (madde 315)
- Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (mükerrer madde 315)

Bunların dışında çeşitli özel uygulamalar söz konusudur ve VUK bu uygulamaları şöyle sıralamaktadır:

- Madenlerde amortisman (madde 316)
- Fevkalade amortisman (madde 317)
- Kıst amortisman uygulaması (madde 320)

Muhasebe literatüründe farklı yöntemler de söz konusu olmakla birlikte VUK’ a göre diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir.

4.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Maddi duran varlık maliyetinin hizmet süresince her yıl eşit olarak gidere dönüştüğünü varsayan bir yöntemdir. Her yıl hesaplanacak amortisman tutarı sabit ve birbirine eşit olduğundan eşit paylı (tutarlı) amortisman yöntemi olarak da ifade edilmektedir. VUK’ un 315. maddesinde “mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden ifa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” denmektedir. Eğer faydalı ömrün sonunda varlığın bir hurda değeri olacağı tahmin edilirse, bu tutar varlığın maliyetinden çıkarılmaktadır. Yöntem, uygulamasının basit olması nedeniyle yaygın olarak kullanılmaktadır.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yılda başlar ve (1) rakamı mükellefçe uygulanan orana bölünerek bu sürenin yıl olarak hesaplanması sağlanmaktadır.

$$\text{Amortisman süresi} = \frac{1}{\text{Amortisman oranı}}$$

Bu yöntemde yıllık amortisman payı, duran varlığın değerine amortisman oranının uygulanmasıyla bulunmaktadır.

Ayrıca Şu Şekilde de formüle edilebilir.

$$A = \frac{(M - H)}{n}$$

M: Maliyet bedeli

H: Hurda değeri

n: Yıl sayısı (hizmet ömrü)

r: Amortisman oranı

Amortismana tabi duran varlığın net değerinin hesaplanmasında ise aşağıdaki formülün kullanılması pratikte kolaylık sağlayacaktır.

$$= M(1 - r n)$$

i. 1 Ocak 2004 Tarihinden nce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması

VUK' un 315. maddesi 5024 Sayılı Kanun ile deęiŐmeden önce "mükellefler amortismana tabi iktisadî kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak, arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir" denirken genel olarak maddi duran varlıklar için tek bir oran uygulanmaktaydı. VUK' un 315. maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği belirtilmiştir (Elitaş, 2005: 138).

ii. 1 Ocak 2004 Tarihinden İtibaren Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Uygulaması ve Oranları

VUK' un 333 ve 339 nolu Genel Tebliğleri ekindeki listelerde amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile amortisman oranları açıklanmıştır. Bu uygulama, 1.1.2004 tarihinden sonra alınan amortismana tabi iktisadi kıymetler için geçerlidir. Maliye Bakanlığı tarafından daha önce belirlenmiş ve VUK' da 333 ve 339 sıra numaralı genel tebliğleri ile duyurulmuŐ bulunan amortisman oranları ile

ilgili değişiklikler de söz konusu değişikliğin yapıldığı dönemden itibaren geçerli olacaktır.

Bir başka anlatım şekli ile 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ ile 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ ekindeki listede yer almayan veya faydalı ömürleri ile amortisman oranlarında değişiklik yapılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için yeniden belirlenecek olan faydalı ömür ve amortisman oranları, değişiklikle ilgili VUK Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayımlandığı hesap döneminden yani 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren geçerli olmaktadır.

Maliye Bakanlığı gerek gördüğü takdirde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ömürlerini dolayısıyla ayrılacak amortisman nispetlerini değiştirebilmektedir. 339 sıra numaralı VUK' da genel tebliği ile 333 sıra numaralı VUK genel tebliği ekindeki listede ilan edilmiş olan faydalı ömür ve amortisman oranlarına göre amortisman tabi tutulmakta iken faydalı ömürleri değiştirilen iktisadi kıymetlerin net değerlerine yönelik olarak ilan edilen yeni faydalı ömür süresinden, anılan liste uyarınca amortisman ayrılmış olan sürenin indirilmesi suretiyle kalan amortisman süresi esas alınarak itfa edilmesi (amortisman tabi tutulması) gerekmektedir.

4.2.2. Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi, VUK' un Mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede “Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur” ifadesi yer almaktadır. Yöntem uygulanırken, duran varlığın her yıl birikmiş amortismanı düşüldükten sonra kalan değerine normal amortisman oranının iki katı uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre belirlenmektedir ve sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilmektedir.

Aynı madde hükmüne göre, yöntemi yalnızca bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler uygulayabilmektedirler. Azalan bakiyeler yöntemi, verginin ertelenmesi yoluyla işletmeye vergi avantajı sağlamaktadır.

01.01.2004 tarih ve 5024 Sayılı Kanun ile “amortisman oranı % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.” İfadesindeki %40 ibaresi

kaldırılmış, fakat normal amortisman oranının iki katı uygulanması esası ile ilgili bir değişiklik yapılmamıştır.

4.2.3 Madenlerde Amortisman

Madenlerle ilgi amortisman uygulaması, VUK' un 316. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü şöyledir:

“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.”

Maden ve taş ocaklarında bulunan cevherin azalması halinde, işletenler, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarına baş vurarak özel amortisman oranı için talepte bulunmaları gerekmekte ve bu amortisman oranları her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı verilmektedir.

Ülkemizde madenlerin mülkiyeti de işletme hakkı da devlete aittir ve devletin dışındaki kişilerin madenleri işletmesi izne tabidir. Bu husus, 3213 Sayılı Maden Kanunu'nun 4. maddesinde, “Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir” şeklinde ifade edilmiştir.

Maden rezervlerini işletme hakkı iki şekilde elde edilmektedir:

- Birincisi devletten işletme ruhsatı alınması,
- İkincisi ise işletme ruhsatına sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıdır.

İşletme hakkının nasıl elde edildiği, üzerinden amortisman hesaplanacak tutarı da etkilemektedir (Öztürk, 2006: 433). Çünkü ruhsatın yukarıda belirtilen iki ayrı yolla elde edilmesi farklı maliyetleri ifade etmektedir.

Maden amortismanı ile ilgili esaslara göre itfa edilecek bedel birinci halde imtiyaz bedeli ikincisinde maliyet bedelidir.

İşletme ruhsatını doğrudan devletten alınması durumunda, yetkili makamlardan alınan arama ruhsatına dayanılarak, yapılan arama ve sondaj çalışmaları sonucunda, işletmeye elverişli maden cevherlerini bulan arama ruhsatı sahibine imtiyaz ruhsatı verilmektedir. Bu durumda, amortisman tabi tutar, arama çalışmalarından başlayarak işletme dönemine kadar tüm giderleri kapsamakta olup, bu şekilde oluşan amortisman matrahına *imtiyaz bedeli* denmektedir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 100) .

İmtiyaz hakkının alınmasından sonra yapılan giderlerin ise VUK' un 316. maddesiyle ilgisi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, imtiyazın alınmasında yapılan kuyu, galeri, ocak gibi tesislerin maliyeti imtiyaz bedeline dahil edilmekte, imtiyazın alınmasından sonra ortaya çıkan bu gibi tesis giderleri amortisman cetvelinde yer alan oranlarla normal veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemlerinden biriyle ayrıca itfa olunmaktadır.

Madenin terki durumunda ise bu gibi tesislerin itfa edilmemiş kısımları doğrudan gider yazılabilmektedir. Madenlerde kullanılan ve madenin terk edilmesi halinde söküldüğünde bir değeri kalmayan tesisat bedelleri maden maliyetine dahil edilir ve birlikte amortismanına tabi tutulmaktadır.

VUK' un 270. maddesine göre; noter, tapu, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçlarının maliyete veya imtiyaz bedeline dahil edilmesi ihtiyaridir.

Maden işletme hakkının ruhsata sahip olanlardan satın alınarak elde edilesi halinde ise, maliyet bedeli satın alma bedeli ve satın almaya bağlı giderlerin toplamından oluşmaktadır (Öztürk, 2006: 434).

Maden ve taş ocaklarında daha önce açıklandığı üzere maliyet ve imtiyaz bedelleri dışında; mevcut gayrimenkul, iktisadi kıymet, alet, edevat ve demirbaşların genel ilkelere göre amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Çünkü bu konuda söz konusu madenin işlenmesi için edinilen makine ve benzeri araç ve gereç için iktisadi ömür esasına göre amortisman ayrımı yapılması mevcut yasal düzenleme gereğidir.

Tahmin edilen maden miktarından daha fazla maden çıkarılması halinde başlangıçta tespit edilen imtiyaz veya maliyet bedelinden daha fazla amortisman ayrılamaz. Tahmin edilenin altında cevher çıkarılmış ise bu defa kalan kısım en son yıl zarar yazılarak kapatılır.

Maden, çakıl, kum gibi maddelerin çıkarılacağı arsa ve arazilerin satın alınması halinde, maden amortismanına tabi tutulacaktır. Bu tür arsa ve araziler VUK' un 314. maddesinde söz edilen boş arazi ve boş arsalar niteliğinde değildir. Arazi ve arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde daha az, bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğramaları söz konusu olmakla birlikte uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresinde meydana gelmesi muhtemel değer kaybını takdir etmek

uygulamada güçlük arz etmektedir. Bu nedenle arazi ve arsa maliyetlerinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın tümü üzerinden amortisman ayırımı yapılabilmektedir.

Özel tükenmeye tabi varlık olarak nitelenen madenlerde, üretime göre amortisman ve oransal amortisman olmak üzere iki uygulama bulunmaktadır (Sevilengül, 2001: 421).

i. Üretime Göre Amortisman (Maliyet Esası)

Arama giderleri, aramalar sırasında bulunan çıkarılabilir maden miktarına bölünür ve bir ton maden başına düşen pay bulunur. Toprak örtüsünün kaldırılması (dekapaj) ile giderlerin itfasında bağımsız her yatak için ayrı hesaplama yapılır (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 286). Her dönemde yapılan üretim miktarı, birim başına düşen maliyetle çarpılarak o dönemin üretimine yüklenecek tükenme payı tutarı tespit edilir (Sevilengül, 2001: 421). Bu durum şöyle formüle edilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 286):

$$\text{Aylık tükenme payı} = (q \times e) \times d$$

q: Her ay yapılan üretim miktarı

e: Toprak emsali (yeni tespitlere göre cevher ve toprak miktarı değişinceye kadar belirlenmiş olan)

d: Yapılan dekapajın birim maliyeti

ii. Oransal Amortisman (Satış Esası)

Bu yöntemde tükenme payı; özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet toplamı, satış hasılatı veya kârın belli bir yüzdesiyle çarpılarak bulunmaktadır (Sevilengül, 2001: 422).

$$\text{Birim başına gider emsali} = \frac{\text{arama giderleri}}{\text{çıkarılabilir madenin toplam satış hasılatı}}$$

$$\text{Tükenme payı} = \text{satılan birim} \times \text{birim başına gider emsali}$$

4.2.4. Fevkalade Amortisman

5024 Sayılı Kanunla, VUK' un 315 inci maddesinde yapılan değişlikle, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle yeniden belirlenmiştir. VUK' un 333 ve 339 sayılı genel tebliğlerinde, duran varlıklara ilişkin faydalı ömürlerin dikkate alınması sonucu amortisman üst sınırları belirlenmiştir. Bu oran ve süreler ortalama değerler olmakta, bazı duran varlıkların faydalı ömürlerinin, tahmin edilenden daha uzun veya daha kısa olduğu görölmektedir. Bu nedendir ki VUK' un 315. maddesinde bahsedilen genel ekonomik ömür yönünden yapılan varsayım kapsamında değerlendirilmelerinde sakınca bulunan varlıklar için özel amortisman oranları konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş (Öztürk, 2006: 426) ve bu durum VUK' un 317. maddesinde açıklanmıştır.

VUK' un 317'inci maddesindeki hükme göre, amortisman tabi olması koşuluyla menkul, gayrimenkul ve haklarda ortaya çıkan olağandışı kayıplar nedeniyle fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır. Madde şöyledir:

“Amortisman tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır.”

VUK'un olağanüstü amortisman uygulama nedenlerini üç grupta ele aldığı anlaşılmaktadır.

i. Doğal Afetler Nedeniyle Ortaya Çıkan Değer Kayıpları

VUK' un 317. maddesinin 1. fıkrasında; “yangın, deprem ve su basması gibi afetler” ifadesindeki gibi kelimesiyle fırtına, hortum, şimşek, kasırğa, heyelan, ekinlere zararlı canlıların musallat olması, zirai işletmelerde salgın hastalık ve benzeri afetlerin de kastedildiği genel kanıdır.

Doğadan kaynaklanan yıkımlar yanında, yangın, trafik kazası, terörist faaliyetler gibi nedenlerle oluşan değer kayıplarının doğal afet kavramı içerisinde düşünülmesi ve fevkalade amortisman kapsamına alınması gereği genel bir kanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşın iktisadi kıymetin hatalı üretimi, hatalı kullanımı, çalınma, kaybolma gibi nedenlerle oluşabilecek değer kayıpları fevkalade amortisman uygulamasına konu edilmemektedir (Öztürk, 2006: 429).

Afetlerin olması halinde ilgili kamu kuruluşlarından alınan bir raporla vergi dairesine müracaat edilerek duran varlıktaki değer kaybının doğal afetten kaynaklandığının tespit edilmesi ve hasarın tutarının tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, zayi olan iktisadi kıymetin fevkalade amortisman yoluyla gider yazılması için Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması zorunluluktur.

Yapılmakta olan yatırımlar kural olarak amortismanına tabi tutulamaz. Yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle değerini kaybeden tamamlanmamış binalar ve yatırım malları için fevkalade amortisman ayrılması da söz konusu olamaz. Ancak, bunların tespit edilen emsal bedeli, yapılmakta olan yatırımın kayıtlı değerinden düşülmek suretiyle doğrudan gider yazılmalıdır.

VUK' un 329. maddesine göre; doğal afetten zarar gören varlıklar dolayısıyla sigorta şirketinden tazminat alınması halinde, fevkalade amortisman uygulamasına gidilmeden sigortadan alınan tazminat ile net değer kıyaslanması sonucu bulunan tutar sonuç hesaplarına aktarılabilmesi gibi, tazminat fazlası *yenileme fonu* hesabına da alınabilir.

Değerini kısmen kaybeden duran varlıklara fevkalade amortisman uygulandıktan sonra, bunların bakım-onarımı için yapılan masraflar doğrudan gider yazılabilir. Değerini tamamen kaybeden duran varlıkların yenilenmesi halinde maliyet bedelleri üzerinden genel hükümlere göre amortisman hesaplanır.

ii. Yeni İcatlar Nedeniyle Ortaya Çıkan Değer Kayıpları

Teknolojik gelişmeler nedeniyle üretim araçlarının ve üretim tekniklerinin eskimesi söz konusu olmaktadır. Bu durum duran varlıklarda amortisman uygulamasının nedenlerinden biridir ve amortisman uygulamasında normal süreçtir. Ancak, bazen teknolojik gelişme sonucu ortaya çıkan yeni icatlar, eski duran varlıkların değerlerinde ani ve çok yüksek oranda kayıplar oluşturmaktadır. Yeni

icatlar nedeniyle duran varlıkların değerinde fevkalade amortisman ayrılmasını gerektirecek kadar bir kayıp olup olmadığına karar verecek olan makam Maliye Bakanlığı'dır. Buradaki kıstas, yeni icat nedeniyle eski duran varlığın değiştirilmesinin kaçınılmaz olması ve duran varlığın değişimi halinde rekabet gücündeki azalmaların giderilmesi olmaktadır. Dolayısıyla fevkalade amortisman, teknolojisi eskimiş işletmelere yeni teknolojilerin kazandırılması için ortaya çıkmış bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Öztürk, 2006: 428).

Yeni icatlar nedeniyle fevkalade amortisman uygulaması, VUK' un 317. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiş olup şöyle ifade edilmektedir: "Yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşen ve tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelen; menkul, gayrimenkul ve hakların itfa edilmemiş bedelleri, fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilir"

Bazı yazarlar, bu usulün sadece üretime doğrudan katkısı bulunan kıymetler için uygulanabileceği, büro demirbaşları için teknik verim ve kıymetlerini kaybettikleri gerekçesiyle fevkalade amortisman uygulanamayacağı görüşündedirler.

iii. Cebri Çalışma Sonucu Ortaya Çıkan Değer Kayıpları

Fevkalade amortisman ayrılması gerektiren bir diğer neden ise cebri çalışma nedeniyle ortaya çıkan değer kayıplarıdır. Cebri çalışma nedeniyle iktisadi kıymet üzerinden fevkalade amortisman ayrılması için ilgili duran varlıkların normalinden fazla çalışmaya tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Cebri çalışmaya konu olan duran varlıklar, doğrudan üretimde bulunan duran varlıklar olup, üretime başlamayan veya aşırı çalışmayan duran varlıklar konunun dışındadır.

VUK' da cebri çalışmadan ne anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır. Bu durumda, ilgililerin Maliye Bakanlığına müracaatı üzerine, Maliye Bakanlığı ilgili Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın da görüşünü almak suretiyle uygulamaya yön verecektir. Bunun için, normalden fazla çalıştırılan duran varlıklara ait bir liste çıkarılır ve Maliye Bakanlığı'na fevkalade amortisman ayrılması için başvurulur. Maliye Bakanlığı'nın Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile mutabakatı sonucu "günde on saat ve yılda üç yüz gün hesabıyla 3.000 saatlik bir çalışma normal, bunun üstü cebridir" görüşüne ulaşılmıştır (Öztürk, 2006: 430).

Buna göre; duran varlığın yılda;

- 3000 saate kadar çalıştırılması halinde normal amortisman oranları,
 - 3001 saat ile 4800 saat arasında çalıştırılması halinde normal amortisman nispetinin % 25 fazlası,
 - 4800 saatten fazla cebri çalışmaya maruz kalınması halinde normal amortisman nispetinin % 30 fazlası,
- fevkalade amortisman olarak uygulanır.

Cebri çalışma ile ilgili fevkalade amortismanın ayrılması için her yıl Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmesine gerek bulunmamaktadır. İlk müracaat üzerine oran tayin edilir. Sonraki yıllarda duran varlık yıllık çalışma saatine göre yukarıdaki oranlar dahilinde uygulanmaktadır. Ancak, vergi incelemeleri esnasında yıllık çalışma saatlerinin ispat edilmesi gerekmektedir.

Bir sabit kıymet için fevkalade amortisman ayrılması talebinde bulunması halinde; ilgili duran varlığın aktife alınması ve bir hesap dönemi çalışması zorunludur. Bir önceki hesap döneminde makinenin fazla çalışma saatleri tespit edildikten sonra fevkalade amortisman uygulanması için Maliye Bakanlığı'na başvurulacaktır.

4.3. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI

VUK' un 320. maddesine göre İktisadi varlıkların işletmeye kaydedildiği dönem itibariyle hesaplanan amortisman tutarının tamamı hasıllattan indirilmektedir. Ancak, 1995 yılında yapılan bir değişiklikle sadece binek otomobillerin elde edildikleri hesap döneminde, bunların aktife girdikleri ilk hesap dönemi için *kıst amortisman* uygulaması getirilmiştir (Çonkar ve diğer., 2006: 227). Bu uygulamada faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, binek otomobiller için amortisman hesaplanmasında, otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmaktadır. Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

$$\text{İlk yılın amortismanı} = \left[\frac{\text{yıllık amortisman tutarı}}{12} \right] \times \text{kullanılan ay sayısı}$$

hesabıyla belirlenmektedir. Bu hesaplamada binek otomobilin aktife girdiği ay kesri tam sayılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden kısım ise itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir.

4.4. AMORTİSMAN YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ, DEĞİŞTİRİLMESİ VE DİĞER AMORTİSMAN KURALLARI

VUK yöntem değiştirme konusunda da kısıtlama getirmektedir. Sadece işletmelerin azalan bakiyeler üzerinden amortisman hesaplama yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine olanak tanınmıştır ve bu konudaki düzenleme VUK' un mükerrer 320. maddesiyle yapılmıştır.

İlgili maddenin üçüncü fıkrasında; yöntem değiştirenlerin, dönem beyannamelerinde veya eski bilançolarında bu keyfiyetlerini belirtmelerinin zorunlu olduğu, kabul edilen yeni yöntemin bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınacağı ve henüz yok edilmemiş olan kısmın kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilmesi gerektiği açıklanmaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemeyeceği açıkça vurgulanmakta ve iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük oluşturan değerler için normal veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemlerinden yalnız birisinin uygulanabileceğine işaret edilmektedir.

Hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da adlandırılan azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi, duran varlık yatırımını teşvik etmeyi amaçlamaktadır (Süer ve Şenyiğit, 2006: 202).

İşletmelerin varlık unsurlarında ortaya çıkan ve amortisman kavramı ile anılan değer azalışlarının gider niteliğini kazanabilmeleri için bazı temel kuralların göz önünde tutulması gerekmektedir. Bu kurallar şöyle sıralanabilir:

- Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir (VUK Madde 320).
- Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz (VUK Madde 320).
- Normal amortisman usulünden dönülemez, fakat azalan kalanlar üzerinden amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine dönülebilir. Amortisman süresi değiştirilmemek kaydıyla, iktisadi kıymetin kalan değeri, kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarda itfa edilir. Değişiklik beyannamede veya bilanço dipnotlarında belirtilmelidir (VUK Mük. Md. 320).
- Aynı işletmeye ait bilançonun aktifinde yer alan iktisadi kıymetler için ayrı ayrı amortisman usulünün tercih edilmesi mümkündür. Dolayısıyla, Her yıl yeni alınan sabit kıymetler için farklı amortisman yöntemi ve oranı benimsenebilir. İstisnası ise, İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden sabit kıymetler için aynı amortisman yönteminin benimsenmesi gereğidir (VUK Mük. Md. 320). Maddede iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük oluşturan değerler;

“Bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren amortismanına tabi değerler topluluğu olarak ve ayrıca örf ve teamüle göre birlikte alınıp satılması alışılmış olan ve teknik niteliği bulunmayan, belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerleri” olarak tanımlanmaktadır.

- Birden fazla sektördeki işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için tebliğlerle tespit edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır.(VUK. Mük. Md.302/1).
- Sabit kıymetlerin daha önceki sahibi tarafından tamamen veya kısmen amorti edilmiş olması, bu kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanmasına engel teşkil etmez.

- Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.
- Evvelce amortisman süresini doldurmuş bulunan iktisadi kıymetlerin değerlendirilerek başka bir işletmeye aynı sermaye olarak konulması, bu kıymetler için amortisman ayrılmasına engel değildir
- Herhangi bir yılda başlangıçta belirlenenden daha az bir oran uygulanırsa, ayrılmayan kısım izleyen yıllarda vergi matrahından indirilemez.
- Amortisman oranları Tebliğle belirlenen oranlarda fazla olamaz. Bu oranlardan düşük oran uygulanması halinde amortisman süresi uzatılamaz.
- Her yılın amortismanı ancak o yıl ait değerlemede nazara alınabilir.
- Aktife kayıtlı değerler için kullanılmama koşulu aranmaksızın amortisman ayrılabilir.
- İktisadi bir değer için amortisman ayırmanın şartı kullanılmaya başlanması değil, aktife girmesidir.

4.5. AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ VE AMORTİSMAN KONUSUNDA ÖZEL DURUMLAR

4.5.1. Vergi Usul Kanunu' nda Amortisman Kayıt Yöntemleri

Hesaplanan amortismanlar VUK' un 321. maddesi gereğince muhasebeleştirilmektedir. İlgili maddede, hesaplanan amortisman paylarının hesaplarda ayrıca gösterilmek suretiyle ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesinin veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanmasının caiz olduğunu belirtmektedir. Maddeden anlaşıldığı üzere amortisman tutarlarının kayıtlanmasında iki yöntem söz konusudur.

i. Direkt Yöntem

Direkt yöntem, hesaplanan amortismanların doğrudan doğruya ilgili buldukları varlıkların değerinden indirilmesi ve söz konusu varlıkların bilançoda net defter değerleri ile gösterilmesi esasına dayanan bir yöntemdir. Başka bir deyişle, bu yöntemin kullanılması durumunda, ilgili varlığın maliyet bedelinin ve birikmiş amortismanının bilançoda ayrı ayrı görünmesi söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla da yeterince açıklayıcı değildir.

Bu yöntemde hizmet süresinin sonunda varlığın bilançodaki değeri sıfırlandığından, halen işletmenin varlıkları arasında bulunan bir varlığın bilançoda görülememesi gibi bir sakınca da söz konusu olmaktadır. Tek Düzen Hesap Planınca kabul görmeyen endirekt yöntemde bu sakıncayı ortadan kaldırmak, başka bir ifade ile varlığın halen işletmede bulunduğunu gösterebilmek açısından son yılın amortisman tutarı 1 Kr (01.01.2005 tarihinden önce ise 1 TL idi) eksik kaydedilerek varlığın bilançoda iz bedeli ile gösterilmesi sağlanmaktadır.

ii. Endirekt Yöntem

Hesaplanan amortismanların pasifte ayrı bir karşılık hesabında kayıtlanması suretiyle muhasebeleştirilmesi esasına dayanan bu sistem, bilançoda hem varlığın değerinin hem de amortisman tutarının ayrı ayrı izlenebilmesi açısından oldukça açıklayıcı olmaktadır. Bu nedenledir ki Tek Düzen Hesap Planı tarafından da benimsenmektedir.

Amortisman hesapları pasif karakterli hesaplar olup, bilançonun aktifinde (-) işaretiyle indirim (veya düzenleyici) kalem olarak yer almaktadırlar. Tek Düzen Hesap Planında amortisman hesapları şöyledir:

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Bu hesapların ortak özelliği, ilgili buldukları gruplara ait varlıkların amortisman tutarlarının ve tükenme paylarının kayıtlanmasında kullanılmalarıdır. Bu hesaplar varlığa ait amortisman tutarının bir gider hesabının borcu karşılığında alacaklanmaktadır.

4.5.2. Amortisman Konusunda Özel Durumlar

İşletmede alınan bazı kararlardan veya yönetimin verdiği kararlar dışında gerçekleşen olaylardan tüm bilanço kalemleri gibi duran varlıklar, bu bağlamda da amortismanlar etkilenebilmektedir.

i. Duran Varlığın Satılması

İşletmelerde maddi duran varlıkların edinimindeki amaç bunların satılması olmasa da, sonradan çeşitli sebeplerle satılabilirler. Duran varlıkların satışı durumunda satış sonuçlarının hesaplara nasıl aktarılacağı VUK' un 328. maddesinde açıklanmaktadır.

Amortismanına tabi duran varlıkların satılması halinde tahsil edilen veya tahsil edilecek bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına kaydedilmektedir. Tek düzen muhasebe sisteminde ilgili hesaplar; 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR VE 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR hesaplarıdır. Henüz amortisman hesaplanmamış duran varlığın satışı halinde, duran varlığın kayıtlı bedeliyle satış bedeli karşılaştırılmaktadır. Amortisman hesaplama işlemleri sürerken duran varlığın satışı durumunda ise net aktif değer hesaplanmaktadır. Duran varlığın net aktif değeri, hesaplanmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar olmaktadır.

$$\text{Net Aktif Değer} = \text{Maliyet Bedeli} - \text{Birikmiş Amortisman}$$

Maddi duran varlıkların satış bedeli net aktif değerden fazla ise kâr, az ise zarar söz konusu olmaktadır. Duran varlığın satıldığı hesap döneminde amortisman hesaplanmamaktadır.

ii. Duran Varlığa İlişkin Sigorta Tazminatı

Sigortalı maddi duran varlıkların hasara uğraması halinde, nasıl bir uygulama yapılacağı VUK' un 329. maddesinin ilk bendinde düzenlenmiştir ve

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

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilave olunur.”

Maddenin ilgili bentlerinden anlaşıldığı gibi maddi duran varlığın net değerini aşan tazminat fazlası kâra kaydedilmeyip, üç yıl süre ile öz kaynaklarda bir

hesapta tutularak aynı türden bir maddi duran varlığın finansmanında kullanılabilir. Şöyle ki, üç yıl içerisinde veya üç yılın sonunda maddi duran varlığın edinimi durumunda maddi duran varlığın amortismanı giderlere kaydedilmeyip, ilgili fondan karşılanmaktadır. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenmektedir. Fonun tüketilmesinden sonra ise, itfa edilmemiş kalan değerın amortismanına devam edilmektedir.

iii. Yenileme Fonu

Yenileme fonu, iktisadi işletmelere dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin gerektiğinde yenilenebilmesi için, bu kıymetlerin satış kârı veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafazasını ifade etmektedir. VUK' un 328 ve 329. maddelerinde hükme bağlanan yenileme fonu, tek düzen hesap planında ÖZKAYNAKLAR grubunda 549 ÖZEL FONLAR Hesabında muhasebeleştirilmektedir. Yenileme fonuna alınan kâr, yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup edilir. Bir başka anlatımla, hesaplanan amortisman, satıştan doğan ve yenileme fonuna alınan kâr eşitleninceye kadar gider yazılmayacaktır. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş bakiye bir değer kalırsa, bu bakiye değerın amortismanına devam edilecek ve ayrılan amortisman payları o zaman gider kaydolunacaktır.

Maddi duran varlıkların satışından elde edilen kârın veya sigorta tazminatı fazlasının yenileme fonunda üç yıl süreyle saklanabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı aranmaktadır:

- Bilanço esasında defter tutulmalıdır.
- Satılan veya afetler yüzünden elden çıkan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu bulunması veya bu hususta işletmeyi yönetenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olunması gerekmektedir.
- Alınacak iktisadi kıymet yenilenen iktisadi kıymetle aynı türden olmalıdır.
- Yenileme fonu olarak kayıt edilen kâr üç yıl içinde kullanılmalıdır. Bu süre içinde kullanılmayan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

- Satılan veya afetler nedeniyle ziyaa uğrayan kıymet amortismanına tabi olmalıdır.

Yenileme fonu, bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflere tanınan bir vergi erteleme fırsatı olarak değerlendirilebilir. Her ne kadar mevzuatımızda işletme hesabı esasına göre defter tutanların veya serbest meslek erbabının yenileme fonu ayıramayacağı yönünde bir açıklama olmasa da muhasebe tekniği açısından bu durum mümkün görülmemektedir.

Söz konusu fonu ayırabilmenin ikinci şartı ise, satılan veya afet nedeniyle elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu bulunması veya bu konuda işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

Yenileme fonu konusundaki üçüncü şart, satış veya tazminat dolayısıyla doğan kârın, satılan maddi duran varlığın aynı türünden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılmasıdır. İşletmenin gereksinimlerindeki değişiklikler veya teknolojideki gelişmeler nedeniyle yenilenen maddi duran varlığı öncekine göre teknolojisinin daha yeni ve gelişmiş olması doğaldır. Bu durum, yenileme fonu ayırmanın özüne aykırı olarak kabul edilmemektedir. Ayrılan yenileme fonunun, en fazla üç yıl içinde kullanılması gerekir. Aksi takdirde üçüncü yıl matrahına eklenerek vergilendirilmektedir. Yenileme fonunun üç yıl bekletilmesi, işin bu sürede devamı halinde söz konusu olup, işin terki, tasfiyeye girme, devir veya veraset yolu ile intikal gibi hallerde, üç yıl dolmamış olsa dahi, bu durumun doğduğu dönemin sonunda yenileme fonunun vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI'NDA AMORTİSMAN

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun safi kârın tespitinde indirilecek giderlerle ilgili 40. maddesinin 7. bendinde "VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar" sayılmaktadır. Aynı kanunun gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41. maddesinde ise indirim konusu yapılması kabul edilmeyen giderlere yer verilmiştir. İlgili maddenin 8. bendinde; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile

amortismanlarının mali kârın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da amortismanlara yer vermiştir. Kanunun indirilecek giderler başlıklı 14. maddesinin 2 bendinde ilk tesis ve taazzuv giderlerinin, bu giderler aktifleştirildiği takdirde ise bunların VUK gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortismanlarının gider yazılacağı açıklanmaktadır. Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmeyen giderlere yer verilmiştir. İlgili maddenin 12. bendinde; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı açıklanmaktadır.

6. MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE GEÇEN AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ

Muhasebe literatüründe çeşitli açılardan sınıflandırılmış pek çok amortisman yöntemi bulunmakta olup, bunların bir kısmı açıklanacaktır.

6.1. EŞİT TUTARLI AMORTİSMAN YÖNTEMİ

Bu yöntem, amortisman kavramında zamanın fonksiyonunu, kullanımın fonksiyonunun yerine koymakta ve basit olması nedeniyle uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır (Kieso ve Weygant, 1992: 547). Normal amortisman yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem, duran varlık maliyetinden hurda değer düşüldükten sonra kalan değere, varlığın hizmet süresine göre bulunan değişmez yüzdenin uygulanması esasına dayanır. Bu yöntem birkaç sebeple seçilebilir (Pratt, 1993: 393):

- Yöneticiler aktif değerlerin kullanım süresinin her yılında eşit değerde yararlar aktardığına inanırlar
- Diğer yöntemlere göre uygulanması daha basittir
- Uzun ömürlü varlıkların yaşamının ilk yıllarında daha yüksek defter değeri ve daha yüksek net gelir rakamları elde edilmesine sebep olur.

- Bakım onarım harcamaları gerçekte her dönemde eşittir(Kieso ve Weygant, 1992: 547). Kieso ve Weygant'a göre, varlığın ekonomik faydasının her yıl aynı olması ve bakım onarım harcamalarının her dönemde eşit olduğunun düşünülmesi hayalci varsayımlardır.

Örneğin; X yılında alınan taşıtın maliyet bedeli 20.000 TL olup, faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmektedir. Buna göre;

$$\text{Amortisman oranı} = \frac{1}{\text{hizmet süresi}} = \frac{1}{5} = \%20$$

$$\text{Yıllık amortisman payı} = 20.000 \times (\%20) = 4.000 \text{ TL}$$

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
1	%20	4.000.-	4.000.-
2	%20	4.000.-	8.000.-
3	%20	4.000.-	12.000.-
4	%20	4.000.-	16.000.-
5	%20	4.000.-	20.000.-

6.2. YIL SAYILARI TOPLAMI YÖNTEMİ

Yıl sayıları yöntemi azalan ve artan oranlı olmak üzere iki şekilde uygulanırken, muhasebe literatüründe azalan oranlı yıl sayıları yöntemine daha çok rastlanmaktadır.

i. Azalan Tutarlı Uygulama

Varlığın ekonomik ömrü boyunca amorti edilebilir değerinin azalan kesirler yardımıyla hesaplanması esasına dayanır. Böylece amortisman tutarı her yıl küçülür. Oluşturulan kesir sayılarının toplamı amortisman süresinin sonunda (1)e eşit olur ki bu, amorti edilebilir varlığın değerinin tamamının ekonomik ömrü boyunca amortismanlara yüklendiğini ifade etmektedir (Larson ve Miller, 1993: 542).

Örneğin, hizmet ömrü 5 yıl, aktife giriş değeri 20.000 TL ve hurda değeri 2.000 TL olan bir dokuma makinesinin yıl sayıları toplamı yöntemine göre yıllar itibariyle amortismanını hesaplayalım.

Yıl sayıları toplamı yönteminde kesirlerin oluşumunda aşağıda verilen formülden yararlanabiliriz:

$$\text{Yıl sayıları toplamında dikkate alınacak payda} = n \left[\frac{(n+1)}{2} \right]$$

n = yıl sayısı (ekonomik ömür)

$$n = 5 \quad \Rightarrow \quad \text{Payda} = 5 \left[\frac{(5+1)}{2} \right] = 15$$

Payda aşağıdaki hesaplamayla da bulunabilir:

$$\text{Payda} \quad \Rightarrow \quad 1+2+3+4+5=15$$

Amortisman Oranı: n/Yıl Sayıları Toplamı

Yukarıdaki formül ilk yılın amortismanı için kullanılırken, diğer yıllarda oranın payı her yıl için (1) eksilterek devam edilir. Bu durumda ilk yılın amortisman payı 5/15 kesri dikkate alınarak hesaplanacak ve her yıl payındaki rakam 1 puan azaltılacaktır.

$$\text{Kesirler} \quad \Rightarrow \quad 5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15$$

$$\text{Amorti edilebilir değer} = 20.000 - 2.000 = 18.000.-TL$$

Yıllar	Kesirler	Amorti edilebilir değer x kesir (18.000 x Kesir)	Birikmiş amortisman	Net değer
1	5/15	6.000	6.000	14.000
2	4/15	4.800	10.800	9.200
3	3/15	3.600	14.400	5.600
4	2/15	2.400	16.800	3.200
5	1/15	1.200	18.000	2.000
Toplam	15/15	18.000		

ii. Artan Tutarlı Uygulama

Yıl sayıları toplamı yöntemi, katsayıların yıllara küçükten başlanarak uygulanmasıyla artan tutarlı amortisman yöntemine dönüşmektedir (Sevilengül, 2001:371).

Bu durumda ilk yılın amortisman payı 1/15 kesri dikkate alınarak hesaplanacak ve her yıl payındaki rakam 1 puan arttırılacaktır.

Kesirler \Rightarrow 1/15, 2/15, 3/15, 4/15, 5/15

Yıllar	Kesirler	Amorti edilebilir değer x kesir (18.000 x Kesir)	Birikmiş amortisman	Net değer
1	1/15	1.200	1.200	18.800
2	2/15	2.400	3.600	16.400
3	3/15	3.600	7.200	12.800
4	4/15	4.800	12.000	8.000
5	5/15	6.000	18.000	2.000
Toplam	15/15	18.000		

6.3. AZALAN BAKİYELERLE AMORTİSMAN YÖNTEMİ

Bu yöntem maddi duran varlığın hizmet süresi boyunca ilk yıllarda daha fazla, sonraki yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanır. Bu yöntemin uygulanmasında bulunacak amortisman yüzdesi, her yıl duran varlığın net değerine uygulanmak yoluyla yıllık amortisman tutarı belirlenir (Tokay, 2002: 90). Amortisman tutarının ve amortisman oranının hesaplanması şöyle formüle edilebilir:

Amortisman tutarı=(amortisman oranı) x (elde etme maliyeti-birikmiş amortisman)

Maddi duran varlıkların hizmet süresi boyunca veriminin giderek düşeceği, ayrıca artan bakım-onarım giderleri nedeniyle kullanma maliyetinin de yıllar itibariyle yükseleceği gerçeğinin dikkate alındığı bir yöntem olup (Sevilengül, 2001:364) ilk yıllarda daha fazla, sonraki yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanır (Çonkar ve diğer., 2006: 228). Yöntemin dayandığı düşünce, duran varlığın hizmet maliyeti ile veriminin uyumunu sağlamak amacıyla dönemlere daha adil amortisman gideri dağıtımını yapmak olarak açıklansa da işletmeler yöntemi daha çok finansal nedenlerle seçmektedirler. Çünkü bu yöntemin seçilmesi durumunda ilk yıllarda diğer yöntemlere göre daha yüksek tutarda amortisman ayrılması, dolayısıyla da kârın daha düşük hesaplanması söz konusu olmaktadır (Sevilengül, 2001: 364).

Azalan kalanlar üzerinden amortisman yönteminde; değişmez yüzdeler kullanıldığı gibi, normal amortisman oranının katlanarak uygulanması da söz konusudur. Amortisman oranının katlanarak uygulanması ilk yıllardaki amortisman tutarının daha fazla hesaplanması sonucunu doğurmaktadır.

Örneğin; X yılında alınan taşıtın maliyet bedeli 40.000 TL olup, faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmektedir. Buna göre;

Birinci durumda

Yıllar	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
1	40.000	%10	4.000	4.000
2	36.000	%10	3.600	7.600
3	32.400	%10	3.240	10.840
4	29.160	%10	2.916	13.756
5	26.244	%10	2.624	16.380
6	23.620	%10	2.362	18.742
7	21.258	%10	2.125	20.867
8	19.133	%10	1.913	22.780
9	17.220	%10	1.722	24.502
10	15.498	%10	15.498	40.000

İkinci durumda

Yıllar	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman Oranı (%10 x 2)	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
1	40.000	%20	8.000	8.000
2	32.000	%20	5.120	13.120
3	26.880	%20	5.376	18.496
4	21.504	%20	4.301	22.797
5	17.203	%20	3.440	26.237
6	13.763	%20	2.753	28.990
7	11.010	%20	2.202	31.192
8	8.808	%20	1.762	32.954
9	7.046	%20	1.410	34.364
10	5.636	%20	5.636	40.000

Azalan bakiyelerle amortisman yönteminde belli bir hurda değer in öngörülmesi durumunda uygulanacak amortisman oranı aşağıdaki formül yardımı ile belirlenebilir (Güvemli, 1989: 63):

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{H}{M}}$$

n = Duran varlığın faydalı ömrü

H = Duran varlığın hurda değeri

M = Amortisman tabi duran varlığın maliyeti

r = Amortisman oranı

Örneğimizi, hizmet süresinin sonunda 7.000 TL.lik hurda değer elde edileceği varsayımıyla yeniden düzenlersek formülümüz yardımıyla amortisman oranını yeniden belirleyebiliriz.

$n = 10$ yıl

$H = 4.000$ TL

$M = 40.000$ TL

r = amortisman oranı

$$r = 1 - \sqrt[10]{\frac{7.000}{40.000}} = 1 - \sqrt[10]{\frac{1}{10}} = 1 - 0,8400 = 0,1600$$

Hurda değer in olması durumu

Yıllar	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
1	40.000	%16	6.400	6.400
2	33.600	%16	5.376	11.776
3	28.224	%16	4.515	16.291
4	23.708	%16	3.793	20.084
5	19.914	%16	3.186	23.270
6	16.728	%16	2.676	25.946
7	14.051	%16	2.248	28.194
8	11.803	%16	1.888	30.082
9	9.915	%16	1.586	31.668
10	8.329	%16	1.332	33.000

6.4. ETKİNLİK VEYA ÜRETİM BİRİMLERİ YÖNTEMİ

Amortisman giderlerinin kaydından amaç, bir varlığın tükenen fayda maliyetini bulmak olarak açıklanabilir. Temel olarak amortisman muhasebesiyle bir varlığın maliyetinin muhasebe dönemlerine adil olarak dağıtılması amaçlanmaktadır. Eşit oranlı amortisman yöntemi, giderleri her döneme eşit paylaşmaktadır. Eğer maddi duran varlıklar her muhasebe döneminde eşit olarak kullanılırsa, eşit oranlı amortisman yöntemi uygun sonuçlar üretecektir. Oysa bazı iş kollarında belli duran varlıkların kullanımı bir muhasebe döneminden diğerine farklılıklar göstermektedir. Örneğin, müteahhitlik yapan bir işletme belirli yapı ekipman parçalarını bir ay süreyle kullanıp, daha sonra aylarca kullanmayabilir. Üretim birimleri amortisman yöntemi, dönemden döneme değişiklik gösteren böyle ekipman kullanım giderlerini eşit tutarlı amortisman yöntemine göre daha iyi belirleyebilir. Üretim birimleri yöntemi kullanıldığında varlığın maliyetinden onun yönetim tarafından tahmin edilen hurda değeri çıkarılır ve üretim birimlerine bölünür. Burada üretim birimlerinden kasıt, ürün sayıları olabileceği gibi, kullanım saatleri veya kilometre gibi diğer ölçü birimleri olabilmektedir (Larson ve Miller, 1993:535).

Bu yöntem, değişken tutarlı yöntem olarak da adlandırılmaktadır ve amortismanı zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak varsaymaktadır. Varlığın hizmet ömründe ya sağlanan çıktı ya da çalışılan süre ölçü olarak alınır. Koşullara bağlı olmakla birlikte kavramsal olarak çalışma sürelerinin yerine üretim miktarı ölçü olarak kullanılmaktadır, fakat üretim yoğunlukla kolayca ölçülebilir değildir. Amortismanın, etkinliğin yerine zamanın fonksiyonu olarak kabul edildiği durumlarda bu yöntemin kullanılmasının doğru olmayacağı yöntemin en büyük sınırlandırmasıdır (Kieso ve Weygant, 1992: 546).

Yukarıda açıklandığı gibi, duran varlığın üretimde kullanılması ile orantılı olarak değer yitireceği esasına dayanan bu yöntemde duran varlık için yapılan harcama üretime paralel olarak dönemlere dağıtılmaktadır (Sevilengül, 2001: 368).

Şöyle formüle edilebilir:

$$A = \frac{(Maliyet - Hurda Değeri)}{Birim sayısı (Kapasite)} \times \text{Belli Yılda Üretilen Birim Sayısı (Kapasite Kullanımı)}$$

Örneğin; maliyet bedeli 60.000.- TL olan ve hurda değeri 6.000.- TL olarak tahmin edilen makinenin 9.000 saat çalışabilecek kapasitede olduğu ve ilk yılda 1.200 saat çalıştığı varsayılırsa ilk yılın amortismanı şöyle hesaplanacaktır:

$$A = \frac{(60.000 - 6.000)}{9.000} \times 1.200 = 7.200 \text{ TL}$$

Yıllar itibariyle hizmet birimleri sayısı toplamı hizmet ömrü birim sayısına ulaşıncaya kadar amortisman payı ayrılmaz.

6.5. STOK (ENVANTER) YÖNTEMİ

Stok yöntemi, el aletleri gibi küçük maddi varlıkları değerlemek için kullanılmaktadır. Bu yöntemi çekici kılan, kullanılan varlıklar için ayrı ayrı amortisman listesinin kullanılmamasıdır. Bu yöntem itirazın ana sebebi oldukça subjektif bulunması ve formülasyonunun gerçekleştirilmemiş olması şeklinde ifade edilmektedir. Pek çok durumda tarihi maliyet prensibi ihlal edilerek, piyasa veya tasfiye değeri kullanılmaktadır (Kieso ve Weygant, 1992: 549).

VUK' un 313 – 321 maddelerinde amortisman kavramı, amortisman tabi olmanın şartları, amortisman tabi duran varlıkların aktifleştirme koşulları ve değerlemesi, amortisman yöntemleri, yöntem değiştirmede sınırlamalar, kısaca amortisman muhasebesi ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Literatürde, VUK' da yer almayan çeşitli amortisman yöntemleri de bulunmaktadır. Bu bölümde amortisman konusu genel anlamda ve ülkemizdeki uygulama açısından ele alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS - IAS) VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR

1. MUHASEBEDE STANDARTLAŞMA

Dünyada yaşanan önemli gelişmeler sonucunda ülke ekonomileri arasındaki sınırların kalkması, ekonomilerin birbirlerine bağımlı hale gelmiş olması, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olması ortak bir finansal dilin kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Finansal bilgilerin gerek yatırımcılar gerekse değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından rahatlıkla karşılaştırılmalarının sağlanması muhasebe ve finansal raporlama standartlarında uyumun sağlanması ile mümkün olmaktadır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin farklı muhasebe sistemleri kullanması veya muhasebe sistemleri arasında küçük de olsa farkların olması yanlış anlaşılmalara sebep olabilmektedir.

Finansal raporlarda sunulan bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar, tarihsel süreç içinde büyük değişim göstermiş ve ülkeden ülkeye farklılıklar olmuştur. Her ülke belirlediği muhasebe standartlarına göre, muhasebe politikalarını oluşturmuş ve muhasebe bilgilerini bu politikalara göre saptamıştır (Ulus, 2005: 10). Finansal tablolardaki bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir olması gereği (Sözbilir ve Tekin, 2003: 64). Bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Akdoğan, 2007: 101). Bu amaçla Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları (UFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlılaştırarak finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak sağlamayı amaçlamaktadır. (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 463). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir ölçüm ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece önemli bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır (Akyüz, Bulca ve Üç, 2008: 297).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak dünyadaki gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak Türkiye'deki çalışmalar Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi farklı kurumlar tarafından yapıldığından çoklu bir muhasebe standardı sistemi ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir (Başpınar, 2004: 42). Dolayısıyla ülkemiz içindeki muhasebe işlemleri ve finansal raporlamada birlik sağlanmadığı gibi, farklı ülkelerle yapılan işlemlerde de sıkıntılar ortaya çıkmış, işletmeler uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tablolarını hazırlamayı tercih etmişlerdir. Ülkemizdeki bu çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş, dünyadaki muhasebe uygulamalarıyla uyumu sağlamak amacıyla, uluslararası muhasebe ve uluslararası finansal raporlama standartlarını benimsemiştir.

1.1. STANDARDİZASYON, UYUMLAŞTIRMA VE YAKINSAMA KAVRAMLARI

Standardizasyon, uyumlaştırma ve yakınsama kavramları birbirine oldukça yakın kavramlar olup zaman zaman birbirlerinin yerine de kullanıldıkları görülmektedir. Özellikle uyumlaştırma ile standardizasyon muhasebe içinde teknik bir terim olmuştur ve genellikle iki kavramın aynı anlamda kullanıldığı söylenebilir (Çankaya, 2007: 128). Fakat aralarındaki farkların ve benzerlikleri anlaşılması için kavramlar üzerinde durulması yararlı olacaktır.

Standart, ölçü ve uygulama birliğini sağlamak için oluşturulmuş bir örnek veya norm olarak tanımlanmaktadır. Genel anlamda **Standardizasyon** ise belirli bir faaliyetin, o faaliyetle ilgili bulunanların ve özellikle ekonomi yararına yapılabilmesi

için tüm tarafların katkı ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve kuralları uygulama işlemi şeklinde açıklanmaktadır (Kalyoncuoğlu ve Kandil, 2006: 412). Standardizasyon, kurallar setinin çerçevesinin belirlenmesi veya daha sabit (net) şekilde ifade edilmesi olarak anlaşılmaktadır (Çankaya, 2007: 128). Özetle, standardizasyon evrensel tekdüzelğe yol açarken, uyumlaştırma karşılaştırılabilirliğin artırılması ve toplam farklılığının azaltılması anlamına gelmektedir (Uluslan, 2005: 12).

Muhasebe uygulamalarına, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarının yanı sıra ülkelerin mevzuatı da yön vermektedir. Muhasebe standartları, muhasebe ilkelerinden hareketle geliştirilmekte olup, finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır. Dolayısıyla finansal tablolara esas olan mali verilerin standart kurallara göre işlenmesi ve bunlara dayanılarak hazırlanan finansal tablolarda yeknesaklığın sağlanması muhasebe standartlarıyla mümkün olmaktadır. Standardizasyon, genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Comitee-IASC) ile ilişkilendirilen bir kavram olmaktadır (Çankaya, 2007: 129).

Muhasebede standardizasyon, bütün ülkelerdeki işletmelerin tamamının aynı muhasebe yöntemini kabulü konusunda nihai seçime ve sonuca zorlayan bir süreç olarak tanımlanırken; ülkelerin muhasebeye yön veren mevcut yasalarının birebir aynı olması mümkün olmamaktadır.

Finansal tabloların hızla uluslararası boyutuna ulaşması, muhasebe ilke ve standartlarının uyumlu duruma getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Muhasebede standart üretilmesinin temel amacı muhasebe uygulamasına birlik ve beraberlik kazandırmanın yanında nitelik ve kalite kazandırmaktır (Özel, 2006: 8). Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları arasında var olan farklılıkların azaltılması ile ilgilidir. Fakat tarafların ihtiyaçlarındaki değişikliklere paralel olarak muhasebe uygulamalarına yön veren faktörlerin ve hatta bu faktörlerden etkilenen muhasebe uygulamalarının günden güne değişim göstermesi de söz konusu olacaktır (Aslan, 2004: 94).

Kaliteli finansal raporlama standartlarının oluşturulması yeni ekonomik gelişmelere paralel doğrultuda oluşacak yeni gereksinimlere cevap verecek şekilde süreklilik arz eden bir süreç olmaktadır (Üstündağ, 2003: 8). Bu doğrultuda bakıldığında, içinde bulunduğumuz son dönemde gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde, finansal raporlamada; farklılıkların azaltılması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artırılması yönünde önemli bir süreç yaşanmaktadır (Aksoy, 2005: 190).

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebe otoriteleri tarafından teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir ve Bu öneriler iki farklı yaklaşım çerçevesinde ortaya çıkmıştır:

- Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (international accounting harmonization) yaklaşımı
- Muhasebe Standartlarının Yakınsaması (convergence of accounting Standards) yaklaşımı.

Uyumlaştırma (Harmonization) kavramı ile tanımlanan, muhasebe uygulamalarında daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği standartlar ile ulusal muhasebe standartlarının aralarındaki farklılıkları gidermeye yönelik çalışmaları kapsayan bir süreci ifade etmektedir (Ayboğa, 2002: 54). Bir başka ifadeyle, Uyumlaştırma muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir seviyelerini artırma sürecidir (Çankaya, 2007: 128). Muhasebenin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler. Çünkü muhasebe standartları, muhasebenin araçları durumundadır (Ayboğa, 2002: 54).

Muhasebeyi uyumlaştırma girişimleri, bir kısım muhasebe otoritesince; farklı sistemleri bir araya getirmeye yol gösteren ve düzenli bir yapıda çeşitli uygulamaları harmanlayan çabalar olarak tanımlanırken, pek çok otoriteye göre de işlemler yardımıyla izin verilmiş muhasebe alternatiflerini küçülten, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzeliğe doğru yönlendiren ve karşılaştırılabilirliği geliştiren çalışmalar olarak tanımlanmaktadır (Chairas ve Radianto, 2001: 1).

Yakınsama (Convergence) kavramı ise her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Aslan, 2004: 94).

Muhasebe standartlarından sağlanacak uluslararası yakınsamanın temel faydaları şöyle açıklanmaktadır (Aslan, 2004: 97-98 ; Chairas ve Radianto, 2001: 21)

- Daha kaliteli finansal bilginin finansal bilgi kullanıcılarına sunulmasını sağlayarak ve farklı ülkelerde hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırma
- Ulusal finansal raporların yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılmasının sağlanması ve uluslararası sermaye akımlarına yönelik engelleri azaltma
- Ülkede faaliyet gösteren yabancı şirketlerin ve ülkenin çok uluslu şirketlerinin finansal raporlama maliyetlerini azaltma
- Yerli ve yabancı kamu kurumlarının finansal pozisyonlarının ve performanslarının daha anlamlı karşılaştırılabilirliğini sağlama
- Ülkede finansal raporlama kalitesini iyileştirme

1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA SÜRECİ

Tarihi süreç içerisinde, ülkeler muhasebe tekniklerini, kurumlarını ve kavramlarını ihraç ve ithal etmişlerdir. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda çeşitli ülkelerin uygulamalarına bakıldığında, muhasebe standartları düzenleme yetkisi ile ilgili farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımlar şöyle sınıflandırılabilir:

- Kanun veya Düzenlemeler Yoluyla
- Meslek Odaları- Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Tarafından
- Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devri İle

1.2.1. Kanun veya Dzenlemeler Yoluyla Standartların Hazırlanması

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla dzenlenmesi durumu olup, bu standartlara uyulmaması halinde uygulanacak cezalar da belirlenmektedir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 1). Dolayısıyla bir yaptırım sorunu yaşanmamakta fakat dzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştiriler söz konusu olmaktadır (Bostancı, 2002: 73). Ülkemizde vergi kanunları, Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Dzenleme Kurulu tarafından çıkarılan tebliğler muhasebeye yön vermektedir

1.2.2. Meslek Odaları-Özel Sektör Dzenleyici Kuruluşları Tarafından Standartların Hazırlanması

Muhasebe standartlarının özel sektör dzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi durumunda, standartların kanun ve dzenlemeler yoluyla belirlenmesinde karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör dzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun “uzlaşma” süreci sayılabilir. Türkiye’de TÜRMOB, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bu tür kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir. Doğrudan standartları hazırlama anlamında olmasa bile TMSK’ nın üyesi olmaktadır.

1.2.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Dzenleme Yetkisinin Bir Kuruluşa Devri İle Standartların Hazırlanması

Yetkinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşu devredilmiş olması ve kuruluşun yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunması bu yöntemin avantajı olarak kabul edilmektedir (Gökçen ve diğer., 2006: 2) Türkiye’de TMSK’nın yetkilendirilmesi de muhasebe standartlarının oluşturulmasında bu yaklaşımın kabul gördüğünü göstermektedir.

Bu yaklaşımların her birisinin avantajları ve dezavantajları bulunmakta, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektörün rolünün kesin çizgilerle tanımlanması güç olmaktadır (Üstündağ, 2000: 35). Fakat, çoğunlukla standartlar kamu kuruluşları tarafından yetkilendirilen özerk kuruluşlar tarafından belirlenmektedir (Karapınar, Ayıkoğlu ve Bayırlı, 2007: 7).

Türkiye de Muhasebe uygulamalarına yön veren kuruluşlar şöyle sıralanabilir:

- Maliye Bakanlığı (ağırlıklı olarak)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) (Halka açık olanlar için)
- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu'dur (BDDK).
- Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu (TMSK)

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile birlikte TMSK'nın daha etkin konuma geleceği düşünülmektedir.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet güdümünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde kalmıştır (Sayar, 2002: 77). Gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse vergi kanunlarındaki hükümler muhasebe ve raporlamaya yön vermiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır. Vergi kanunları ise vergi matrahının tespitine yönelik hükümleri ve işletmelerin muhasebe, kayıt ve belge düzenleri ile mali tablolarına ilişkin hükümleri kapsamaktadır.

1.3. DÜNYADA STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE YAKINSAMA

Yakın zamana kadar, dünyada fazla sayıda uluslararası standart bulunmakta iken bunun belli ölçüde karmaşa yaratması nedeniyle muhasebe otoritelerince standartlarda bir uyumlaştırma yapılmasında yarar görülmüştür. Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

(FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri'dir (US GAAP).

Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının "ilke bazlı" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "kural bazlı" olmasıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). İlke bazlı standartlar, ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan, kurallar ve ilkeler arasında bir denge oluşturmayı hedefleyen ve işlemlerin şeklini değil özünü yansıtan standartlardır (Uluslan, 2005: 18).

Ülkelerin yasal düzenlemelerinin farklı farklı olması nedeniyle ilke bazlı standartlar değerlendirme ölçülerinin seçimi ve kullanımını belirli toleranslarla uygulayıcıların inisiyatifine bırakmıştır. Bunun sonucunda da finansal tablolar aslında tam ortak bir dille ifade edilememekte, kısmen de olsa ülkedeki uygulamaların etkisinde kalmaktadır (Terzi, Şen ve Bülbül, 2007: 129).

Kural Bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir. Kural bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Dolayısıyla, İlke ifadesi ile daha genel; kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte prensiplerden bahsedilmekteyken, kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106).

US GAAP ve IAS/IFRS arasındaki bu farklılıkların yarattığı sorunların giderilmesi ve tüm dünya tarafından kabul edilecek ortak muhasebe dili oluşturma konusunda çalışmalar devam etmiş, 18 Eylül 2002 tarihinde ABD Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile IASB arasında Norwalk anlaşması yapılmıştır (Kaynak, 2004: 36). Bu anlaşmayla iki kurul en iyi çabalarını kullanma konusunda fikir birliğine vararak aşağıdaki konularda anlaşmaya varmışlardır (UFRS Cep Kitapçığı, 2007: 20):

- Mevcut finansal raporlama standartlarını olabildiğince uyumlu hale getirmek
- Geleceğe ait çalışma programlarını koordinasyonunu sağlamak için gereken çabayı göstermek

Bu yakınsama sürecinde, her iki türde hazırlanmış standartların temel özelliklerinin ortaya konulması ve farklı yönlerinin tartışılması, uyumlaştırma sürecinin sonunda en iyi muhasebe standartlarına ulaşılması konusunda fikir birliğine varılmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106). Global standartları belirlemek amacıyla FASB ve IASB yetkili organlarınca başlatılan bu çalışmalarda ortak yüksek kaliteli, uluslararası pazarda geçerli muhasebe standartları oluşturulması temel hedef olarak benimsenerek birinci amaç olarak finansal raporların uluslararası düzeyde karşılaştırılmasını sağlamayı hedeflenmiştir (Sanlı, 2002:1).

1.3.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumunda Etkili Olan Uluslararası Kurum ve Kuruluşlar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının oluşumunda özellikle gelişmiş ülkelerin oluşturdukları ulusal muhasebe standartları kurul ve komiteleri büyük hizmet vermişlerdir. Bunlardan en önemlileri;

ABD’ de kurulmuş olan;

FASB: Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)

SEC: Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (Securities and Exchange Commission)

İngiltere’de kurulmuş olan;

IASC/IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi / Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Committee / International Accounting Standards Board)

Merkezi Montreal (Kanada)’de bulunan

IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions) olarak sayılmaktadır.

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılması konusunda, iki önemli kuruluş diğerlerine nazaran daha etkin rol oynamıştır. Bunlardan birincisi 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla kurulan ve 1 Nisan 2001 tarihinde dönüşüm geçirerek isim değiştiren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), diğeri de Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO) olmaktadır (Aksoy, 2005: 186). Dolayısıyla uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) (önceki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, IASC) ve Menkul Kıymet Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) gibi iki önemli kuruluş büyük rol oynamaktadır.

i. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve IAS-IFRS Ayrımı

Muhasebe standartları açısından uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumunun artırılması konusunda çeşitli kuruluşların ilgili olmasına rağmen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) baş aktör olarak önemli roller üstlenmişlerdir (Chairas ve Radianto, 2001: 108). Her iki kuruluş da küresel muhasebe standartlarının uyumlaştırılması amacını taşımış ve finansal bilgi kullanıcılarının zamanında ekonomik karar alabilmeleri için finansal raporlamada kullanılabilen yüksek kalitede, şeffaf ve karşılaştırmalı bilgiye ulaşmayı sağlayacak tek tip, yüksek kalitede, anlaşılır, küresel muhasebe standartlarının oluşturulması için çalışmalar yapmıştır

1973 yılında uluslararası muhasebeyi koordine etmesi ve ortak bir uluslararası muhasebe standartları seti oluşturmak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) Hollanda, Meksika, Japonya, Almanya, Fransa, Kanada, İngiltere, İrlanda, Avustralya ve Amerika Birleşik Devletleri'nden oluşmak üzere 10 ülkeden 16 lider profesyonel muhasebe organizasyonunun anlaşmasıyla kurulmuştur (Uysal, 2006: 91). Kurulun 1973–2000 yılları arasında yayımlamış olduğu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak tanımlanmıştır (Akdoğan, 2007: 102).

2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüştürülmüş ve bu tarihten itibaren daha önce yayımlanmış olan standartları miras olarak devralıp, daha sonra hazırlanan standartları uluslararası finansal raporlama standartları adı altında yayımlamaya devam etmiştir. Böylece IASB, IASC' nın tüm standartlarını entegre ederek kendi bünyesinde birleştirmiş ve amaçlarını genişletmiştir.

IASC'nin en önemli amacı muhasebenin uyumlaştırması iken, IASB'nin amacı da aynı yönde olup kullanılan ifade değişiklik göstermiştir. IASB'nin çıkışı bilindiği gibi yakınsama ve yüksek nitelikli çözümlerin kimliği IFRS olarak ifade edilmektedir (International Accounting and Reporting Issues, 2003: 64).

IASC/IASB, uzun süredir uluslararası muhasebe standartlarının (IAS) veya uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) uluslararası kabul görmesini sağlamaya çalışmaktadır (Uluslararası, 2005: 10).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) temel amacı muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlayarak, uluslararası finansal muhasebe standartlarının kullanımını yaygınlaştırmak olarak ifade edilirken (Akdoğan, 2007:102), bu çalışmalar çok sayıda uluslararası kuruluş tarafından da desteklenmektedir (Koçver ve Tezel, 2006: 35). Günümüzde dünya ölçeğinde, muhasebe standartlarının hazırlanması, geliştirilmesi, uygulayıcılara benimsetilmesi ve ulusal muhasebe standartları nın bir birine yakınlaştırılması amacı ile kurulmuş yetkili tek otorite IASB dir. Bu nedenle, ulusal muhasebe standartları hazırlayıcılar ile iletişim ve işbirliği içersindedir (Kaynak, 2005: 35).

Kurulun sözü edilen amacının dışında genel amaçları da şöyle sıralanabilir¹: Dünyadaki sermaye piyasaları katılımcılarına yardım etmek ve diğer kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına sağlamak için finansal tablolarda ve diğer finansal raporlarda yüksek kaliteli, saydam ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren, kamu yararına yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir evrensel muhasebe standartları seti geliştirmek,

- Bu standartların kullanılmasını ve özenli bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek,

¹ <http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm#iasb> (18.03.2008)

- Yüksek kaliteli sonuçlar elde etmek için, ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartlarının yakınsamasını sağlamak.

Amaçlarından da anlaşıldığı gibi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yayımladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçeve olarak karşımıza çıkmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 27). IFRS' nin benimsenmesinin finansal raporlamaya muhtemel etkilerinden finansal raporların kullanıcıları, uygun biçimde haberdar edilirse IFRS' nin beklenen etkilerini ortaya çıkarmak açısından istenen sonuca ulaşılabacağı düşünülmektedir. (Bradbury ve Zijl, 2005: 83). İşletmelerde daha yüksek kalitede muhasebe bilgilerine ulaşılması ve muhasebe kalitesi ile işletme değerinin adaletli ölçümü arasında bağlantı kurulmasının IAS/IFRS'yi kullanılarak sağlanacağı kanısı hakimdir (Barth, Landsman ve Lang, 2005:5).

*ii. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
(International Organization of Securities Commission) (IOSCO)*

Merkezi Kanada'nın Montreal şehrinde bulunan ve 1983 yılında yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan, uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), menkul kıymet ihraçlarında uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulması konusuna ilgi göstermektedir (Akdoğan, 2006: 31). IOSCO, ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission-SEC), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (The Financial Services Authority-FSA), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir (İbiş ve Akarçay, 2000: 53).

IOSCO, IASC/IASB tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir.

IOSCO'nun amaçları, resmi sitesinde şöyle sıralanmaktadır ²:

- Denetimde yüksek standartlar sağlayarak doğru, verimli ve sağlam piyasaları desteklemek üzere işbirliği yapmak
- İç piyasaların gelişimini desteklemek için karşılıklı bilgi alışverişinde bulunmak
- Uluslararası menkul kıymet işlemlerinin etkin denetimi ve standartların belirlenmesi için çabaları birleştirmek
- Piyasanın doğru işleyişini desteklemek üzere standartları özenli uygulamak ve suçlara karşı etkin uygulama ile karşılıklı yardımlaşma sağlamak.

2000 yılının Mayıs ayında Sermaye Piyasaları Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) bütün ulusal borsaların sınır ötesi işlemleri ve borsaya kayıtları (ilk halka arzlar) için mali tablolarının kullanımını mümkün kılmalarını tavsiye etmiştir (Kwok ve Sharp, 2005: 75). IOSCO'nun sermaye piyasası düzenleyicilerine yaptığı bu tavsiye, UFRS'nin artan öneminin ve küresel standart seti olma yolunda şansının arttığının göstergelerinden birisidir. (Aksoy, 2005: 188).

Sermaye Piyasası Kurulu da IOSCO'ya 1988 yılında üye olmuştur. IOSCO'nun kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, IOSCO ve IASB'nin ortak girişimlerinin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlanmıştır (İbiş ve Özkan: 2006 :31).

iii. AB ve Standartlar

Avrupa Birliği adaletli ve etkili bir rekabet ortamının etkili olduğu bir ortamda üye ülkeleri geliştirmeyi amaçladığından, sermaye piyasasında etkin bir rekabetin oluşması ancak karşılaştırılabilir muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla mümkün olacaktır (Özkök, 2000: 93). Avrupa Birliğince muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler yönergeler vasıtasıyla yapılmakta olup, Bu amaçla, “Dördüncü”, “Yedinci” ve “Sekizinci” direktifler yayınlanmıştır. Direktiflerin muhasebe açısından en önemli avantajı; muhasebe kurallarının AB

² <http://www.iosco.org/> (25.08.2008)

ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe girmesi sağlanarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmasıdır (Sağlam, 2004: 49).

Dördüncü Direktif (1978); belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetime ilişkin esasları, Yedinci Direktif (1983) ise konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:459).

Dördüncü direktife ilgili yorumlarda görülüyor ki direktif, hem üye ülkeler hem de şirketlerin pek çok isteklerinde hem katılımı hem de esnekliği birleştirmektedir. Dördüncü direktif muhasebe kurallarının tümüyle standardizasyonunu sağlanmasından çok finansal bilgilerin karşılaştırılabilir ve denk olmasını amaçlamaktadır (Accounting Harmonisation : A new strategy vis-a-vis International harmonisation)³.

Dördüncü ve Yedinci AB direktifleri ; uyumlaştırma ile beraber borsada işlem gören şirketler için şeffaflığa da büyük önem vermiş ve bu nedenle borsada işlem gören şirketlerin hesaplarının UMS/UFRS'lerle uyumunu zorunlu kılmıştır. Her iki direktif de finansal raporların AB'nde yakınsamasının başlangıç aşamaları boyunca en etkili talimatlardır (Soderstrom ve Sun, 2007: 677).

Sekizinci Yönergede ise; mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili açıklamalar yer almaktadır (Koçver ve Tezel, 2006: 168).

AB' nin UFRS ye eğilimi, firmalar kadar, farklı yasa ve muhasebe sistemlerini tek bir muhasebe standart setine uyumunu sağlayabilmek yönündedir (Soderstrom ve Sun, 2007:676). Avrupa Parlamento'sunun 11 Eylül 2002 tarihinde yayımlanan 19 Temmuz 2002 tarih ve 1606/2002 sayılı kararına göre UFRS'ler ya da UFRS ile uyumlu standartlar 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde yaklaşık 7.000 halka açık işletmede IOSCO'nun da desteği ile uygulanmaktadır (Demir, 2007: 46). 2005 yılına kadar IFRS ye uyum zorunlu olmadığı halde 1990 ların sonlarında bazı Avrupa ülkelerindeki işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını kendi ülkelerinin muhasebe standartlarının yerine kullanmalarına izin verilmiştir (Soderstrom ve Sun, 2007:677).

³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf, (22.04.2008)

Türkiye'de muhasebenin Avrupa Birliği normlarına yakınlaştırılmasında en önemli değişiklik, Maliye Bakanlığı'nca öngörülen ve 1992 yılında kabul edilen ve 1994 yılında yürürlüğe giren "Tekdüzen Muhasebe Sistemi"dir (Gökdeniz, 2004: 167). Ülkemizde de AB paralelinde, Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. Beklenen yararlar ise şöyle sıralanabilir:

- Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerinin sağlanması
- Finansman kaynaklarına daha kolay erişmeleri
- Yabancı şirketlerin Türkiye yatırımlarının önünün açılması
- Avrupa Birliği'ne girmeye hazırlanan Türkiye'nin Avrupalı şirketler karşısında rekabetçi olabilmeleri

Dünya genelinde gözlenen küresel muhasebe standartları setine gidiş ve yakınsama eğilimi dikkate alındığında, muhasebe başta olmak üzere AB bünyesinde yasal düzenlemelerin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye ülkeler hem de üyelik sürecindeki ülkemiz açısından önem arz etmektedir (Aksoy, 2005: 17).

1.3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Dönüşüm

IASC'nin 2001 yılında yeniden yapılanmasına bağlı olarak, yeni geliştirilen standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Bu standartlar seti ilke bazlı olarak karakterize edilmiştir. Dolayısıyla standartlar tarafından sadece tek bir durum açıklanmayıp, üç aşamalı düzenleme yapılmıştır. Bunlar;

- çerçeve
- standartlar
- yorumlar olarak ifade edilmektedir.

Çerçeve, standartların arkasındaki teorik kavramdır. Standartlar muhasebenin basit soruları ile ilgilenmekte olup, yorumlar ise standartların nasıl uygulanacağını yorumlamaktadır.

IFRS, işletmeleri olduğu kadar mali analistleri, menkul kıymet borsalarını ve finansal tablo kullanıcılarını da ilgilendirmektedir ve yakın bir zamanda yeni standartların geniş kabulünü başarmak için mümkün olduğu kadar katılımcıların sayısını artırmayı hedeflemektedir (Fritz ve Lämmle, 2003: 39).

Kavramsal Çerçeve dışında bu güne kadar 31 adet IAS kodlu ve 7 adet UFRS kodlu muhasebe standardı, Standartlara ilave olarak “Standart Yorumlama Komitesi-SYK” (Standard Interpretation Committee-SIC) tarafından, UFRS’lerin uygulanmasında karşılaşılan zorlukları gidermek ve onları daha açıklayıcı hale getirmek için yorumlar yayımlanmıştır

1.4. MUHASEBE VE RAPORLAMA STANDARTLARININ TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ VE ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMALARA ETKİSİ

Dünyada pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe ve finansal raporlama konusunda çeşitli çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Ülkemizde muhasebe standartlarının yapılanması ve gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, gerek siyasi gerekse ekonomik ilişkiler içinde olduğumuz ülke uygulamaları örnek alınmıştır (Gökçen ve diğer., 2006: 3). Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile VUK hükümlerindeki düzenlemelerle Maliye Bakanlığı’nın ve yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların yönlendirdiği gözlenmektedir (Başpınar, 2000: 79). Bu kuruluşlardan en önemlileri Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) olarak sayılabilir. Dolayısıyla, ülkemizde muhasebeyi ve finansal raporlamayı yönlendiren uygulamalara çeşitlilikle başlanmıştır.

IAS/IFRS’nin Türkiye’ye getirilmesi konusunda öncelikle TMUDESK çalışmalar yapmış ve bu konuda standartlar yayınlamıştır. Ayrıca, bu konuda SPK da yayınlamış olduğu “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”

(Seri: XI, N.: 25) ile IAS/IFRS'leri Türkiye'ye getirme çalışmaları yapmıştır. Aynı şekilde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) da, IAS/IFRS'leri benimsemekte ve bankalarla ilgili düzenlemelerde bunu uygulamaya koyduğu görülmektedir (Ulusan, 2005: 11).

Son yıllara kadar ülkemizde kanun koyucu ve uygulayıcıları tarafından mali rapor sunumu işletmelerin gerçek finansal pozisyonlarının yansımından çok, vergi toplama vasıtası olarak görülmüştür. Fakat finansal raporlama standartlarının benimsenmesiyle bu görüş değişmektedir (Teker, 2000: 175).

Türkiye'de kanuni defterler Maliye Bakanlığınca yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" esaslarına göre tutulmakta ve bilanço kalemlerinin değerlendirilmesinde VUK' daki değerlendirme hükümlerine uyulmaktadır. Bu finansal tablolar genelde vergi dairesine beyanda bulunulurken kullanılmaktadır. Ancak bankalar ve halka açık şirketler defter kayıtlarından bu şekilde çıkardıkları finansal tablolarını haricen banka ve SPK mevzuatına göre düzeltmekte ve bağımsız denetimden geçirilen bu finansal tablolar genel kurullarda onaylandıktan sonra kamuoyuna ilan olunmaktadır. Değişik esaslara göre çıkarılan bu finansal tablolarda dönem kâr veya zararları birbirinden farklı ortaya çıkmakta, bunlardan hangisinin kâr dağıtımına esas alınacağı hususu bir kaosa dönüşmektedir⁴.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasının gerekliliği, başka bir ifadeyle hizmet ettiği amaçlar şöyle ifade edilebilir:

- Yaşanan karmaşıklığa son vermek
- Ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde temel olmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak,
- Meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını belirlemek gibi amaçlara hizmet etmektedir.

Bu amaçların yerine getirilmesi için Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanma sürecinde izlenecek yollara dikkat çekecek olursak;

- Türkiye Muhasebe Standartları'nın, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumunun sağlanması ki bu koşul Uluslararası Finansal

⁴ <http://www.tmsk.org.tr>, (28.02.2008)

Raporlama Standartları aynen alınarak ve tam set olarak yayımlanarak sağlanmıştır.

- Kanun veya diğer düzenlemelerle Türkiye Muhasebe Standartları'na yasal nitelik kazandırılması.

Türkiye Muhasebe Standartları Resmi Gazetede yayımlanmış ve böylece yasal bir düzenleme gerçekleşmiştir. Ayrıca Türk Ticaret kanunu taslağında da standartlara uyumu gösteren açıklamalar bulunmaktadır. Ayrıca, kanunla, Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayımlama yetkisi bulunan TMSK kurulmuştur.

- İlgili gruplarınca Türkiye Muhasebe Standartları'nın benimsenmesi ve uygulamanın başlatılarak desteklenmesi konusunda önemli adımlar atılmıştır.

1.4.1. Ülkemizde Muhasebe Standartlarının Oluşumunda ve Gelişiminde Etkili Olan Kuruluşlar

i. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) öncülüğünde 1994 yılında, meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetimine esas alacakları denetim standartlarını saptamak ve muhasebe uygulamalarında uluslararası standartlara ulaşılmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur (Bektöre ve diğer., 2003: 34). IAS/IFRS'nin Türkiye'ye getirilmesi konusunda TMUDESK çalışmalar yapmış (Uluslan, 2005: 10) ve bu konuda bünyesinde oluşturulan komisyonlar tarafından 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlanmıştır (Kaynak, 2005: 6). Fakat TMUDESK tarafından yayımlanan standartlar, herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmadığından uygulamaya yansıtılmamıştır (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 298).

TMUDESK'in yukarıda ifade edilen kuruluş amacının dışında muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar, 2000: 42; Karapınar ve diğer., 2007: 8):

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

TMUDESİK, TMSK kurulana kadar bu amaçları gerçekleştirmek için faaliyetlerine devam etmiştir. TMUDESİK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları IASC' nin amaçlarından farklı oluşmamıştır, aynı doğrultuda belirlenmiştir (Yalkın, 2001: 3). TMUDESİK'ten sonra çeşitli resmi kuruluşlar kendi faaliyet konularında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır. Bu kurumlar, SPK, BDDK, TMSK olarak sıralanabilir.

ii. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK)

Türkiye'nin gerek AB'ne giriş sürecinde bir ülke olması, gerekse SPK ve BDDK'nın IOSCO'nun üyeleri olması nedeniyle ülkemizde 2005 yılının başından itibaren bankalar ve borsada işlem gören işletmeler finansal tablolarının UFRS ye göre düzenlemektedir. SPK ve BDDK tarafından geliştirilen ve uygulamaya konulan standartlar, söz konusu kurumlarımızın bağlı buldukları global yapılanmalardan kaynaklanmakta ve ülkemizin finansal sistemi, dünyadaki finansal sistemin bir parçasını oluşturmaktadır (Arıkan, 2005: 9).

1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'nun yayımlanmasından sonra 1982 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu "Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi"ni hayata geçirmiş olup, bu çerçevede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı

“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”ini, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 32). SPK mevzuatı işletmelerle ilgili finansal tabloların hazırlanmasında esas alacakları standartlar, mali tablolardaki kalemlerin değerlendirilmesi ve ilgililere sunulmasıyla ilgili uygulamalardan envantere kadar pek çok düzenleme yapmış olup 2003 yılında 33 adet standart yayımlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun başlıca görev ve yetkileri Sermaye Piyasası Kanunu’nun 22. maddesinde açıklanmaktadır. Kurulun Görev ve yetkilerinden bir bölümünün “kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetim standartlarını ve ilan esaslarını tespiti ve bu konularda tebliğler yayımlamak” olduğu ilgili kanunun (e) bendinde ifade edilmektedir⁵.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) 18.06.1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3.maddesi ile finans sektöründe düzenlemeler ve denetim yapmak üzere 23 Haziran 1999 tarihinde kurulmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından Haziran 2002’de bankalar ve özel finans kurumlarının finansal tablolarının UFRS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, UFRS ‘ye paralel düzenlemeler içeren Muhasebe uygulamalar tebliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet muhasebe standardı tebliği yayımlanmıştır (Gökçen ve diğer., 2006: 3).

Bankacılık Kanununa ilişkin olarak 1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan Standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır⁶. 1.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’nun 37 maddesi’nde de

“Bankalar, kuruluş birliklerinin ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşü alınmak suretiyle Kurul tarafından uluslararası standartlar esas alınarak belirlenecek usûl ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tekdüzeni uygulamak; tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirme; finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını

⁵ www.spk.gov.tr, (18.08.2008)

⁶ http://www.tmsk.org.tr, (28.02.2008)

karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır”

ifadesiyle BDDK'nın TMS/TFRS'leri benimsemekte ve bankalarla ilgili düzenlemelerde bunu uygulamaya koyduğu görülmektedir. Ancak ülkemizdeki uygulamalara en büyük etki yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, halka açık olsun olmasın tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu Türkiye Muhasebe/finansal raporlama Standartlarına uymaları zorunluluğunun getirilmesiyle mümkün olacaktır (Mısırlıoğlu, 2006: 23). Bankalar TMS/TFRS esaslı konsolide tablo hazırlamaya başlamışlardır. Fakat, ikili uygulama halen devam etmektedir. Borsada yayımlananlar TMS/TFRS esaslarına göre hazırlanırken, yasal tablolar henüz eski uygulamalara (tek düzene ve vergi kanunlarına) göre hazırlanmaktadır (Akdoğan, 2007: 108).

iii. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bu çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur⁷. Kurul, değişik kurumlardan (Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hazine müsteşarlığı, Yükseköğretim Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, TÜRMOB) oluşan 9 üyeden oluşmaktadır

Ülkemizdeki ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IFRS / IAS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir (Üstünel, 2005: 19). AB paralelinde, Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

⁷ <http://www.tmsk.org.tr>, (28.02.2008)

TMSK tarafından IASB ile yapılan telif anlaşması gereğince IAS ve IFRS'nin aynen Türkçe tercümesi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hazırlanmış ve 2005 yılından itibaren Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kurul tarafından 2005 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçeve dışında bu güne kadar 31 adet TMS kodlu standart, 7 adet de TFRS kodlu standart ve değişiklik tebliğleri ile yorumlar yayımlanmıştır⁸. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yapılan anlaşma ile IFRS/IAS de meydana gelen değişiklikler ve yeni standartlar anında Türkiye Muhasebe Standartlarına yansıtılmaktadır.

1.4.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

Muhasebe ve finansal raporlamada uluslararası standartlara uyum, uygulamada yeterli olmamakta, mevzuatta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren kanunlar, vergi kanunları ve Türk Ticaret Kanunu'dur. AB sürecinde olan ve yasalarını AB normlarına yükseltme çabası içinde bulunan ülkemizin mevcut Türk Ticaret Kanunu'nu (TTK) değiştirmesi bir noktada zorunlu olmuştur (Elitaş ve İter, 2005: 124).

Dünyadaki hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlenen ve TBMM alt komisyonunda ele alınan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Beşinci kısmının VII. Bölümü Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkisinden söz etmekte ve 88. maddede konuyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 88. Maddenin birinci fıkrasına göre;

“gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar” (TTK Tasarısı Madde 88)⁹.

Dolayısıyla 88. maddenin ikinci fıkrası sözü edilen düzenlemelerin, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu

⁸ <http://www.tmsk.org.tr>, (28.02.2008)

⁹ <http://www.kgm.adalet.gov.tr/ttk.htm>, (14.06.2008)

olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirleneceğini ve yayımlanacağını açıklamaktadır. Ancak, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı işletmelerin muhasebe uygulamalarına ilişkin hükümleri içermemektedir.

Böylece, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile tüm işletmelere UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu öngörülmüştür. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile UFRS ye uygun olarak hazırlanacak olan yasal mali tabloların işletmenin tüm taraflarına daha doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacağı düşünülmektedir. İşletmelerimizin de küresel piyasalarda kendini daha zamanlı, daha anlaşılabilir, ortak bir dil ile anlatabilme fırsatı doğmuştur. Fakat bugün halen bir kanundan değil de tasarıdan bahsediyor olmamız konuya yeterince önem vermediğimiz de bir göstergesi olmaktadır.

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI-16: MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMAN

2.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR VE STANDARTLARDAKİ KONUMU

Duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde sürekli olarak kullanmak niyetiyle edinilen ve işletmenin normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi düşünülmeyen varlıklardır. Maddi duran varlıklar ise bu özelliklerin yanında işletmelerin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetimde kullanılmak ya da kiralamak üzere satın alınmış veya inşa edilmiş varlıklar olup, normal koşullarda hizmet ömrünce kendilerinden yararlanılması düşünülmektedir. Duran varlıkların tanımı Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin 1 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-1)'nda dönen varlık aracılığıyla yapılmış ve standartta belirtilen dönen varlık kriterleri dışında kalan tüm varlıkların duran varlık olarak sınıflandırılacağı belirtilmiştir(Akgün, 2007:461). Standartta dönen varlıkların kriterleri 57. paragrafta şöyle açıklanmaktadır:

- İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;
- Özellikle ticari amaçla elde bulundurulması;
- Bilanço gününden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi; veya
- (TMS-7) nakit akış tablosu'nda tanımlandığı gibi bilanço tarihinden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınıflandırılmamış olmak koşuluyla, nakit veya nakit benzeri olanlar.

Yukarıdaki kriterlerden herhangi birine uyan bir varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılacağı aynı paragrafta ifade edilmektedir.

Maddi duran varlıklarla ilgili standart öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayımlanmış (IAS 4), daha sonra ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) oluşturulması ile bu standardın yerini IAS 16, 22 ve 38 almıştır. Ülkemizde ise maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalar öncelikle TMUDESK tarafından yayımlanan 8 numaralı Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Standardı'nda yapılmış, yine TMUDESK tarafından yayımlanan 9 nolu Standart, amortisman muhasebesini ele almış ve tüm amortisman tabi varlıklara ilişkin temel amortisman esasları hakkında açıklamalar yapmıştır. Daha sonra bu standartların yerini TMSK tarafından 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, 17 Mart 2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve 31 Ocak 2006 Tarih ve 26066 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standartları yerini almıştır.

Uluslararası Muhasebe Standardı-16 (IAS/16-Property, Plant and Equipment) ve TMSK tarafından bu standarttan aynen Türkçe'ye çevrilmiş bulunan Türkiye Muhasebe Standardı-16 (TMS/16- Maddi Duran Varlıklar) maddi duran varlıklarla ilgili temel kavramların dışında; maddi duran varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi, amortismanlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi gibi konuları içermektedir.

Daha önce yayımlanan 8 nolu standardın 2. paragrafında maddi duran varlıkların tanımı şöyledir:

“Bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır. Bu varlıklar, satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde sürekli kullanılmak amacıyla satın alınır veya inşa edilirler. İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmeyen bir yıldan veya normal faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahip olunan maddi, taşınmaz ve taşınır varlıklardır .,

TMS-16'nın 6. paragrafı ise maddi duran varlıkları şöyle tanımlamaktadır:

- Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve
- Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir

TMUDESK tarafından yayımlanan TMS–8 ve TMSK tarafından yayımlanan TMS–16 standartlarında yapılan maddi duran varlık tanımlarının birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir. TMS–16 Standardı'nın yayımlanmasıyla TMS-8'in hükmü kalmamıştır. Normal işletme faaliyetleri dışında kira geliri kazanmak veya spekülatif kazanç sağlanması amacıyla elde tutulan duran varlıklar ile satışı sunulmuş duran varlıklar ise ayrı standartlarda düzenlenmiş bulunmaktadır (Kaval, 2005: 314).

2.2. TMS–16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARTININ AMACI KAPSAMI VE STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR

2.2.1. TMS–16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı

Devamlı kullanım amaçlı maddi varlıkların ve amortismanlarının değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak bilanço ve eklerinde verilmesi gereken en az bilginin belirlenmesi bu standardın amacı olup (Örten ve diğer., 2007: 195), standardın 1. paragrafında şöyle açıklanmaktadır:

“Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır”.

Paragrafta açıkça ifade edildiği gibi maddi duran varlıkların değerlemesinin yanında, amortisman tutarlarının ve amortisman kuralları dışında bir hareketlilik getiren değer düşüklüğünün tespit edilerek kayda alınması standardın asıl amacını oluşturmaktadır.

2.2.2. TMS–16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Kapsamı

Bu standart, satış amaçlı olmayan mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran

varlıklara uygulanmakta olup, satış için üretilen gayrimenkuller satışa uygun hale gelinceye kadar geçen süreçte bu standart kapsamında değerlendirilmektedir, (Örten ve diğer., 2007: 195). Standartın 3. paragrafında belirtilen şekliyle, aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS-16 standardının hükümleri uygulanmayacağı açıklanmaktadır.

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

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler);
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz: “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı); veya
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

Ancak, bu Standart tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar dışında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

2.2.3. TMS–16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Geçen Genel Tanımlar ve Değerleme Kavramları

Muhasebe açısından değerlendirme kavramına bakıldığında, finansal tablolarda yer alan varlık ve yükümlülükleri objektif olarak tanımlayan ölçülerden oluşması beklenmektedir. Muhasebe konusundaki çok sayıda tartışma finansal raporlama açısından değerlendirme sorunu etrafında toplanmaktadır. Finansal raporlama standart belirleyicileri genel ilkelerden biri olarak değerlendirme konusunu gündeme getirmektedir (Ulusun, 2008: 130). Geçmişten günümüze değerlendirme ölçüleri incelendiğinde kullanımı en yaygın ve kolay olanının tarihsel maliyet bedeli ile değerlendirme olduğunu görmekteyiz. Fakat TMS-16 Standardı’nda farklı değerlendirme ölçülerinden bahsedildiği görülmektedir.

Standartta geçen terimler ve açıklamaları aşağıda sıralanmaktadır (TMS–16, paragraf 6):

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

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı

Ödemeler)

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

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

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

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

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

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Terimler incelendiğinde pek çoğunun yıllardır kullanılagelen terimler olduğu görülmekte olup, “Gerçeğe uygun değer (makul değer)”, “işletmeye özgü değer (kullanım değeri)”, “değer düşüklüğü zararı”, “geri kazanılabilir tutar” gibi daha yeni kavramların iyi anlaşılması gerekmektedir (Yükçü ve İçerli, 2007: 16).

i. Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)

Son zamanlarda geleneksel değerlendirme esası olan tarihi maliyet esasından gerçeğe uygun değer esasına doğru dikkate değer bir geçiş hareketi nedeniyle finansal raporlama açısından değerlendirme konusu ile ilgili çalışmalar muhasebe literatüründe yoğunluk kazanmaya başlamıştır (Uluslan, 2008: 130).

Maliyet değeri esas alınarak hazırlanan mali tablolar, işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonucunu göstermekten uzak olduğundan (Arsoy, 2003: 133) Uluslararası Finansal raporlama Standartları’nda gerçeğe uygun değer kavramı yerini almıştır. Gerçeğe uygun değer tarafsız, danışıklı olmayan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar olarak ifade edilmekte ve TMS-16 standardının dışında pek çok standartta (TMS; 2,17,18,19,20,21,32,38,39; TFRS 1,2,3,4,5) açıklanmaktadır. Dolayısıyla IAS/IFRS’nin bir özelliği, özellikle son yayınlanan standartlarda varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerinin finansal tablolarda daha çok belirtilmesinin istenmesidir (Uluslan, 2008: 130).

Gerçeğe uygun değer yasal olan değer kavramlarının dışında bir yaklaşım olup, doğru ve yasalara uygun olarak açıklanan bir değer de gerçeğe uygun değer olmayabilir. Çoğunlukla varlık ve yükümlülüklerin işlem tarihindeki değerleri mevcut piyasa değerlerine eşit değildir (Arsoy, 2003: 133). Genellikle piyasa değerine eşit olan gerçeğe uygun değerlerin saptanması, varlığın niteliğine göre yenileme maliyetleri esas alınarak veya bilirkişiye başvurularak gerçekleştirilmektedir (Sönmez, 2004: 81). Gerçeğe uygun değer; varlık ve yükümlülüklerin gerçek değerlerini ölçmesi, muhasebe uygulamalarında şeffaflık sağlayarak mali tabloların işletmelerin faaliyetleri ve mali durumu hakkında doğru, güvenilir ve tam bilgi sağlaması nedeniyle (Arsoy, 2003: 133) tercih edilirken, diğer taraftan da akademik çevrelerde ve uygulamada gerçeğe uygun değer ne olduğu veya ne olması gerektiği, uygulanabilirliği ve objektifliği konularında ciddi tartışmalar bulunmaktadır (Tokay, Deran ve Aktaş, 2005: 11). Bu yaklaşımdan hareket edildiğinde bir taraftan mali tablo düzenleyicisi olan muhasebe yöneticilerinin tekdüze kurallara uymak yerine kendi yargılarını kullanma olanağını artırdığı, diğer taraftan da gerçeğe uygun değer oldukça belirsiz bir kavram olması muhasebe yöneticilerine tanınan esnekliğin kötüye kullanılmasına da yol açabileceği düşünülmektedir.

Standartlar incelendiğinde, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, genel olarak cari değer (piyasa fiyatı), cari maliyet (alış maliyetleri), cari ekonomik değer (kullanım değeri) şeklinde yöntemler arasında bir hiyerarşi bulunduğu görülmektedir (Tokay ve diğer., 2005: 26). Gerçeğe uygun değer tespitinde aktif bir piyasanın varlığı son derece önemlidir. Aktif bir piyasanın bulunmaması halinde işletmelerin, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek üzere bir değerlendirme tekniği kullanmaları gerekmektedir. Bununla birlikte gerçeğe uygun değerle, net satış fiyatının aynı olduğu varsayılmaktadır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için; piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu takdirler esas alınabilir (Kaya ve Dinç, 207: 345).

ii. Kullanım Değeri(İşletmeye Özgü Değer)

Kullanım değeri, bir varlığın devamlı kullanımından doğması beklenen gelecekteki nakit akışları ile o varlığın faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması sonucu beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (Deloitte, 2007: 72). Kullanım değeri işletmelerin varlıklarından daha ziyade işletmeyi değerlendirmeyi amaçlar ve tarihi maliyetten oldukça farklı bir değerlendirme esasıdır (Ulusan, 2008: 136).

Kullanım değerinin hesaplanabilmesi için, ilk olarak ilgili maddi duran varlığın gelecekteki nakit girişleri ve nakit çıkışları tahmin edilmeye çalışılır. Daha sonra gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranları tahmin edilir. Son olarak da nakit akışları bugünkü değer faktörleri ile düzeltilerek ilgili maddi duran varlığın kullanım değeri hesaplanmaya çalışılır (Şensoy, 2006: 60). Kullanım değerinin tüm maddi duran varlıklar için kullanılması mümkün olmayıp, bu ölçek, yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir (Kaya ve Dinç, 207: 345).

Nakit yaratan birim; diğer varlık veya varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız olarak sürekli kullanımında nakit girişi sağlanan en küçük ayrıştırılabilir varlık grubunu ifade etmektedir (Akgün, 2007: 489). Kullanım değeri, işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2005: 3).

Nakit yaratan birimlerin değer düşüklüğünün hesaplanmasında öncelikle ilgili varlığın faydalı ömrü tespit edilmekte, daha sonra gelecekteki gelir ya da nakit akışları tahmin edilerek uygun iskonto oranı ile nakit akışlarının bu günkü değeri hesaplanmaktadır (Perek, 2007: 143). Burada işletmelerin ileriye dönük tahminlerde bulunması yönetimin tecrübesine ve ekonomik koşullardaki istikrara da bağlı olmaktadır. Dolayısıyla, kullanım değeri veya işletmeye özgü değer kavramı adında da anlaşıldığı gibi aynı maddi duran varlık için farklı işletmelerde başka başka anlamlar ifade etmekte ve tüm maddi duran varlıklar için kullanılması mümkün olmayıp, yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılmaktadır.

Nakit yaratan birimlerin kullanım değerinin belirlenmesinde paranın zaman değerini dikkate alan net bugünkü değer yöntemi kullanılmakta ve varlığın gelir üretme kapasitesi dikkate alınmaktadır. Varlıklar, gelir elde ettikleri sürece bir değer

ifade edecekleri için, firmanın gelecekte elde edeceği nakit girişlerinin önemli bir faktör olduğu ve firmanın değerini bu potansiyel nakit girişlerinin oluşturduğu kabul edilmektedir. “Firma Değeri”, firmanın maddi duran varlıklarının değeri ile maddi olmayan duran varlıklarının değerlerinin toplamından oluşmaktadır (Kendirli ve Şanöz, 2006: 234). Genellikle bir firmanın değeri, fiziksel varlıklarının toplamından daha büyük olup, buna en önemli katkıyı maddi olmayan varlıkları sağlamaktadır. Bu yaklaşımda değer, varlığın ekonomik ömrü boyunca yaratacağı gelirlerin bugünkü değeridir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda varlıkların değerlendirilmesi konusu ile ilgili iskonto oranının ne olması ve nasıl hesaplanmasına dair hükümler UMS 36’da bulunmaktadır. UMS 36’ya göre, iskonto oranının vergi öncesi oran olması gerekmekte ve bu oran paranın zaman değerini ve varlığa özgü riskleri yansıtmalıdır. Standarda göre, paranın zaman değeri benzer süreli devlet tahvili faizi gibi risksiz yatırım getiri oranıdır (Perek, 2007: 146).

iii. Geri Kazanılabılır Tutar

Bir varlığın net satış fiyatı (satış fiyatından satış giderleri düşüldükten sonraki değeri) ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Ancak geri kazanılabılır tutarın tespitinde, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (net satış fiyatı) ile kullanım değerinden her ikisini de hesaplamak her zaman gerekli olmamaktadır. Anılan tutardan herhangi birinin defter değerini aşması durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmemektedir (TMS-36, paragraf 19).

Bir maddi duran varlığın kullanım değeri işletmeden işletmeye farklılık gösterirken, net satış fiyatı daha objektif karşılaştırma yapılmasını sağlayabilir.

iv. Değer Düşüklüğü Zararı

Bir maddi duran varlığın piyasa değeriyle satılması durumunda elde edilebilecek tutarın (gerçeğe uygun değer), defter değerinin (net değer) altında kalması durumunda ortaya çıkacak farktır (Kaya ve Dinç, 2007: 345). Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir

işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS–16, paragraf 63).

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-16 standardının 7. paragrafından itibaren maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

2.3.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ile ilgili kriterler standardın 7. paragrafında belirtilmektedir:

İlgili paragrafa göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Varlıkla ilgili gelecekte ekonomik yararların sağlanması ve bu yararların işletmeye aktarılması aktifleştirme için ilk kriter olup, bu yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekmektedir. Gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı konusunda yapılan tahminin kuvvetli olması durumunda aktifleştirme gerçekleşecek, aksi halde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olacaktır (Akgün, 2007: 461).

Ayrıca TMS–16 standardının 11. paragrafında güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıkların mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabileceği belirtilmektedir.

Maddi duran varlıklar satın alınarak edinilecekleri gibi, işletmede de üretilebilmektedirler. Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde satın alma

maliyetleri veya inşa ve üretim maliyetleri dikkate alınmaktadır. Aktifleştirme sonrasında yapılan kısmi yenileme ve bakım için katlanılan harcamalar da maliyet unsuru olarak aktifleştirilmektedirler. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetlerin, oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirileceği standartta açıklanmaktadır (TMS-16 paragraf 10).

Standartta maddi duran varlık kalemini oluşturan unsurlardan bahsedilmemiş olup, bununla ilgili açıklama standardın 9. paragrafında şöyle yapılmaktadır:

“Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.”

Paragraftan da anlaşıldığı gibi, bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi beklenmeyen, bir yıl içinde faydası tüketilmesi öngörülmemen ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre hizmetinden yararlanılacak varlıkların duran varlıklar grubunda yer almasında işletmeye özgü koşullar da önem arz etmektedir.

2.3.2. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirme ve Değerleme İlkeleri

Maddi duran varlıklara ilişkin TMS–16 standardında maddi duran varlıkların ilk defa kayda alınması ve değerlemesi ile daha sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemleri ve amortisman hesaplama esasları ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Aktifleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır.

VUK’ da pek çok değerlendirme kavramı olmasına karşın gruplandırma yapıldığında rayiç bedel başlığı altında gruplandırılabilen “borsa rayici, vergi değeri ve emsal bedel” ölçülerinin gerçeğe uygun değer kavramına en yakın değerlendirme ölçüleri olduğu söylenebilmektedir (Şensoy, 2003: 26).

Türk Ticaret Kanun Tasarısı’nın 79. maddesinde de duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirileceği; 80. paragrafında ise değerlemede

kullanılacak ölçülerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişikliklerin Türkiye Muhasebe Standartlarına tabi olacağı ifade edilmektedir. Duran varlıklar içinde işletmede sürekli kullanılan varlıklar yer alır (Sağlam, 2006: 19).

2.3.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyeti

Maddi duran varlıkların giderlere yansıtılması amortisman hesaplamaları yoluyla gerçekleştirilmektedir. Amortismanlar, maddi duran varlıkların aktifteki değerleri üzerinden hesaplandıklarından, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerini oluşturan unsurların iyi anlaşılıp, doğru uygulanması gerekmektedir.

Maddi duran varlıkların maliyet unsurlarının ve maddi duran varlıkların maliyetine girmeyen unsurların neler olduğu standardın 16–22. paragraflarında sıralanmaktadır.

i. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler
- Yer in hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- Mesleki ücretler.

ii. Maddi Duran varlıkların Maliyetine Girmeyen Unsurlar:

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

iii. Defter Değerine Dahil Edilmeyen Maliyetler

Standarda göre; yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için belirli duruma ve yere getirilen maddi duran varlıkların bu andan itibaren maliyetlerinin defter değerine eklenerek muhasebeleştirilmesine son verilmektedir. Başka bir ifadeyle, yönetimin amaçladığı kullanım şekline getirildikten sonra maddi duran varlıkla ilgili yapılan aşağıdaki harcamalar maddi duran varlığın aktif değerine dahil edilmemektedir .

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları;
- İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar

2.3.4. Maddi Duran Varlıklarda İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme

Maddi duran varlıklara ilişkin ilk değerlendirme işleminde genel yaklaşım, alım tarihindeki peşin değerın esas alınmasıdır. Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, mevcut bir maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları artırmaya da işletmenin diğer varlıklarından gelecekte elde edilecek ekonomik yararlar için gerekli olabilmektedir. Fakat maddi duran varlıkların edinimi ve aktifleştirilmesi ile ilgili özel durumlar söz konusudur:

i. Borçlanma Maliyetleri ve Kur Farkları

Bir maddi duran varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip, aktifleştirilemeyeceği TMS–23 “Borçlanma Maliyetleri” standardında belirlenmiştir. Borçlanma maliyetlerinin kapsamı yine aynı standardın 6. paragrafında şöyle sıralanmaktadır:

- Banka kredileri (kredili mevduat hesapları dahil) ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- TMS–17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri

- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Aynı standardın 12. paragrafında ise, “borçlanmadan elde edilen fonlar geçici olarak herhangi bir şekilde gelir sağlayacak biçimde değerlendirilmemiş ise, bu gelir borçlanma maliyetlerinden düşülür ve kalan kısım aktifleştirilir” denmektedir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS–23 Borçlanma maliyetlerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardına göre kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (TMS-16, paragraf 23). Başka bir ifadeyle, maddi duran varlıkların taksitle alınması durumunda, fiyatın içinde bulunan finansman maliyeti ayrıştırılmakta ve finansman giderlerinin içine alınmakta, böylece elde etme maliyetlerinin içerisinde finansman giderleri yer almamaktadır (Örten ve diğer., 2007: 196) Maddi duran varlıkların ediniminde borçlanma giderleri olarak ortaya çıkan ve sabit varlıkla direkt ilişkilendirilebilen kur farklarının da aktifleştirilebileceği standartta belirtilmiştir.

Adı geçen standarda göre, bir varlık “özellikli varlık” ise, borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Ancak burada özellikli varlığa açıklık getirmek gerekecektir.

Özellikli varlık; TMS–23 Borçlanma Maliyetleri standardı 5. paragrafında “Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır” olarak tanımlanmıştır. Özellikli varlıklara şu örnekler verilebilir;

- Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar (şarap ve tütün üretimi)
- Üretim tesisleri
- Enerji üretim santralleri
- İnşa edilmekte olan yeraltı ve yerüstü düzenleri ile binalar

Özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgili bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir (Akgün, 2007: 472). Çeşitli durumlarda, örneğin yüksek enflasyon veya döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde işletmelerin yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endeksli olarak borçlandığı durumlarda özellikli bir varlığın elde

edilmesiyle doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesi zor olacağından takdir mekanizmasının uygun şekilde kullanılması gerekmektedir (Sönmez, 2004: 136).

Bu açıklamalardan sonra borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilme koşullarını şöyle özetlemek mümkündür (Çonkar, Gökçe ve Telliöğlü, 2007: 78).

- Borç özellikli varlıkta kullanılmak için alınmalı.
- Bu borçla özellikli varlık satın alınmalı inşa edilmeli ya da üretiminde doğrudan kullanılmış olmalı
- Özellikli varlığın maliyetine eklenecek olan borçlanma maliyetleri tutarı standarda uygun olarak belirlenmeli
- Özellikli varlık işletmeye ekonomik yarar sağlamalı
- Özellikli varlığın maliyetine eklenecek borçlanma maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülmelidir

ii. Yedek Parça, Bakım Malzemeleri, Yenilenen Parçalar ve Tek Başına Önemsiz Parçalar

Genellikle stoklar kaleminde izlenen ve kullanıldıklarında giderlerle ilişkilendirilerek gelir tablosuna yansıtılan yedek parça ve bakım malzemelerinin, sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılması durumunda maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesinin gereği standardın 8. paragrafında açıklanmaktadır. Yine aynı paragrafta açıklandığı gibi bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.

Maddi duran varlıklar kullanıma alındıktan veya kısmen veya tamamen amorti edildikten sonra bazı parçaların yenilenmesi ya da ikame parçaların monte edilmesi halinde bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilmekte ve ayrıca amortismanına tabi tutulmaktadır (Örten ve diğer., 2007: 197). Standartta ayrıca kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin değerlerinin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanmasının uygun olabileceği ifade edilmektedir.

2.3.5. Bina ve Arsa Maliyetinin Ayrımı

Arsa ve araziler (taş ocakları ve toprak dolum alanları gibi istisnalar dışında) belirsiz faydalı ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmamaktadırlar. Dolayısıyla TMS-16 standardının 58. paragrafına göre bina alımlarında ödenen bedelin, bina ve üzerinde bulunduğu arsa için ayrılarak kaydedilmesi ve sadece binanın amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmaktadır. Standartta, “arsa ve binalar birlikte alındığında” ifadesi kullanılmış olup, bu ifadeden bitmiş bir binadan bahsedildiği anlaşılmaktadır.

İşletmelerin maddi duran varlıkları içerisinde büyük öneme sahip binaların aktif değerleri mevcut sistemimizde arsa bedelini de içermekte olup, standartta arsa ve bina ayrımı ile ilgili bu yaklaşım çok önemli bir gelişmedir.

2.3.6. Maddi Duran Varlıklarda Takas Yoluyla Edinim

Bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesi durumunda, elden çıkarılan varlığın net defter değeri yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilmektedir. Fakat öncelikle takas işleminin ticari içerikten yoksun olması gerekmektedir. Takas işleminde; elde edilen varlık bilançoda, takas edilen maddi duran varlığın aktif değerinden birikmiş amortismanı düşülerek ulaşılan net defter değeri ile yer almaktadır. Bu durumda yeni maddi duran varlığına ilişkin amortismanına tabi tutar eski maddi duran varlığın net defter değeri olmaktadır.

2.3.7. Maddi Duran Varlıkların Edinilmesinden Sonraki Maliyetler

Maddi duran varlıkların edinilmesinden sonra varlıkla ilgili olarak yapılan harcamalar işletim ve geliştirme harcamaları olmak üzere iki başlıkta toplanabilir (Akgün, 2007: 472).

i. İşletim Harcamaları

İşletim harcamaları bakım ve onarım harcamaları olarak sınıflandırılabilir. Bakım giderleri, duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan olağan periyodik olarak tekrarlanan harcamalardır.

Kullanıma bağılı olarak veya başka nedenlerle maddi duran varlığın kullanımını engelleyen arızaların oluşması durumunda, varlığın yeniden hizmet verir hale getirilmesi için yapılan harcamalar ise onarım giderleri olarak ifade edilebilir.

İşçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri gibi maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri aktifleştirilmeyip, giderlere kaydedilerek gelir tablosu ile ilişkilendirilir ve maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır (TMS-16 paragraf 12).

ii. Geliştirme Harcamaları

Geliştirme harcamaları, değer artırıcı harcamalar olarak da ifade edilmekte ve bir duran varlığın veriminin ve/veya ömrünün uzatılması için yapılan bu tür harcamalar duran varlıkların maliyetine eklenerek muhasebeleştirilmektedir.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu durumda yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirilir. Yenilenen, başka bir ifadeyle kullanım dışı bırakılan parçaların defter değeri, bu standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılır. (TMS-16 paragraf 13). Standardın 67. paragrafında

Bir maddi duran varlık kaleminin;

- Elden çıkarılması veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda defter değerlerinin bilanço dışı bırakılacağı açıklanmaktadır:

Standardın 14. paragrafına göre de maddi duran varlıkların kullanımının devamı için düzenli olarak yapılan büyük çaplı arıza kontrolleri yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

2.3.8. Maddi Duran Varlıklarda Aktifleştirme Sonrası Değerleme

İşletmeler, aynı sınıftaki tüm maddi duran varlıklarını aktifleştirdikten sonra maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini kullanarak

muhassebeleştirebilmektedir. Literatürde maliyet yöntemi temel yöntem olarak da ifade edilirken, yeniden değerlendirme yöntemi alternatif yöntem olarak adlandırılmaktadır. Nitekim TMS-16 paragraf 29 da bir işletmenin muhassebe politikası olarak “Maliyet Modeli” veya “Yeniden Değerleme Modeli”nden birini seçebileceği ancak seçilen bu muhassebe politikasının tüm emlak, tesis, makine ve teçhizat kalemlerine birden uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

i. Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhassebeleştirildikten sonra finansal tablolarda, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS- 16, paragraf 31) Bu yöntem, aktifleştirme tarihinden sonra değer artışı olan maddi duran varlıklara uygulanmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS-36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşmaya kadar değer artışları kayda alınabilmekte ve bu durum değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde olarak ifade edilmektedir. (Kaya ve Dinç, 2007: 346). Bu değer geri kazanılabilir değer ve kullanım değerinden yüksek olamaz (Örten ve diğer., 2007: 197).

ii. Yeniden Değerleme Yöntemi

TMS-16 paragraf 31 de, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak muhassebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterileceğini ifade etmektedir. Aynı paragrafta göre yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

UFRS’na uyumun sağlanması aşamasında duran varlıklar için yeniden değerlendirme yapılırken, mevzuat yeniden değerlemeyi benimsememektedir. Dolayısıyla, mali denetimlerin daha kolay yapılabilmesinin sağlanmasını ve vergi matrahının düşürülmesine engel olmayı isteyen vergi idaresi tarafından uygulanan

vergi kuralları ile işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilmeyi amaçlayan muhasebe kuralları birbirleriyle çelişki içinde olabilmektedir. Fakat, vergi kuralları arasında devamlılık arz eden bir ilişki bulunduğundan bunların birbirinden tamamen ayrılması da mümkün olmamaktadır. Bu kapsamda IASB tarafından IAS 12, Türkiye’de ise TMS–12 “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” adı altında yayımlanan standart ile muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişki anlatılmakta ve bu ilişkinin vergiler üzerindeki etkisinin ne şekilde ölçüleceği, bunun mali tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmaktadır (Dinç, 2007: 21)

iii. Yeniden Değerleme Yönteminin Kullanımındaki Özel Durumlar

- Gerçeğe uygun değerın tespitinde aktif bir piyasanın varlığı zorunludur(TMS-16 paragraf 31).
- Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS–16 paragraf 31).
- Arsa ve binalarda gerçeğe uygun değer aynı türden bir işletmenin aynı varlık için ödeyeceği değer olup, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır (Örten ve diğer., 2007: 197, TMS-16 paragraf 32).
- Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir (TMS–16 paragraf 36).
- Grupların sınıflandırılmasına ilişkin örnek TMS–16 paragraf 37’de şöyle verilmektedir:
Araziler, arsalar, binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, demirbaşlar vb.
- Yeniden değerlendirilen varlığın defter değerindeki artış doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilmektedir. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir (TMS–16 paragraf 40).

- Eğer daha 6nce yeniden değerlenmiş varlık ile ilgili gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş yeniden değerleme azalışı s6z konusu ise yeniden değerleme artışı bu durumu tersine çevirdiği 6l6de gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS–16, paragraf 39). Ancak, s6z konusu varlıkla ilgili olarak daha 6nce bir yeniden değerleme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış 6nceki yeniden değerleme farkını tersine çevirdiği 6l6de 6z kaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı hesabından d6ř6lmektedir (TMS–16, paragraf 40).
- Duran varlıkların yeniden değerlenmesi sonucu muhasebe değeri de artar. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı y6r6rl6kte olan mevzuata, başka bir ifadeyle vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu artışı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. (Dinç, 2007: 33).
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS–12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS–38, paragraf 42).

Standartta yer alan değerleme 6l6 ve y6ntemleri ile vergi kanunlarında yer alan değerleme 6l6 ve y6ntemleri arasındaki farklılıklar iki ayrı raporlamayı karşımıza çıkarmaktadır. Standartta 6ng6r6len değerleme 6l6lerine g6re ortaya çıkan ticari kâr ile vergi kanunlarındaki değerleme 6l6lerine g6re hesaplanan mali kâr arasındaki farklılıklar s6rekli veya geçici farklar olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2006: 2) ve ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı (alacağı) ve ertelenen vergi y6k6ml6l6ę6 (borcu) “TMS–12 Gelir Vergileri” Standardına uygun şekilde muhasebeleştirilmektedir (6rten ve diğer., 2007: 200).

Geçici farklar, varlığın veya y6k6ml6l6ę6n muhasebede defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki d6nemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2006: 3).

Vergilendirilebilir geçici farklar aktif kalemlerin defter değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin

defter değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamı olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2006: 3). Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi farkı ortaya çıkmakta ve bu durum ertelenen vergi yükümlülüğü olarak ifade edilmektedir.

İndirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin defter değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin geçici muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamından oluşmaktadır (Akdoğan, 2006: 3). İndirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi farkı ortaya çıkmakta ve bu durum ertelenen vergi varlığı olarak ifade edilmektedir.

Maddi duran varlıkların değerleme hükümleri açısından vergi kanunları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayış farkı, amortisman yöntemleri ve amortisman sürelerinin belirlenmesindeki farklılıklar geçici farklara sebep olmaktadır.

Muhasebe standartlarına göre hesaplanan birikmiş amortisman tutarındaki farklılık nedeniyle dönemin amortisman giderleri, vergi mevzuatına göre ayrılması gerekenden az veya fazla olabilir. Bu farklılıklar duran varlığa ilişkin değerleme ve/veya amortisman hesaplama yöntem ve anlayış farklılığından kaynaklanabilmektedir.

Varlıklar açısından bakıldığında; gerçeğe uygun değer üzerinden değerlenen veya yeniden değerlenen varlıkların, vergi mevzuatı açısından benzer düzeltme işlemine tabi tutulmadığı durumlarda; varlığın net defter değeri, vergiye esas değerini aşıyorsa, vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2006: 4). Pasif kalemler açısından bakıldığında ise durum tam tersi olmaktadır.

İşletmeler, bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Akdoğan, 2006: 4).

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)
Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergilendirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Varlıklar açısından bakıldığında; gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen veya yeniden değerlendirilen varlıkların, vergi mevzuatı açısından benzer düzeltme işlemine tabi tutulmadığı durumlarda; varlığın net defter değeri, vergiye esas değerinden az ise, indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2006: 4). Pasif kalemler açısından bakıldığında ise durum tam tersi olmaktadır.

İşletmeler, bütün indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı oluşturur ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Akdoğan, 2006: 4).

Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Döneminde Beklenen vergi Oranı
--

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı arasındaki olumlu fark ertelenen vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenen vergi gelirini ifade etmekte ve bu tutarlar dönem vergi karşılığına eklenmekte veya çıkarılmaktadır. Böylece dönem net kârının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2007: 5).

Ertelenmiş vergi konusu Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve eş zamanlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nın ülkemizde uygulanması ile birlikte gündeme gelecek ve kâr rakamını doğrudan etkileyecek bir hesaplamadır. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması ile birlikte yasal muhasebe kayıtları bu standartlara göre tutulacağı için mali ve ticari kâr ayrımı da ortadan kalkacak ve finansal tablolarımız uluslararası geçerlilikte olacaktır.

2.4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 16 KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI

Standart, amortisman tutarlarının hesaplanması konusunda önemli değişiklikler getirmektedir. Standartta amortisman konusu 43 ile 62. paragraflarda, genel açıklamalar, amortisman tabi tutar ve amortisman dönemi ile amortisman yöntemleri çerçevesinde açıklanmaktadır.

2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı Konusu İle İlgili Genel Açıklamalar

Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları saptanmadan önce bunların toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her parçasının ayrı bir yararlı ömre sahip olup olmadığı ve ayrı yöntemlere göre amortismanına tabi tutulup tutulmayacağı belirlenmelidir (Akgün, 2007: 492).

Standardın 43. paragrafına göre; bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Standardın 44. paragrafında ise; işletmelerin maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırabileceği ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutabileceği ifade edilmektedir. Bu durum ile ilgili standartta *“bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir”* şeklinde açıklayıcı örneğe yer verilmektedir. Bu örnek, bir maddi duran varlığın faydalı ömrü ile ona ait çeşitli aksamalarının faydalı ömürlerinin birbirinden farklı olabileceğini bu nedenle ayrı varlık olarak muhasebeleştirilmesinin daha doğru olacağını vurgulamaktadır. Dolayısıyla, maddi duran varlıkların bileşenlerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde; varlığın mali tablolara ilk alındığı tutarın bileşenlere tahsis edileceği ve her bir bileşen ayrı ayrı muhasebeleştirileceği, bu durumda, farklı amortisman yöntemleri ve oranlarının uygulanmasının daha doğru olacağı açıklanmaktadır (Erdoğan, 2006: 118).

Standardın 45. paragrafında ise; bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yönteminin aynı olabileceği ve böyle parçaların amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilirliği ifade edilmektedir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa

ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır ise, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, TMS-2 Stoklar Standardı'na göre, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

2.4.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Amortisman tabi tutar ve amortisman dönemine ilişkin açıklamalar standardın 50 ile 59. paragraflarında yapılmaktadır.

Varlığın fiziki ömrü ve ekonomik ömrü farklı olabilir. Standarda göre maddi duran varlıklar için amortisman süresi ve sistematigi varlığın ekonomik ömrü veya varlıktan sağlanacak ekonomik yarar ile orantılı olmalıdır. Standardın 50. paragrafında “*Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır*” ifadesiyle bu durum vurgulanmaktadır. Varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, işletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, üretim programındaki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullandığı mal ve hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler amortisman süresinin ve hesaplama yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlar olmaktadır (Örten ve diğer., 2007: 199). Standardın 56. paragrafı bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alacak faktörleri şöyle sıralamaktadır:

- Varlığın beklenen kullanımı: Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma: Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir (TMS-16, paragraf 53). Bir varlığın kalıntı (hurda) değerinin önemsiz olduğu düşünülür ve amorti edilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınmayabilir. Kalıntı değer önemli ise varlığın satın alındığı tarihte veya bunu izleyen herhangi bir tarihteki yeniden değerlendirme tarihinde bu değer tahmini olarak hesaplanmaktadır. Tahmini kalıntı değerinin hesaplanmasında, o varlığın kullanım koşullarına benzer koşullarda kullanılmış ve değerlendirme tarihinde hizmet sürelerinin sonuna gelmiş bulunan varlıkların piyasadaki emsal değerleri dikkate alınmaktadır (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 122). Varlığın kullanılmaya başlandığı veya aktifleştirildiği tarihten yapılan kalıntı değer tahmini, daha sonraki zamanlarda değişebilmektedir. Bu durumla ilgili standardın 51. paragrafında “Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.” açıklanması yapılmaktadır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlamaktadır. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı* (TFRS 5) uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihinde veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihte durdurulmaktadır. Ayrıca, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilmektedir (TMS-16, paragraf 55).

Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Çünkü, varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir (TMS-16, paragraf 57).

Standart; arsa ve binaların amortismanına tabi tutulması ile ilgili de açıklamalara yer vermektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi arsa ve araziler belirsiz ömre sahip olduklarından amortisman tabi değillerdir. Bu nedendir ki arsa ve binalar birlikte alındıklarında bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Ancak, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı arsaların yararlı ömürleri belirli olduğundan amortismanına tabi tutulmaktadır. Oysa binaların belirli yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilememektedir (TMS-16, paragraf 58).

Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur (TMS-16, paragraf 59). Burada söz edilen fayda, örneğin enkazın satılmasından elde dilene gelirler olarak örneklendirilebilir. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır (TMS-16, 59).

2.4.3. Amortisman Yöntemi

Amortisman yöntemi, amortismanına tabi varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımını ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarını belirleyici olmaktadır (Süer ve Şenyiğit, 2006: 209). TMS-16. paragraf 60'a göre seçilen amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmaktadır.

Amortisman gideri diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmadıkça dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir (TMS-16, paragraf 61). Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının

kullanılma biçiminde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan kullanılma biçimini yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS-8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS-16, paragraf 61).

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 61. paragrafta kullanılacak amortisman yöntemleri;

- Doğrusal (normal) amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmaktadır.

Amortisman hesaplamada önerilen bu üç yöntem olmasına karşın yöntemler sınırlandırılmamakta ve kısıt uygulama kabul görmektedir. Maddi duran varlıkların değerlendirme ölçü ve yöntemi yıllık amortisman paylarını, yıllık amortisman payları ise dönem kârını etkilemektedir.

Normal yöntemde varlığın öngörülen kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemde ise, varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı esas alınarak amorti edilir.

Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.

Seçilen amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiğinden, işletmeler için vergi erteleme sağlayabileceği gibi, verginin daha erken ödenebilmesine de neden olabilmektedir (Süer ve Şenyiğit, 2006: 209). Uygulanan amortisman yöntemi ve tahmin edilen faydalı ömür, kullanılacak amortisman oranlarının açıklanması, finansal raporların kullanıcılarının yönetim tarafından belirlenmiş muhasebe politikalarının gözden geçirilmesi ve diğer işletmelerle karşılaştırma yapmasına olanak sağlamaktadır (Akgün, 2007:496; Akgül, 2004: 34).

Her dönemin amortisman tutarı, gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın

üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir (Sönmez, 2006: 60).

2.4.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklar da zaman içerisinde değer düşüklüğüne uğrayabilirler. Bu nedenle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları içerisinde değer düşüklüğü kavramı girmiştir.

TMS-16 standardında da duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve eğer geri kazanılabilir değeri defter değerinden küçükse gerekli değer düzeltmesinin olağanüstü amortisman şeklinde yapılması gereği bir zorunluluk olarak ifade edilmektedir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de muhasebe literatürü ve uygulama için yeni bir konudur. Çünkü, mevcut mevzuat hükümlerinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile birebir örtüşen amortisman dışında hiçbir düzenleme bulunmamaktadır (Kaya ve Dinç, 2007: 350). Bu nedenle ki Tek Düzen Hesap Planında değer düşüklüğü ile ilgili bir düzenleme yapılarak, pasifte bir “maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı” hesabının açılması veya değer düşüklüğünün birikmiş amortismanlar hesabında izlenmesi gibi bir seçeneğin üzerinde durulması gerekmektedir.

Maddi duran varlıklar olası bir değer düşüklüğünün tespiti amacıyla incelenir ve bu inceleme sonunda maddi duran varlığın kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise, karşılık ayrılmak suretiyle kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine indirilir. Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “*TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” Standardı hükümleri uygulanır (TMS-16, paragraf 63). TMS-36 Standardının amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve UMS-36, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir (TMS-36, paragraf 1).

i. Değer Düşüklüğünün Tespiti

TMS–36 numaralı Standart hükümlerine göre, değer düşüklüğüyle ilgili herhangi bir işlem yapabilmek için ilk olarak bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Standartta, değer düşüklüğü kaybının finansal tablolara alınması ve değerlemesi konusu açıklanmıştır. Buna göre, varlığın geri kazanılabilir tutarı ancak net defter değerinden düşükse, net defter değeri geri kazanılabilir tutara indirilmektedir. Bu indirim, daha önce de açıklandığı üzere bir değer düşüklüğü kaybı olmaktadır.

Bunun için işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynakları gösterge olarak kullanılmalıdır (Kaya ve Dinç, 2007: 350; TMS–16, paragraf 12).

İşletme dışı bilgi kaynakları şöyle sıralanabilir:

- Varlığın piyasa fiyatının, süre faktörü nedeniyle veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olması,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişikliklerin gerçekleşmiş olması veya yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi,
- Varlığın beklenen getirisini etkileyen faiz oranları veya diğer piyasa getiri oranlarında artış olması,
- İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerinden yüksek olması.

İşletme içi bilgi kaynakları ise şöyle sıralanabilir:

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması,
- İşletmede varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş olması veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi,
- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar bulunması.

Maddi olmayan duran varlığın net defter değeri, varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve varsa daha önce ayrılmış değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değerdir. İlgili dönem itibariyle yapılan incelemeler sonucunda maddi duran varlığın net defter değeri gerçeğe uygun değerinden önemli oranda yüksekse ilgili varlığın değer düşüklüğü içerdiği düşünülür ve gerekli düzeltme kaydı yapılır.

ii. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına indirgenir. Söz konusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır. Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde daha önce de belirtildiği üzere maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir (Kaya ve Dinç, 2007: 351).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde bilindiği gibi temel yöntem olarak ifade ettiğimiz maliyet modeli ve alternatif yöntem diye adlandırdığımız yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntem söz konusuydu. Temel yöntemin uygulandığı durumlarda, maddi varlıklar finansal tablolarda maliyet değerinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir. Alternatif yöntemde ise finansal tablolara ilk alınma sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Burada önemle üzerinde durulması gereken, varlığın gerçeğe uygun değeriyle neyin ifade edildiği, başka bir ifadeyle gerçeğe uygun değer nasıl tespit edileceğidir. Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklarda ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri, gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmektedir (Kaya ve Dinç, 2007: 351).

iii. Değer Düşüklüğü Tazminatı

TMS-16 standardının 65. paragrafına göre “Değer düşüklüğüne uğrayan, kayıp olan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir ve yine standardın 66. paragrafına göre kâr ve zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

iv. Bilanço Dışı Bırakma

Standardın 67. paragrafına göre; bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Başka bir ifadeyle satış durumunda veya maddi duran varlıklar tamamen kullanılmaz hale geldiğinde bilançodan çıkarılması gerekir. Böyle bir durumda amortisman hesaplama işlemine son verilerek maddi duran varlığın net değeri kâr veya zarar olarak kayda alınır. Maddi duran varlık, net değer üzerinde bir değerle satılırsa kâr, net değer altında bir değerle satılırsa zarar olarak kayda alınır. Tamamen kullanılmaz hale gelen maddi duran varlığın net değeri ise zarar olarak kayıtlıdır. Maddi duran varlıkların satışından elde edilen gelir, hasılat olarak kaydedilemeyeceği gibi (TMS-16, paragraf 68), net defter değerinin de satılan malın maliyeti olarak kayda alınması söz konusu olamaz (Örten ve diğer., 2007: 200).

Maddi duran varlıkların satışı peşin veya vadeli olarak yapılabilir. Maddi duran varlığın vadeli olarak satışı durumunda vade farkı ayrıştırılarak peşin değeri esas alınır. Vade farkı öncelikle “TMS-18 Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” *Ertelenmiş Gelirler* hesabına alacak kaydedilirken, daha sonra tahsil edildikçe faiz geliri olarak kayda alınır (Gökçen ve diğer., 2006: 154).

2.5. FİNANSAL TABLOLARDA MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ KAMUYA AÇIKLANACAK BİLGİLER

Finansal tablolarda maddi duran varlıklarla ilgili yapılacak açıklamalar TMS-16 Standardının 73- 79. paragraflarında yapılmıştır.

- i. Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları*
- ii. Kullanılan amortisman yöntemleri*
- iii. Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları*
- iv. Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),*
- v. Defter değerinin dönem başı ve sonundaki aşağıdaki açıklamalar*
 - Girişler

- TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar
- İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler
- Yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS-36 uyarınca doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları
- TMS-36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları
- TMS-36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları
- Amortisman
- Net kur farkları
- Diğer değişiklikler.

vi. Finansal tablolarda ayrıca aşağıdakiler açıklanır

- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler; ve
- Gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

vii. Amortisman yöntemi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri ile ilgili açıklamalar

- Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı
- Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı

viii. TMS-8 standardına göre aşağıdaki sebeplerle muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin açıklanması

- Kalıntı değerler;

- Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;
 - Yararlı ömürler
 - Amortisman yöntemleri.
- ix. *Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda yapılacak açıklamalar*
- Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi
 - Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı
 - İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar
 - İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin, doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar
 - Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri
 - Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar
- x. *TMS-36 değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgilerin açıklanması*
- xi. *Ayrıca aşağıdaki bilgiler de finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak açıklanabilmektedir:*
- Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri
 - Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri
 - Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri
 - Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI-38: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE İTFA

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler 38 nolu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nda yapılmıştır. İlgili standart ile ilgili açıklamalara geçmeden önce maddi olmayan duran varlıkların açıklanması yararlı olacaktır.

3.1. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel bir yapıya sahip olmayıp, normal faaliyet döneminden daha uzun süre fayda sağlanması beklenen varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıklar, maliyetleri zamana yayılan, transfer edilebilen ve değerinin tespiti kısmen zor olan varlıklardır. Bu varlıkların firmanın başarısındaki önemi giderek artmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar uzun vadede firmanın değerini olumlu etkileyen, gelecekteki kazançları artıracak potansiyel varlıklardır ve değerleri işletmeye kazandırdıkları haklarda ve avantajlarda saklıdır. Maddi olmayan varlıkların ekonomik önemi nedeniyle, bu tür varlıkların ölçülmesi ve raporlanması; son zamanlarda, şirketlerin yatırımları içerisinde önemli bir yer tutması ve maddi olmayan varlıklara yapılan yatırımlarla ilgili mevcut bilgilerin sınırlı oluşu gibi nedenlerle mesleki kuruluşlar, girişimciler, muhasebeciler ve yatırımcıların büyük ölçüde ilgisini çekmektedir (Otlu ve Çukacı, 2007: 116). Bu tür varlıklara patent, marka, haklar ve şerefiye örnek olarak gösterilebilir. Dolayısıyla, bu varlıklar ya firmanın diğer varlıklarından ya da sözleşmeden veya diğer yasal haklardan meydana gelmektedir (Austin, 2007: 65).

Maddi olmayan duran varlıklarının bileşenlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür(Austin, 2007: 65).

- Harici yapı (müşteri ve sağlayıcı ilişkileri, markalar)
- Dahili yapı (yazılım, araştırma-geliştirme, sistemler, yönetim)
- Bireysel yeterlilik (çalışanların eğitim ve tecrübesi)

Maddi olmayan duran varlıkların sınıflandırılmasında gösterge olarak üç ölçü söz konusu olabilmektedir:

- Büyüme ve yenileme
- Yeterlik
- İstikrar

Geçmişte pek çok maddi olmayan duran varlık finansal tablolarda tanınmamış ve geçerli muhasebe kuralları firmaların maddi olmayan duran varlıklar için ayrı performans ölçülerini raporlamayı gerektirmiştir (Gu ve Wang, 2005: 1673). Özellikle, işletmede geliştirilen maddi olmayan varlıklar, “içten-oluşturulmuş” varlıklar olup, tanıma problemlerine neden olmaktadır. Genellikle uzun bir zaman periyodunda geliştirilen bu varlıklar şirketlerde geleneksel olarak göz ardı edilmiş ve mali deyimler içinde tam anlamıyla tanımlanmamıştır (Austin, 2007: 64). Diğer yandan, maddi olmayan duran varlıklar aynı zamanda, şirket aktiflerinin başka türlerinden daha karmaşık bilgiyle ilişkilendirilmektedir (Gu ve Wang, 2005: 1673).

Günümüzde artık işletmeler finansal anlamda işletmeyi nasıl ölçmeleri ve neyi hedeflemeleri gerektiği konusunda daha farklı davranmaktadırlar. Geleneksel anlamdaki finansal değerlerden daha fazla finansal değerleri etkileyen faktörler üzerinde yoğunlaşmaya başlamışlardır. Finansal değerlerin müşteri boyutu, işletmenin piyasa değeri, maddi olmayan duran varlıklardan oluştuğu görülmektedir (Kutukız, 2006: 338). Özellikle son 20 yılda maddi olmayan duran varlıkların önemi oldukça artmıştır. Son araştırmalar göstermektedir ki halka açık şirketlerin gerçek değerlerinin büyük bir bölümü maddi olmayan duran varlıklarından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan uluslararası muhasebe standartları son yıllarda, gerek şirket birleşmeleriyle elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili, gerekse kaydedilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebe sonrası ölçme yöntemleri ile ilgili yeni kurallar getirmiştir (Perek, 2007: 142).

3.2. TMS-38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARTININ AMACI KAPSAMI VE STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR

Uluslararası Muhasebe Standartları arasında yer alan IAS/38 (Intangible Assets) ve TMSK tarafından bu standarttan aynen Türkçe’ye çevrilmiş bulunan TMS/38 (Maddi Olmayan Duran Varlıklar) söz konusu varlıklara ilişkin

düzenlemeleri kapsamaktadır. IAS/38 sadece güvenilir şekilde ölçülebilen maddi olmayan varlıkların tanınmasına izin veren kapsamlı bir standarttır (Bradbury ve Zijl, 2005: 81).

Uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında IAS/38 (TMS-38) Standardı, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili iki önemli yenilik getirmektedir (Busacca ve Maccarrone, 2007: 309):

- Seçilmiş stratejik kaynakların değerinin biçilmesini mümkün kılmak ve değer yaratma becerilerini hesaba almak
- Değer kontrol sisteminin testine izin verdiği gibi belirsiz faydalı ömürlü maddi olmayan duran varlıklarda amortisman kavramının yerine yararlı ömür kavramı geçirmek

Bu standardın amacı, özellikle diğer uluslararası muhasebe standartlarında değinilmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Maddi olmayan duran varlıkların kapsamına nelerin gireceği veya girmeyeceği, bunların ne zaman ve hangi değerlerle bilançonun aktifine alınacakları, aktife alındıktan sonra nasıl değerlendirilecekleri, dipnotlardaki açıklamaların kapsamının ne olacağı gibi konuların bu standart ile kurala bağlanması amaçlanmaktadır (Örten ve diğer., 2007: 573).

Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS-38, paragraf 2):

- Diğer uluslararası muhasebe standartları kapsamında olan maddi olmayan duran varlıklar,
- Uluslararası muhasebe standardı 32’de tanımlanan finansal araçlar,
- Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler
- Sigorta işletmelerinde, poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar.

Diğer bir standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu standart yerine söz konusu standardı uygulamaktadır (TMS-38 paragraf 3).

3.2.1. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Standardın 9. paragrafında yapılan açıklamalardan maddi olmayan duran varlıkların;

- Bilimsel ya da teknik bilgi
- Yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması,
- Lisans
- Fikri mülkiyet hakları
- Piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil)

v.b varlıkların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında tüketilen kaynakları ve çeşitli borçları içerdiği anlaşılmakta ve aşağıdaki gibi örneklendirilmektedir:

- Bilgisayar yazılımı
- Patentler
- Telif hakları
- Sinema filmleri
- Müşteri listeleri
- İpotek hizmeti sunma hakları
- Balıkçılık lisansları
- İthalat kotaları
- İsim hakları
- Müşteri ve tedarikçi ilişkileri
- Müşteri sadakati,
- Pazar payı ve pazarlama hakları

UMS 38, diğer konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk kuruluş, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanmaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa bile varlığın fiziksel unsuru, içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre ikincil bir durumdadır.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar, örneğin bir kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal bir belge (lisans veya patent durumunda) veya film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir.

Örneklerden de anlaşıldığı gibi varlıkların bazıları fiziksel özelliklere de sahip bulunmaktadır. Bu durum varlığın maddi duran varlık olarak mı, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak mı dikkate alınacağı konusunda bazı tereddütlere sebep olmaktadır. Standardın 4. paragrafında işletmeye ait varlığın hem maddi hem de maddi olmayan unsurlar içermesi durumunda aktifleştirmenin nasıl yapılacağı hakkında açıklamalar getirilmiş olup, örneklendirilmiştir. Şöyle ki:

“İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, “TMS–16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.”

3.2.2. Standartta Geçen Tanımlar

Standardın 8. paragrafında standartta geçen terimler ile ilgili tanımlar yapılmaktadır. UMS 38 Standardını uygulamadan önce aşağıdaki kavramlara ilişkin tanımların üzerinde durulması yararlı olacaktır.

Aktif piyasa: Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;
- Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur; ve
- Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

Bir işletme birleşmesine ilişkin anlaşma tarihi: Birleşen taraflar arasında nihai anlaşmaya varıldığı, halka açık işletmeler açısından ise kamuoyuna açıklandığı tarihtir. Zorla ele geçirme durumunda, birleşen taraflar arasında esas itibariyle anlaşmaya varılan ilk tarih, yeterli sayıda devralınan işletme hissedarının, devralanın işletme üzerindeki kontrolü ele geçirme teklifini kabul ettiği tarihtir.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık:

- Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen; ve
- İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

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

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı).

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

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

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

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile, sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

- Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

3.3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin söz konusu kalemin maddi olmayan duran varlık tanımını ve muhasebeleştirme kriterlerini taşıması gerekmektedir.

3.3.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilme Koşulları

UMS 38, maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesinde genel ve özel koşulları belirlemektedir. 38 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı'na göre bir proje ancak ve ancak belirlenen koşulların karşılanması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir.

Aktifleştirme ile ilgili genel koşullar standardın 21. paragrafında sıralanmaktadır:

- Maddi olmayan duran varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki ekonomik faydaların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Özel koşullar ise

- Varlığın belirlenebilir (tanımlanabilir) olması (TMS-38, paragraf: 11-12)
- Varlığın kontrol edilebilir olması (TMS-38, paragraf: 13-16)

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde diğer varlıkların muhasebeleştirilmesinden farklı olarak;

- Aktife alınıp alınmama
- İlk edinim sırasında vade farklarının tabi olacağı işlemler
- Daha sonraki dönemlerde maliyet bedeli ile değerlemenin yanında yeniden değerlendirme yapılarak değerlendirilebileceği
- Uygulanacak amortisman (itfa payı) oranları
- Varlıklarda yeniden değer azalmalarının tespiti

konularında önemli farklar bulunmaktadır (Örten ve diğer., 2007: 583).

i. Gelecekteki Ekonomik Yararlar

Elde edilen bu tür varlıklardan gelecekte ekonomik yararlar sağlanamayacağı tahmin edilmişse (fayda kısa bir süre içinse), dönem giderlerine kaydedilmektedir. Bu noktada bu tür tahminlerin güvenilir olmasının önemi büyük olmaktadır. Standart bu durumla ilgili 22. paragrafta “işletmeler, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir” açıklamasıyla vurgulamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlardan kastedilen;

- Ürün ve hizmet satışından sağlanan gelir
- Maliyet tasarrufları

- İşletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararlar

Olarak ifade edilmekte ve standartta üretim sürecindeki fikri mülkiyet haklarının kullanımının gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebileceği yönünde örnek verilmektedir (TMS–38, paragraf 17).

İşletmeler, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtları esas alarak yargıda bulunmak suretiyle değerlendirebilecektir (TMS–38, paragraf: 23).

ii. Varlığın Maliyetinin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi

Bu standarda göre, maddi olmayan varlıklar, başlangıçta maliyetle değeri. Maddi olmayan duran varlıklar işletmece yaratıldığı takdirde bilançoda genellikle gösterilmez. Bunun nedeni, bu tür yaratılan değerlerin değerlendirilmesinin olanaksızlığıdır (Sönmez, 2004: 124). Örneğin; İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiye, maliyeti güvenilir bir biçimde tespit edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeniyle bir varlık olarak mali tablolara alınmamaktadır. Şerefiye tek başına bir varlık değildir. Şerefiye bir işletmenin bütününe ilgilendirmektedir.

iii. Belirlenebilirlik

Ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gereken maddi olmayan duran varlığı şerefiyeden ayırmak için belirlenebilirlik kavramına gerek duyulmuştur. Eğer maddi olmayan duran varlık belirlenebilir değilse, o zaman ayrı olarak muhasebeleştirilmek yerine şerefiyeye dahil edilir (TMS–38, paragraf 11). Standart, maddi olmayan duran varlık tanımındaki *belirlenebilirlik* kriterinin yerine getirilmesi için 2 şart öne sürmektedir: Birincisi varlığın “ayrılabilir” olması, ikincisi “varlık üzerindeki hakların sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması” olarak ifade edilmektedir. (TMS–38, paragraf: 12).

Varlığın ayrılabilir olmasından kasıt, işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması olarak ifade edilmektedir.

İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması durumunda maddi olmayan duran varlık tanımındaki belirlenebilirlik kriterini sağlamaktadır.

iv. Kontrol

Bir işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik faydaları kullanabilme ve başkalarının bu faydalara erişimini kısıtlama gücünün olması durumunda varlık kontrol edilebiliyor demektir (TMS-38, paragraf 13). Fiilen üçüncü kişilerin kullanımı engellenebilir ya da başkaları tarafından kullanımı mahkemeler aracılığıyla durdurulabilir durumdaysa bir hak maddi olmayan varlık sayılmaktadır. Telif hakları, patent hakkı gibi koruyucu düzenlemeler sayesinde bunun gerçekleşmesi mümkün olabilmektedir (Örten ve diğer., 2007: 573). Söz konusu gücün varlığını göstermek yasal hakların olmadığı durumlarda daha zordur. İşletme gelecekteki ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebileceğinden hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir (TMS-38, paragraf 13).

Gelecekte ekonomik faydalar sağlayabilecek piyasa bilgisi ve teknik bilgi, bilgiye ilişkin telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) veya çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları olması gibi durumlarda, işletme bu faydaları kontrol altında tutabilmektedir (TMS-38, paragraf 14).

Nitelikli çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olan bir işletme, bu ekipten ve bunlara verilen eğitimlerden kaynaklanan tahmini gelecekteki ekonomik faydalar üzerinde yetersiz bir kontrole sahip olabilmektedir. Fakat gelecekteki ekonomik faydanın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça (örneğin ekibin devamlı çalışması konusunda) ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel veya teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması söz konusu olmamaktadır (TMS-38, paragraf 15).

Bir işletme müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki kurma ve bağlılık yaratma çabaları sonucu, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Fakat, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan bağlılığını koruyan yasal hakların veya bunları kontrol

altında tutan başka yolların olmaması durumunda maddi olmayan duran varlığın tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bağılıktan oluşması beklenen gelecekteki ekonomik faydalar üzerindeki kontrolü genellikle yetersiz olmaktadır. Müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olduğu ve işletmenin ilişkileri kontrol edebildiğinin kanıtlanabilmesi durumunda, ilişkiler maddi olmayan duran varlığın tanımına uyduğundan maddi olmayan duran varlık olarak bilançoya alınmakta, aksi durumda alınmamaktadır (TMS–38, paragraf 16).

3.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Edinimi

Maddi olmayan duran varlıkların oluşumu veya edinimi çeşitli yollarla olmaktadır. Bu edinimler; ayrı olarak, işletme birleşmesinin bir parçası olarak, devlet teşviki yoluyla, varlıkların takası yoluyla, işletme içinde yaratılmak suretiyle ve işletme içinde yaratılan şerefiye şeklinde olabilmektedir. Bu edinimleri tek tek ele alalım.

i. Ayrı Olarak Elde Edilen Varlıklar

İşletmeler, maddi olmayan duran varlığı belli bir bedel ödeyerek elde edebilmektedirler. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, satın alma bedelinin nakit veya nakit benzeri varlıklarla ödenmesi durumunda genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir (Gökçen ve diğer., 2006: 342) (TMS–38, paragraf 26). İşletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtmaktadır (TMS–38, paragraf 25)

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyet unsurlarını standart aşağıdaki gibi sıralamaktadır (TMS–38, paragraf 27):

- Satın alma fiyatı (İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki)
- Varlığı, amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler

Standardın 28. paragrafında varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri ("TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlanmaktadır)
- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler
- Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler ise standardın 29. paragrafında verilmektedir:

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

Standardın 30. paragrafında maddi duran varlıkların yönetim tarafından planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesinden sonra oluşan maliyetlerin varlığın defter değerine kaydedilmeyeceği açıklanmaktadır. İlgili paragrafta, maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetlerin, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilemeyeceği belirtilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, fakat söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmadığı halde yapılan çalışmalara ait giderler, kâr ve zararlar ilişkilendirilmek üzere dönem giderine kaydedilmektedir (TMS-38, paragraf 31).

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. " TMS-23 Borçlanma Maliyetleri" Standardında izin verilen aktifleştirme uygulamasına göre aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-38, paragraf: 32).

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardının 11. paragrafında *özellikli varlık* ile ilgili borçlanma maliyetlerine açıklama getirilmektedir. İlgili paragrafa göre, bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak

aktifleştirileceği, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin tutarının da bu standarda uygun olarak belirleneceği ifade edilmektedir. TMS–23, paragraf 11 de ise; bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetlerinin, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirileceği ve aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin tutarının da bu standarda uygun olarak belirleneceği açıklanmaktadır. Borçlanma maliyetlerine ilişkin TMS–23 Standardında, özellikli varlıklara örnek olarak; satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilmektedir. verilen örneklerden de anlaşılmaktadır ki, özellikli varlıklar; amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktiflerdir ve maddi olmayan duran varlıklar özellikli varlık tanımı içerisinde yer almamakta, dolayısıyla maddi olmayan duran varlıkların kullanılır duruma getirilmesine kadar olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmemektedir.

ii. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi, işletme birleşmesi sonucu da gerçekleşebilir. İşletme birleşmesi, bir işletmenin diğerinin net aktifleri ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesi veya diğeri ile birleşmesi sonucunda, farklı işletmelerin tek bir ekonomik varlık olarak bir araya gelmesini ifade etmektedir (Alagöz, 2007:1209).

Varlığın bu yolla elde edilmesi durumunda TMS–38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı, "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı'na atıfta bulunmaktadır. TFRS 3'e göre *şerefiye*, "tek varlık olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda" (TFRS 3, EK A) olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle şerefiye, işletmelerin devralınması sırasında işletme için ödenen bedelle devralınan varlıkların piyasa rayiç tutarı arasındaki pozitif farktır. İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini (tarihi değerini) göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır (Yardımcıoğlu, 2007: 65).

Satın alınan işletmenin bilançosunda yer almayan, işletmenin kendi yarattığı değerler varsa ve bunların değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmektedir (Örten ve diğer., 2007: 582). Bununla birlikte bir maddi olmayan duran varlığın elde etme maliyeti güvenilir olarak ölçülemiyorsa, söz konusu varlık ayrı bir maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınmamakta, fakat şerefiyeye dahil edilmektedir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 141).

TMS-36 “Varlıkların Değer Azalışı Standardı”nda da şerefiye hakkında birçok hüküm bulunmaktadır. TMS-36’nın 78. paragraf hükmüne göre;

“Satın almadan (devralmadan) doğan şerefiye, satın alan (devralan) kişi tarafından gelecekteki ekonomik faydaları tahmin ederek yapılan ödemeyi temsil etmektedir. Gelecekteki ekonomik faydalar, satın alınan tanımlanabilir varlıklar arasındaki sinerjiden (birliktelikten) veya tek başına finansal tablolarda kabul edilmeyen varlıklardan ortaya çıkabilir. Şerefiye, diğer varlık veya varlık gruplarından bağımsız olarak nakit akışları yaratmamaktadır, bu yüzden bir belirli varlık olarak şerefiyenin değeri düşmüş tutarı belirlenmemektedir. Sonuç olarak, eğer şerefiyenin değerinin düşebileceğine dair bir gösterge varsa, değeri düşmüş tutar şerefiyenin ait olduğu nakit-yaratma birimi için belirlenir. Bu tutar, daha sonra nakit yaratma biriminin net defter değeriyle karşılaştırılır ve her değer düşüklüğü zararı 87. paragrafta uygun olarak kabul edilir.”

Yukarıdaki ifadeden de anlaşıldığı gibi, şerefiyenin en önemli özelliği, diğer varlık kalemlerine bağlı olarak ortaya çıkması, dolayısıyla tek başına alınıp satılmasının mümkün olmayışıdır. Bu özelliği ile şerefiye, devralınan işletmenin tamamı ile ilişkilendirilebileceği gibi, belirli bir ünitesine de bağlanabilir (Akışık, 2003: 87). Maddi olmayan varlıklar kendi içerisinde en az maddi olmayandan en çok maddi olmayana doğru sıralanacak olursa, şerefiye, sadece işletme satıldığında belirlendiğinden maddi olmayan varlıkların en maddi olmayanıdır (Otlu ve Çukacı, 2007: 118).

“TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardına göre, tüm işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde sadece satın alma yöntemi kullanılmaktadır. Satın alma yöntemi, edinen işletmenin varlık transferi, bir borç taahhüdüne girilmesi veya hisse ihracı karşılığında, diğer bir işletmenin net varlıkları ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesiyle oluşan bir işletme birleşmesidir (Alagöz, 2007: 1209).

Bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri,

varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtmaktadır (Demir, 2007:105; TMS–38, paragraf 33).

UFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardının 24. paragrafında ise, satın alan taraf açısından işletme birleşmelerinin maliyeti;

- Satın alan tarafından satın alınan işletmenin kontrolü karşılığında verilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve çıkarılan öz kaynak araçlarının “makul değeri” ile
- İşletme birleşmesiyle doğrudan bağlantısı olan maliyetler toplamı olarak ifade edilmektedir.

Ancak, IFRS 3'de belirtilen yeni kurallara göre işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin belirsiz faydalı ömre sahip olduklarından kesinlikle itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez ve kesin göstergeler varsa değer düşüklüğü testine tabi tutulması gereği açıklanmıştır (Seetharaman, Sreenivasan, Sudha ve Yee, 2006: 343). Değer düşüklüğü ile ilgili kesin bilgilere ulaşılamaması durumunda faydalı ömrü ve faydalı ömrünün itfa hızının tahmin edilmesi olanaksız olan şerefiyenin herhangi bir dönem içindeki amortisman tutarı şerefiyenin ne kadarının tüketildiğinin rastgele tahmininden öteye gidemeyecek ve mali tablo kullanıcılarına doğru bilgi verilemeyecektir (Arıkan, 2004: 77).

iii. Devlet Teşviki Yoluyla Edinim

Devlet teşviki ile maddi olmayan duran varlıkların edinimi, TMS–38 paragraf 44’de açıklanmaktadır.

Bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo istasyonu işletme lisansları veya ithalat lisansları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olmaktadır.

İşletme, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir veya başlangıçta anılan

varlığın, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili her türlü giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilebilir.

iv. *Varlıkların Takası Suretiyle Edinme*

TMS-38, paragraf 45 ile 47 maddi olmayan duran varlıkların takas yoluyla edinimi konusunu düzenlemektedir. Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakiler doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir:

- Takas işlemi ticari niteliğinden yoksun olmadıkça veya
- Elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olduğunda.

Varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti vazgeçilen varlığın defter değerinden ölçülmektedir.

v. *İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar*

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar başlığı altında TMS-38 standardında 51. paragrafta araştırma-geliştirme (AR-GE) harcamaları ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre AR-GE gideri araştırma ve geliştirme olarak iki ayrı kategoride değerlendirmekte ve araştırma giderlerinin katlandığı dönemde gider yazılması kabul edilirken, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir.

Standarda göre; işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesinde;

- Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın, finansal tablolara alınma koşullarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede, varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi gerek uluslararası gerekse ulusal muhasebe standartları açısından araştırma maliyetlerinin ayrı geliştirme maliyetlerinin ayrı muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır (Saban ve Genç, 2005: 127). Eğer işletme bu varlığa ilişkin safhaları araştırma ve geliştirme safhaları olarak ayırt edemiyorsa, 53. paragraf gereğince varlıkla ilgili harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi kabul etmelidir (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008: 46).

Araştırma safhasında, herhangi bir maddi olmayan varlık aktifleştirilerek finansal tablolara alınmamaktadır. Çünkü işletmenin gelecekte muhtemelen ekonomik faydalar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcut olduğunu göstermesi mümkün değildir. Yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilir.

Araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere ilişkin örnekler;

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

38 nolu Standart, İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın geliştirme safhasına ilişkin harcamalara da ayrıca yer vermektedir. TMS-38, 57. paragrafa göre, yalnızca aşağıdaki koşulların tümünün varlığı halinde geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır:

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma olanağının bulunması,

- Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağına belirli olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak ya da satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olması nedeniyle, işletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, işletme bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir (Yardımcıoğlu ve diğer., 2008: 48).

Geliştirme safhasında yapılan faaliyetlere ilişkin örnekler TMS-38 paragraf 59'da aşağıdaki gibi verilmektedir:

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

vi. İşletme Bünyesinde Oluşturulan Şerefiye

Uygulamada bütün işletmeler, işletme bünyesinde oluşturulan şerefiyeyi satıcılar, müşteriler ve iş gücü v.b ile geliştirmektedirler. Son zamanlara kadar işletmeler satın alınarak oluşturulan şerefiye dışındaki şerefiye hesaplamasını yapmazken günümüzde önem kazanmıştır (Seetharaman, Balachandran ve Saravanan, 2004:137). Bir işletmenin piyasa değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Ancak bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmemektedir (TMS-38, paragraf 50).

İşletme içi yaratılan şerefiyenin varlık olarak muhasebeleştirilmeyeceği TMS–38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının 48. paragrafında açıkça belirtilmektedir. İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde ölçülebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, bir varlık olarak muhasebeleştirilememektedir. Başka bir ifadeyle; ayrılabilir bir varlık olmadığı gibi, sözleşme veya diğer yasal haklardan da kaynaklanmaktadır (TMS–38, paragraf 49).

3.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme işlemleri, soyut varlıklar olmaları ve işletmeden işletmeye farklılıklar arz etmeleri nedeniyle maddi varlıklara nazaran daha zor ve kompleks bir hal almaktadır.

3.4.1. Aktifleştirilebilen ve Aktifleştirilemeyen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maliyetleri güvenilir olarak ölçülebilen maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilebilirken, maddi olmayan duran varlık tanımına ilişkin genel koşulları taşıdığı halde maliyetleri güvenilir olarak ölçülemeyen maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilememektedir.

Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilmektedir (TMS–38, paragraf 62). Buna karşılık; İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlere ilişkin harcamalar işin bütününe geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemeyeceğinden, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir ve finansal tablolara maddi olmayan duran varlık olarak alınamamaktadır (TMS–38, paragraf 63/64).

3.4.2. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyeti

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti TMS–38 paragraf 65-67 de açıklanmaktadır. 65. paragrafta ilgili varlıklara ilişkin maliyetin, standardın 21, 22 ve 57. paragraflarındaki muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamı olduğu ifade edilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili daha önceden gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmemesi gerektiği standardın 65. paragrafında ifade edilmektedir.

Standardın 66. paragrafında işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerine ilişkin örneklere yer verilmektedir:

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler ("TMS–19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği biçimde);
- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

Özetle, İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içermektedir.

İşletme içi yaratılan ve maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalar ise standartta aşağıdaki şekilde belirtilmektedir (TMS–38, paragraf 67).

- Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,
- Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları,
- Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları,

Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin sonradan yapılan harcamalar, bu varlıklardan elde edilecek faydanın artması ve harcama tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması ve yapılan harcamanın ilgili varlık ile ilişkilendirilebilmesi durumunda aktifleştirilebilir ve yapılan harcamalar maddi

olmayan varlığın maliyetine dahil edilir. Aksi durumda ise, harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilmelidir.

Eğer işletme, maddi olmayan duran varlığı yaratmak için borçlanmış ve bir faiz yükü altına girmişse, bu durumda faizin işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilebilmesi mümkün olup, borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi konusunda TMS–23 Borçlanma Maliyetleri Standardı dikkate alınmaktadır.

3.4.3. Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır, ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Bu gibi durumlarda, anılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS–38 paragraf 68’e göre;

- Muhasebeleştirme kriterlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar veya
- İşletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemlere ilişkin harcamalar dışındakiler gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS–38 paragraf 69’a göre ise;

- Başlangıç maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Başlangıç maliyetlerinden kastedilen ise; yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (açılış öncesi maliyetler), yeni faaliyetlerin başlatılması için yapılan harcamalar, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetleridir.
- Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar

Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler (TMS–38, paragraf 71).

3.4.4. Muhasebeleştirilme Sonrası Ölçme

Maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömürleri belirsiz olmadıkça amortismanına tabi tutulmaktadır. Amortisman, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak hesaplanmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın hurda değeri; üçüncü bir şahsın, ilgili varlığı satın alacağına dair taahhüdü yoksa ve varlığın aktif bir piyasası mevcut değilse sıfır kabul edilir. Her yılın sonunda maddi olmayan duran varlığın beklenen faydalı ömrünün yönetimce yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

TMS-38'deki muhasebeleştirme sonrası ölçme yöntemleri ile ilgili hükümlere göre; bir işletme maddi olmayan duran varlıkları için muhasebe sonrası ölçme yöntemlerinden ya maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer (TMS-38, paragraf 72).

Maddi olmayan varlıklar maliyet veya yeniden değerlendirilen değeriyle bilançoya aktarılırken uygun sınıflara bölünmektedir (Austin, 2007: 68). Aynı bir sınıflama ile raporlanacak maddi olmayan varlıklara ise aşağıdaki gibi örnekler verilmiştir (Akgül, 2005: 43).

- Ticari Markalar
- Lisanslar ve isim hakları
- Gazete ve dergi adları
- Bilgisayar yazılımları
- Telif hakları, patentler ve diğer endüstriyel haklar, hizmet ve işletim hakları
- Tarifler, formüller, modeller, dizaynlar ve prototipler
- Geliştirilme aşamasındaki maddi olmayan duran varlıklar

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, aktif bir piyasanın bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece sınıftaki diğer tüm varlıklar da, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

Gerek işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar, gerekse ayrı olarak elde edilen varlıklar için ilk değerlendirme şekli maliyet bedeli olmaktadır (Austin, 2007: 68).

i. Maliyet Yöntemi (Temel Yöntem)

Maliyet yöntemi, TMS–38 standardının 74. paragrafında düzenlenmektedir. Eğer işletme, maliyet yöntemini seçerse, maddi olmayan duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmelerinin ardından, maliyetlerinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

ii. Yeniden Değerleme Yöntemi (Alternatif Yöntem)

Kayıtlarda ilk tanınmalarından sonraki dönem sonlarında maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde izin verilen alternatif tavır ise TMS–16 da olduğu gibi, makul değer olarak yeniden değerlendirme sonrası tutarın alınmasıdır.

İşletmeler diledikleri takdirde maddi olmayan duran varlıkları temel yöntem olarak da isimlendirdiğimiz maliyet yöntemi yerine, yeniden değerlendirme (alternatif) yöntemine göre değerlemeye tabi tutabilmektedirler. Kayıtlarda ilk tanınmalarından sonraki dönem sonlarında maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde izin verilen alternatif tavır ise TMS–16 Maddi Duran Varlıklar Standardında olduğu gibi, makul değer olarak yeniden değerlendirme sonrası tutarın alınmasıdır. Ancak TMS–38 yeniden değerlendirme için maddi olmayan duran varlıklarda bir ihtiyaçtan bahseder ki o da aktif (faal) pazarın sağlanmış olmasıdır. Buna ilişkin olarak, TMS–38, patentler, ticari markalar, satın alınarak elde edilen markalar gibi emsali olmayan maddi olmayan duran varlıkların sonradan yeniden değerlendirilmesine izin vermemektedir (Austin, 2007: 68). Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında yapılmakta ve sıklıkla da gerçekleşmemektedir. Bundan dolayı bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayıp, fiyatlar da çoğu kez kamuoyuna da açık değildir (TMS–38, paragraf 78).

Pazar; alınıp satılan kalemlerin homojen olduğu, her zaman istekli alıcıların ve satıcıların hazır bulunduğu ve fiyatların kamuoyunca bilinebildiği bir pazardır (TMS–38, paragraf 8). Maddi olmayan duran varlıklar için, anılan özellikleri taşıyan bir aktif pazar bulmanın sıkça rastlanan bir durum olmadığı kabul edilmektedir.

Dolayısıyla TMS-38, paragraf 75'de de ifade edildiği gibi, eğer maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemek üzere yeniden değerlemede kullanılacak değer olduğu aktif bir pazar mevcut değilse, maliyet eksi birikmiş amortisman ve birikmiş değer kaybı zararları tutarında raporlanır.

Yeniden değerlendirme işlemleri, bilanço tarihinde ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi için düzenli olarak yapılır (TMS-38, paragraf 75).

Yeniden değerlendirme yöntemi, TMS-38, paragraf 76'da da açıklandığı gibi;

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

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlı olarak yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı da değişmektedir. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekmekte olup, gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için ise yeniden değerlendirme gerekli olmamaktadır (TMS-38, paragraf 79).

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve " TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir (TMS-38, paragraf 83). UMS 36, varlıklarda değer düşüklüğü konusunu ele alan Uluslararası Muhasebe Standardı olup, bu standardın amacı, mali tablolarda varlıkların yerine konulabilir değerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve yerine konulabilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmek olarak ifade edilebilir (TMS-36, paragraf 1).

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelmektedir.

Bir varlık aşağıdaki sebeplerden ötürü değer düşüklüğüne uğrayabilir:

- Varlık bir sebepten ötürü bir daha tam kapasite ile kullanılmayacak şekilde hasar görebilir,
- Varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen düşüş nedeniyle varlığın değeri de düşebilir.
- Varlıklar, eğer diğer varlıklardan sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratmıyorlarsa, nakit yaratan birimler oluşturacak şekilde gruplandırılmalıdır.
- Nakit yaratan birimler bir bütün olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

iii . Yeniden Değerleme İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde yeniden değerleme işlemi sonucunda iki sonuçtan biri ortaya çıkmaktadır:

- Değer artışı veya
- Değer azalışı

Ortaya çıkan bir artış veya azalışın etkileri TMS–38 Standardında açıklanmaktadır.

Değer Artışı : Standarda göre; bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilmektedir. Ancak, anılan yeniden değerleme artışının, daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı varsa, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS–38, paragraf 85).

Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edildiyse, elde edilen değerleme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki

farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, gelir tablosu aracılığıyla yapılmaz (TMS–38, paragraf 87).

Değer Azalışı : Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS–38, paragraf 87).

3.4.5. Yararlı ömür

Yararlı ömür ya amorti edilebilir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir ya da işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları, varlığın yararlı ömrünün tespitini ve itfa edilmesi gereken maliyet bedelini ortaya çıkaran yöntem seçimini işletmeye bırakmıştır. İşletme standartta açıklanan çeşitli yöntemlere veya kendisine özel yöntemlere göre yararlı ömrü tespit edebilmektedir. Bu aşamada önemli olan tespit kabul edilebilir, mantıklı bir şekilde yapılmasıdır. Ayrıca ilerleyen yıllarda ortaya çıkacak bir takım değişikliklere göre yararlı ömrün veya itfa yönteminin değiştirilmesine izin vermiş ve kanıtlanabilir olması şartıyla bu konuda da tüm inisiyatifi işletmeye bırakmıştır.

Amorti edilebilir bir varlığın veya amorti edilebilir bir grup benzer varlığın yararlı ömrünün öngörülmesi gerçekte benzer tip varlıklardan edinilen deneylere dayalı bir karar verme meselesidir. Yeni bir teknoloji kullanan veya yeni bir mamulün üretiminde veya bir hizmetin sunulmasında kullanılan ve başvurulabilecek deneylerin az olduğu varlıklarda yararlı ömrün öngörülebilmesi oldukça zordur, fakat gereklidir (Sönmez, 2006: 51).

Maddi olmayan duran varlıklar, belirli yararlı ömür ile belirsiz yararlı ömre sahip varlıklar olarak ayrıma tabi tutulurlar (Busacca ve Maccarrone, 2007: 315). TMS–38 paragraf 88’de de açıklandığı gibi; işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirli mi yoksa belirsiz mi olduğunu ve eğer belirli ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir.

Yararlı ömrü belirsiz olarak nitelendirilen maddi olmayan duran varlıkların genel özellikleri şöyle ifade edilebilir:

- Ne kadar süre nakit akışı sağlayacağına dair bir sınır yoktur.
- İtfa edilmezler.
- Her raporlama döneminde yararlı ömrünü tekrar değerlendirmek gerekmektedir.

Yararlı ömrü belirli olan maddi olmayan duran varlıklar ise aşağıdaki özelliklere sahip olmaktadır:

- Sözleşme süresi veya yasal hakların geçerlilik süresi bellidir.
- Varlığın kullanılacağı süreye göre itfa edilebilirler.

Sözleşmenin yenileme süresi varsa ve bu yenileme önemli maliyetler getirmeyecekse ve yasal hakların yenilenmesini gerektirmeyecekse itfa süresi uzatılabilirler.

Varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması ile ilgili beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı belirsiz yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. Dolayısıyla da, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınarak belirli bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi tutulurken, belirsiz yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmamaktadır. Belirsiz yararlı ömürden belirli yararlı ömre geçen maddi olmayan duran varlıklar muhasebe tahmininde değişiklik olarak kabul edilmekte ve " TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-38 paragraf 109).

Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrünün belirlenmesinde, dikkate alınan unsurlar standartta aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (TMS-38, paragraf 90):

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;

- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü belirsiz olabileceğinden söz edilirken bunun asla sonsuzluk olarak algılanmaması da vurgulanmaktadır (Stolowy, Haller ve Klockhaus 2001: 159). Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü ile ilgili belirsizlik olması durumunda maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasının gerekliliği standardın 93. paragrafında ifade edilmektedir.

Birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altında olduğundan yararlı ömürleri kısa olabilmektedir. Bilgisayar yazılımları buna örnek olarak verilebilir (TMS-38, paragraf 92). Bir yazılım programı alındığında bir başkasına satılmaz veya devredilmezse bile bir süre sonra değersiz hale gelecektir. Yine de maddi olmayan duran varlıktır (Kutukız, 2006: 339).

Amortisman tabi varlıkların veya varlık gruplarının yararlı ömürleri dönemsel olarak gözden geçirilir ve beklentiler önceki tahminlere göre önemli farklılıklar gösteriyorsa, cari ve gelecek dönemler için amortisman oranlarında düzeltmeler yapılır. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi açıklanır (Sönmez, 2006: 52). Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir (TMS-38, paragraf 94).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, hem ekonomik hem de yasal etkenlerden etkilenebilir (TMS-38 paragraf 95).

TMS-36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı belirli olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. İşletme, söz konusu varlığı, TMS-36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test ederek ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.

3.4.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Kalıntı (Hurda) Değer

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

Maddi olmayan duran varlıklarda hurda değer, TMS-38 Standardı 100-133 paragraflarında düzenlenmiştir.

TMS- 38 paragraf 100'de belirli yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın hurda değerinin hangi koşullarda sıfırdan farklı olacağı konusuna açıklık getirilmektedir. İlgili paragrafa göre;

- Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt ettiyse veya
- Varlığın aktif bir piyasası mevcut ve kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebiliyor veya böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemel ise maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri sıfırdan farklıdır.

Dolayısıyla, sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelmektedir (TMS-38, paragraf 101). Kalıntı değer en azından her finansal yılsonunda tekrar gözden geçirilir. Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Varlığın kalıntı değerlerindeki değişim, " TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir (TMS-38, paragraf 102). Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit olabildiği gibi daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır (TMS-38, paragraf 103).

3.4.7. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktiften Çıkarılması

Maddi olmayan duran varlıklar, satıldıklarında, finansal kiralamaya konu edildiklerinde veya faydaları tükendiğinde mali tablolardan çıkarılmaktadırlar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 584, TMS-38, paragraf 112) Bu konudaki düzenlemeler “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı”nda yapılmaktadır. İlgili standarda göre;

“İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan, bir duran varlığı amortismana tabi tutmaz (veya itfa etmez). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam eder” (TFRS 5, paragraf 25, TMS-38, paragraf 97).

Maddi olmayan duran varlıkların satılması durumunda satıştan elde edilen tutar hasılat olarak muhasebeleştirilmeyip, aktifte kayıtlı değerinden, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net değeri ile karşılaştırılır. Satış bedeli ile net değer arasındaki olumlu fark kâra, olumsuz farklar ise zarara kaydedilmektedir (TMS-38, paragraf 113).

Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyata eşdeğer tutarından muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, “TMS-18 Hasılat İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”na göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-38, paragraf 116).

3.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA

Maddi olmayan duran varlıkların amortismanı için itfa terimi kullanılmakta olup, fiziksel olmadıkları için bu varlıkların itfası maddi duran varlıklara göre daha farklıdır.

Maddi olmayan duran varlıkların itfası, varlığın yararlı ömrünün belirli veya belirsiz olması ile doğrudan ilgilidir. Belirli yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilirken, yararlı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmemektedirler.

3.5.1. Belirli Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Maddi olmayan duran varlıkların itfasının başlangıcı kullanıma hazır olduğu dönemle eş zamanlıdır ve belirli yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Varlığın kullanıma hazır olması, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olmasını ifade etmektedir (TMS–38, paragraf 97).

Her dönemin itfa tutarı (diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça), giderlerle ilişkilendirilerek kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS–38, paragraf 97).

Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir (TMS–38, paragraf 99).

Belirli yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık tamamen itfa edilmedikçe veya “TFRS 5 varlık Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı”na göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe) ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmamaktadır (TMS–38, paragraf 117).

3.5.2. Belirsiz Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Belirsiz yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmemekte (TMS–38, paragraf 107) fakat değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

“TMS–36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca, bir işletme, belirsiz yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını; her yıl ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı ile defter değerini karşılaştırmak suretiyle ve maddi olmayan

duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğunda değer düşüklüğü açısından test eder (TMS–38, paragraf 108).

3.5.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlıkların itfa dönemi ve itfa yönteminin her finansal dönem sonunda gözden geçirilmesi gerektiği TMS–38’de belirtilmektedir. Varlığın beklenen faydalı ömrünün önceki tahminlere göre farklılık göstermesi durumunda itfa dönemi, varlıktan beklenen ekonomik faydanın tüketilme kalıbında değişiklik olması durumunda itfa yöntemi buna göre değişecektir (Akgül, 2005: 45).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için çeşitli itfa yöntemleri kullanılabilir.

Bu yöntemler;

- Üretim esaslı (Üretim birimi) amortisman yöntemi
- Zaman esaslı amortisman yöntemleri

Eğer, varlığın yararının tükenmesi ile ilgili bir model belirlenebiliyorsa amortisman da bu modeli izlemelidir. Örneğin, bir üründen sınırlı bir miktarda üretim yapmak için bir lisans anlaşması yapılmış ise, lisans maliyeti söz konusu ürünün üretim modeline uygun olarak amorti edilmelidir. Böyle bir model belirlenemiyorsa, zaman esaslı amortisman yöntemi kullanılmalıdır (Otlı ve Çukacı, 2007: 118).

i. Üretim Esaslı (Üretim Birimi) Amortisman Yöntemi

Üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarlarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre amortisman giderinin dönemlik tutarı bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa üretim esaslı amortisman yöntemi kullanılmaktadır (Örten ve diğer., 2007: 585).

ii. Zaman Esaslı Amortisman Yöntemleri

Zaman esaslı amortisman yöntemleri, doğrusal itfa yöntemi (normal amortisman yöntemi) ve azalan bakiyeler yöntemi olarak sınıflandırılabilir. Varlığın yararlı ömrü baştan tahmin edilebiliyorsa bu süreye uygun şekilde adı geçen yöntemler kullanılarak amortisman hesaplanmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü baştan tahmin edilemiyorsa her yılın sonunda yeniden değerlendirilerek varlığın daha ne kadar bir süreyle işletmede kullanılacağı tahmini gerekmektedir (Örten ve diğer., 2007: 585).

Kullanılacak yöntem belirlenirken, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekilleri etkendir ve kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS-38, paragraf 99). Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir (TMS-38, paragraf 105). Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi ve varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi değiştirilebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir (TMS-38, paragraf 106). Bu tür değişiklikler, “TMS-8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”na göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir (Demir, 2007:112; TMS-38, paragraf 104).

3.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Test Edilmesi

TMS-38'in 108. paragrafında maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğünden bahsedilmektedir. Paragrafa göre; “TMS-36 Standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile: yıllık olarak ve maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder.”

İtfa edilmeyen maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, her dönem, varlığa belirsiz yararlı ömür tayinine yol açan olay ve koşulların devam edip etmemesine göre yeniden gözden geçirilmektedir. Söz konusu durumun ortadan kalkması halinde, varlığın faydalı ömrünün belirsizden belirli hale gelmesi muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak, “TMS–8 Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler Standardı”na bağlı olarak muhasebeleştirilmektedir (Akgül, 2005: 43).

i. Değer Düşüklüğü Testi ve Testin Zamanı

Değer düşüklüğü ile ilgili olan TMS–36’daki değer düşüklüğü hesaplaması ile ilgili hükümler maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir. TMS–36, paragraf 1’de şöyle denmektedir:

“Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile **geri kazanılacak tutarından** fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir.”

TMS–36’ya göre, işletmeler, her bilanço tarihinde, bu standarda bağlı varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendireceklerdir. Böyle bir göstergenin mevcudiyetinde ise işletme söz konusu varlığın **geri kazanılabilir tutarı** hakkında tahminde bulunacaktır. Her bilanço tarihinde varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir belirtinin olup olmadığına bakılmaksızın, şerefiye veya belirsiz yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir değerini tahmin etmesi gerekmektedir (TMS–36, paragraf 10). İlgili paragrafta; belirsiz yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyenin defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edileceği ve her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testinin bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabileceği açıklanmaktadır. Farklı maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabileceği, ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde

muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulacağı belirtilmektedir.

İşletmeler, belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir ve belirti olup olmamasına göre teste tabi tutar:

- Belirti varsa, varlığın geri kazanılabilir değerinin tahmin edilebilmesi için kapsamlı bir değer düşüklüğü testi yapılması gerekir.
- Belirti yoksa ilave bir işleme gerek yoktur.

ii. Değer Düşüklüğü Olabileceğine Dair Belirtiler

Değer düşüklüğü olabileceğine dair belirtiler TMS–36, paragraf 12 de açıklanmakta ve İşletme dışı belirtiler ve İşletme içi belirtiler olarak gruplandırılmaktadır.

İşletme Dışı Belirtiler

- Varlığın piyasa fiyatının, süre faktörü veya normal kullanımdan kaynaklanması nedeniyle beklenenden çok daha fazla azalmış olması,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda, işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişikliklerin gerçekleşmiş olması veya yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi.
- Varlığın beklenen getirisini etkileyen faiz oranları veya diğer piyasa getiri oranlarında artış olması,
- İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerinden yüksek olması.

İşletme İçi Belirtiler

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması,
- İşletmede varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş olması veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi,
- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar bulunması.

Bu belirtilerden bir veya birkaçının tespit edilmesi durumunda değer düşüklüğünün olduğu yönünde kanıya varılmaktadır.

iii. Değer Düşüklüğü Testinin Amacı ve Geri kazanılabilir Değer

Değer düşüklüğü testinin amacı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile finansal tablolarda yer almasını engellemek olarak ifade edilebilir.

Geri kazanılabilir değer; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer; bir varlığın bilgili ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen ve satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

- Gerçeğe uygun değer en iyi göstergesi, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli iki taraf arasında gerçekleştirilen bağlayıcı bir satış anlaşmasına dayanan satış fiyatıdır (TMS-36, paragraf 25).
- Bağlayıcı bir anlaşma olmayan, fakat aktif bir pazarı olan varlıklarda bu değer satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır (TMS-36, paragraf 26).
- Her ikisi de yoksa, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, bilanço tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutar belirlerken aynı endüstri dalında benzer varlıklar ile ilgili işlemlerin sonuçları dikkate alınarak belirlenen tutar dikkate alınır (TMS-36, paragraf 27).

Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı

- Bir varlık tek başına işletmeye nakit girişi sağlayabiliyor ve dolayısıyla geri kazanılabilir değeri ölçülebiliyorsa bu varlık bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
- Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir değerini aşan kısmıdır.
- Bir varlığın defter değeri, birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonra varlığın bilançoya alınan tutarıdır.

iv. Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi

Uygulanan değerlendirme yöntemine göre değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi farklılık gösterebilmektedir;

- Varlığın *elde etme maliyeti* üzerinden izleniyor olması durumunda; dönem gideri olarak muhasebeleştirilir, direkt veya endirekt yöntem kullanılarak bilançoya yansıtılır.
- Duran varlığın *yeniden değerlendirilmiş değerler* üzerinden izleniyor olması ve bu nedenle bilançonun özkaynaklar bölümünde söz konusu varlık ile ilgili olarak yeniden değerlendirme fonunda rakam bulunuyor olması durumunda; Fondaki tutarı aşmadığı sürece, fondan düşülür, aşan kısım dönem gideri olarak muhasebeleştirilir, direkt veya endirekt yöntem kullanılarak bilançoya yansıtılır.

3.5.5. Şerefiyede Değer Düşüklüğü

İşletme birleşmeleri sırasında elde edilen şerefiye, bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri olanağı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar için, devralan tarafından yapılan ödemeyi ifade etmektedir. Normal olarak her bir varlığın tek tek kullanım değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tek başına bir varlığın kullanım değerinin belirlenebilmesi için, varlığın, diğer varlık ya da varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız nakit akımları yaratması gerekmektedir. Ancak, şerefiye tek başına bir varlık olmadığından varlığın da içinde yer aldığı bir varlık grubunun kullanım değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu açıdan da şerefiyede değer düşüklüğünün tespiti oldukça karmaşık bir durumdur ve işletmenin tüm varlıklarıyla birlikte düşünülmelidir.

Şerefiyede değer düşüklüğü ile ilgili düzenlemeler TMS-36 Standardının 80-99 paragraflarında yapılmaktadır. Özetle yer alan açıklamalar şöyledir:

- İşletme birleşmeleri sırasında elde edilen şerefiye, diğer varlıklardan bağımsız nakit akımı yaratamadığından tek başına değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.

- Değer düşüklüğü testi yapılabilmesi için, şerefiyenin elde edildiği tarihten itibaren birleşmenin sinerjisinden yarar sağlaması beklenen nakit yaratan birim veya birimlere dağıtılması gerekir.
- Şerefiye, dolayısıyla şerefiyenin dağıtılacağı nakit yaratan birim veya birimler grubu; her yıl değer düşüklüğü incelemesine tabi tutulur, değer düşüklüğü olabileceğine dair belirtilerin varlığı halinde de yılsonları itibariyle değer düşüklüğü incelemesi yapılır.
- Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler ile ilgili değer düşüklüğü zararı tespit edildiğinde, zarar öncelikle şerefiyeden düşülür, kalan kısım nakit yaratan birimlere defter değerleri oranında dağıtılır.

i. Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

- Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesine veya azaltılmasına izin verilmemektedir.
- Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar dahil tüm diğer varlıklara ilişkin olarak, her raporlama tarihi itibariyle değerlendirme yapılması gerekir.
- Değer düşüklüğünün konusunun kalmadığı veya azaldığı yönünde bir belirtinin (işletme içi-işletme dışı) bulunması halinde, geri kazanılabilir değer yeniden tespit edilir.
- İptal edilecek değer düşüklüğü zararı tutarı belirlidir. Varlığın mevcut defter değeri ile değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri arasındaki fark kadar değer düşüklüğü zararı iptal edilebilir.

ii. Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi

- Elde etme maliyeti yönteminin uygulandığı durumda, doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- Yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı durumda, yeniden değerlendirme fonundaki tutarı aşması nedeniyle daha önce gelir tablosuna gider olarak yazılan tutara ilişkin kısım yine gelir tablosu ile ilişkilendirilir, kalan kısım yeniden değerlendirme fonuna yansıtılır.

3.6. FİNANSAL TABLOLARDA MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ KAMUYA AÇIKLANACAK BİLGİLER

Finansal tabloların dipnotlarında bu tablolardan yararlanacak olanlara açıklayıcı bilgiler yer almaktadır.

Maddi Olmayan duran varlıklarla ilgili kamuya açıklanacak bilgilerin neler olacağı TMS–38’in 118 -128.paragraflarında açıklanmaktadır.

İlgili paragraflara göre;

Maddi olmayan duran varlıkların

- i. *Yararlı ömürlerinin belirli mi belirsiz mi olduğu; belirli yararlı ömre sahip ise yararlı ömrün süresi veya itfa için kullanılan oranlar*
- ii. *Kullanılan itfa yöntemi*
- iii. *Dönem başında ve sonundaki brüt kayıtlı değeri ve birikmiş itfa tutarı*
- iv. *İtfa tutarının gelir tablosunda hangi kalem içerisinde gösterildiği*
- v. *Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin detayları*
 - İşletme içerisinde oluşturulan, ayrıca elde edilen ve işletme birleşmelerinden elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ayrı ayrı açıklanması
 - TFRS 5’e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil olan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri
 - Dönem içinde yeniden değerlemelerden ve eğer varsa, " TMS–36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen ya da özkaynaktan iptal edilen değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış ve azalışlar
 - Varsa, dönem içinde TMS–36’ya göre kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları
 - Varsa, dönem içinde TMS–36’ya göre kâr veya zarardan iptal edilen değer düşüklüğü zararları
 - Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları
 - Ortaya çıkan net kur farkları;
 - Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.

vi. *Maddi olmayan duran varlıkların sınıfı*

Maddi olmayan duran varlıkların sınıflandırılması standartta aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir (TMS–38, paragraf 119):

- Markalar;
- Ticari başlıklar ve yayın hakları;
- Bilgisayar yazılımları;
- Lisans ve imtiyazlar;
- Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları;
- Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve
- Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

vi. *TMS-36'ya göre, değer düşüklüğüne uğramış maddi olmayan duran varlıklarla ilgili açıklamalar*

vii. *TMS-8 standardına göre muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin açıklanması*

TMS-8 standardına göre aşağıdaki sebeplerle muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler açıklanmalıdır:

- Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömür değerlendirmeleri
- İtfa yöntemi
- Kalıntı değerler

viii. *Ayrıca aşağıdaki hususların da işletme tarafından açıklanması gerekmektedir*

- Belirsiz yararlı ömre sahip varlığın bu durumunun belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörler.
- İşletmenin finansal tabloları için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama.
- Devlet teşviği yoluyla elde edilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bilgiler
- Kullanım hakkı belirli ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri.
- Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı.

ix. *Muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili açıklamalar*

- x. *Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarının açıklaması*
- xi. *Halen kullanılmakta olup, tamamen itfa edilmiş maddi olmayan duran varlıklar ile İşletme tarafından kontrol edilmekle beraber bu standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymamaları nedeniyle varlık olarak muhasebeleştirilmemiş olan önemli maddi olmayan duran varlıkların kısaca açıklanması.*

4. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI-6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ VE İTFA

Muhasebe sistemimizde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer almayıp, amortismanına tabi duran varlıklar içerisinde ayrı konumda bulunan “özel tükenmeye tabi varlıklar” ile ilgili açıklamaların yer aldığı standart UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı’dır. Standart, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanıp, yürürlük tarihi 1 Ocak 2006 tarihi olarak belirlenmiştir. Türkiye’de ise ilgili standart, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkçe’ye çevrilerek 31.12.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Standartın 1. paragrafında bu standardın hazırlanmasının amacı maden kaynakların araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarının belirlenmesi olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla standart, doğrudan bir duran varlıkla ilgili olmayıp, madencilğe ilişkin arama, hazırlık ve geliştirme faaliyetlerinin raporlanmasıyla ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır.

Standartın 5. paragrafında aşağıdaki harcamaların standart kapsamında yer almayacağı belirtilmektedir:

“a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

b) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar”

Buradan anlaşılmaktadır ki UFRS (TFRS)-6 yalnızca arama ve değerlendirme giderlerinin muhasebeleştirilmesini konu edinirken, arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderleri, geliştirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmakta ve bu giderler için UMS (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS (TMS) 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının uygulanması gerektiğini ifade etmektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 75).

Başka bir ifadeyle, araştırma ve değerlendirme varlıklarının bazıları (haklar gibi) maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilirken, bazıları maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir (UFRS 6, paragraf 15). Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi için kullanıldığında maddi olmayan duran varlığın bir parçası olurken, bir maddi duran varlığın maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılması maddi duran varlığı maddi olmayan duran varlığa dönüştürmemektedir (Sağlam ve Şengel, 2007: 1303; UFRS 6, paragraf 16).

4.1. ARAŞTIRMA VE DEĞERLENDİRME VARLIKLARININ ÖLÇÜMÜ VE MALİYET UNSURLARI

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ölçümü ve maliyet unsurları, standardın 8. ve 9. paragraflarında açıklanmaktadır. 8. paragrafta araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet bedeli ile ölçüldüğü ifade edilirken, maliyet unsurlarının neler olduğu 9. paragrafta sıralanmaktadır.

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde dahil edilebilecek harcama örneklerine ilişkin örnekler standardın 9. paragrafında şöyle sıralanmaktadır:

- Araştırma haklarının elde edilmesi;
- Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar;
- Arama sondajı;
- Kazı;
- Örneklem ve
- Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.

Standardın 12. paragrafına göre ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır.

Standardın 10. paragrafına göre; maden kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilmeyip, bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” ve “TMS–38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı hükümleri esas alınmaktadır

4.2. İLK MUHASEBELEŞTİRME SONRASINDA ÖLÇME

Maddi ve maddi olmayan diğer varlıklarda olduğu gibi, ilk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır.

4.3. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Standart, tahakkuk ettiklerinde maliyet bedeliyle aktife alınan arama ve değerlendirme giderlerinin, standardın 20.paragrafında belirlenen koşulların varlığı halinde dönem sonlarında değer düşüklüğü karşılığının ayrılmasını zorunlu kılmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 76).

4.4. MADENLERDE İTFA

UFRS 6 aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortisman tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 76). Dolayısıyla standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmeyip, bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER VE AMORTİSMANLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Muhasebe açısından amortisman, duran varlıkların bir parçası olup duran varlıklarla birlikte düşünülmesi gereken bir kavramdır.

Amortismanın finansal raporlamada etkilediği ve etkilendiği bir takım durumlar söz konusudur. Amortisman konusunu etkileyen faktörlerin başında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi konusu gelmektedir. Değerlemenin yanı sıra duran varlığın faydalı ömrü ve amortisman oranı, kullanılan amortisman yöntemi ilgili yılın amortisman tutarını etkileyen diğer faktörlerdir.

Bu bölümde, gerek ülkemizdeki uygulama gerekse UFRS yönünden öncelikle maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi konusunun incelenmesi ve anlaşılması, daha sonra amortismanları etkileyen ve amortismanların etkilediği diğer faktörlerin üzerinde durularak konunun örneklerle açıklığa kavuşturulması planlanmıştır. Amortismanı doğru hesaplamak ve finansal bilgi kullanıcılarına doğru sunmak, amortismana konu varlığın finansal tablolardaki değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilmesine ve amortisman kurallarının doğru uygulanmasına bağlı olmaktadır.

1. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıkların amortisman paylarının doğru ve güvenilir olarak raporlanması, ilgili varlıkların hizmet sürelerinin ve maliyet bedelinin finansal tablolara doğru yansıtılmasıyla başlamaktadır. Aktifleştirme konusunda gerekli koşulları sağlayan maddi duran varlıkların gerek başlangıç maliyetlerinin, gerekse sonraki maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi bu anlamda önem kazanmaktadır.

Maddi duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda mevcut uygulama ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Mevcut mevzuattan kasıt, VUK hükümleridir. Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemeyi yapan UMS 16 ile VUK arasındaki farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir. Tasarı halinde bulunan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması durumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumun gerçekleşmesi konusunda önemli adım atılmış olacaktır.

İşletmelerin bir taraftan VUK hükümlerini uygularken, diğer taraftan da uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapması; maddi duran varlıkların amortisman paylarında ve net defter değerlerinde uyumsuzluk yaratmakta, vergi farklılıkları da ortaya çıkmaktadır.

1.1. UFRS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLEME

Maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi durumunda gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda gerekse VUK' da maliyet bedeli ile değerlemenin kabul edildiğini görmekteyiz.

UMS 16 Standardına göre; ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmak

koşuluyla “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar.

1.1.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinim Maliyetinin Oluşumunda Standart ile Mevcut Mevzuatın Karşılaştırılması

Maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesi konusunda standart ile mevcut uygulama arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, maddi duran varlığın aktif değerini etkilerken, aynı zamanda yıllık amortisman paylarını, dönem giderlerini, sonuç olarak dönem karlarını ve vergilerini de etkilemektedir. Dolayısıyla, bu durum bir taraftan standarda uyum sağlamaya çalışan, diğer taraftan da VUK hükümlerine göre hareket eden işletmeleri iki farklı raporlama yapmaya zorlamaktadır.

i. Alış Giderleri

Standartta göre; noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı olmayıp, elde etme maliyetlerine aktarılır.

VUK’ a göre ise; noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı söz konusu olup, işletmeler elde etme maliyetlerine veya giderlere aktarabilmektedir.

İşletmelerin bu tür harcamaları giderlere aktarma seçeneğini kullanması durumunda duran varlıkların aktif değerlerinde, amortisman tutarlarında dolayısıyla da vergi matrahlarında iki uygulama arasında farklılıklar ortaya çıkacağı açıktır. Seçimlik hakkını maliyete aktarma yönünde kullanan işletmeler standart-mevzuat uyumunu yakalamakta ilk adımı atmış olacaktadırlar.

ii. Borçlanma Maliyeti

Bir maddi duran varlığın ediniminde yapılan borçlanma maliyetinin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği konusundaki açıklamalar TMS–23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardı’nda belirlenmiştir. Standartta göre borçlanma maliyetlerinin

muhasebeleştirilmesinde temel yöntem ve alternatif yöntem olmak üzere iki yöntem söz konusudur.

Standartta açıklanan temel yöntemde göre; varlık satın alındığında kullanıma hazır ise borçlanma maliyetleri doğrudan giderlerle ilişkilendirilmekte ve aktifleştirilmemekte, taksitle alınan maddi duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınmaktadır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz. UMS 16'ya göre de bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır.

Oysa varlık; "amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman gerektiren aktif" olarak tanımladığımız özellikli varlık sınıfına giriyorsa TMS-23 'ün izin verdiği alternatif yöntem kullanılarak, özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Satın alma sırasında elde edilen iskontolar, elde edildikten sonra varlıklardan sağlanan satış gelirleri, devlet teşvikleri ve devlet yardımları varlığın maliyetinden indirilir

Mevzuatımızda ise maddi duran varlıkların borçlanma maliyetleri ile ilgili düzenleme VUK'un 163 ve Gelir vergisi Kanunu'nun 187 nolu Genel Tebliği ile yapılmıştır. İlgili tebliğlere göre; maddi duran varlıkların aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan borçlanma maliyetleri zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır. Dolayısıyla, duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri aktifleştirilecektir.

iii. Maddi Duran Varlıkların Edinim Bedelinin Aktifleştirmeye Etkisi

TMS-16'ya göre maddi duran varlık niteliğine sahip varlıkların değerine bakılmadan aktifleştirilmesi gerekmektedir.

VUK' da ise; değeri belli bir tutarı (01.01.2009 tarihinden itibaren 670 TL) aşmayan ve işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği, iktisadi ve teknik

bakımdan bütünlük arz edenlerde de bu tutarın topluca dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Anlaşılmaktadır ki; uygulama belli koşullarda maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi veya gider yazılması konusunda seçimlik hak sunarken, standart muhasebeleştirmede aktifleştirme yolunu adres göstermektedir. Tutarı her ne olursa olsun, işletmelerin maddi duran varlıklarını muhasebeleştirirken seçimlik hakkını aktifleştirme yönünde kullanması finansal raporların şeffaflığı açısından önemli katkı sağlayacaktır.

iv. Arsa ve Bina Ayrımı

Boş arsa ve araziler (taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar hariç) sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmamaktadır. Binalar sınırlı ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulabilir varlıklardır. Üzerinde bina bulunan arsanın değerinde artış veya azalış olurken, faydalı ömründe değişiklik olmamaktadır.

Standarda göre; arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler. Bunun için ekspertiz, başka bir ifadeyle gayrimenkul değerlendirme uzmanları tarafından yapılan incelemeler sonucunda, binanın değeri içerisinde gizlenen arsa payı tespit edilerek bina maliyetinden çıkarılmalıdır.

Türk vergi mevzuatına göre ise arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak dikkate alınmakta ve arsanın değeri binanın maliyetine eklenerek toplam tutar üzerinden BİNALAR hesabında izlenmektedir. Bu durumda, arsanın maliyeti binanın maliyeti içindedir.

v. Yedek Parçaların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre işletmelerin bir yıldan fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak, oluştuğu tarihteki maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Maddi duran varlıkların önemli yedek parça ve yedek malzemelerinin farklı faydalı ömürlere sahip olması durumunda maddi duran varlığın aktifleştirildiği tutar tek bir varlık olarak kabul edilmeyip, ayrıştırılarak her biri ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Başka bir ifadeyle maddi duran varlıklar kullanıma alındıktan

sonra ya da kısmen veya tamamen amorti edildikten sonra bazı önemli yedek parça ve yedek malzemelerinin yenilenmesi durumunda bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilerek ilgili varlığın faydalı ömrünü geçmemek üzere amorti edilmektedirler.

Buna benzer bir uygulamanın VUK tarafından da kabul edildiği 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği ekindeki listeden anlaşılmaktadır. Tebliğ'in 6. bölümünde 01.01.2004 tarihinden itibaren edinilen taşıma araçlarının lastiklerinin ayrı faydalı ömrünün olduğunun kabul edildiği anlaşılmaktadır.

vi. Günlük Bakım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Standartta göre, maddi duran varlıkların işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri gibi günlük bakım harcamaları aktifleştirilmeyip, gelir tablosuyla ilişkilendirilir. VUK' un da bu konuda aynı görüşte olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri gibi maddi varlığın normal fonksiyonunu devam ettirebilmesi için yapılan normal harcamaların aktifleştirilmeyip, giderlere kaydedileceği VUK' da ifade edilmektedir. Ayrıca normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında duran varlığı (gayrimenkulü) genişletmek veya ekonomik değerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin maliyet bedeline ilave edileceği VUK' da belirtilirken, standartta da benzer açıklamalara yer verilmektedir. Standartta göre, maddi duran varlıkların kullanımının devamı için yapılan her büyük çaplı kontrol maliyetinin bakım onarım olarak değil, yenileme anlayışıyla maddi duran varlığın defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gerek standartta gerekse vergi mevzuatımızda duran varlıkların değerini artırıcı harcamalarla, bakım, onarım harcamalarının tam ayrımı yapılamamıştır. Ayrıca VUK' un ilgili maddesinde aktive kayıtlı iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların amortisman süresi konusunda da netlik bulunmamaktadır.

Bakım onarım dışında yapılan harcamaının varlığın ömrünü uzatması durumunda normal amortisman süresi içinde; fonksiyonunu artırması durumunda ise kalan itfa süresi içinde eşit tutarlarda amorti edilmesi gibi görüşler mevcuttur.

Açıkça anlaşılabilceği üzere, duran varlığın kullanım süresini ve değerini artıracak tesisat, motor, binalara yeni kat, oda ve benzeri yeni eklentiler için yapılan

harcamaların faydalı ömürlerinin farklı olabileceği düşüncesiyle ilgili duran varlığın amortisman süre ve oranından farklı olarak ele alınıp, amortismanına tabi tutulması uygun görülmektedir.

1.1.2. Maddi Duran Varlıkların Edinim Sonrası Değerlemesinde Standart ile Mevcut Mevzuatın Karşılaştırılması

Standartta göre; maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonra ortaya çıkacak değer düşüklüğü ve değer artışı durumlarında, muhasebe politikası olarak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek muhasebeleştirme yapılması ve seçilen modelin ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanması gerekmektedir. Mevcut mevzuat, günümüzde yeniden değerlendirme uygulamasına yer vermemektedir.

Yeniden değerlendirme, Türkiye’de daha önce uygulanmış olup, 5024 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat yürürlükten kaldırılan yeniden değerlendirme, standartta açıklanandan oldukça farklıdır. Daha önceki uygulamada; Maliye Bakanlığı’nca belirlenen yeniden değerlendirme oranı düzeltmede kullanılırken yeni uygulamada “gerçeğe uygun değer” esas alınarak gerekli düzeltme yapılmaktadır. Gerçeğe uygun değer her zaman önceki değerinden daha üstünde bir değer olmayabilir. Başka bir ifadeyle varlık değer düşüklüğüne uğramış olabilir. Oysa 5024 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan yeniden değerlendirme her yıl varlığın değerini piyasa değeriyle karşılaştırmadan artırıcı yönde uygulanmaktaydı.

i. Maliyet Modeli

Temel yaklaşım olarak da nitelendirilen bu yöntemde maddi duran varlıkların aktif değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeriyle gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Bu modelde değer azalışları dikkate alınırken, değer artışları dikkate alınmamaktadır. Fakat ilk kayıtlı değerini aşmamak kaydıyla, önce değer düşüklüğüne uğramış, daha sonra değer artışı ortaya çıkmış duran varlığa uygulanabilmektedir. Bir anlamda bu durum, değer düşüklüğü zararının iptali olarak ifade edilmektedir.

ii. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir.

Standarda göre; değer artışının, doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında açılacak yeni bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Tek Düzen Hesap Planında yer alan 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI bu durumun muhasebeleştirilmesi için uygundur. Dolayısıyla, söz konusu artış gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecektir. Eğer önce değer düşüklüğü gerçekleşip, sonra değer artışı olduysa, daha önce kayda alınan değer düşüklüğü yok edilinceye kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

iii. Maliyet Modeli ile Yeniden Değerleme Modeli Arasındaki Farklar

Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmazken, yeniden değerlendirme modelinde değer artışları dikkate alınmaktadır.

Maliyet modelinde, maddi duran varlığın net defter değeri ile değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Gerçeğe uygun değer, maddi duran varlığın değerlendirme öncesi net defter değerinden düşük ise, başka bir ifadeyle değer düşüklüğü söz konusu ise maliyet modeli uygulanır. Bu durumda, değer düşüklüğü daha önce hesaplanan birikmiş amortisman tutarına ilave edilir ve maddi duran varlığın kayıtlı değerinden indirilir. Sonraki yıllar için hesaplanacak birikmiş amortisman, kalan net değerinin kalan faydalı ömre bölümüyle bulunan değerdir.

Gerçeğe uygun değer, maddi duran varlığın değerlendirme öncesi net defter değerinden yüksek ise değer artışı var demektir ve maliyet modeli uygulanmayıp, yeniden değerlendirme modeli uygulanır.

Buraya kadar mevcut uygulamadaki maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme hükümleri ile UFRS' deki değerlendirme hükümleri karşılaştırılmış olup, aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo 1. Türk Muhasebe Sistemi Ve Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklara İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

STANDART	UYGULAMA
ALİŞ GİDERLERİ	
<p>İlk defa elde etme durumunda, duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri lenir.</p> <p>Noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı yok. Elde etme maliyetlerine aktarılır.</p> <p>Maddi Duran Varlığın kullanılacağı yere ve yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler ile bir maddi duran varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satın alma maliyetine dahil edilir.</p>	<p>Maliyet bedeli ile değeri lenir</p> <p>Noter harcı, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak ve taşıt alım vergilerinin maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı var. Elde etme maliyetlerine veya giderlere aktarılır.</p> <p>Maddi Duran Varlığın kullanılacağı yere ve yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler ile bir maddi duran varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler giderlere kaydedilir.</p>
BORÇLANMA MALİYETİ	
<p>Taksitle alınan maddi duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz. Standartlara göre bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır.</p> <p>Maddi duran varlık işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliği taşıyorsa bu durumda finansman giderleri borçlanma maliyetleri standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.</p>	<p>VUK' a göre, söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecektir.</p> <p>Sonraki döneme ait olan borçlanma maliyetlerinin ise maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı var.</p> <p>Başka bir de ğişle duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri aktifleştirilecektir.</p>
MADDİ DURAN VARLIKLARIN EDİNİM BEDELİNİN AKTİFLEŞTİRMEYE ETKİSİ	
<p>TMS-16' da maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmadan aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu de ğişiklik, Standartların genel amacı olan "mali tablolardaki şeffaflık sağlama" misyonunun bir parçası olarak düşünölmelidir.</p>	<p>VUK' a göre, belli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütönlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır. Bu tutar 1.1.2009' den itibaren 670,-TL dir.</p>
ARSA VE BİNA AYRIMI	
<p>Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler Boş arsa ve araziler normalde sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulmamaktadır. Binalar sınırlı ömre sahip olduklarından amortismanına tabi tutulabilir varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesini etkilememektedir.</p>	<p>Türk vergi mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabında izlenmektedir</p>

STANDART	UYGULAMA
YEDEK PARÇALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	
<p>İşletme tarafından bir yıldan fazla kullanılacak yedek parça ve yardımcı malzemeler stok olarak değil, maddi duran varlık olarak kabul edilir. Yedek parça ve malzemelerin bir maddi duran varlığın parçası olarak kullanılması durumunda ilgili varlığın faydalı ömrünü geçmemek koşuluyla ayrı olarak muhasebeleştirilirler.</p>	<p>Buna benzer bir uygulamanın VUK’ da da benimsenmeye başladığını gösteren uygulama 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği ekindeki listeden anlaşılmaktadır.</p>
MADDİ DURAN VARLIKLARIN EDİNİM SONRASI DEĞERLEMESİ	
<p>Standartlara göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar.</p>	<p>Yeniden değerlendirme VUK’ da bulunmamaktadır. Yeniden değerlendirme modeli, Türkiye’de 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan “yeniden değerlendirme” den oldukça farklıdır. Zira daha önceki uygulamada; Maliye Bakanlığı’na belirlenen yeniden değerlendirme oranı düzeltmede kullanılırken yeni uygulamada “gerçeğe uygun değer” esas alınarak gerekli düzeltme yapılmaktadır. Ayrıca yeni uygulamaya göre yeniden değerlemenin amortisman üzerindeki etkisi o yılın amortisman kaydı yapıldıktan sonra dikkate alınacaktır.</p>
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE DEĞER ARTIŞI	
<p>Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına indirgenir. Söz konusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır. Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklar ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir. Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden fazla olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına çıkarılır.</p>	<p>Mevcut mevzuat hükümlerinde duran varlıklarda değer düşüklüğü ile bire bir örtüşen amortisman dışında hiç bir düzenleme yoktur. Fevkalade amortisman uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulamada ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Mevcut mevzuattaki fevkalade amortisman, duran varlığın olağanüstü nedenle aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanmakta ve hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı’na belirlenmektedir. Türkiye’de 5024 sayılı Kanun ile enflasyon dönemlerinde, genel fiyat düzeyi muhasebesi yardımıyla, toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) kullanılarak bilançoda farklı satın alma gücü ile yer alan kalemlerin aynı tarihteki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini sağlanması amaçlanmış, fakat piyasa değeri ve değer düşüklüğü dikkate alınmamaktadır.</p>

1.1.3. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinim Maliyetinin Ölçümü ve Değerlemesine İlişkin Örnek Uygulamalar

ÖRNEK I. Bir işletme, ürünlerinin tartımını yapabilmek için 1 Ocak 2007 tarihinde fatura bedeli 15.000 € olan 60 tonluk elektronik bilgisayarlı kamyon kantarı ithal etmiştir. Satıcı işletme, fatura tutarı üzerinden %5 iskonto uygulamıştır. Kantarın ithal edildiği tarihte 1€= 1,7332 TL dir ve peşin ödenmiştir. Navlun bedeli olan 1.200 TL alıcı işletme tarafından karşılanmıştır. Ayrıca kantar için gümrük vergisi ve diğer gümrük masrafları olarak 1.500 TL, gümrük komisyoncusuna da 500 TL ödenmiştir. Kurulum, montaj ve teknik uzman ücreti olarak ödenen bedel ise 800 TL dir. İşletme kantarın kurulacağı zemin için ise 1.700 TL harcamıştır.

Standarda göre maddi duran varlığın aktif değeri (maliyet bedeli) aşağıdaki gibi belirlenecektir:

Fatura bedeli	15.000 € x 1,7332	25.998
İskonto (%5)	(750 €) x (1,7332)	(1.230)
Navlun bedeli		1.200
Gümrük Vergisi ve Diğer Gümrük Masrafları		1.500
Kurulum ve Montaj ve Teknik Uzman Ücreti		800
Komisyon		500
Zemin Hazırlık Masrafı		1.700
TOPLAM		30.468

<u>253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR</u>	

30.468	

VUK' a göre ise maddi duran varlığın aktif değeri (maliyet bedeli) aşağıdaki gibi belirlenecektir:

İşletme komisyon masrafını maliyete değil giderlere aktarmayı uygun görmüştür. Zemin hazırlık masrafı ise VUK' a göre maliyete ilave edilememektedir.

Fatura bedeli	15.000 € x 1,7332	25.998
İskonto (%5)	(750 €) x (1,7332)	(1.230)
Navlun bedeli		1.200
Gümrük Vergisi ve Diğer Gümrük Masrafları		1.500
Kurulum ve Montaj ve Teknik Uzman Ücreti		800
TOPLAM		28.268

253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR

28.268	

Varlığın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu varsayımı altında VUK ve Standarda göre hesaplanan maliyet bedeli üzerinden amortisman tutarlarının normal amortisman yöntemine göre karşılaştırması aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Karşılaştırma

YILLAR	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007	28.268	5.653,6	22.614,4	30.468	6.093,6	24.374,4
2008	28.268	5.653,6	16.960,8	30.468	6.093,6	18.280,8
2009	28.268	5.653,6	11.307,2	30.468	6.093,6	12.187,2
2010	28.268	5.653,6	5.653,6	30.468	6.093,6	6.093,6
2011	28.268	5.653,6	0	30.468	6.093,6	0

ÖRNEK II. İşletme 01 Eylül 2007 tarihinde fabrika binasının bahçesine park inşasına başlamış ve 23.000 TL + %18 KDV lik malzemeyi peşin olarak satın almıştır. 10 Ekim 2007 Tarihinde 30.000 TL + %18 KDV lik daha malzeme harcaması yapmış, bedeli kısa vadeli banka kredisiyle karşılanmıştır. Alınan kredinin 15.000 TL lik ana parasını, 835 TL lik faiziyle birlikte 10 Aralık 2007 tarihinde ödemiş, 20 Aralık 2007 tarihinde ise park inşaatı tamamlanmıştır. 28 Aralık 2007 tarihinde ise anaparanın kalan kısmı 900 TL faiziyle birlikte ödenmiştir.

Standarda göre kayıtlar

1	<u>01.09.2007</u>		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	4.140	
	100 KASA		27.140
2	<u>10.10.2007</u>		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	30.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	5.400	
	300 BANKA KREDİLERİ		35.400
3	<u>10.12.2007</u>		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	835	
	300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
	100 KASA		15.835
4	<u>20.12.2007</u>		
	<u>251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ</u>	53.835	
	Park-Bahçe		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		53.835
5	<u>28.12.2007</u>		
	300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	900	
	100 KASA		15.900

258 YAPILMAKTA OLAN YAT.

23.000	
30.000	
835	
53.835	53.835

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZ.

53.835

300 BANKA KREDİLERİ

15.000	35.400
15.000	
35.000	35.400

780 FİNANSMAN GİDERLERİ.

900

Görüldüğü gibi, standarda göre park inşaatı özellikli varlık kapsamına girdiğinden alternatif yönetime göre varlığın aktifleştirme tarihine kadar olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşan borçlanma maliyetleri ise gider yazılmaktadır.

Uygulamaya (VUK' a) Göre Kayıtlar

Standarda göre yapılan 1, 2, 3 ve 4. yevmiye kayıtları uygulamada da aynen geçerli olup, 5. yevmiye kaydı farklılık göstermektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi VUK'un ilgili tebliğlerine göre varlığın aktifleştirildiği dönemin (2007 yılı) sonuna kadar olan borçlanma maliyetleri varlığın aktif değerine ilave edilecektir.

5	28.12.2007		
	300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
	251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	900	
	100 KASA		15.900

258 YAPILMAKTA OLAN YAT.

23.000	
30.000	
835	
900	
54.735	54.735

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENL

54.735

İki ayrı raporlamada varlığın aktif değerinin birbirlerinden farklı olduğu görülmektedir. Standarda göre raporlamada 900 TL lik borçlanma maliyeti gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirildiği halde, VUK' a göre raporlamada 900 TL lik borçlanma maliyeti varlığın aktifine kaydedilerek amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Karşılaştırma

YILLAR	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007	54.735	10.947	43.788	53.835	897,25*	52.937,75
2008	54.735	10.947	32.841	53.835	10.767	42.170,75
2009	54.735	10.947	21.894	53.835	10.767	31.403,75
2010	54.735	10.947	10.947	53.835	10.767	20.636,75
2011	54.735	10.947	0	53.835	10.767	9.869,75
2012					9.869,75**	0

* $53.835 \times (\%20) = 10.767$ (yıllık amortisman tutarı)

$10.767 / 12 = 897,25$ (aylık amortisman payı)

** $897,25 \times 11 = 9.869,75$ (11 aylık amortisman payı)

Örneğimizde VUK hükümlerine göre belirlenen aktif değer ile standarda göre belirlenen aktif değer arasında farklılık olduğu gözlemlenmektedir. Varlığın faydalı ömrü 5 yıl olarak varsayılan ve normal amortisman yöntemine göre hesaplama yapılan tablomuzda göze çarpan bir diğer farklılık da ilk yılın amortisman hesaplaması olmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile amortisman konusuna getirilen önemli bir değişiklik de tüm varlıklara kıst amortisman uygulamasının yapılması olmaktadır. Özellikle varlığımız 2007 Aralık ayı içerisinde aktifleştirildiğinden ilk yılın amortisman tutarı bir aylık olarak hesaplanmış olup, kalan on bir aylık kısım ise 2012 yılında muhasebeleştirilecektir (2012 yılına kadar varlıkla ilgili yeniden değerlendirme yapılmadığı varsayılmıştır).

ÖRNEK III. İşletme 1 Temmuz 2007 tarihinde, 80.000 TL + %18 KDV peşin fiyatlı dokuma makinesini 24 ay vadeli olarak 118.400 TL + %18 KDV ye almış, Katma Değer Vergisini ödemiştir.

Katlanılan faiz tutarı ve dönemlere ait kısımları aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Makinenin alımı nedeniyle katlanılan faiz	(118.400 – 80.000)	38.400
Aylık faiz tutarı	38.400 / 24	1.600
Aylık ödemeler	118.400 / 24	4.933,33
Cari yıla ait ödeme toplamı	4.933,33 x 6	29.598
Cari yıla ait faiz tutarı	1.600 x 6	9.600
2008 ve 2009 yıllarına ait ödeme toplamı	4.933,33 x 18	88.794
2008 ve 2009 yıllarına ait faiz tutarı	1.600 x 18	28.800

Bilindiği gibi **standarda göre** varlığın aktif değeri, peşin değerine eşit tutardır. Varlık özellikli varlık kapsamına girmediğinden fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınmaktadır. Dolayısıyla standarda göre makine 80.000 TL peşin değerle aktife alınacaktır.

01.07.2007			
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		80.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		21.312	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		9.600	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		28.800	
	100 KASA		21.312
	320 SATICILAR		118.400

2007 yılı sonuna kadar her ay yapılması gereken kayıtlar

...../2007			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.600	
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		1.600

Ocak 2008 kaydı

<i>01.01.2008</i>			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.600	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		17.600	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			19.200

2008 yılı sonuna kadar her ay yapılması gereken kayıtlar

<i>...../2008</i>			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.600	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			1.600

Ocak 2009 kaydı

<i>01.01.2009</i>			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.600	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		8.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			9.600

Uygulamaya Göre Kayıtlar

VUK' a göre; yılsonuna kadar hesaplanan (cari yılı ilgilendiren) faiz tutarları maliyete ilave edilecek, sonraki dönemlere ait olanlar ise finansman gideri olarak kayda alınacaktır.

<i>01.07.2007</i>			
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		89.600	
191 İNDİRİLECEK KDV		21.312	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		28.800	
100 KASA			21.312
320 SATICILAR			118.400

Yine iki farklı yaklaşım nedeniyle bilançoda varlığın aktif değeri farklılaşmakta, bu da doğal olarak amortisman tutarlarına yansımaktadır.

Karşılaştırma

YILLAR	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007	89.600	17.920	71.680	80.000	8.000	72.000
2008	89.600	17.920	53.760	80.000	16.000	56.000
2009	89.600	17.920	35.840	80.000	16.000	40.000
2010	89.600	17.920	17.920	80.000	16.000	24.000
2011	89.600	17.920	0	80.000	16.000	8.000
2012				80.000	8.000	0

ÖRNEK IV. İşletme 1 Ocak 2008 tarihinde 500 TL + %18 KDV ye printer-fax birleşik cihazı peşin olarak almıştır.

Standarta göre varlığın değeri ne olursa olsun, maddi duran varlıklara ilişkin niteliklere sahipse maliyet bedeliyle maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Uygulamada ise varlığın değeri belli bir tutarı aşmıyorsa (1.1.2009 den itibaren 670 TL) doğrudan giderlere kaydedilir veya maddi duran varlıklar grubunda aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu tutar topluca dikkate alınmaktadır.

Standarta göre (veya uygulamada da tercih edilebilir)

<i>01.01.2008</i>		
255 DEMİRBAŞLAR	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	90	
100 KASA		590

Uygulamada (Diğer tercih)

<i>01.01.2008</i>		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	90	
100 KASA		590

Uygulamada muhasebeleştirme tercihi maddi duran varlık değil de gider yönünde kullanıldığında standartla uyumsuzluk olacağından bilançolar farklı olabileceği gibi farklı dönem kârı hesaplanacaktır.

Karşılaştırma

YILLAR	VUK	STANDART		
	Varlık aktifleştirilmemiştir	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007		500	100	400
2008		500	100	300
2009		500	100	200
2010		500	100	100
2011		500	100	0

ÖRNEK V. İşletmenin aktifleri arasında yer alan yönetim binası ve fabrika binasının maliyet bedeli içerisinde arsa payı da bulunmaktadır. Yönetim binasının arsa ile birlikte aktif değeri 180.000 TL, fabrika binasının ise 800.000 TL dir.

Bilindiği gibi gerek UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı açısından, gerekse VUK açısından boş arsa ve arazinin faydalı ömrü belirsizdir ve amortismanına tabi tutulmamaktadır. Uygulamada, binanın maliyet bedeline arsadan aldığı pay da eklenmekte; başka bir ifadeyle üzerinde bina bulunan arsanın değeri binadan ayrıştırılmamakta ve toplam değer üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Oysa UMS 16 Standardı açısından baktığımızda binanın değerinden arsa bedeli ayrıştırılmalı ve kalan bina değeri üzerinden amortisman hesaplanmalıdır.

İşletmenin aktifleri arasında bulunan yönetim ve fabrika binasının kayıtlı değerlerinden ekspertiz raporuna göre arsa payları aşağıdaki şekilde ayrıştırılmıştır.

Yönetim Binası		Fabrika Binası	
Maliyet bedeli (aktif değeri)	180.000	Maliyet bedeli (aktif değeri)	800.000
Arsa payı (% 40)	(72.000)	Arsa payı (% 60)	(480.000)
Arsa hariç binanın değeri	108.000	Arsa hariç binanın değeri	320.000

VUK' un uygulanması durumunda amortisman payı yönetim binası için 180.000 TL, fabrika binası için ise 800.000 TL üzerinden hesaplanırken; standarda göre yönetim binası için 108.000 TL, fabrika binası için ise 320.000 TL dikkate alınacaktır (Değerleme yapılmadığı varsayılmıştır).

%2 normal amortisman oranı üzerinden normal amortisman yöntemine göre karşılaştırma yaparsak ilk 5 yıl için aşağıdaki tablo ortaya çıkacaktır.

Karşılaştırma

Y I L L A R	Yönetim Binası				Fabrika binası			
	VUK		Standart		VUK		Standart	
	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri
	180.000 %2		108.000%2		800.000%2		320.000%2	
1	3.600	176.400	2.160	105.840	16.000	784.000	6.400	313.600
2	3.600	172.800	2.160	103.680	16.000	768.000	6.400	307.200
3	3.600	169.200	2.160	101.520	16.000	752.000	6.400	300.800
4	3.600	165.600	2.160	99.360	16.000	736.000	6.400	294.400
5	3.600	162.000	2.160	97.200	16.000	720.000	6.400	288.000

ÖRNEK VI. İşletme 15 Mayıs 2007 tarihinde mağaza binası olarak kullanmak üzere bir bina satın almıştır. Binanın toplam değeri 400.000 TL+ %18 KDV olup peşin ödenmiştir. Binanın arsa değeri 100.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Standarda Göre Muhasebeleştirme

15.05.2007		
250 ARAZİ VE ARSALAR		100.000
252 BİNALAR		300.000
191 İNDİRİLECEK KDV		72.000
100 KASA		472.000

Uygulamada Muhasebeleştirme

15.05.2007			
252 BİNALAR		400.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		72.000	
	100 KASA		472.000

Yıllık amortisman oranı %2 olan binanın normal amortisman yöntemine göre VUK ve Standart açısından ilk 5 yıl için amortisman tutarları şöyle olacaktır.

Karşılaştırma

YILLAR	VUK			STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007	400.000	8.000	392.000	300.000	4.000	294.000
2008	400.000	8.000	384.000	300.000	6.000	288.000
2009	400.000	8.000	376.000	300.000	6.000	282.000
2010	400.000	8.000	368.000	300.000	6.000	276.000
2011	400.000	8.000	360.000	300.000	6.000	270.000

Uygulamada, arsa maliyeti binanın değerinden ayrıştırılmamakta, maliyet bedelinin tamamı BİNALAR Hesabına kaydedilmektedir. Bu durum amortisman paylarını ve dönem giderlerini, dolayısıyla da dönem kârını veya zararını da etkilemektedir.

Endirekt kayıt yöntemine göre amortisman kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Standarta göre 2007 Yılı Amortisman Kaydı

31.12.2007			
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		4.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		4.000

Uygulamada 2007 Yılı Amortisman Kaydı

31.12.2007			
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ		8.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI			8.000

ÖRNEK VII. İşletmenin aktifinde 80.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı bulunan makinenin 2006 yılı itibariyle birikmiş amortismanı 32.000 TL dir.

1 Ocak 2007 tarihinde ilgili makinenin başka bir makine ile takasına karar verilmiştir. Takasa girilecek varlığın gerçeğe uygun değeri ise 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Anlaşmaya göre her iki taraf da ödemede bulunmayacak, fakat % 18 KDV hesaplanacaktır.

Mevcut uygulama ile standart arasında takas açısından farklı bir düzenleme söz konusu olmadığından kayıtlar aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

01.01.2007			
120 ALICILAR		59.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		32.000	
253 MAKİNA TESİS VE CİH.			80.000
391 HESAPLANAN KDV			9.000
649 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			2.000
01.01.2007			
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		9.000	
120 ALICILAR			59.000

Takas işleminin ticari amaçtan yoksun olması durumunda yeni maddi duran varlığın aktif değeri, takasa verilen maddi duran varlığın net defter değeri olmaktadır. Dolayısıyla amortismanına tabi tutar eski maddi duran varlığın net defter değeridir.

Yeni varlığın faydalı ömrünün 5 yıl olduğu varsayımıyla normal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

YILLAR	VUK- STANDART		
	Maliyet Bedeli	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2007	50.000	10.000	40.000
2008	50.000	10.000	30.000
2009	50.000	10.000	20.000
2010	50.000	10.000	10.000
2011	50.000	10.000	0

Görüldüğü gibi VUK ile Standart maddi duran varlıkların takası konusunda aynı noktada birleştiği için örneğimizde gerek maliyet bedeli, gerekse (aynı faydalı ömür tespiti varsayımıyla) amortismanı konusunda farklılık söz konusu olmamıştır.

1.1.4. Maddi Duran varlıkların Edinim Sonrası Değerlemesine İlişkin Örnek Uygulamalar

İlk edinimde maliyet bedeli ile değerlendirilen ve aktife alınan maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde düzenli aralıklarla değerlemeye tabi tutulması durumunda değer artışları veya değer azalışları tespit edilebilir ve buna göre muhasebeleştirilir. Her iki durum da maddi duran varlıkların amortisman tutarlarını etkiler. Dolayısıyla, maddi duran varlıklardaki değerlendirme işlemi aynı zamanda amortisman tutarlarındaki değişimi ifade etmektedir. Gelir tablosu kalemleriyle ilişkilendirilen amortisman tutarının dönem karına etkisi düşünülürse, uygulama ile standartlar arasındaki farklılıklar nedeniyle vergisel farklılıklar da ortaya çıkmaktadır.

i. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK I: 1 Temmuz 2005 tarihinde 84.000 TL'ye alınmış torna tezgahının faydalı ömrü 10 yıl olup, kullanılan amortisman yöntemi normal amortisman yöntemidir. 31.12.2008' de tezgahın gerçeğe uygun değeri 43.680 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre, 2008 yılı sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri ve muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

Maliyet Modeline Göre

YILLAR	Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	Değerleme Öncesi Net Değer
2005	$(8.400 / 12) \times 6 = 4.200^*$	79.800
2006	8.400	71.400
2007	8.400	63.000
2008	8.400	54.600

* $84.000 \%10 = 8.400$ (yıllık amortisman tutarı)
 $8.400/12 = 700$ (aylık amortisman tutarı)
 $700 \times 6 = 4.200$ (2005 yılı amortisman tutarı)

Değerleme Öncesi Net Değer	54.600
Değerleme Sonrası Net Değer	(43.680)
Değer Düşüklüğü	10.920

Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı Aktif Değer - (Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü)	$84.000 - (29.400 + 10.920) = 43.680$
Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı/Faydalı Ömür	$43.680 / 6,5 = 6.720$

Karşılaştırma

YILLAR	VUK		STANDART	
	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2005	8.400	75.600	4.200	79.800
2006	8.400	67.200	8.400	71.400
2007	8.400	58.800	8.400	63.000
2008	8.400	50.400	(8.400+10.920)=19.320	43.680
2009	8.400	42.000	6.720	36.960
2010	8.400	33.600	6.720	30.240
2011	8.400	25.200	6.720	23.520
2012	8.400	16.800	6.720	16.800
2013	8.400	8.400	6.720	10.080
2014	8.400	0	6.720	3.360
2015	-----		(6.720/12) x 6 = 3.360	0

Maliyet Modeline Göre Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşıma göre hareket edilebilir. Bunlardan ilki değer düşüklüğünün maliyet grubundaki bir gider hesabına borç, 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ Hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmesidir.

31.12.2008			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.920	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Değer Düşüklüğü			10.920

Tek Düzen Hesap Planında 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesap grubunda tanımlanmış bir hesap bulunmaması nedeniyle değer düşüklüğü amortismanlar ile birleştirilmiş ve 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ hesabında muhasebeleştirilmesi uygun görülmüştür. Birikmiş amortisman ile değer düşüklüğünün ayrı ayrı izlenmesinin daha açıklayıcı olacağını düşünmekteyiz. Ana hesap olarak ayrıştıramadığımız birikmiş amortismanlar ile değer düşüklüğü için yardımcı hesaplar açılması uygun olacaktır.

Oranlama Yapılarak Aşağıdaki Gibi Hesaplama Yapılabilir

	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer Düşüklüğü)	Değer Düşüklüğü Oranı
Maliyet Değeri	84.000	67.200	16.800	%20**
Birikmiş Amortisman	(29.400)	(23.520)	(5.880)	
Net Değer	54.600	43.680	10.920*	

* 54.600- 43.680 = 10.920

** 10.920/ 54.600 =16.800/84.000= % 20

Daha önce açıklandığı gibi standartlara göre gerçeğe uygun değer genellikle varlığın piyasa değerine eşit tutardır. Örneğimizde de varlığın piyasa değeri 43.680 TL olup, bu tutar ile değerlendirme öncesi net tutar arasındaki fark olan 10.920 TL değer düşüklüğüdür. 10.920 TL yi varlığın değerlendirme öncesi net değerine (54.600) oranlayarak değerlendirme oranı olan %20 bulunmuş, daha sonra bu oran değerlendirme öncesi değere ve birikmiş amortismanına uygulanmıştır.

Oranlama sonucunda maddi duran varlığın maliyet bedeli üzerinden hesaplanan değer düşüklüğü ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerinden düşülmek üzere alacak kaydedilir. Değer düşüklüğüne uğrayan maddi duran varlığın birikmiş amortismanına, değer düşüklüğü oranı uygulanarak bulunan tutar 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ Hesabına borç kaydedilir. Aradaki fark olan değer düşüklüğü zararı ise gelir tablosu hesaplarına kaydedilerek dönem kâr /zarar hesabıyla ilişkilendirilir.

Muhasebeleştirme

31.12.2008			
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		5.880	
* 658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI		10.920	
	253 MAKİNA TESİS VE CİHAZL.		16.800

* Değer düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan zararın kaydı için gelir tablosunda 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERER VE ZARARLAR grubunda oluşturulmuş olan bu hesap tarafımızdan önerilmiştir.

253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR

84.000	16.800
67.200	

Oranlama sonucu ortaya çıkan tutarların karşılaştırılması

Y I L L A R	VUK		STANDART	
	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2005	8.400	75.600	4.200	79.800
2006	8.400	67.200	8.400	71.400
2007	8.400	58.800	8.400	63.000
2008	8.400	50.400	(8.400-5.880)=2.520	(60.480-16.800)=43.680
2009	8.400	42.000	6.720	36.960
2010	8.400	33.600	6.720	30.240
2011	8.400	25.200	6.720	23.520
2012	8.400	16.800	6.720	16.800
2013	8.400	8.400	6.720	10.080
2014	8.400	0	6.720	3.360
2015	-----		(6.720/12) x 6=3.360	0

Muhasebeleştirmede Standart ve Tek Düzen Hesap Planı Arasındaki Farklılıklar

VUK' da yeniden değerlendirme sözkonusu olmadığından Standartta göre hesaplanan değer düşüklüğü nedeniyle gider ve zararlardaki artış işletmenin dönem kârını azaltıcı veya dönem zararını artırıcı etki yapacaktır. Bu etkiyi ortadan kaldırmak amacıyla uygulamada değer düşüklüğü zararının nazım hesaplarda izlenerek mali kârın hesaplanmasında dikkate alınması sağlanmalıdır.

Örneğimizde 10.920 TL lik değer düşüklüğü zararı söz konusu olup, farkı gidermek amacıyla aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

31.12.2008			
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN <u>GİDERLER BORÇLU</u> MDV Değer Düşüklüğü Zararı		10.920	
951 KANUNEN KABUL <u>EDİLMEYEN GİD. ALACAKL.</u> MDV Değer Düşüklüğü Zararı			10.920

İşletmenin dönem kârının değer düşüklüğü zararı öncesi 200.000 TL olması durumunda Uygulamaya göre Kurumlar Vergisi;

$$200.000 \times (\%20) = 40.000$$

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi matrahına ilavesiyle Kurumlar Vergisi;

$$(200.000 + 10.920) \times (\%20) = 42.184$$

Standart değer düşüklüğü zararını kabul ettiğinden Standarda göre Kurumlar Vergisi;

$$210.920 \times (\%20) = 42.184$$

Standartla Kurumlar Vergisi hükümleri arasındaki farklılıkların giderilmesi durumunda kayıtlardaki farklılıklar da ortadan kalkacaktır.

ii. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların ilk ediniminden sonra gerçeğe uygun değerinin artması durumunda maliyet modeli değil, yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır.

ÖRNEK II: 1 Ocak 2005 de, faydalı ömrü 20 yıl olan makina 150.000 TL ye alınmıştır. Normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 31.12.2007 tarihinde makinanın birikmiş amortismanı 22.500 TL dir. 31.12.2007 tarihinde varlığın gerçeğe uygun değeri 153.000 TL olarak belirlenmiştir.

Değerleme öncesi yıllık amortisman tutarı

$$150.000 \times (\% 5) = 7.500 \text{ TL}$$

Maliyet Modeline Göre

YILLAR	Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	Değerleme Öncesi Net Değer
2005	7.500	142.500
2006	7.500	135.000
2007	7.500	127.500

Değerleme Öncesi Net Değer	(150.000 – 22.500)=127.500
Değerleme Sonrası Net Değer	153.000
Değer Artışı	25.500

Maliyet modeline göre; belirlenen gerçeğe uygun değer net defter değerinin üzerinde olamayacağı için değer artışı dikkate alınmayıp, 2007 yılında sadece amortisman kaydı yapılacaktır.

Yıllık amortisman payı = Net değer / kalan faydalı ömür

$$=127.500 / 17 = 7.500$$

31.12.2007			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		7.500	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			7.500

Yeniden Değerleme Modeline Göre

	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer Artışı)	Değer Artışı Oranı
Maliyet Değeri	150.000	180.000	30.000	
Birikmiş Amortisman	(22.500)	(27.500)	(4.500)	%20**
Net Değer	127.500	153.000	25.500*	

* 153.000-127.500=25.500

** 25.500/ 127.500= 30.000/150.000 =% 20

Değerleme öncesi

Maddi duran varlık değerlemeye tabi tutulmadan önce döneme ilişkin amortisman hesaplaması yapılarak kayda alınır.

31.12.2007			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		7.500	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI Birikmiş Amortisman			7.500

Değerleme sonrası

31.12.2007			
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		30.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI Birikmiş Amortisman			4.500
522 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER ARTIŞ FONU			25.500

253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR

150.000	
30.000	
<hr/>	
180.000	

257 B.AMORTİSMANLAR VE D.D.K

	22.500
	4.500
<hr/>	
	27.000

Değerleme sonrası net değer	(180.000 - 27.000)=153.000
Kalan faydalı ömür	17 yıl
Kalan faydalı ömür için yıllık amortisman tutarı	153.000 / 17= 9.000

VUK' da yeniden değerlendirme uygulaması bulunmamaktadır. VUK' a göre amortisman hesaplanması durumunda yıllık amortisman payları aşağıdaki gibi olacak ve dolayısıyla standart ile uygulama arasındaki farklılık nedeniyle yine vergi farklılıkları ortaya çıkacaktır.

2007 yılında sonra değerlendirme yapılmadığı varsayımıyla ilk 10 yıllık amortisman tutarları VUK ve Standart açısından aşağıda karşılaştırılmıştır.

Karşılaştırma

Y I L L A R	VUK		STANDART	
	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
2005	7.500	142.500	7.500	142.500
2006	7.500	135.000	7.500	135.000
2007	7.500	127.500	7.500+4.500=12.000	(123.000+30.000)= 153.000
2008	7.500	120.000	9.000	144.000
2009	7.500	112.500	9.000	135.000
2010	7.500	105.000	9.000	126.000
2011	7.500	97.500	9.000	117.000
2012	7.500	90.000	9.000	108.000
2013	7.500	82.500	9.000	99.000
2014	7.500	75.000	9.000	90.000

iii. Değeri Azalan Maddi Duran Varlığın Sonraki Dönemde Değer Kazanması ve Muhasebeleştirilmesi

Aktifleştirilme sonrası ilk değerlemede değer azalışı gösteren bir maddi duran varlık için daha sonraki değerlemede değer artışı olması durumunda; değer artışı ile önceki birikmiş değer düşüklüğü zararları karşılaştırılarak mahsup işlemi yapılır.

Mahsup işlemi yapılırken, ortaya çıkan fark değer artışı yönünde ise yeniden değerlendirme modelinde öz kaynak unsuru olarak muhasebeleştirilirken, maliyet modelinde kayda alınmaz.

ÖRNEK III: 1 Ocak 2004 tarihinde 100.000 TL'ye alınmış vinçli taşıtın faydalı ömrü 8 yıl olarak belirlenmiştir. 2005 ve 2006 yıllarında varlık yeniden değerlendirilmiş ve 2005 yılı sonundaki gerçeğe uygun değeri 60.000 TL, 2007 yılı sonunda ise 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Normal amortisman yönteminin uygulandığı varlık için 31.12.2007 tarihine kadar yapılması gereken kayıtlar her iki modelde aşağıdaki gibi olacaktır.

Maliyet Modeline Göre

$$\text{Yıllık amortisman payı} = 100.000 / 8 = 12.500$$

2004 Yıl sonu

31.12.2004			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.500	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		12.500

2005 Yıl sonu

31.12.2005			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.500	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		12.500

1. Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2004	12.500
2005	12.500
Toplam	25.000

Değerleme Öncesi Net Değer	(100.000 – 25.000)=75.000
Değerleme Sonrası Net Değer	60.000
Değer Düşüklüğü	15.000

Değerleme öncesi net değer ile değerlendirme sonrası net değer arasındaki olumsuz fark maliyet modeline göre değer düşüklüğü olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

<i>31.12.2005</i>		
658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	15.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Değer Düşüklüğü		15.000

Değerleme sonrası net değer	60.000
Kalan faydalı ömür	6 yıl
Kalan faydalı ömür için yıllık amortisman tutarı	60.000 / 6=10.000

2. değerlemenin yapıldığı 2007 yılına kadar aşağıdaki amortisman kayıtları gerçekleştirilecektir.

2006 Yılı Sonu

<i>31.12.2006</i>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		10.000

2007 Yılı Sonu değerlendirme öncesi kayıt

<i>31.12.2007</i>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		10.000

2. Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2004	12.500
2005	(12.500 + 15.000) =27.500
2006	10.000
2007	10.000
Toplam	60.000

1.Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı	100.000- 60.000 =40.000
Aktif Değer-(Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü)	
1.Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı	40.000 / 4 =10.000
Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı/Faydalı Ömür	

2007 yılı sonunda net değer 40.000 TL iken gerçeğe uygun değer 50.000 TL olarak belirlendiğinden değer artışı söz konusudur. Bu durumda değer artışı aşağıdaki şekilde gösterilecektir.

2007 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer artışı)	Değer Artış Oranı
Maliyet Değeri	100.000	125.000	25.000	
Birikmiş Amortisman	(60.000)	(75.000)	(15.000)	%25**
Net Değer	40.000	50.000	10.000*	

* 50.000-40.000=10.000

** 10.000/ 40.000= 25.000/100.000 =% 25

2007 Yılı Değerleme sonrası muhasebeleştirilme

31.12.2007			
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		10.000	
*648 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İPTAL KARLARI			10.000

*Daha önce değer düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan zararın iptali için gelir tablosunda 64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR grubunda oluşturulmuş olan bu hesap tarafımızdan önerilmiştir.

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nda "tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali" ile ilgili açıklamada, değer düşüklüğüne uğrayan varlıkların daha sonra değer kazanması durumunda, ilk kayıtlı değerlerini aşmamak kaydıyla değer azalışı yok oluncaya kadar değer artışlarının gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

257 B. AMORTİSMANLAR VE D.D.K

10.000	12.500
	12.500
	15.000
	10.000
	10.000
10.000	60.000

2. Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı	
Aktif Değer - (Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü) + Değer Artışı	100.000 - (60.000)+10.000 =50.000
Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı	
Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı / Faydalı Ömür	50.000 / 4=12.500

Örneğimizde, ilk değerlemede 15.000 TL değer düşüklüğü, ikinci değerlemede ise 10.000 TL değer artışı söz konusu olmuştur. 10.000 TL lik değer artışı ile değer düşüklüğünün bir kısmı karşılanmış olup, kalan 5.000 TL lik değer azalışı zarar olarak kalacaktır.

Yeniden Değerleme Modeline Göre

2004 Yılı sonu

	31.12.2004		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.500	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		12.500

2005 Yılı sonu

<u>31.12.2005</u>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		12.500	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			12.500

2005 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer düşüklüğü)	Değer Düşüklüğü Oranı
Maliyet Değeri	100.000	80.000	20.000	%20**
Birikmiş Amortisman	(25.000)	(20.000)	(5.000)	
Net Değer	75.000	60.000	15.000*	

* 75.000-60.000=15.000

** 15.000/ 75.000= 20.000/100.000 =% 20

Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda oranlama yapıldığında 2005 Yılı itibariyle varlığın maliyet bedelinde %20 lik değer düşüklüğü (20.000 TL) olduğu tespit edilmiştir. Aynı oran amortisman tutarına da uygulandığında 25.000 TL. lik birikmiş amortismanın %20 si olan 5.000 TL.lik tutarın iptali gerekecektir. Aradaki fark olan 15.000 TL ise değer düşüklüğü zararı olarak gelir tablosu hesaplarına alınarak dönem kâr /zararı ile ilişkilendirilecektir.

Yeniden değerlendirme sonucu değer düşüklüğünün zarar kaydı

<u>31.12.2005</u>			
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		5.000	
658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI		15.000	
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR			20.000

2006 Yılı sonu

31.12.2006			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			10.000

2007 Yılı sonu değerlendirme öncesi

31.12.2007			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			10.000

2. Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2004	12.500
2005	(12.500 - 5.000) =7.500
2006	10.000
2007	10.000
Toplam	40.000

2007 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer artışı)	Değer Artış Oranı
Maliyet Değeri	80.000	100.000	20.000	%25**
Birikmiş Amortisman	(40.000)	(50.000)	(10.000)	
Net Değer	40.000	50.000	10.000*	

* 50.000-40.000=10.000

** 10.000/ 40.000= 20.000/80.000 =% 25

Yeniden değerleme modelinin uygulanması durumunda oranlama yapıldığında 2007 Yılı itibariyle bu kez varlığın maliyet bedelinde %25 lik değer artışı (20.000 TL) olduğu tespit edilmiştir. Aynı oran amortisman tutarına da uygulandığında 40.000 TL.lik birikmiş amortismanın %25 i olan 10.000 TL.lik tutar kadar birikmiş amortismanlara ilave yapılması gerekmektedir. Aradaki fark olan 10.000 TL ise 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEğERLEME ARTIŞLARI Hesabıyla özkaynaklarda yerini alacaktır.

2007 Yılı sonu değerleme sonrası

31.12.2007			
	253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR	20.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE DEğER DÜŞ. KARŞILIğI		10.000
	522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEğ. ARTIŞLARI		10.000

257 B. AMORTİSMANLAR VE D.D.K

5.000	12.500
	12.500
	10.000
	10.000
	10.000
5.000	55.000

Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı	
Aktif Değer - (Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü)	100.000 – 50.000 =50.000
Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı	
Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı / Faydalı Ömür	50.000 / 4=12.500

Karşılaştırma

Y I L L A R	VUK		STANDART			
			Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme Modeli	
	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri
04	12.500	87.500	12.500	87.500	12.500	87.500
05	12.500	75.000	27.500	60.000	7.500	(80.000- 20.000) = 60.000
06	12.500	62.500	10.000	50.000	10.000	50.000
07	12.500	50.000		50.000	20.000	(30.000+20.000) =50.000
08	12.500	37.500	12.500	37.500	12.500	37.500
09	12.500	25.000	12.500	25.000	12.500	25.000
10	12.500	12.500	12.500	12.500	12.500	12.500
11	12.500	0	12.500	0	12.500	0

Hesaplama tablosunu incelediğimizde, VUK yeniden değerlemeyi benimsemediğinden normal amortisman yöntemi varsayımı altında her yıl aynı aktif değer üzerinden aynı tutarda amortisman hesaplandığını görmekteyiz.

Karşılaştırmayı Standarda göre maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli arasında yaptığımızda ise 2005 yılında maliyet modelinin uygulanması durumunda değer düşüklüğünün daha önce hesaplanan birikmiş amortisman tutarına ilave edildiğini ve net defter değerinin kayıtlarda bu yolla azaltıldığını görmekteyiz. Aynı yıl yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda ise net defter değerine, değer düşüklüğü kadar ilgili varlığın kayıtlı değerinden düşülerek ulaşıldığını görmekteyiz. Dolayısıyla maliyet modelinin tercih edilmesi durumunda 2005 yılı amortisman tutarı 27.500 TL olurken, yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda 7.500 TL olmaktadır.

2007 Yılına baktığımızda ise maliyet modelinin uygulanması durumunda birikmiş amortisman sütununun boş olduğunu görmekteyiz. 2007 yılında değerlendirme öncesi 10.000 TL amortisman hesaplanmış, daha önce değer düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan zararın iptali kaydıyla bu tutar sıfırlanmıştır. Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda ise amortisman tutarının 20.000 TL olduğu görülmektedir.

Örneğimizde vinçli taşıtın faydalı ömrü işletme tarafından 8 yıl olarak belirlenmiş olup, 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği ek listede 7 yıl olarak

açıklanmaktadır. Muhasebeye yön veren mevzuatımız VUK olduğundan, bu noktada standart ile çatışma söz konusu olmaktadır. 333 nolu Tebliğin dikkate alınması durumunda ilgili maddi duran varlığın faydalı ömrü 2010 yılında sona ermekte ve yıllık amortisman payları da değişmektedir. Karşılaştırma yapılırken faydalı ömürdeki farklılık göz ardı edilmiştir.

iv. İlk Dönemde Değeri Artan Maddi Duran Varlığın Sonraki Dönemde Değer Kaybetmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların ilk ediniminden sonra gerçeğe uygun değerinin artması durumunda maliyet modelinde (gerçeğe uygun değer, ilgili maddi duran varlığın defter değerini aşamayacağından) değer artışının kayda alınamayacağından daha önce bahsedilmiştir.

Yeniden değerlendirme modelinde, değer artışı muhasebeleştirildikten sonra değer düşüklüğü olması durumunda, değer düşüklüğü zararı ile yeniden değerlendirme artışı karşılaştırılır. Yeniden değerlendirilen varlığın artış yönünde fazlalığı varsa zararlar mahsubu gerçekleştirilir. Bulunan fark azalış yönünde ise aradaki fark gider olarak kaydedilir.

ÖRNEK IV. 1 Ocak 2005 Tarihinde 300.000 TL ye satın alınmış bir otobüsün faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş olup, normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 2006 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 234.000 TL dir. 2007 yılı sonunda ise yine değerlendirme yapılmış olup, otobüsün gerçeğe uygun değeri 90.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Maliyet Modeline Göre

$$\text{Yıllık amortisman payı} = 300.000/5=60.000$$

2005 Yıl sonu

<i>31.12.2005</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		60.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			60.000

2006 Yıl sonu

<u>31.12.2006</u>			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		60.000

Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2005	60.000
2006	60.000
Toplam	120.000

Değerleme Öncesi Net Değer	(300.000 -120.000)=180.000
Değerleme Sonrası Net Değer	234.000
Değer Artışı	54.000

Görüldüğü gibi 2006 yılında gerçeğe uygun değer, ilgili maddi duran varlığın defter değerini aştığından maliyet modeline göre değer artışı kaydı yapılmayacak, maliyet modeli 2007 yılında değer düşüklüğü için uygulanacaktır.

2007 Yılı sonu değerlendirme öncesi

<u>31.12.2007</u>			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		60.000

Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2005	60.000
2006	60.000
2007	60.000
Toplam	180.000

Değerleme Öncesi Net Değer	(300.000 -180.000)=120.000
Değerleme Sonrası Net Değer	90.000
Değer Azalışı	30.000

31.12.2007		
658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	30.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI Değer Düşüklüğü		30.000

257 B. AMORTİSMANLAR VE D.D.K

60.000
60.000
60.000
30.000
210.000

Yeniden değerlendirme Modeline Göre (2007 yılında uygulanması durumunda)

2007 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer düşüklüğü)	Değer Düşüklüğü Oranı
Maliyet Değeri	300.000	225.000	75.000	%25**
Birikmiş Amortisman	(180.000)	(135.000)	(45.000)	
Net Değer	120.000	90.000	30.000*	

* 120.000 - 90.000=30.000

**30.000 / 120.000= 75.000/300.000 = %25

257 B.AMORTİSMANLAR VE D.D.K

	60.000
	60.000
	60.000
	30.000
	210.000

Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı	
Aktif Değer - (Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü)	300.000 – 210.000 = 90.000
Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı	
Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı / Faydalı Ömür	90.000 / 2 = 45.000

<u>31.12.2007</u>		
257AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	45.000	
658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	30.000	
254 TAŞITLAR		75.000

257 B.AMORTİSMANLAR VE D.D.K

45.000	60.000
	60.000
	60.000
45.000.	180.000

Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı	
Aktif Değer - (Birikmiş Amortisman+Değer Düşüklüğü)	225.000 – 135.000 = 90.000
Değerleme Sonrası Yıllık Amortisman Payı	
Değerleme Sonrası Amortisman Matrahı / Faydalı Ömür	90.000 / 2= 45.000

<u>254 TAŞITLAR</u>	
300.000	75.000
225.000	

Maddi duran varlığın yeni değeri	90.000
Maddi duran varlığın kalan faydalı ömrü	2 yıl
Kalan faydalı ömürde yıllık amortisman tutarı	90.000 / 2= 45.000
veya	
Aktif değer / faydalı ömür	225.000/ 5=45.000

Sonraki yıllarda değerlendirme yapılmadığı takdirde amortisman kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2008 Yıl sonu

31.12.2008			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		45.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			45.000

2009 Yıl sonu

31.12.2009			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		45.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman			45.000

Yeniden Değerleme Modeline Göre

Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2005	60.000
2006	60.000
Toplam	120.000

Değerleme Öncesi Net Değer	(300.000 -120.000)=180.000
Değerleme Sonrası Net Değer	234.000
Değer Artışı	54.000

2006 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer artışı)	Değer Artışı Oranı
Maliyet Değeri	300.000	390.000	90.000	%30**
Birikmiş Amortisman	(120.000)	(156.000)	(36.000)	
Net Değer	180.000	234.000	54.000*	

* 234.000 – 180.000 = 54.000

** 54.000 / 180.000 = 90.000 / 300.000 = %30

31.12.2006			
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		90.000	
257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI Birikmiş Amortisman			36.000
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞ. ARTIŞ.			54.000

257 B. AMORTİSMANLAR VE D.D.K

60.000
60.000
36.000
156.000

Maddi duran varlığın yeni net değeri	234.000
Maddi duran varlığın kalan faydalı ömrü	3 yıl
Kalan faydalı ömürde yıllık amortisman tutarı	234.000 / 3= 78.000

veya

Maddi duran varlığın yeni değeri	390.000
Maddi duran varlığın kalan faydalı ömrü	5 yıl
Kalan faydalı ömürde yıllık amortisman tutarı	390.000 / 5= 78.000

31.12.2007			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	78.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE <u>DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI</u> Birikmiş Amortisman		78.000

Değerleme Öncesi Amortisman Tutarı	
2005	60.000
2006	(60.000+36.000)=96.000
2007	78.000
Toplam	234.000

2007 YILI	Değerleme Öncesi	Değerleme Sonrası	Değer Farkı (Değer Düşüklüğü)	Değer Düşüklüğü Oranı
Maliyet Değeri	390.000	225.000	165.000	≅ %42**
Birikmiş Amortisman	(234.000)	(135.000)	(99.000)	
Net Değer	156.000	90.000	66.000*	

* 156.000 – 90.000 = 66.000

** 66.000 / 156.000 ≅ 165.000/390.000 ≅ %42

31.12.2007			
	257 AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	99.000	
	522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	54.000	
	658 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	12.000	
	254 TAŞITLAR		165.000

Kaydımızdan da anlaşıldığı gibi 2007 yılında 66.000 TL net değer düşüklüğüne uğramış olan maddi duran varlığımızın bu değer düşüklüğünün 54.000 TL lik kısmı 2006 yılının değer artışı ile karşılanmış, kalan 12.000 TL ise değer düşüklüğü zararı olarak kayda alınmıştır.

257 B.AMORTİSMANLAR VE D.D.K		254 TAŞITLAR	
99.000	60.000	300.000	165.000
	60.000	90.000	
	36.000	390.000	165.000
	78.000		
99.000	234.000		

Maddi duran varlığın yeni net değeri	90.000
Maddi duran varlığın kalan faydalı ömrü	2 yıl
Kalan faydalı ömürde yıllık amortisman tutarı	90.000 / 2= 45.000
<i>Veya</i>	
Maddi duran varlığın yeni değeri	225.000
Maddi duran varlığın kalan faydalı ömrü	5 yıl
Kalan faydalı ömürde yıllık amortisman tutarı	225.000 / 5= 45.000

Karşılaştırma

Y I L L A R	VUK		STANDART			
	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme Modeli	
			Amort. Tutarı	Net Defter Değeri	Amort. Tutarı	Net Defter Değeri
05	60.000	240.000	60.000	240.000	60.000	240.000
06	60.000	180.000	60.000	180.000	96.000	(144.000+90.000) =234.000
07	60.000	120.000	90.000	90.000	(-21.000)*	(255.000- 165.000) =90.000
08	60.000	60.000	45.000	45.000	45.000	45.000
09	60.000	0	45.000	0	45.000	0

*78.000-99.000 = (-21.000)

v. Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılan ve Daha Sonra Satışı Yapılan Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK V: 1 Temmuz 2005 tarihinde 84.000 TL'ye alınmış, faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiş torna tezgahının 31.12.2008'de normal amortisman yöntemine göre belirlenmiş birikmiş amortismanı 29.400 TL ve aynı tarih itibariyle gerçeğe uygun değeri 43.680 TL olarak tespit edilmiştir. İşletme 31.12.2008 tarihi itibariyle torna tezgahını satmaya karar vermiş ve kullanımdan çekmiştir. Varlığın satışı için satış gideri yapılmayacağı varsayılmıştır.

Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortisman Tutarı	Net Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Değer Düşüklüğü
84.000	29.400*	54.600	43.680	10.920

* 8.400 X 3,5 yıl

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı UFRS 5' e göre işletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılarak elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz. Yine standartlara göre satış amaçlı sınıflandırılan varlığın bilançoda gösterilecek değeri, defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden tahmini satış giderleri düşüldükten sonraki değerden küçük olanıdır.

Örneğimizdeki makinenin 2008 yılsonu net defter değeri 54.600 TL, gerçeğe uygun değeri ise 43.680 TL dir. Bu durumda standarda göre varlığın bilançoda gösterilecek değeri 43.680 TL olacaktır.

Uygulamada ise gerçeğe uygun değer kavramı bulunmadığından, varlık net defter değeri ile bilançoda yer alacaktır.

Bu açıklamalardan sonra standarda göre ve uygulamada yapılması gereken kayıtlar aşağıda verilmiştir.

Standarda göre

<u>31.12.2008</u>			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		43.680	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		29.400	
659 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		10.920	
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR			84.000

VUK' a göre 10.920 TL lik gider ve zarar kaydı kabul edilmediğinden aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

<u>31.12.2008</u>			
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU		10.920	
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI			10.920

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihinde amortisman hesaplama işleminin durdurulması gerekmektedir. Ancak VUK' da amortisman hesaplama devam edilmesini engelleyecek bir hüküm bulunmamaktadır.

Standart ile uygulama arasındaki amortisman anlayışından ve mevzuatımızda yeniden değerlendirilme olmayışından dolayı duran varlığın net değeri standarttaki hesaplama göre farklılık gösterecektir.

Uygulamada varlığın dört yıllık (2005, 2006, 2007 ve 2008 yılları) amortisman tutarı (8.400 x 4) 33.600 TL ve 31.12.2008 itibariyle net defter değeri 50.400 TL olacaktır. Varlık bu değerle 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesabına aktarılacak ve satışı gerçekleştirilinceye kadar yıllık 8.400 TL amortisman hesaplanmaya devam edilecektir.

Uygulamada

31.12.2008			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		50.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		33.600	
253 MAKİNA TESİS VE CİHAZL			84.000

2009 Yılında satışın gerçekleşmediği varsayımıyla amortisman kaydı

31.12.2009			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		8.400	
299 B. AMORTİSMANLAR			8.400

Varlığın satışının yapıldığı varsayılırsa

4 Mart 2010 Tarihinde peşin olarak 45.000 TL + %18 KDV ye varlığın satışının yapıldığını varsayarsak ilgili kayıtlar standarda göre ve uygulamada aşağıdaki gibi olacaktır.

Standarda göre

04.03.2010			
100 KASA		53.100	
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR			43.680
391 HESAPLANAN KDV			8.100
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR			1.320

Uygulamada

Varlığın satışın yapıldığı tarihteki net defter değeri

$$50.400 - 8.400 = 42.000 \text{ TL}$$

(2009 yılı için amortisman hesaplanmış, satışın yapıldığı 2010 yılı için amortisman hesaplanmamıştır).

04.03.2010			
100 KASA		53.100	
	: 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		42.000
	391 HESAPLANAN KDV		8.100
	679 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		3.000

ÖRNEK VI: 1 Ocak 2005 de, faydalı ömrü 20 yıl olan makina 150.000 TL ye alınmıştır. Normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 31.12.2007 tarihinde makinanın birikmiş amortismanı 22.500 TL ve aynı tarih itibariyle varlığın gerçeğe uygun değeri 153.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletme 31.12.2007 tarihi itibariyle makineyi satmaya karar vermiş ve kullanımdan çekmiştir.

Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortisman Tutarı	Net Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Değer Artışı
150.000	22.500	127.500	153.000	25.500

Örneğimizdeki makinanın net defter değeri 127.500 TL, gerçeğe uygun değeri ise 153.000 TL dir. Bu durumda standarda göre, varlık bilançoda (defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile gösterileceğinden) 127.500 TL değer ile yer alacaktır.

Uygulamada ise gerçeğe uygun değer kavramı bulunmadığından, böyle bir karşılaştırma yapılmayacak, fakat örneğimizde amortisman tutarları açısından da bir farklılık bulunmadığından varlık yine aynı net defter değeri ile bilançoda yer alacaktır.

Bu açıklamalardan sonra standarda göre ve uygulamada yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

31.12.2007			
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	127.500	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	22.500	
	253 MAKİNA TESİS VE CİHAZLAR		150.000

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bu varlık için amortisman hesaplama işleminin durdurulması gerekecek, ancak VUK' a göre amortisman hesaplamaya devam edilecektir.

1.2. AMORTİSMANLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklar güvenilir bir şekilde değerlendirildikten sonra amortisman kuralları da doğru uygulandığında maddi duran varlıkların raporlanması gerçekleşmiş olacaktır. Amortisman uygulamasına öncelikle amortisman tabi varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi ile başlanır. Kullanılacak yöntem, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların tüketilme biçimini en iyi yansıtacak yöntem olmalıdır.

Muhasebe standartlarında varlıkların değerlemesinde işletmelere inisiyatifler verilmektedir. Vergi kanunlarında ise gerek varlıkların değerlemesi ile ilgili hükümler, gerekse amortisman yöntem ve oranlarına getirilen değiştirilemez kurallar söz konusudur. Dolayısıyla standartlar ile vergi kanunlarının yön çizdiği uygulama farklılığından kaynaklanan matrah farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Amortisman konusunda muhasebe standartları ile uygulama arasında ortaya çıkan farklılıkların karşılaştırmalı olarak incelenmesi konuyu aydınlatacaktır.

1.2.1 Amortisman Süresi

Amortisman açısından faydalı ömrün tespiti oldukça önemlidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları amortisman hesaplamasında faydalı ömrün dikkate alınmasını esas almaktadır. VUK 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği ile 01.01.2004 den itibaren faydalı ömür esası getirilmiş olup, amortisman hesaplamasında her bir varlık için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür dikkate alınmaktadır. Bu gelişme standartlara yaklaşma açısından oldukça önemli bir adım olmasına rağmen, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayıştan uzak kalmıştır. Çünkü Maliye Bakanlığı'nın belirlediği faydalı ömürlerin uygulanmasında bir zorunluluk söz konusu olup, her maddi duran varlığın her işletmede aynı faydalı ömre sahip olması sonucunu doğurmaktadır. Oysa standardın uygulanması durumunda aynı maddi duran varlıklar için farklı işletmelerde farklı faydalı ömürler belirlenebilmektedir.

1.2.2. Yöntem

VUK' da normal (doğrusal veya eşit oranlı) amortisman yöntemi ve azalan kalanlar yöntemi olmak üzere iki yöntemden bahsedilmekte, iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük arzeden maddi duran varlıklar için bunlardan yalnızca birisinin kullanılabilmesi ifade edilmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise bu yöntemlerin yanı sıra üretim miktarı yöntemine de yer verilmekte, fakat adı geçen bu yöntemlerin dışında başka yöntemlerin kullanılmayacağı gibi bir sınırlama getirilmemektedir.

VUK' da ayrıca çeşitli nedenlerle değeri düşen, normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan veya kısmen kullanılmaz hale gelen maddi duran varlıklara Maliye Bakanlığı'na başvuru sonucu belirlenen oranlarda fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanabileceği açıklanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları fevkalade amortisman tanımlaması yapmamıştır. Fakat maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan değer düşüklüğünün amortisman mantığı ile kaydedilmesi fevkalade amortisman uygulamasına benzetilebilir.

1.2.3. Yöntem Değiştirme

VUK' da, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanması gereği standartta ifade edilmektedir.

1.2.4. Kıst Amortisman Uygulaması

VUK' da kıst amortisman uygulamasının (yalnızca faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere), işletmeye kayıtlı binek otomobiller için kabul edildiğini görmekteyiz. VUK' a göre, otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada kıst uygulamanın bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için geçerli olduğunu görmekteyiz. VUK' da binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayış arasında da farklılık bulunmaktadır. VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK' a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı tamamlanan son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır.

Kredi faizleri ve kur farkları ile ilgili 163 nolu Maliye Bakanlığı Tebliği'nde duran varlığın aktife alındığı tarihten hesap dönemi sonuna kadar ortaya çıkan kur farkı ve faiz giderlerinin maliyete ilave edileceği, diğer dönemleri ilgilendiren kısımların ise gider olarak kaydedileceğini belirtilmiştir. Bu durum maliyete ilave

edilen kur farkları ve kredi faizleri için farklı bir anlayışla kıst amortisman uygulaması yapılacağı anlamını taşımaktadır.

1.2.5. Amortisman Tutarının Kaydı

VUK' a göre maddi duran varlıkların amortisman payları ilgili hesap döneminde doğrudan ilgili varlığın kayıtlı değerinden indirileceği gibi (direkt yöntem), pasifte bir karşılık hesabında muhasebeleştirilerek (endirekt yöntem) gider olarak kaydedilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre ise maddi duran varlıkların amortisman payları genellikle gider olarak kaydedilirken, bir başka varlığın maliyetini oluşturuyor ise ilgili varlıkla ilişkilendirilmektedir.

1.2.6. Hurda Değer Kavramı

Standart hurda değer kavramını kabul ederken, VUK hurda değer kavramına yer vermemektedir. Standarda göre; hurda değer, her finansal dönem sonunda gözden geçirilmeli ve hurda değerdeki bir değişiklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik olarak kabul edilerek, 8 nolu " Muhasebe Politikalarında Temel Hatalar ve Değişiklikler" Sstandartı'na bağlı olarak muhasebeleştirilmelidir.

1.2.7. Yenileme Fonu

VUK' a göre, amortisman tabi olup, yenileme amacıyla satılan duran varlıklardan elde edilen kârlar, üç yıl süreyle vergilendirilmeyip, üç yıl içinde yenilenen duran varlık için ayrılacak amortisman payları ile yok edilebilmektedir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonlarının ise üçüncü yıl sonunda tekrar kâra ilave edilip vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Uluslararası Finansal raporlama Standartları'nda ise böyle bir uygulama söz konusu değildir. Çünkü böyle bir uygulama muhasebe disiplininin daha çok ülkelerin vergi kanunları ile ilgili olmaktadır. Yenileme fonu, yenilenmesine karar verilen duran varlık satışından elde edilen kârın 3 yıl boyunca ertelenmesi anlamını taşımaktadır ki bu durum vergilendirilebilir geçici farkların doğmasına neden olmaktadır.

Konunun özeti aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2. Türk Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

STANDART	UYGULAMA
FAYDALI ÖMÜR VE AMORTİSMAN SÜRESİ	
Amortisman süresi varlığın faydalı ömrüne göre ve gelecekteki ekonomik yararlaraya göre işletmeler tarafından belirlenir. Uluslararası muhasebe standartlarında, faydalı ömürün tespiti işletmelere bırakılmıştır.	VUK' daki ilgili düzenlemede bu tespit Maliye Bakanlığı'nın yetkisine verilmiştir. Amortisman süresi varlığın faydalı ömrüne göre belirlenirken işletmelere bu konuda serbestlik verilmemiş ve 01.01.2004 tarihinden itibaren her bir varlık için Maliye Bakanlığı'nın belirlediği liste dikkate alınmaktadır.
FAYDALI ÖMÜRDE DEĞİŞİKLİK	
Standartta, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün dönemler itibariyle revizyona tabii tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin, ilgili dönem ve sonrasına uygulanması gerektiği ifade edilirken,	VUK' da bu hususa ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Oysa faydalı ömür esaslı, literatürde tahmine ve sonrasında tahminde meydana gelen değişikliklerin düzeltilmesi esasına dayanmaktadır.
YÖNTEM	
Standartta bir varlığın faydalı ömrü boyunca çeşitli amortisman yöntemleri ile sistematik bir şekilde amortisman tabii tutulacağı belirtilmiştir. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Doğrusal (normal) amortisman yöntemi ▪ Azalan Kalanlar üzerinden amortisman yöntemi ▪ Üretim Miktarını esas alan amortisman yöntemi Ancak IAS 16'da yukarıdaki amortisman yöntemleri sayılmakla birlikte, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. IAS 16'ya göre uygulanan amortisman yöntemleri periyodik olarak gözden geçirilmeli ve eğer varlıktan beklenen faydada değişiklik söz konusu ise farklı ve daha uygun bir yöntemle geçilmelidir.	VUK' da <ul style="list-style-type: none"> ▪ Doğrusal (normal) amortisman yöntemi ▪ Azalan Kalanlar üzerinden amortisman yöntemi ▪ Fevkalade Amortisman kabul edilmiştir. Ayrıca madenlerin amortismanına ilişkin özel bir düzenleme mevcuttur. Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir.
YÖNTEM DEĞİŞTİRME	
Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntem seçilir. Kullanılan amortisman yöntemi periyodik olarak gözden geçirilir ve varlıkların beklenen ekonomik faydalarının tüketilme biçiminde belirgin farklılıklar tespit edildiği zaman uygulanan yöntem kullanılmama biçimini yansıttık şekilde değiştirilmelidir. Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.	İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil eden varlıklar için normal veya azalan kalanlar yöntemlerinden yalnızca birisi uygulanabilir. Normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir.

STANDART	UYGULAMA
KIST UYGULAMA	
Duran varlıklar arasında ayırım yapılmaksızın kıst amortisman uygulaması söz konusudur.	Amortisman süresi varlığın aktife girdiği yıldan başlar. Binek otomobiller dışında diğer tüm duran varlıklar için yılın hangi ayında aktife girerse girsün amortisman tutarı yıllık olarak hesaplanır. Dolayısıyla binek otomobiller dışındaki varlıklar için kıst amortisman uygulamasına yer verilmemiştir.
MUHASEBELEŞTİRME	
Amortisman ve itfa payları genellikle gider olarak kaydedilir, gelir tablosuyla ilişkilendirilerek dönem kâr/zarar hesabına aktarılır. Fakat bazen hesaplanan amortisman başka bir varlığın maliyet unsurunu oluşturabilir. Böyle durumlarda hesaplanan amortisman payı varlığın maliyetine kaydedilir.	Amortisman ve itfa payları genellikle gider olarak kaydedilir, gelir tablosuyla ilişkilendirilerek dönem kâr/zarar hesabına aktarılır.
STANDART	UYGULAMA
HURDA DEĞER	
Varlığın amortismanına tabi tutulacak tutarı, varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunmaktadır. Tarihi maliyetin kullanılması durumunda, hurda değer, faydalı ömrün sonunda, varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir. Ancak standartta izin verilen alternatif yöntem (yeniden değerlendirme) uygulandığında, varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulduğu her dönemde yeni bir tahmin yapılmaktadır. Bazı durumlarda varlıkların negatif bir hurda değeri olabilmektedir. Örneğin varlığın elden çıkarılması sırasında parasal harcama gerektiren maliyetlere katlanması gerekiyorsa ya da tesisin önceki duruma getirilmesi gerekiyorsa ise hurda değer negatif olabilmektedir.	Uygulamada hurda değer genelde önemsiz olarak kabul edilmekte ve göz ardı edilmektedir. VUK' da hurda değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

1.2.8. Amortisman Hükümlerindeki Farklılıkların Vergi Etkisi

Standartlarda yer alan amortisman hükümleri ile vergi mevzuatında yer alan amortisman hükümleri arasındaki farklılıklar, ticari kâr ve mali kâr olarak ifade ettiğimiz iki farklı kâr oluşumuna sebep olan etkenlerdendir. Dolayısıyla ticari kâr ile mali kâr üzerinden hesaplanan vergiler de farklı farklı karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler, ödeyecekleri vergileri mali kâr üzerinden hesaplarlarken, ticari kâr standartlara göre raporlama sonucu ortaya çıktığından bilanço kârını ifade etmektedir.

Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farklılıklar, geçici farklar olarak isimlendirilmektedir. Geçici farklar, *vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar* olarak ikiye ayrılmıştır. Vergilendirilebilir geçici fark ertelenen vergi borcu (yükümlülüğü) doğururken, indirilebilir geçici fark ertelenen vergi alacağı (varlığı) doğurmaktadır.

Özetle, işletmelerin vergi mevzuatı hükümlerine göre hesapladığı mali kâr, standartlarda geçen hükümlere göre hesapladığı ticari kârdan fazla ise ertelenen vergi alacağı; mali kâr, ticari kârdan az ise ertelenen vergi borcu söz konusu olmaktadır.

Karşılaştırma yaptığımız tezimizin bu bölümünde gerek duran varlıklara ilişkin değerlendirme hükümleri, gerekse amortismanlara ilişkin hükümler kıyaslanmıştır. Görülmüştür ki;

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin gerek ilk edinim maliyetleri, gerekse edinim sonrası maliyetleri açısından,
- Faydalı ömür, kullanılan amortisman yöntemleri, yöntem değiştirme hükümleri, hurda değer, kıst uygulama anlayışı gibi farklılıklar nedeniyle amortisman paylarındaki değişik sonuçlar açısından,
- Duran varlıkların değerlendirme hükümleri ve amortisman hesaplama hükümlerinin etkisiyle duran varlıkların satış kâr veya zarar sonuçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığı (alacağı) oluşmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ertelenen vergi borcu ve ertelenen vergi alacağının mali tablolarda raporlanmasını gerekli görürken, Tek Düzen Hesap Planı'nda ilgili hesaplar bulunmadığından 28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI ve 48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI hesap gruplarında tanımlanacak hesaplarla ihtiyacın giderilmesi düşünülmektedir. 282 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI ve 482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU hesapları ihtiyacın giderilmesi yönünde önerilebilmektedir.

1.2.9. Amortisman Hesaplamalarına İlişkin Örnek Uygulamalar

i. Dönemin İlk Günü Alınan Duran Varlık İçin Farklı Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılması

ÖRNEK I: İşletme 1 Ocak 2004 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20 dir). Hurda değer sıfır kabul edilmiştir.

Tertip makinesinin toplam 16.000 saat kullanım kapasitesinin olduğu hesap edilmektedir. Yıllara dağılımının aşağıdaki gibi olduğunu kabul edersek;

- 1. yıl 1.500 saat
- 2. yıl 2.500 saat
- 3. yıl 4.000 saat
- 4. yıl 3.500 saat
- 5 yıl 4.500 saat

Varlığın faydalı ömrü hem işletme tarafından hem de VUK' da 333 Sayılı Tebliği'nde 5 yıl olarak belirlendiği için farklılıklar olmayacaktır. Standartta azalan kalanlar yönteminin nasıl uygulanacağı konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla örneğimizde, (VUK' da belirtildiği gibi) verilen normal amortisman oranının iki katı alınarak uygulanmıştır.

Normal amortisman yöntemi

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%20	16.000	16.000
2005	80.000	%20	16.000	32.000
2006	80.000	%20	16.000	48.000
2007	80.000	%20	16.000	64.000
2008	80.000	%20	16.000	80.000

Azalan kalanlar yöntemi

YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%40	32.000	32.000
2005	48.000	%40	19.200	51.200
2006	28.800	%40	11.520	62.720
2007	17.280	%40	6.912	69.632
2008	10.368		10.368	80.000

Üretim miktarı yöntemi

Her yılın çalışma saati ile çarpılacak katsayıyı bulalım

$$Katsayı = \frac{(Maliyet Bedeli - Hurda Değer)}{Toplam çalışma saati} = \frac{(80.000 - 0)}{16.000} = 5$$

$$\begin{aligned} \text{İlk yılın amortisman gideri} &= Katsayı \times toplam çalışma saati \\ &= 1.500 \times 5 = 7.500 \end{aligned}$$

veya

$$\frac{(Maliyet Bedeli - Hurda Değer) \times Hesap Dönemi Çalışma Süresi}{Toplam Çalışma Süresi}$$

$$= \frac{(80.000 - 0) \times 1500}{16.000} = 7.500$$

Diğer yılların çalışma saati ile yukarıda bulduğumuz katsayı çarpılarak aşağıdaki tabloda yıllık amortisman tutarları kısmında yerlerini almışlardır.

Üretim miktarı yöntemi

YILLAR	Toplam Çalışma Saati	Katsayı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	1.500 saat	5	7.500	7.500
2005	2.500 saat	5	12.500	20.000
2006	4.000 saat	5	20.000	40.000
2007	3.500 saat	5	17.500	57.500
2008	4.500 saat	5	22.500	80.000

Karşılaştırma

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Kalanlar Yöntemi	Üretim Miktarı Yöntemi
	VUK / Standart	VUK / Standart	Standart
2004	16.000	32.000	7.500
2005	16.000	19.200	12.500
2006	16.000	11.520	20.000
2007	16.000	6.912	17.500
2008	16.000	10.368	22.500
TOPLAM	80.000	80.000	80.000

ii. Dönemin İlk Günü Alınan Duran Varlık İçin İleriki Yıllarda Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

ÖRNEK II: İşletme 1 Ocak 2004 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20 dir).

1. Durum: İşletme 2006 yılına kadar azalan kalanlar yöntemini benimsemiş olup, 2004 ve 2005 yıllarında toplam 51.200 TL birikmiş amortisman hesaplamıştır. Kalan yıllar için normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaya devam etmeyi uygun görmektedir.

Bu durum, VUK açısından da uygulanabilir bir durumdur.

Azalan Kalanlar Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine Geçiş

Azalan Kalanlar Yöntemi				
YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%40	32.000	32.000
2005	48.000	%40	19.200	51.200
Normal Amortisman Yöntemi				
YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2006	28.800	%20	9.600	60.800
2007	28.800	%20	9.600	70.400
2008	28.800	%20	9.600	80.000

2. Durum: İşletme 2006 yılına kadar normal amortisman yöntemini benimsemiş olup, 2004 ve 2005 yıllarında toplam 32.000 TL birikmiş amortisman hesaplamıştır. Kalan yıllar için azalan kalanlar yöntemine göre amortisman hesaplamaya devam etmeyi uygun görmektedir.

Normal Amortisman Yönteminden Azalan Kalanlar Yöntemine Geçiş

Normal Amortisman Yöntemi				
YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%20	16.000	16.000
2005	80.000	%20	16.000	32.000
Azalan Kalanlar Yöntemi				
YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2006	48.000	%40	19.200	51.200
2007	28.800	%40	11.520	62.720
2008	17.280		17.280	80.000

Örneğimizde ilk iki yıl normal amortisman yöntemine yöre amortisman hesaplandıktan sonra üçüncü yıl azalan kalanlar yöntemine geçilmiştir. Üçüncü yıl amortismanına tabi tutar belirlenirken ilk iki yılın birikmiş amortismanı aktif değerden çıkarılmış, kalan tutara normal amortisman oranının iki katı amortisman oranı uygulanmıştır.

Bu durum VUK açısından uygulanabilir bir durum değildir. Çünkü, VUK' a göre bir varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaya başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Standartta ise bir yöntem değiştirmede bir kısıtlama getirilmemektedir.

iii. Dönemin İlk Günü Alınan Duran Varlık İçin Farklı Faydalı Ömür Belirlenmesi

ÖRNEK III: İşletme 1 Ocak 2004 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 8 yıl olarak belirlenmiş, hurda değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir. VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20 dir.

Normal Amortisman Yöntemi (Standarda Göre)

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%12,5	10.000	10.000
2005	80.000	%12,5	10.000	20.000
2006	80.000	%12,5	10.000	30.000
2007	80.000	%12,5	10.000	40.000
2008	80.000	%12,5	10.000	50.000
2009	80.000	%12,5	10.000	60.000
2010	80.000	%12,5	10.000	70.000
2011	80.000	%12,5	10.000	80.000

Azalan kalanlar yöntemi (Standarda göre)

YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%25	20.000	20.000
2005	60.000	%25	15.000	35.000
2006	45.000	%25	11.250	46.250
2007	33.750	%25	8.437	54.687
2008	25.313	%25	6,328	61.015
2009	18.984	%25	4.747	65.762
2010	14.238	%25	3.559	69.321
2011	10.679	%25	10.679	80.000

Karşılaştırma

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi		Azalan Kalanlar Yöntemi		Üretim Miktarı Yöntemi Standart
	VUK	Standart	VUK	Standart	
2004	16.000	10.000	32.000	20.000	7.500
2005	16.000	10.000	19.200	15.000	12.500
2006	16.000	10.000	11.520	11.250	20.000
2007	16.000	10.000	6.912	8.437	17.500
2008	16.000	10.000	10.368	6,328	22.500
2009		10.000		4.747	
2010		10.000		3.559	
2011		10.000		10.679	
TOPLAM	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000

Standart; faydalı ömrün işletmeler tarafından belirleneceğini ve amortisman tutarlarının buna göre hesaplanacağını belirtmektedir. Standartta göre raporlama yapan işletmenin yıllık amortisman tutarları, aynı amortisman yönteminin uygulanmasına rağmen faydalı ömür farklılığından dolayı vergi mevzuatına göre hesaplanan amortisman tutarlarından farklılık arzedeabilmektedir.

Örneğimizde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile vergi mevzuatı arasındaki amortisman hesaplama açısından farklı uygulamalar nedeniyle, ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile mali kârın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı değildir. Bu durumda farklı amortisman tutarları nedeniyle oluşan fark vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

Her yıl 200.000 TL amortisman öncesi kâr elde edildiği ve vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla VUK ve Standartta göre üç amortisman yönteminin kâra ve vergi tutarına etkisi

Y I L L A R	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ				AZALAN KALANLAR YÖNTEMİ				ÜRETİM MİKTARI YÖNTEMİ	
	Kâr		Vergi		Kâr		Vergi		Kâr	Vergi
	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart		
04	184.000	190.000	36.800	38.000	168.000	180.000	33.600	36.000	192.500	38.500
05	184.000	190.000	36.800	38.000	180.800	185.000	36.160	37.000	187.500	37.500
06	184.000	190.000	36.800	38.000	188.480	188.750	37.696	37.750	180.000	36.000
07	184.000	190.000	36.800	38.000	193.088	191.563	38.618	38.313	182.500	36.500
08	184.000	190.000	36.800	38.000	189.632	193.672	37.926	38.734	177.500	35.500
09	200.000	190.000	40.000	38.000		195.253		39.051		
10	200.000	190.000	40.000	38.000		196.441		39.288		
11	200.000	190.000	40.000	38.000		189.321		37.864		

Örneğimizde, ilgili varlığın işletme tarafından belirlenen faydalı ömrü 8 yıl, VUK' a göre ise 5 yıldır. Her iki uygulamanın karşılaştırılması sonucunda yıllar itibariyle farklı amortisman tutarlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Amortisman tutarlarındaki farklılıklar işletmenin gelir tablosuna yansiyarak, dönem kâr/zarar sonucunda da farklılıklar olmasına neden olacaktır.

Karşılaştırmayı, 2004 yılı için ve normal amortisman yönteminin rakamlarıyla yaptığımızda; VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının 16.000 TL, standarda göre ise 10.000 TL olduğunu görmekteyiz.

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2004 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi Kâr	200.000		200.000		-----
Amortisman tutarı	(16.000)		(10.000)		6.000
Kâr	Mali	184.000	Ticari	190.000	6.000
Vergi	184.000 x (%20)		190.000 x (%20)		6.000 x (%20)
	36.800		38.000		1.200

Örneğimizde, VUK hükümlerine göre hesaplanan amortisman tutarı (16.000 TL), standarda göre hesaplanan amortisman tutarından (10.000 TL) daha fazladır. Bu farkın etkisiyle VUK hükümlerine göre hesaplanan mali kâr, standarda göre hesaplanan ticari kârdan daha azdır. Bu durumda 6.000 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşmakta ve dolayısıyla %20 vergi oranı varsayımı altında 1.200 TL (6.000 X % 20) ertelenmiş vergi borcu doğmaktadır.

Aynı durumu varlığın net defter değeri ve vergiye esas değeri karşılaştırması üzerinden açıklayalım. Daha önce açıklandığı gibi varlığın net defter değeri, vergiye esas değerinden fazla ise vergilendirilebilir geçici fark doğmaktadır.

2004 yılında varlığın standartlara göre hesaplanmış net defter değeri 70.000 TL (80.000-10.000), VUK hükümlerine göre hesaplanmış vergiye esas değeri 64.000 TL (80.000- 16.000) ve aradaki fark 6.000 TL olup bu fark vergilendirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farka vergi oranının uygulanması ile ertelenmiş vergi borcuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2004			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		38.000	
482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			1.200
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.			36.800

Örneği 2009 yılı için yeniden düzenleyelim.

İşletmenin 2009 yılında (ki tablo diğer yıllarda da değişmediği varsayımıyla hazırlanmıştır) amortisman gideri öncesi 200.000 TL kâr elde ettiğini ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının (0) TL standarda göre ise 10.000 TL olması sebebiyle VUK' a göre mali kâr 200.000 TL olurken, standarda göre ticari kâr ise 190.000 TL hesaplanmaktadır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı varsayımı altında (40.000–38.000) 2.000 TL ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır.

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2009 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi kâr	200.000		200.000		-----
Amortisman tutarı	0		(10.000)		10.000
Kâr	Mali	200.000	Ticari	190.000	10.000
Vergi	200.000 x (%20)		190.000 x (%20)		10.000 x (%20)
	40.000		38.000		2.000

Yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2004		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	38.000	
282 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	2.000	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.		40.000

iv. Dönemin İlk Günü Alınan Duran Varlık İçin Hurda Değer Belirlenmesi

ÖRNEK IV: İşletme 1 Ocak 2004 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 8 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20 dir.) Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerini 10.000 TL olarak belirlemiştir.

Tertip makinesinin toplam 16.000 saat kullanım kapasitesinin olduğu hesap edilmektedir. Yıllara dağılımının aşağıdaki gibi olduğunu kabul edersek;

1. yıl 1.500 saat
2. yıl 2.500 saat
3. yıl 4.000 saat
4. yıl 3.500 saat
- 5 yıl 4.500 saat

Standarda göre üç yöntemde hesaplamalar aşağıda verilmiştir.

Normal Amortisman Yöntemi

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman Matrahı	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	70.000	%12,5	8.750	8.750
2005	80.000	70.000	%12,5	8.750	17.500
2006	80.000	70.000	%12,5	8.750	26.250
2007	80.000	70.000	%12,5	8.750	35.000
2008	80.000	70.000	%12,5	8.750	43.750
2009	80.000	70.000	%12,5	8.750	52.500
2010	80.000	70.000	%12,5	8.750	61.250
2011	80.000	70.000	%12,5	8.750	70.000

Azalan kalanlar yöntemi

YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	70.000	%25	17.500	17.500
2005	52.500	%25	13.125	30.625
2006	39.375	%25	9.844	40.469
2007	29.531	%25	7.383	47.852
2008	22.148	%25	5.537	53.389
2009	16.611	%25	4.153	57.542
2010	12.458	%25	3.115	60.657
2011	9.343	%25	9.343	70.000

Üretim miktarı yöntemi

Her yılın çalışma saati ile çarpılacak katsayıyı bulalım

$$Katsayı = \frac{(Maliyet - Hurda değeri)}{Toplam çalışma saati} = \frac{(80.000 - 10.000)}{16.000} = 4,375$$

$$\begin{aligned} \text{İlk yılın amortisman gideri} &= Katsayı \times \text{toplam çalışma saati} \\ &= 1.500 \times 4,375 = 6.562,50 \end{aligned}$$

veya

$$\frac{(Maliyet Bedeli - Hurda Değer) \times \text{Hesap Dönemi Çalışma Süresi}}{\text{Toplam Çalışma Süresi}}$$

$$= \frac{[(80.000 - 10.000) \times 1.500]}{16.000} = 6.562,5$$

Diğer yılların çalışma saati ile yukarıda bulduğumuz katsayı çarpılarak aşağıdaki tabloda yıllık amortisman tutarları kısmında yerlerini almışlardır.

Üretim miktarı yöntemi

YILLAR	Toplam Çalışma Saati	Katsayı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	1.500 saat	4,375	6.562,50	6.562,50
2005	2.500 saat	4,375	10.937,50	17.500
2006	4.000 saat	4,375	17.500	35.000
2007	3.500 saat	4,375	15.312,50	50.312,50
2008	4.500 saat	4,375	19.687,50	70.000

Karşılaştırma (Standarda göre)

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Kalanlar Yöntemi	Üretim Miktarı Yöntemi
2004	8.750	17.500	6.562,50
2005	8.750	13.125	10.937,50
2006	8.750	9.844	17.500
2007	8.750	7.383	15.312,50
2008	8.750	5.537	19.687,50
2009	8.750	4.153	-----
2010	8.750	3.115	-----
2011	8.750	9.343	-----
TOPLAM	70.000	70.000	70.000

Örneğimizde iş makinesinin edinildiği tarihte faydalı ömrü 8 yıl olarak öngörülmüş ve bu süre dikkate alınarak normal ve azalan kalanlar yöntemlerine göre yıllar itibariyle amortisman tutarları gösterilmiştir. Üretim miktarı yönteminin seçilmesi durumunda ise 16.000 saatlik çalışma süresi öngörülmüştür. İş makinesinin öngörülen bu çalışma süresini 5 yılda tamamlamış olması varsayımıyla yıllar itibariyle amortisman tutarları yine tabloda gösterilmiş ve karşılaştırma yapılmıştır. Bu işletmede bu varlığın kullanım biçimini en iyi yansıtan amortisman yönteminin çalışma süresini dikkate alması nedeniyle üretim miktarı yöntemi olduğunu söyleyebiliriz.

v. Dönem İçinde Alınan Duran Varlık İçin Farklı Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılması

ÖRNEK V: İşletme 9 Nisan 2004 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 8 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20 dir.) Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir (*Örnek IV.ün aktifleştirme tarihi değiştirilerek uygulanmıştır*).

Standarda göre

Normal Amortisman yöntemi

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%12,5(9 aylık)	7.500*	7.500
2005	80.000	%12,5	10.000	17.500
2006	80.000	%12,5	10.000	27.500
2007	80.000	%12,5	10.000	37.500
2008	80.000	%12,5	10.000	47.500
2009	80.000	%12,5	10.000	57.500
2010	80.000	%12,5	10.000	67.500
2011	80.000	%12,5	10.000	77.500
2012	80.000	%12,5 (3 aylık)	2.500**	80.000

Yıllık amortisman payı	80.000 x (%12,5)
Aylık amortisman payı	10.000 / 12 = 833,33
*2004 yılı amortisman tutarı	833,33 x 9 = 7.500
**2.012 Yılı amortisman tutarı	833,33 x 3 = 2.500

Azalan Kalanlar Yöntemi

Azalan kalanlar yönteminin kıst uygulamasında; İlk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı ve ilk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur.

İlk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı

YILLAR	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%25 (9 aylık)	15.000*	15.000
2005	80.000-20.000= 60.000	%25	15.000	30.000
2006	45.000	%25	11.250	41.250
2007	33.750	%25	8.438	49.688
2008	25.312	%25	6.328	56.016
2009	18.984	%25	4.746	60.762
2010	14.238	%25	3.559	64.321
2011	10.679	%25	10.679	75.000
2012	5.000	%25 (3 aylık)	5.000**	80.000

Yıllık amortisman payı	80.000 % 25 = 20.000
Aylık amortisman payı	20.000 / 12 = 1.666,66
*2004 yılı amortisman tutarı	1.666,66 x 9 = 15.000
**2.012 Yılı amortisman tutarı	(1.666,66 x 3) = 5.000

İlk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre:

Yıllar	Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2004	80.000	%25 (9 aylık)	15.000	15.000
2005	80.000-15.000= 65.000	%25	16.250	31.250
2006	48.750	%25	12,188	43.438
2007	36.562	%25	9.141	52.579
2008	27.421	%25	6.855	59.434
2009	20.566	%25	5.141	64.575
2010	15.425	%25	3.856	68.431
2011	11.569	%25	2.892	71.323
2012	8.677	-	8677	80.000

Karşılaştırma

Yıllar	Normal Amortisman Yöntemi		Azalan Kalanlar Yöntemi	
	VUK	Standart	VUK	Standart (1.durum)
2004	16.000	7.500	32.000	15.000
2005	16.000	10.000	19.200	15.000
2006	16.000	10.000	11.520	11.250
2007	16.000	10.000	6.912	8.438
2008	16.000	10.000	10.368	6.328
2009	-	10.000	-	4.746
2010	-	10.000	-	3.559
2011	-	10.000	-	10.679
2012	-	2.500	-	5.000
TOPLAM	80.000	80.000	80.000	80.000

Her yıl 200.000 TL amortisman öncesi kâr elde edildiği ve vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla VUK ve Standarda göre üç amortisman yönteminin kâra ve vergi tutarına etkisi

Y I L L A R	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ				AZALAN KALANLAR YÖNTEMİ			
	Kâr		Vergi		Kâr		Vergi	
	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart
04	184.000	192.500	36.800	38.500	168.000	185.000	33.600	37.000
05	184.000	190.000	36.800	38.000	180.800	185.000	36.160	37.000
06	184.000	190.000	36.800	38.000	188.480	188.750	37.696	37.750
07	184.000	190.000	36.800	38.000	193.088	191.563	38.618	38.313
08	184.000	190.000	36.800	38.000	189.632	193.672	37.926	38.734
09	200.000	190.000	40.000	38.000	200.000	195.253	40.000	39.051
10	200.000	190.000	40.000	38.000	200.000	196.441	40.000	39.288
11	200.000	190.000	40.000	38.000	200.000	189.431	40.000	37.886
12	200.000	197.500	40.000	39.500	200.000	195.000	40.000	39.000

Örneğimizde ilgili varlığın işletme tarafından belirlenen faydalı ömrü 8 yıl, VUK' a göre ise 5 yıldır. 9 Nisan 2004 tarihinde aktifleştirilen varlığın amortisman tutarları hesaplanırken, standarda uyum çerçevesinde kıst amortisman uygulaması yapılmış olup, varlığın faydalı ömrü 2012 yılı Mart ayı itibariyle sona erecektir. İlk yıl için 9 ay, son yıl için ise 3 aylık tutar dikkate alınacaktır. VUK' a uygun hesaplamada ise binek otomobiller haricinde kıst uygulama yapılamayacağından, ilk örnekten farklı bir hesaplama yapılmayıp, tam yıl dikkate alınacaktır. Her iki uygulamanın karşılaştırılması sonucunda yıllar itibariyle farklı amortisman tutarlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Amortisman tutarlarındaki farklılıklar işletmenin gelir tablosuna yansiyarak, dönem kâr/zarar sonucunda da farklılıklar olmasına neden olacaktır.

Karşılaştırmayı, 2004 yılı için ve azalan kalanlar yöntemi (1.durum) rakamlarıyla yaptığımızda; VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının 32.000 TL, standarda göre ise 15.000 TL olduğunu görmekteyiz.

İşletmenin 2004 yılında (ki tablo diğer yıllarda da değişmediği varsayımıyla hazırlanmıştır) amortisman gideri öncesi 200.000 TL kâr elde ettiğini ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, VUK' a göre mali kâr 168.000 TL olurken, standarda göre ticari kâr ise 185.000 TL hesaplanmaktadır:

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2004 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi kâr	200.000		200.000		-----
Amortisman tutarı	(32.000)		(15.000)		17.000
Kâr	Mali	168.000	Ticari	185.000	17.000
Vergi	168.000 x (%20)		185.000 x (%20)		17.000 x (%20)
	33.600		37.000		3.400

VUK' a göre hesaplanan kâr (mali kâr) standarda göre hesaplanan kârdan (ticari kâr) daha azdır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı varsayımı altında (37.000–33.600)= 3.400 TL ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Aynı durumu varlığın net defter değeri ve vergiye esas değeri karşılaştırması üzerinden açıklayalım. Daha önce açıklandığı gibi varlığın net defter değeri, vergiye esas değerinden fazla ise vergilendirilebilir geçici fark doğmaktadır.

2004 yılında varlığın standartlara göre hesaplanmış net defter değeri 65.000 TL (80.000–15.000), VUK hükümlerine göre hesaplanmış vergiye esas değeri 48.000 TL (80.000–32.000) ve aradaki fark 17.000 TL olup bu fark vergilendirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farka vergi oranının uygulanması (17.000 x % 20) ile 3.400 TL ertelenmiş vergi borcuna ulaşılmaktadır.

Yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2004			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		37.000	
482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			3.400
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.			33.600

Karşılaştırmayı, 2012 yılı için ve azalan kalanlar yöntemi rakamlarıyla yaptığımızda; VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının sıfır, standarda göre ise 5.000 TL olduğunu görmekteyiz.

İşletmenin 2012 yılında (ki tablo diğer yıllarda da değişmediği varsayımıyla hazırlanmıştır) amortisman gideri öncesi 200.000 TL kâr elde ettiğini ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, VUK' a göre mali kâr 200.000 TL olurken, standarda göre ticari kâr ise 195.000 TL hesaplanmaktadır:

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2012 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi kâr	200.000		200.000		-----
Amortisman tutarı	0		(5.000)		5.000
Kâr	Mali	200.000	Ticari	195.000	5.000
Vergi	200.000 x (%20)		195.000 x (%20)		5.000 x (%20)
	40.000		39.000		1.000

VUK' a göre hesaplanan kâr (mali kâr) standarda göre hesaplanan kârdan (ticari kâr) daha fazladır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı varsayımı altında (40.000–39.000) 1.000 TL ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır.

Yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2004		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	39.000	
282 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	1.000	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.		40.000

vi. Duran Varlık Satışında Amortisman ve Yenileme Fonu

ÖRNEK VI: İşletme 1 Ocak 2004 tarihinde 80.000.-TL maliyet bedeli ile aktife alınmış ve yıllık %20 amortisman oranı üzerinden normal amortisman yöntemine göre 3 yıllık 48.000.-TL. birikmiş amortisman hesaplanmış olan makineyi 01.07.2007 tarihinde 50.000 TL + %18 KDV ye peşin olarak satmıştır.

1. Durum: Satıştan doğan kârın, alınan genel kurul kararıyla yenileme fonu hesabına alınması

VUK hükümleri uygulandığında 2004, 2005 ve 2006 yılları için amortisman hesaplanacak, maddi duran varlığın aktiften çıkarıldığı yıl olan 2007 yılında amortisman hesaplanmayacaktır.

Standartta göre hesaplama yapılırken ise, 2007 yılı için de 6 aylık amortisman hesaplanacak, dolayısıyla satış tarihinde varlığın birikmiş amortisman tutarı ve net defter değeri VUK' a göre yapılan hesaplamadan farklı olacaktır.

Karşılaştırma

YILLAR	Maliyet Bedeli	VUK		Standart	
		Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2004	80.000	16.000	64.000	16.000	64.000
2005	80.000	16.000	48.000	16.000	48.000
2006	80.000	16.000	32.000	16.000	32.000
2007	80.000			8.000*	24.000
TOPLAM		48.000		56.000	

* (16.000/12) x 6= 8.000 TL

VUK Hükümlerine göre;

İşletmenin yenileme kararı verdiği ilgili duran varlığın satış bedeli (50.000 TL) ile VUK hükümlerine göre hesaplanmış 2007 yılı sonu net defter değeri olan (32.000 TL) arasındaki fark (18.000 TL) maddi duran varlığın satışından elde edilen kârdır. Varlık için yenileme kararı verildiğinden, elde edilen bu kâr, 2007 yılı dönem kârına dahil edilmemiştir.

Yenileme kararı verilen maddi duran varlığın satışının yapıldığı tarihte **VUK'a göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.**

01.07.2007			
100 KASA		59.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		48.000	
	253 MAKİNA TESİS VE CİHAZL		80.000
	391 HESAPLANAN KDV		9.000
	549 <u>ÖZEL FONLAR</u> Yenileme Fonu		18.000

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre;

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapıldığında ise; gerek toplam amortisman tutarı, gerekse maddi duran varlık satışından elde edilen kâr, VUK hükümlerinin uygulanması durumunda ortaya çıkan sonuçlardan farklı olmaktadır.

Varlığın satış bedeli (50.000 TL) ile 2007 yılı sonu net defter değeri olan (24.000 TL) arasındaki fark (26.000 TL) maddi duran varlık satışından elde edilen kârdır ve 2007 yılı dönem kârına dahil edilmiştir.

Standarda göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

30.06.2007			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		8.000	
	257 B. AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.		8.000
01.07.2007			
100 KASA		59.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		56.000	
	253 MAKİNA TESİS VE CİH.		80.000
	391 HESAPLANAN KDV		9.000
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		26.000

İşletmenin 2007 yılında VUK hükümlerine göre, mali kârının 200.000 TL ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, 2007 yılı için VUK hükümlerine göre hesaplanan mali kâr ile Standarda göre hesaplanan ticari kârın karşılaştırması şöyle olacaktır.

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2007 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi kâr	200.000		226.000		26.000
Amortisman tutarı	-----		(8.000)		(8.000)
Kâr	Mali	200.000	Ticari	218.000	18.000
Vergi	200.000 x (%20)		218.000 x (%20)		18.000 x (%20)
	40.000		43.600		3.600

Görüldüğü gibi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yenileme fonu uygulaması olmadığından amortisman öncesi kâr 226.000 TL olarak belirlenecektir. Bunun yanı sıra standarda göre amortisman belirlenirken kıst uygulama yapılacağından 2007 yılı için 6 aylık amortisman hesaplanacaktır.

VUK' a göre hesaplanan kâr (mali kâr) standarda göre hesaplanan kârdan dan (ticari kâr) daha azdır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı varsayımı altına (43.600–40.000)= 3.600 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmaktadır.

Yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2007			
	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	43.600	
	482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		3.600
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.		40.000

2. Durum: Satıştan doğan kârın, dönem kârı ile ilişkilendirilmesi

Bu durumda gerek VUK gerekse Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre maddi duran varlık satış kârı 2007 yılı kârına ilave edilecektir. Dolayısıyla standarda göre yapılması gereken kayıta bir değişiklik olmayacak, VUK hükümlerine göre yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

01.07.2007			
100 KASA		59.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		48.000	
	253 MAKİNA TESİS VE CİH.		80.000
	391 HESAPLANAN KDV		9.000
	679 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		18.000

Amortisman uygulamasının vergi etkisi

2007 YILI	VUK		STANDART		FARK
Amortisman öncesi kâr	218.000		226.000		8.000
Amortisman tutarı	-----		(8.000)		(8.000)
Kâr	Mali	218.000	Ticari	218.000	-----
Vergi	218.000 x (%20)		218.000 x (%20)		-----
	43.600		43.600		-----

Örneğimizde VUK ve Standarda göre yapılan hesaplamalar arasında sonuç olarak fark olmadığı görülmektedir. Fakat bu durum iki uygulama arasında fark olmadığı anlamına gelmemektedir. 2007 yılı ilgili maddi duran varlığın satıldığı yıl olup, VUK hükümlerine göre varlığın satıldığı yıl amortisman hesaplanmamaktadır. Satış nedeniyle elde edilen 18.000 TL lık kâr dönem kârına ilave edilmiştir.

Standarda göre, varlığın satıldığı yıl, satış tarihine kadar varlığın kullanıldığı ay sayısı nispetinde amortisman hesaplanmaktadır. Dolayısıyla 6 aylık amortisman hesaplanmış ve bu tutar dönem kârından düşülmek üzere gider yazılmıştır. Diğer taraftan da maddi duran varlığın net değeri VUK hükümlerine göre hesaplanan tutardan daha düşük olduğundan, satışın dönem kârına etkisi daha fazla olmuştur. Kısaca 8.000 TL lık amortisman gideri kaydına karşılık, 8.000 TL lık maddi duran varlık satış kârı doğmuştur.

2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda mevcut uygulama ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili düzenlemeyi yapan UMS 38 ile VUK arasında bulunan farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir.

Son yıllarda işletmelerin değerlerinde maddi olmayan duran varlıklardan kaynaklanan artış olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum maddi olmayan duran varlıkların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları içerisinde ayrı olarak ele alınıp, değerlendirme açısından da yeni düzenlemeler getirilmesini gerekli kılmıştır.

UMS 38 Standardı'na göre, bir harcamanın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için, bu varlıkların standartta geçen maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; tanımlanabilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.

2.1. UFRS VE VUK AÇISINDAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA MALİYETİN ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLEME

Maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi durumunda gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda gerekse VUK'da maliyet bedeli ile değerlemenin kabul edildiğini görmekteyiz.

UMS 38 Standardı'na göre; maddi duran varlıklarda olduğu gibi, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi olmayan duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfının tamamına uygulanmak koşuluyla “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar.

UMS 38 kapsam olarak yazılım, patent, telif hakkı, ve lisans gibi fikri haklar da dahil olmak üzere bütün maddi olmayan duran varlıklara uygulanabilmektedir

Maddi olmayan duran varlıklar edinildikten sonra varlığa herhangi bir ekleme veya varlığın yenilenmesi söz konusu olmadığından, varlık ediniminden sonra yapılan harcamalar genellikle ilgili varlığın ekonomik yararlarının sürdürülmesiyle ilgili olmaktadır. Dolayısıyla bu tür harcamalar varlığın maliyetine eklenmeyip, doğrudan gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmektedir. Fakat varlıktan elde edilecek faydayı artırıcı ve güvenilir bir biçimde ölçülebilen harcamalar maliyet unsuru olarak aktifleştirilebilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini, varlığın elde edilme şekli yönlendirmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların bir kısmı işletmede üretilirken bir kısmı da dışarıdan edinilmektedir. İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan varlığın, finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede, varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırma safhasında, yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilirken, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır.

Vergi mevzuatımızda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Tekdüzen Hesap Planına göre ise gelecek dönemlerde faydalanılması düşünülen araştırma-geliştirme giderleri aktifleştirilir. Bunun dışındaki araştırma-geliştirme giderleri maliyet hesaplarında izlenir. Dolayısıyla araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları ayrımı yapılmamakta, topluca araştırma-geliştirme olarak ele alınıp aktifleştirilmekte, amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Araştırma- geliştirme faaliyetinden sonuç alınamayacağı kesinleştiğinde ise aktifleştirilen araştırma harcamaları doğrudan gider yazılabilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların mevcut anlayıştan farklı tanımlanması ve değerlendirilmesi amortisman konusunu da etkilemektedir.

2.1.1. İşletme Tarafından Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre; işletme tarafından yaratılmış şerefiye, ticari unvan, müşteri listesi, eğitim maliyetleri, kuruluş giderleri, reklam giderleri vb. giderler aktifleştirilmez.

2.1.2. Ayrı Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın bir bedel karşılığı elde edildiği düşünülürse maliyetinin ölçümü oldukça basittir. Varlığın satın alma bedeline; ithalat vergileri (ithal edilmesi durumunda) ve gider niteliğindeki diğer vergiler, varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan harcamalar eklenir, iskonto ve indirimler düşülerek aktif değeri belirlenir.

Borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümler maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.

İşletme birleşmesi sonucu yaratılan şerefiye de bir satın alma sonucu doğmuş olmasına rağmen, ayrı olarak tanımlanamamakta, işletmede diğer varlıklarla bir bütün olarak anlam ifade etmektedir. Bu nedendir ki itfaya tabi tutulmayıp, her yıl değer düşüklüğüne tabi tutulmaktadır.

Patentler, imtiyazlar, telif hakları, özel maliyetler genellikle gider sekline dönüştükleri için itfaya tabi olan maddi olmayan duran varlıklar olarak sıralanmaktadır.

2.1.3.Şerefiye

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile maddi olmayan duran varlıklara getirilen önemli bir değişiklik de şerefiye konusunda olmuştur. Şerefiye; işletme içerisinde üretilen ve işletme birleşmeleri sonucu elde edilen şerefiye olmak üzere iki şekilde ifade edilmiş, işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 nolu Standartta açıklanmış, fakat maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanmamıştır. İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise IFRS 3'de açıklanarak, işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğüne testine tabi tutulacağı açıklanmıştır.

Şerefiye konusundaki bu saptamalar şerefiyenin Tek Düzen Hesap Planı'ndaki yerinin tekrar gözden geçirilmesini ve maddi olmayan duran varlıklar dışında ele alınarak izlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Aşağıdaki tablo konuyu özetlemektedir.

Tablo 3. Türk Muhasebe Sistemi Ve Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

STANDART	UYGULAMA
ALİŞ GİDERLERİ	
İlk defa elde etme durumunda, duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri. Varlığın satın alma bedeline; ithalat vergileri (ithal edilmesi durumunda) ve gider niteliğindeki diğer vergiler, varlığın kullanılır hale getirilmesi için katılan harcamalar eklenir, iskonto ve indirimler düşülerek aktif değeri belirlenir.	Maliyet bedeli ile değeri.
BORÇLANMA MALİYETİ	
Maddi duran varlıklara ilişkin hükümler maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.	
Taksitle alınan maddi olmayan duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz. Standartlara göre bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.	VUK' a göre, söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecektir. Sonraki döneme ait olan borçlanma maliyetlerinin ise maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı var . Başka bir deyişle duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri aktifleştirilecektir.
ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME SAFHASI AYRIMI (VARLIĞIN OLUŞTURULMA SÜRECİ)	
Varlığın oluşturulma süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırma safhasında, yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilirken, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır. Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi zorunludur.	Vergi mevzuatımızda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları ayrımı yapılmamakta, gelecek dönemlerde faydalanılması düşünülen araştırma-geliştirme giderleri aktifleştirilirken, bunun dışındaki araştırma-geliştirme giderleri maliyet hesaplarında izlenmektedir.
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN EDİNİM SONRASI DEĞERLEMESİ	
Standartlara göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi olmayan duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir.	Yeniden değerlendirme vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır.

STANDART	UYGULAMA
ŞEREFİYE	
<p>Standartlarda şerefiye,</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ İşletme içerisinde üretilen şerefiye ▪ İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. <p>Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 nolu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemektedir.</p> <p>İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmekte, ancak, IFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır. Fakat maddi olmayan duran varlıklarda yer almamaktadır.</p>	<p>VUK' da şerefiyenin itfası yapılmaktadır. Şerefiye Tek Düzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar içerisinde tanımlanmaktadır.</p>

2.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Standartta göre, maddi olmayan duran varlıklar belirli ve belirsiz faydalı ömre sahip varlıklar olarak sınıflandırılırken, belirsiz faydalı ömre sahip olanların itfa edilemeyeceği belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların ise faydalı ömürleri boyunca itfaya tabi tutulacakları açıklanmaktadır. Oysa VUK' da faydalı ömür konusunda belirli veya belirsiz ayrımı gibi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca, standartta işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği ifade edilirken, VUK' a göre şerefiyenin itfası yapılmaktadır.

Standartta göre, maddi olmayan varlıklar için maddi duran varlıklarda olduğu gibi çeşitli itfa yöntemleri kullanılırken, VUK' da özel maliyet bedelinin itfası ile ilgili, “özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir” düzenlemesi dışında ayrıca bir sınırlama getirilmemiştir

Standartta hurda değer kavramına yer verilirken, uygulamada hurda değer kavramı kullanılmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar güvenilir bir şekilde değerlendirildikten sonra amortisman kuralları da doğru uygulandığında bu varlıkların raporlanması gerçekleşmiş olacaktır. Amortisman uygulamasına öncelikle amortisman tabi maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi ile başlanır. Kullanılacak

yöntem, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların tüketilme biçimini en iyi yansıtacak yöntem olmalıdır.

2.2.1. Amortisman Süresi

Amortisman süresi maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne göre belirlenir. UMS 38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre maddi olmayan duran varlıklar belirli faydalı ömre sahip olanlar ve belirsiz faydalı ömre sahip olanlar olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Standartta, belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü boyunca itfa edileceği belirtilirken, belirsiz faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmeyeceği, fakat değer düşüklüğüne tabi tutulacağı açıklanmaktadır. Ekonomik ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü oluştuğuna dair bir kanıt olduğunda defter değeri ile geri elde edilebilir değeri karşılaştırılarak karara varılır ve değer düşüklüğü kayda alınır.

VUK 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği ile 01.01.2004 den itibaren maddi olmayan duran varlıklar için de faydalı ömür esası getirilmiş olmasına rağmen, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin tespitinde belirli ve belirsiz faydalı ömür tanımlaması yapılmamıştır. Aynı tebliğde maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri de belirlenmiş olup, bu anlamda standartta açıklanan faydalı ömür esasından uzaklaşmıştır. Zira, standarda göre faydalı ömür işletme tarafından belirlenmektedir.

VUK 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği'nde; kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyet bedeli ve araştırma ve geliştirme giderlerinin faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20, bunların dışındaki maddi olmayan duran varlıklar için ise faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66 olarak belirlenmiştir.

2.2.2.Yöntem

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre, kullanılan yöntem, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir. Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde

normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilmekte ve ekonomik faydada bir değişiklik olmadıkça, dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır.

VUK' un amortisman yöntemlerine ilişkin 315. maddesinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat, kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmekte, buradan da özel maliyet bedelleri hariç diğer maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yönteminin dışında, azalan kalanlar yönteminin de kullanılabilmesi düşünülebilmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise amortisman yöntemleri maddi olmayan duran varlıklar için farklılaştırılmamış, fakat araştırma giderlerine yapılacak harcamaların doğrudan gider kaydedilirken geliştirme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.

2.2.3.Yöntem Değişirme

VUK' da normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanması gereği standartta ifade edilmektedir.

2.2.4. Kıst Amortisman Uygulaması

Uluslararası finansal raporlama standartlarında varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada kıst uygulamanın bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için geçerli olduğunu görmekteyiz. VUK' da maddi olmayan duran varlıklar için kıst hesaplama konusunda doğrudan bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte kredi faizleri ve kur farkları ile ilgili 163 nolu Maliye Bakanlığı Tebliği'nde duran varlığın aktife alındığı tarihten hesap dönemi sonuna kadar ortaya çıkan kur farkı ve faiz

giderlerinin maliyete ilave edileceği, diğer dönemleri ilgilendiren kısımların ise gider olarak kaydedileceğini belirtilmiştir. Dolayısıyla bu durum maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman uygulaması yapılacağı anlamını taşımaktadır.

2.2.5. Amortisman Tutarının Kaydı

VUK' a göre maddi olmayan duran varlıkların amortisman payları ilgili hesap döneminde doğrudan ilgili varlığın kayıtlı değerinden indirileceği gibi (direkt yöntem), pasifte bir karşılık hesabında muhasebeleştirilerek (endirekt yöntem) gider olarak kaydedilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre ise maddi olmayan duran varlıkların amortisman payları başka bir varlığın maliyet unsurunu oluşturmadığı sürece gider olarak kaydedilir. Fakat bazen hesaplanan amortisman başka bir varlığın maliyet unsurunu oluşturabilir. Böyle durumlarda hesaplanan amortisman tutarı ilgili varlığın maliyetine kaydedilir.

2.2.6. Hurda Değer Kavramı

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değerini duşulduktan sonra belirlenmektedir. Maddi olmayan duran varlığa ilişkin hurda değer belirlenmiş olması, söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik omrunun sonunda elden çıkarılacağını konusunda bir ongorunun olduğunu ifade etmektedir.

Standart, hurda değer kavramını kabul ederken, VUK' da hurda değer kavramına yer vermemektedir. Standarda göre; hurda değer, her finansal dönem sonunda gozden geçirilmeli ve hurda değerdeki bir değerliklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değerliklik olarak kabul edilerek, UMS 8 Muhasebe Politikalarında Temel Hatalar ve Değerliklikler Standardı'na bağlı olarak muhasebeleştirilmelidir.

Konu ile ilgili karşılaştırma aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4. Türk Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Hükümlerinin Karşılaştırılması

STANDART	UYGULAMA
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA BELİRLİ/BELİRSİZ FAYDALI ÖMÜR AYRIMI	
IAS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Ayrıca standartta belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen, başka bir ifadeyle ileride sağlayacağı fayda belirsiz olan varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmektedir.	VUK' da böyle bir düzenleme yoktur.
YÖNTEM	
Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Araştırma giderlerine yapılacak harcamaların doğrudan gider kaydedilirken geliştirme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.	VUK' da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat, kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmektedir.
YÖNTEM DEĞİŞTİRME	
Standartlarda yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.	VUK' da, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır.
KIST UYGULAMA	
Standartlarda kıst uygulamanın maddi olmayan duran varlıklar için de geçerli olduğunu görmekteyiz.	VUK' da maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman uygulaması yapılmaktadır.
HURDA DEĞER KAVRAMI	
Standart, hurda değer kavramını kabul ederken	VUK' da hurda değer kavramına yer vermemektedir.

2.2.7. Örnek Uygulamalar

ÖRNEK I: Eğitim faaliyetleriyle ilgili bir işletme, uluslararası bir dil okuluyla 1 Ocak 2007 tarihinde, brüt 300.000 € üzerinden 10 yıllık franchising sözleşmesi yapmış, %10 vergi tevkifatından sonra 1 € = 1,7645 kur üzerinden havale göndermiştir.

<i>01.01.2007</i>			
260 HAKLAR		529.350	
102 BANKALAR			476.415
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			52.935
300.000 x 1.7645 € = 529.350 €			

Standarda göre amortisman kaydı

<i>31.12.2007</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		52.935	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR			52.935

Standarda göre, elde edilen hak, yararlanma süresi içerisinde, eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $529.350/10 = 52.935$ olarak hesaplanmıştır.

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

Uygulamada amortisman kaydı

<i>31.12.2007</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		35.290	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.			35.290

Elde edilen hak %6,66 amortisman oranı veya 15 yıl eşit taksitlerle itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $529.350/15 = 35.290$ olarak hesaplanmıştır. Kural olarak kullanım süresini aşan bir itfa düşünülemez. Kullanım süresinin 15 yılı aştığı durumlarda 15 yılın esas alınması, kullanım süresi 15 yıldan daha kısa olan hakların ise kullanım süresi esas alınarak itfası gerekmektedir. Kazancın daha sağlıklı tespitini sağlaması bakımından da, kullanım süresine göre itfa daha gerçekçi bir yaklaşımdır.

ÖRNEK II: Yapı Kollektif Şirketi, varlıklarının defter değeri 415.000 TL, borçlarının defter değeri ise 278.000 TL olan Demir Kollektif Şirketi'ni 1 Ocak 2007 tarihinde 180.000 TL ye satın almıştır.

	Varlıkların Defter Değeri 415.000	
	Borçların Defter Değeri (278.000)	
SATIN ALMA BEDELİ 180.000	NET DEFTER DEĞERİ (137.000)	ŞEREFİYE 43.000

Standarda göre

<i>01.01.2007</i>			
VARLIKLAR (I-II HESAPLAR)		415.000	
... ŞEREFİYE		43.000	
BORÇLAR (III-IV HESAPLAR)			278.000
102 BANKALAR			180.000

İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye UFRS 3 işletme Birleşmeleri Standardı'nda açıklanmış olup, maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmamıştır. UFRS 3'de işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyenin itfa edilemeyeceği fakat yılda en az bir kere değer düşüklüğüne tabi olacağı ifade edilmiştir.

VUK' un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallık (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı belirtilmiştir. 333 Sayılı VUK Uygulama Genel Tebliği'nde ise amortisman süresi 15 yıl (%6,66) olarak belirlenmiştir.

Şerefiye Tek Düzen Hesap Planı'nda 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunda 261 ŞEREFİYE hesabında izlenirken, uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlamada ayrı ve diğerlerinden bağımsız bir hesap grubu oluşturulması doğru olacaktır. Bu nedendir ki yukarıdaki örnekte hesap kodlanmamıştır.

Yukarıdaki kaydın uygulamada farklılığı bulunmamakta, fakat 261 nolu ŞEREFİYE hesabında aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada amortisman kaydı

<i>31.12.2007</i>			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.866	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.			2.866

Şerefiye, 15 yılda (yıllık % 6,66 payla) itfa olunarak yok edileceğinden yıllık amortisman tutarı $43.000/15 = 2.866,66$ (veya $43.000 \times \%6,66 = 2.863,80$) TL olarak hesaplanmıştır.

ÖRNEK III: İşletme, 2007 yılı içerisinde yeni bir ilacın formülasyonu için çalışmalar yapmış, 15 Eylül 2007 tarihinden itibaren de test üretim çalışmalarına başlamıştır. 31 Aralık 2007 itibariyle toplam 600.000 TL + %18 KDV harcama yapılmış olup, bu tutarın 320.000 TL + %18 KDV lik kısmı 15 Eylül 2007 tarihinden önce gerçekleşmiştir.

Standarda göre (15.09.2007 Tarihine kadar olan harcamalar)

.../.../2007		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	320.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	57.600	
İLGİLİ HESAPLAR		377.600

Yapılan harcama, ilk madde ve malzeme giderleri, personel ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar gibi gider çeşitlerinden oluşmaktadır. Araştırma harcamalarından ekonomik fayda sağlanacağı kesin olarak ölçülemediğinden aktifleştirilmeyip giderlerle ilişkilendirilmektedir.

Standarda göre (15.09.2007 Tarihinden sonra yapılan harcamalar)

.../.../2007		
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	280.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	50.400	
İLGİLİ HESAPLAR		330.400

Standarda göre, araştırma ve geliştirme giderleri birbirinden tamamen ayrılabilirse araştırma giderleri dönem giderleri ile ilişkilendirilip KAR/ ZARAR hesabına aktarılmakta, ancak araştırma ve geliştirme safhası birbirinden ayrılamiyorsa yine yapılan harcamalar dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Bu durumda hesap planında ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ Hesabı sadece GELİŞTİRME GİDERLERİ olarak düzenlenmelidir.

Uygulamada

.../.../2007		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	600.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	108.000	
İLGİLİ HESAPLAR		708.000

Standart ile uygulamadaki araştırma - geliştirme giderlerinin raporlamasında ortaya çıkan bu farklılıklar amortisman paylarını ve dolayısıyla dönem kârını etkileyecektir.

Standarda göre raporlamada amortisman, sadece aktifleştirilen geliştirme giderleri üzerinden ve işletmenin belirlediği faydalı ömre göre belirlenirken; uygulamada aktifleştirilen araştırma-geliştirme harcamalarının tamamı üzerinden ve 333 Sayılı VUK Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen (faydalı ömür 5 yıl) % 20 itfa oranı üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır.

Standarda uygun raporlama yapan işletmenin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlemesi durumunda dahi işletmenin ilgili maddi olmayan duran varlığa ilişkin amortisman payı farklı olacaktır. Şöyle ki;

Standarda göre yıllık amortisman payı(geliştirme giderleri için)

$$280.000 \times (\%20) = 56.000 \text{ TL}$$

<i>İtfa kaydı</i>		<i>31.12.2007</i>	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		56.000	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.		56.000

Uygulamaya göre yıllık amortisman payı(araştırma-geliştirme giderleri için)

$$600.000 \times (\%20) = 120.000 \text{ TL}$$

<i>İtfa kaydı</i>		<i>31.12.2007</i>	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYET veya 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD		120.000	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.		120.000

ÖRNEK IV: İşletme daha önce piyasaya sürülmüş olan bir bilgisayar yazılımının geliştirilmesi için 2007 yılı içinde 120.000 TL + %18 KDV TL lik harcama yapmıştır.

<i>Standarda göre</i>		
.../.../2007		
263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	120.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600	
İLGİLİ HESAPLAR		141.600

<i>Uygulamada</i>		
.../.../2007		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	120.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600	
İLGİLİ HESAPLAR		141.600

<i>İtfa kaydı</i>		
31.12.2007		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYET veya		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD	24.000	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR		24.000
120.000 x (%20)		

Geliştirme giderleri açısından gerek uygulamada gerekse Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda aynı anlayış geçerli olmaktadır.

ÖRNEK V: İşletme 2006 yılı içerisinde yeni üretim yöntemi için yaptığı araştırmalar nedeniyle 210.000 TL + %18 KDV harcamıştır.

Standarda göre

.../.../2006			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		210.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		37.800	
			247.800
İLGİLİ HESAPLAR			

Uygulamada

.../.../2006			
263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ		210.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		37.800	
			247.800
İLGİLİ HESAPLAR			

Standarda göre kayıtlamada araştırma giderleri doğrudan maliyet hesaplarına kaydedilip, daha sonra gelir tablosuyla ilişkilendirileceğinden amortisman kaydı söz konusu olmayacaktır. Uygulamada ise yapılan harcama aktifleştirildiğinden amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Uygulamada yapılacak itfa kaydı şöyle olacaktır.

31.12.2006			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		42.000	
veya			
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD			
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR		42.000
	210.000 / 5 = 42.000		

ÖRNEK VI: Bir ilaç firması kendisinin ürettiği ve piyasada satılan bir ilacın yan etkilerini gidermek amacıyla 2007 yılında 344.000 TL + %18 KDV lik harcama yapmıştır.

Bu durumda (geliştirme harcaması yapıldığından) hem standarda göre hem de uygulamada kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır.

<i>.../.../2007</i>		
263 (ARAŞTIRMA) GELİŞTİRME GİDERLERİ	344.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	61.920	
İLGİLİ HESAPLAR		405.920

Dönem sonunda yapılacak itfa kaydı

<i>31.12.2007</i>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	68.800	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR		68.800

ÖRNEK VII: İşletme 01 Ocak 2008 Tarihinde elektronik ticaret yapabilmek için 7 adet bilgisayardan oluşan bir sistem kurmuş, ayrıca bir web sitesi hazırlatarak tüm haklarıyla satın almıştır. Bilgisayarlar için 15.000 TL + %18 KDV, web sitesi için 9.000 TL + %18 KDV lik çek vermiştir.

Bu durumda hem standarda göre hem de uygulamada kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır.

<i>01.01.2008</i>		
255 DEMİRBAŞLAR	15.000	
260 HAKLAR	9.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.320	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		28.320

ÖRNEK VIII: İşletme mağaza olarak kullanmak üzere kiralamış olduğu binanın ön cephesini tamamen değiştirmiş, bunun için 6 ay sonra ödemek üzere 01.04.2007 tarihinde 50.000 TL borçlanmış, 9.000 TL lik KDV yi ödemiştir (Piyasa faiz oranı % 20). Mağazanın kira süresi 8 yıldır.

Standarda göre

$$\frac{50.000 \times 180 \times 20}{36.000 + (180 \times 20)} \cong 4.545$$

$$\text{Net Bugünkü Değer} = 50.000 - 4.545 = 45.454 \text{ TL}$$

01.04.2007			
265	ÖZEL MALİYET BEDELİ	45.454	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	4.545	
191	İNDİRİLECEK KDV	9.000	
	100 KASA		9.000
	320 SATICILAR		50.000

Borç ödendiğinde;

01.10.2007			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	4.545	
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		4.545

Uygulamada

01.04.2007			
265	ÖZEL MALİYET BEDELİ	50.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	9.000	
	100 KASA		9.000
	320 SATICILAR		50.000

Uluslararası Finansal raporlama Standartları'na göre varlığın aktif değeri peşin değerine eşit tutardır. Örneğimizde varlık vadeli olarak 50.000 TL ye alınmış olup iç iskonto formülüyle 45.454 TL bugünkü değer bulunmuş ve bu değerle aktife alınmıştır. Ayrıştırılan faiz ise gelecek aylara ait gider olarak kayıtlanmıştır. Uygulamada ise 50.000 TL değer üzerinden aktife alınmıştır. Bu durum amortisman tutarlarında da farklılık yaratmaktadır.

Standarda göre

Yıllık amortisman payı $45.454 / 8 = 5.681,75$ TL

2007 yılı amortisman payı $5.681,75 / 12) \times 9 = 4.261,31$ TL

31.12.2007		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.261,31	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR		4.261,31

Uygulamada yıllık amortisman payı

$50.000 / 8 = 6.250$ TL

31.12.2007		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.250	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR		6.250

3. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Muhasebe sistemimizde “Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” olarak yer alan kavram, madenlerden farklı bir anlam taşımaktadır. Özel tükenmeye tabi varlıklar; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlık için yapılmış olan, üretim miktarına ya da zamana bağlı itfaya tabi varlıklardır. Bu varlıklar her zaman gerçek bir aktif kıymeti ifade etmeyebilir.

Özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesinden anlaşılan, gerek VUK, gerekse Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin aktife alınmasıdır. Özel tükenmeye tabi varlıkların itfası ise madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin cevherin ömrüyle sınırlı kalmak şartıyla dönemlere yayılmasıdır.

VUK hükümlerine göre mükelleflerin kendi tasarruflarıyla amortisman oranı tespit etmeleri mümkün değildir. Amortisman oranının tespitinde -maden rezervi tahmini ve işletme olanakları dikkate alınarak- Maliye ve Sanayi Bakanlıkları yetkilidir.

3.1. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ülkemizde madenlerin aranması ve işletilmesi hakkı devlete aittir. Madenlerin işletme hakkı, devletten işletme ruhsatı alınması veya daha önce işletme ruhsatı almış kişilerden devralınmasıyla mümkündür. Dolayısıyla amortismanına esas alınacak değer imtiyaz veya maliyet bedelidir. İmtiyaz bedeli madenlerin arama ve işletme hakkının elde edilmesi için yapılan giderleri kapsamaktadır.

UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı da işletmelerin maden kaynaklarını arama ve değerlendirme harcamalarına uygulanmaktadır. Standartta madenlerin arama yoluyla elde edilmesinden bahsedilirken, arama ruhsatının devralınmasından (işletme hakkının satın alınması yoluyla elde etme) bahsedilmemekte, ruhsatın satın alınması için ödenen bedel ve katlanılan diğer ilgili giderler bir maddi olmayan duran varlık kalemi olan 260 HAKLAR hesabında izlenmektedir.

Madene ilişkin arama çalışmaları yapılırken bir rezerve rastlanmaması ihtimali de söz konusudur. Fakat sonuç henüz bilinmediğinden Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, aramaya ilişkin yapılan giderler öncelikle 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabında izlenir, dönem içinde rezerve rastlanmaması durumunda 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabına kaydedilerek dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilir. Rezerve ulaşılmada ise 750 hesapta toplanan giderler 271 ARAMA GİDERLERİ hesabına yansıtılır. Arama öncesi yapılan hazırlık çalışmaları işletme tarafından bir

başka işletmeye yaptırılıyorsa doğrudan 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME HARCAMALARI hesabında izlenir. Bu çalışmalar kendisi tarafından yapılıyorsa öncelikle dönem içinde 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ hesabında izlenir, dönem sonunda ise 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME HARCAMALARI hesabına yansıtılır.

Standarda göre ise; yasal hakların elde edilmesinden ve maden kaynaklarının araştırılmasından önce yapılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik ve ticari olarak uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standart kapsamına alınmamaktadır. Dolayısıyla bu tür giderler mevcut muhasebe sistemimizde özel tükenmeye tabi varlık olarak nitelendirilip, bu çerçevede kaydedilirken; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları kapsamında ele alınmaktadır.

3.2. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARIN İTFASI

Özel tükenmeye tabi varlıklarda amortisman süresi ve amortisman oranları, imtiyaz hakkının süresi veya maden rezervinin tahmini ve üretim miktarına göre belirlenmektedir.

İtfa tutarı, tahmini rezerv, rezervin çıkarılması için yapılan giderler (maliyet veya imtiyaz bedeli) ve ilgili hesap dönemi içinde çıkarılan maden miktarı arasında yapılan oranlama ile tespit edilmektedir.

$$\text{İtfa tutarı} = \frac{\text{çıkarılan rezerv} \times (\text{maliyet veya imtiyaz bedeli})}{\text{tahmini rezerv}}$$

Mevcut uygulama ile standart arasındaki farklılık maliyet veya imtiyaz bedeli olarak kabul edilen tutarlardaki farklılıklardan ileri gelmektedir.

UFRS 6 yalnızca arama ve değerlendirme giderlerinin muhasebeleştirilmesini konu edinmekte, arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderleri, geliştirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmaktadır. Kapsam dışı bırakılan bu giderler için UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 38 Maddi Olmayan Duran

Varlıklar standartlarının uygulanması gerektiğini standartta ifade edilmektedir. Muhasebe sistemimizde ise tüm bu giderler Özel Tükenmeye Tabi Varlık olarak aktifleştirildiğinden amortisman tutarları da farklılaşmaktadır.

UFRS 6, rezervin bulunup bulunmadığına ilişkin yapılan araştırma ve değerlendirme giderlerinin aktifleştirilme işleminden sonraki uygulamalar hakkında işletmeleri yönlendirici bir açıklama yapmamakta, fakat önceki muhasebe politikalarına devam edebileceklerini ifade etmektedir. Dolayısıyla standart, aktive alınan maden kaynaklarının araştırılma ve değerlendirme harcamalarının itfa yoluyla veya doğrudan giderlere kaydedilmesi konusunu işletmelere bırakmaktadır.

3.3. ÖRNEK UYGULAMALAR

ÖRNEK I: İşletme 22.07.2007 tarihinde 120.000 TL ödeyerek mermer arama ruhsatını devralmıştır.

22.07.2007			
260 HAKLAR		120.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		21.600	
	100 KASA		141.600

Satın alma yoluyla maden arama ruhsatının elde edilmesi konusuna UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı'nda yer verilmemiştir. Mevcut uygulamada satın alma yoluyla maden arama ruhsatının alınması durumunda ödenen bedel bir maddi olmayan duran varlık hesabı olan 260 HAKLAR hesabında izlenmektedir.

ÖRNEK II: İşletme 05.01.2006 tarihinde MADAŞ Mühendislik Anonim Şirketi'nden arama yapmak istediği arazideki maden rezervleri ile ilgili danışmanlık hizmeti için 10.000 TL + %18 KDV ödemedeki bulunmuştur.

10.03.2006 tarihinde 500 hektarlık bir alanda çinko madeninin arama çalışmalarına başlamak üzere Enerji ve Tabii kaynaklar Bakanlığı'na ruhsat başvurusunda bulunmuş, 152,70 TL yatırmıştır.

15 gün sonra maden arama hakkının verildiği işletmeye bildirilmiş 382,40 TL yıllık arama ruhsat harcı yatırılmıştır.

İşletme, 20.04.2006 tarihinde MADAŞ Mühendislik Anonim Şirketi ile arama ve sondaj işlemleri için 70.000 TL + %18 KDV toplam bedel üzerinden anlaşmaya vararak 20.000 TL ödeme yapmış, kalanı için çek keşide ederek vermiştir.

Uygulamada

1	05.01.2006		
	271 ARAMA GİDERLERİ	10.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
	100 KASA		11.800
2	10.03.2006		
	271 ARAMA GİDERLERİ	152,70	
	100 KASA		152,70
3	25.03.2006		
	271 ARAMA GİDERLERİ	382,40	
	100 KASA		382,40
4	20.04.2006		
	271 ARAMA GİDERLERİ	70.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	12.600	
	100 KASA		20.000
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		62.600

271 ARAMA GİDERLERİ	
10.000	
152,70	
382,40	
70.000	
80.535,10	

Bu çalışmaların sonunda iki olasılık söz konusu olup kayıtlar bu olasılıklara göre değişmektedir:

1. Durum: Rezerve rastlanmaması veya rezervin çıkarılmasının ekonomik bulunmaması

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

Arama işlemi 20.08.2006 tarihinde sona ermiş, ulaşılan rezervin çıkarılması ekonomik bulunmamıştır.

20.08.2006			
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	80.535,10		80.535,10
271 ARAMA GİDERLERİ			

Yıl sonunda

31.12.2006			
630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	80.535,10		80.535,10
751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA			

2. Durum Rezervin çıkarılmasına karar verilmesi

Rezerve ulaşılmaması ve üretime karar verilmesi durumunda ise 271 ARAMA GİDERLERİ Hesabında toplanan tutarlar amortismanlar yoluyla 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Hesabına aktarılmaktadır. Giderlerin tamamen amorti edilmesi durumunda 278 BİRİKMiŞ TÜKENME PAYLARI Hesabı ve 271 ARAMA GİDERLERİ Hesabında karşılıklı olarak yok edilmektedir.

5.000 ton çıkarılabilir rezerve ulaşılabileceği tespit edilmiş ve bunun 31.12.2006 tarihi itibariyle 1.200 tonu çıkarılmıştır.

2006 Yılı amortisman tutarı

$$(1.200 / 5.000) \times 80.535,10 = 19.328$$

31.12.2006		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	19.238	
278 BİRİKMIŞ TÜKENME PAYLARI		19.238

Standarta göre

Standart, arama ruhsatının ele alınmasından önceki giderleri özel tükenmeye tabi varlıklar kapsamında ele almadığından arama ruhsatının alınmasından önce yapılan giderler maddi olmayan duran varlıklar kapsamında ele alınmaktadır.

Standart, arama sonucu faydalı bir rezervin bulunması durumunda arama ruhsatının alınmasından sonra yapılan giderlerin amortisman yoluyla tüketilebileceği gibi tamamının gider olarak kaydedilebileceğini de ifade etmekte ve seçimi işletmelere bırakmaktadır.

Amortisman tercihi

271 ARAMA GİDERLERİ	
152,70	
382,40	
70.000	
70.535,10	

Arama ruhsatının alınmasından önceki giderler 271 ARAMA GİDERLERİ hesabında muhasebeleştirilmediğinden amortisman tabi tutar 70.535,10 TL olacaktır.

2006 Yılı amortisman tutarı

$$(1200 / 5.000) \times 70.535,10 = 16.928$$

<i>31.12.2006</i>			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	16.928	
	278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI		16.928

Harcamanın tamamının bir kerede giderlere kaydedilmesi tercihi

<i>31.12.2006</i>			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	70.535,10	
	271 ARAMA GİDERLERİ		70.535,10

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Arama yapılan arazide tespit yapıldıktan sonra madeni çıkarabilmek için maden üzerindeki toprak örtüsünü kaldırmak ya da maden yataklarına girmek, yerüstü ve yeraltında çalışabilmek için yapılan her türlü işçilik, yakıt, tamir, bakım, nakliye, malzeme gibi giderleri izlendiği hesaptır.

Bu çalışmalar işletme tarafından yapılabildiği gibi başka işletmelere de ihale edilebilir. Yapılan giderler, çıkarılan cevhere bağlı olarak itfa edilir.

ÖRNEK III: 5.000 ton tahmini rezervin tespit edildiği arazide cevherin çıkarılması için kaldırılacak toprak miktarı 20.000 m³ olup, dekapaj (cevher üzerindeki toprağın sıyırılma işi) işi 20 TL/ m³ birim fiyatıyla bir başka işletmeye ihale edilmiştir. 25.09.2006 tarihinde müteahhit firma işi tamamlamış ve ödemesi yapmıştır.

Uygulamada

<i>25.09.2006</i>			
	272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİD.	400.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	72.000	
	100 KASA		472.000

Toplam Maliyet	20.000 x 20 = 400.000 TL
Çıkarılacak Rezerv	5.000 m ³
Birim Maliyet	400.000 / 20.000 = 20 TL/ m ³
Toprak Emsali	20.000 / 5.000 =4 m ³ /ton

31.12.2006 tarihi itibariyle çıkarılan maden miktarı 1.200 ton olup, dönem sonunda itfa edilecek tutar şöyle hesaplanacaktır:

$$\text{İlk yılın itfa payı} = \text{Üretim miktarı} \times \text{toprak emsali} \times \text{yapılan dekapajın birim maliyeti}$$

$$= 1.200 \times 4 \times 20 = 96.000 \text{ TL}$$

31.12.2006			
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	96.000	
	278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI		96.000

Standarda göre

UFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı'nın adından da anlaşıldığı gibi maden kaynaklarıyla ilgili işlemler araştırma ve değerlendirme giderleri olarak sınıflandırılmış, geliştirme giderlerine yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu durum Tek Düzen Hesap Planının tekrar gözden geçirilmesini gerekli kılacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmeye bağlı olarak günümüzde muhasebe standartlarının önemi daha da artmıştır. Bu nedenle uluslararası arenada finansal raporlamada uyumlaştırma ve ortak bir dille bilgi sunumunu gerçekleştirmek amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturularak sürekli geliştirilmesi de sağlanmaktadır. Ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları aynı amaca hizmet için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından aynen Türkçe'ye çevrilerek Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları adı altında yayımlanmıştır.

Günümüze kadar muhasebe sistemimize Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile vergi mevzuatımız yön vermiş ve raporlamaya özellikle devletin vergi toplama amacına hizmet açısından bakılmıştır. Oysa bu bakış açısı gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde bilgi kullanıcılarının finansal raporlardan beklentilerini karşılamaktan oldukça uzak kalmıştır. VUK' un tüm muhasebe düzenlemeleri üzerinde etkisi ve yetkisi olduğundan bu kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar finansal tabloların şeffaflığını azaltmaktadır. Ülkemizde yakın bir tarihte yürürlüğe girmesi beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile tüm işletmelere TMSK tarafından yayımlanan TFRS ve TMS' na uyma zorunluluğu getirilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın finansal raporlamaya bakışı, bilgi kullanıcılarının finansal bilgilerden aynı muhasebe diliyle aynı derecede yararlanmasının sağlanmasıdır. Bu finansal bilgilerin önemli bir parçası da amortisman tabi duran varlıklar olup, konunun önemi bu varlıkların değerlendirilmesi ve işletmelerin dönem sonuçlarını etkileyen amortisman konusunun doğru anlaşılması noktasında karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile amortisman konusuna önemli değişiklikler getirilmiştir. Amortismana tabi varlıkların değerlemesi, amortismanlara ilişkin kavramlar, amortisman hesaplamada kullanılan yöntemler ve yöntemlerin uygulanmasına yönelik yaklaşımlar ve bunların VUK' un kabul ettiği hükümlerle karşılaştırılması çalışmamızın konusu olmuş ve önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin hükümlerin karşılaştırılması sonucunda gerek ilk edinim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde gerekse edinim sonrası değerlemede benzerlikler ve farklılıklar olduğu görülmüştür. İlk defa elde etme durumunda hem standart hem de mevcut uygulama maliyet bedeliyle değerlemeyi esas kılmaktadır. Fakat uygulamada fatura bedeli dışındaki alış giderlerinin muhasebeleştirilmesinde seçimlik hak tanınırken, standartlar alış giderlerinin varlık maliyetine ilave edileceğini belirtmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarının bu konuda mükelleflere inisiyatif tanıdığı görülmektedir.

Uluslararası finansal muhasebe standartlarının maddi duran varlıkların değerlemesine getirdiği oldukça önemli bir diğer değişiklik ise borçlanma maliyetlerine ilişkindir. Standartlara göre maddi duran varlığın taksitle alınması durumunda fiyatın içindeki finansman gideri ayrıştırılır ve peşin değerle aktifleştirilir. VUK' a göre ise varlığın edinildiği döneme ilişkin finansman giderlerinin maliyete aktarılması zorunluluk olup, sonraki dönemlere ait olanlarda ise seçimlik hak vardır. Bu durumda standarda göre aktifleştirilen varlık, finansman giderinden tamamen ayrıştırılırken uygulamada seçimlik hakkın kullanımının da etkisiyle varlığın aktif değeri tüm finansman giderini bünyesinde barındırabilecektir. Dolayısıyla standarda ve uygulamaya göre hazırlanan bilançolar arasında maddi duran varlıkların defter değerleri, buna bağlı olarak amortisman tutarları arasında önemli farklar ortaya çıkacaktır. VUK' da standarda uygun düzenleme yapılması ve bu farklılıkların ortadan kalkması tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlayacaktır.

Çalışmamızda özellikle üzerinde durduğumuz ve standartlarla uygulama arasındaki önemli bir diğer fark da bina-arsa ayrımı konusundaki yaklaşımdan kaynaklanmaktadır. Standarda göre, üzerinde bina olan arsanın değeri binadan ayrı olarak muhasebeleştirilir, arsa bedeli binanın maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

Uygulamada ise binanın üzerinde bulunduğu arsa bedeli binanın maliyetinin bir parçası olarak değerlendirilir. Oysa zaman geçtikçe bina yıpranıp (hatta yıkılıp) değer kaybettikçe, arsa sınırsız ömrüyle işletme aktifinde belki de değer kazanarak yerini koruyacaktır. Hem standarda göre hem de muhasebeye yön veren vergi mevzuatımızda boş arsa sınırsız ömre sahip olduğundan amortisman tabii varlık değildir. Standart, arsanın bu özelliğini üzerinde bina olsa bile yok saymamış ve arsayı binanın maliyetine eklemeyerek amortisman giderlerinin hesaplanmasında yapılan yanlışlığı engellemiştir. Bize göre arsa ve binanın birlikte alımında dahi ayrı değerlendirilerek muhasebeleştirilmesi varlıkların doğru raporlanması, finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi aktarımı ve dönem kâr/zararının gerçekçi olarak hesaplanması açısından çok önemli bir gelişmedir ve VUK da bu anlayışa göre düzenlenmelidir.

Standarda göre bir varlığın duran varlık olarak muhasebeleştirilmesinde parasal değerinin bir önemi bulunmamakta, maddi duran varlık niteliğini taşıması yeterli olmaktadır. VUK’ da ise niteliği itibariyle duran varlık olan fakat belli bir değeri aşmayan varlıkların giderlere kaydedilebileceği konusunda mükelleflere seçimlik hak tanımıştır. Seçimlik hakkın gider yönünde kullanılması işletmelere vergi avantajı sağlarken, duran varlıkların yanlış raporlanmasına neden olmaktadır. Bu durum VUK’ un muhasebeye vergi açısından bakmasının bir sonucudur.

Standartlara göre ilk edinimde maliyet bedeli ile değerlendirilen maddi duran varlıkların, edinim sonrasında düzenli aralıklarla değerlemeye tabi tutularak finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almalarının sağlanması VUK’ a göre yapılan uygulamadan ayıran önemli bir farklılıktır. VUK’ da edinim sonrası değerlemeye yer verilmemektedir. Geçmişte yeniden değerlendirme adı altında bir uygulama yapılmış olmasına rağmen raporlamaya bakış açısından bu oldukça farklı bir yaklaşımdır. VUK’ da anlayış enflasyona bağlı olarak geliştirilen ve varlığın değerini reel anlamda olmasa bile sürekli olarak artırma amaçlı iken, standarttaki anlayış varlığın finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almasını hedeflemektedir. Dolayısıyla bu anlayışa göre varlık zaman içerisinde çeşitli nedenlerle ilk edinim değerinin üstünde veya altında bir değere ulaşabilir. Bu anlayış işletmelerin geleneksel değerlendirme esası olan tarihi maliyet esasından kurtularak gerçek finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının raporlanması açısından çok önemli bir adımdır. Bu yaklaşım

bir taraftan finansal tablo düzenleyicisi olan muhasebe yöneticilerinin tekdüze kurallara uymak yerine kendi yargılarını kullanma olanağını artırırken, diğer taraftan da muhasebe yöneticilerine tanınan esnekliğin kötüye kullanılmasına da yol açabileceği düşünülmektedir.

Amortisman tabi duran varlıkların değerlendirme işlemlerinden sonra yapılması gereken amortisman hesaplama süresinin tespiti olmaktadır. UFRS ile amortisman konusunda mevzuatımıza giren önemli bir değişiklik de faydalı ömür esasıdır. UFRS' ye göre amortisman süresi varlığın faydalı ömrüne ve gelecekteki ekonomik yararlar göre işletmeler tarafından serbestçe belirlenmektedir. Vergi mevzuatımızda ise 01.01.2004 tarihine kadar genel oranı aşmamak kaydıyla amortisman oranlarının işletmeler tarafından serbestçe belirlenmesi esastır. Belirtilen tarihten sonra edinilen duran varlıklar için ise vergi mevzuatımıza faydalı ömür esası getirilmiş olup, faydalı ömrün ve dolayısıyla amortisman oranlarının belirlenmesi Maliye Bakanlığı'nın yetkisine bırakılmıştır. Yayımlanan tebliğlerle de duran varlıkların listesi, ilgili duran varlık için kabul edilen faydalı ömürler ve kullanılacak amortisman oranları açıklanmıştır. Ayrıca bu oranların altında bile olsa işletmelere uygulamada bir serbestlik tanınmamıştır. Dolayısıyla faydalı ömür esası temelde doğru bir yaklaşım olmakla birlikte uygulamada özünden uzaklaşmıştır.

Kanımızca Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki faydalı ömür esası Maliye Bakanlığı'nca tam anlamıyla anlaşılammış veya duran varlıkların faydalı ömürlerinin işletmelerce serbestçe belirlenmesi sakıncalı görülmüştür. Uygulama açısından belirlenen amortisman oranlarının mutlak olarak kabul edilmesi faydalı ömür esasının özüne aykırı olmaktadır. Tebliğlerde belirlenen oranların üst sınır olarak kabul edildiğinin açıklanması, uygulamada işletmelerin bir nebze de olsa serbestliğe kavuşmasını sağlayacaktır. Tebliğlerde duran varlıklar ve faydalı ömürleri oldukça detaylandırılmış olmasına rağmen günümüzde yeni faaliyet alanları, yeni üretim yöntemleri ve bunlara bağlı olarak tebliğlerde tanımlanmamış yeni duran varlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda her yeni duran varlık için Maliye Bakanlığı'na başvurulması ve amortisman oranının belirlenmesi gibi bir külfet ortaya çıkacaktır. Ayrıca işletmeler tarafından öngörülen faydalı ömür duran varlıkların kullanım biçimine göre ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda zamanla değişim gösterebilmektedir. UFRS, tahmin edilen faydalı ömrün dönemler itibariyle gözden

geçirilmesini ve faydalı ömürdeki değişikliklerin dikkate alınarak amortisman tutarlarının hesaplanmasında dikkate alınmasını kabul etmektedir. VUK' da ise bu konuda bir düzenleme yapılmamıştır. Oysa faydalı ömür esası tahmine ve sonrasında da tahminde meydana gelen değişikliklerin dikkate alınması esasına dayanmaktadır.

Mevcut uygulamamızda hurda değer kavramına ilişkin bir düzenlemenin olmaması da amortisman konusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayıştan farklılaşmaya neden olmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre varlığın amortismanına tabi tutulacak değeri varlığın hurda değeri düşüldükten sonra bulunmaktadır. Uygulamada ise hurda değer önemsiz kabul edilmekte ve varlığın amortismanına esas değeri aktif değerine eşit olmakta, başka bir ifadeyle varlığın aktif değerinin tamamı üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Mevcut uygulamada da hurda değere yer verilmesi, gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum açısından ve gerekse amortisman tutarlarının daha gerçekçi belirlenmesi açısından önemli bir hareket olacaktır.

Doğru değerlendirilen ve faydalı ömrü belirlenen varlığın amortisman tutarının hangi yöntemle göre hesaplanacağına karar verilmelidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre seçilen amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Bu nedendir ki standartta doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemi ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemi olmak üzere üç yöntem sayılmakla birlikte gerekli durumlarda bunların dışındaki yöntemlerin kullanılması konusunda da serbesti tanınmıştır. Standartta azalan kalanlar yönteminin uygulama biçiminden bahsedilmemekte, mevcut mevzuatta ise normal amortisman oranının iki katı alınarak hesaplama yapılacağı belirtilmektedir. Görüldüğü üzere UFRS, uygulayıcılara yol göstermek açısından belirli yöntemleri adres gösterirken farklı yöntemlerin uygulanabileceğini de belirterek sınırlandırma yolunu seçmemiştir. Standartta dikkatimizi çeken ve uygulamada yer almayan amortisman yöntemi de üretim miktarı yöntemidir. Üretim miktarı yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Faydalı ömrü varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya

benzeri üretim birimi olarak tanımlarsak standartta açıklanan yöntemler faydalı ömür tanımıyla tam anlamıyla örtüşmektedir. Özellikle üretim işletmelerinde amortisman paylarının belirlenmesinde üretim miktarı yönteminin daha doğru olduğu ve mevzuatımıza da girmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında amortisman yönteminin dönemler itibariyle gözden geçirilerek, varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanılma biçimindeki farklılıklara göre değiştirilmesi gerektiği, böyle bir durumun oluşmaması durumunda dönemden döneme tutarlı olarak uygulanacağı belirtilmiştir. VUK' da ise sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine olanak tanınmış olup, normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçilmesine izin verilmemektedir.

01.01.1994 tarihinden geçerli olmak üzere Türk Vergi Sistemine giren kıst amortisman hesaplaması sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır. Oysa kıst amortisman hesaplaması Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda duran varlıklar arasında ayırım yapılmaksızın uygulanmaktadır. Vergi sistemimizde yer alan kıst amortismanın uygulanma esası da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan farklıdır. Kıst amortisman anlayışının mevzuatımızda tüm duran varlıklar için ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki şekliyle kabul görmesi kanımızca doğru raporlamaya geçişte bir diğer önemli adım olacaktır.

Maddi olmayan duran varlıkların tanımı, kapsamı 38 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı'nda açıklanmış olup, diğer standartların kapsamına giren ve maddi olmayan duran varlık olarak tanımlananlar ayrı tutulmuştur.

Maddi olmayan duran varlıkların anlaşılması, maddi duran varlıklardan daha zordur. Çünkü maddi olmayan duran varlıkların kesin bir şekilde tespit edilememesi, bazen tanımlanamaması, ölçülememesi, yönetilememesi gibi sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu durum standartlarda da belirtilerek, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan bir varlığın aktifleştirilmesi için gelecekte ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olmasının yanında, varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gereği de açıkça vurgulanmaktadır. Bu nedendir ki öncelikle maddi olmayan duran varlıkların iyi tanımlanması ve itfaya tabi tutulacak olanların tespiti, sonrasında ise itfası gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların ilk defa elde edilmesi durumunda maddi duran varlıklarda olduğu gibi hem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda hem de mevcut sistemimizde maliyet bedeli ile değerlendirildikleri görülmektedir. Borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümler de gerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında gerekse mevcut muhasebe sistemimizde maddi duran varlıklardan farklı değildir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi olmayan duran varlıkların, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar. Vergi mevzuatımızda ise yeniden değerlendirme yer almamaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda özellikle dikkatimizi çeken maddi olmayan duran varlıkların işletmeler açısından öneminin daha iyi anlaşılması gereğinin üzerinde durulduğudur. Bu durum maddi olmayan duran varlıkların fiziksel varlık olmayıp, aynı zamanda işletmenin değerini oldukça artıran özelliğe sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların elde ediliş biçimi, oluşturulma süreci muhasebeleştirilmelerini etkilemektedir. Maddi olmayan duran varlıklar satın alma yoluyla elde edilebileceği gibi işletme bünyesinde de yaratılabilir. Bu bağlamda özellikle şerefiye ve araştırma-geliştirme olmak üzere iki kavram üzerinde durulmaktadır.

Standartlarda şerefiye işletme bünyesinde yaratılan ve işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmuş ve bunlardan işletme bünyesinde yaratılan şerefiye 38 nolu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nda açıklanmış olup, maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesi ve işletme tarafından kontrol edilememesi nedeniyle varlık olarak kabul etmeyerek finansal tablolara alınmamıştır. İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise 38 nolu standarda göre değil UFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'na göre varlık olarak kabul edilerek muhasebeleştirilmektedir. Oysa mevcut sistemimizde şerefiye standartlardaki kadar açıklığa kavuşturulmamış, maddi olmayan duran varlık olarak

kabul edilmiştir. Bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun yeni bir hesap planının oluşturulması ve ŞEREFİYE Hesabının Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubundan çıkarılması ve ayrı olarak kodlanarak raporlanması sağlanmalıdır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların oluşturulma süreci de finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede kıstas olmaktadır. Standartlara göre maddi olmayan duran varlığın oluşturulma süreci araştırma ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmakta, araştırma safhasındaki herhangi bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilmemekte dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte, dolayısıyla finansal tablolarda yer almamaktadır. Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ise standartlarda açıklanan koşulların gerçekleşmesi durumunda aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaktadır. Vergi mevzuatımızda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında ise araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları ayrımı yapılmamakta, topluca araştırma-geliştirme giderleri olarak ele alınıp aktifleştirilmekte, amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Araştırma-geliştirme faaliyetinden sonuç alınamayacağı kesinleştiğinde ise aktifleştirilen araştırma harcamaları doğrudan gider yazılabilmektedir. Standartlara uyum sağlanması açısından Tek Düzen Muhasebe Hesap Planında bu harcamalarla ilgili yeniden düzenleme yapılmalı ve hesap planında 263 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ Hesabı sadece GELİŞTİRME GİDERLERİ olarak düzenlenmelidir.

Standartta maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömrü belirli olanlar ve belirsiz olanlar olarak ayrıma tabi tutulmuş belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların bu ömürleri boyunca sistematik olarak itfa edileceği ve yöntem olarak maddi duran varlıklarda olduğu gibi üç yöntemin de kullanılabileceği ifade edilmiştir. Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların ise itfa edilmeyeceği belirtilmiştir. Mevcut sistemimizde de maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür esasına geçilmiş, Maliye Bakanlığı tarafından Tek Düzen Hesap Planında yer alan tüm maddi olmayan duran varlıklar için faydalı ömür ve itfa oranı açıklanmıştır. Oysa maddi olmayan duran varlıkların her işletme için aynı faydalı ömre sahip olması mümkün değildir. Kaldı ki maddi olmayan duran

varlıkların bazıları bir sözleşmeden kaynaklanmakta ve işletmelerin Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı oranları uygulamaya zorlanması bu varlıkların sözleşme süresinden daha uzun veya daha kısa sürede itfa edilmesi gibi bir yanlışlığa sürüklenmesine neden olmaktadır. Ayrıca VUK' da hangi itfa yönteminin kullanılacağı açıkça belirtilmemekte, fakat eşit tutarlarla itfa ifadesi yer almakta, buradan da normal amortisman yönteminin adres gösterildiği anlaşılmaktadır ki yine bir kısıtlama sözkonusudur.

İçinde bulunduğumuz son dönemde finansal raporlamada gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde farklılıkların azaltılması, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin artırılması yönünde önemli bir süreç yaşanması oldukça olumlu bir gelişmedir. Finansal raporlamada oldukça öneme sahip olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi ve amortisman hesaplama konusu da bu gelişmeden önemli bir pay almıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları aynen Türkçe'ye çevrilerek Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak kabul gördüğünden amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirme hükümleri ve amortisman hesaplama konusunda standartlar açısından anlayış farkı bulunmamakta ve bu durum uyumlaştırma olarak tanımlanmaktadır. Fakat standartlarını uyumlaştırmış bütün ülkelerin muhasebeye yön veren mevcut yasalarının birebir aynı olması mümkün olmamaktadır.

Nitekim ülkemizde de standartlara uyum sağlama konusunda birtakım adımlar atılmış, tebliğlerle çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Standartlara uyum konusunda en önemli adım; finansal raporların düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na aynen uyulmasını zorunlu tutan yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı hazırlanmasıyla atılmıştır. Ancak, henüz yasalaşmamış olan tasarı işletmelerin muhasebe uygulamalarına ilişkin düzenleme yetkisini TMSK' ya devretmiştir.

Raporlamaya yön veren mevzuatımızın işletme faaliyet sonuçlarına vergi ağırlıklı bakıyor olması, halen vergi mevzuatımızla muhasebe standartları hükümleri arasında farkların bulunması işletmeleri iki ayrı raporlamaya yönelteceğinden iki ayrı finansal tablo ve mali kâr-ticari kâr olmak üzere iki ayrı faaliyet sonucuyla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Bunun sonucunda ise vergilendirilebilir ve

indirilebilir geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Standartların getirdiği yeni kavramlar, amortisman tabi duran varlıklarla ilgili yeni tanımlamalar ve bazı varlıkların amortismanına tabi duran varlıklar dışına alınması Tek Düzen Hesap Planında yeni düzenlemeleri gerekli kılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu tasarısının bir an önce yasalaşması ve vergi mevzuatımızın standartlarla daha uyumlu hale getirilmesi, Tek Düzen Hesap Planında düzenlemelere gidilmesi raporlamada yaşanan sıkıntıların en az düzeyde yaşanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, D. ve Tetik, N. (2005). *Tek Düzen Muhasebe Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1999). *Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (No:7, 9. Baskı). Ankara: Ankara S.M.M.M Odası Yayınları

Akdoğan, N. (2006). UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı 17, 1-18

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80, 101-118

Akgül, B. A. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 67, 70-81

Akgül, B. A. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 25, 41-45

Akgün, M. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar. Sağlam, N. Şengel S. ve Öztürk B. (Ed.), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)* (1. Baskı) içinde (459-506). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Akışık, O. (2003). Bir Maddi Olmayan Duran Varlık Kalemi: Şerefiye; Amerika, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 9, 87-100

Aksoy, T. (2005). AB ile Uyum Süreci ve Uluslararası Gelişmeler Işığında UFRS'nin İlk Kez Uygulanışına İlişkin 1 no.lu UFRS Standardı (First Time Adoption Standard), *Bülten Dergisi*, Y.14, S.158, s.17-20

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartlarına Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, 182-199

Akyüz Y., Bulca H. ve Üç M. (2008). The Activities of Turkish Accounting Standards Board (TASB) for Improving the Quality of the Financial Knowledge and General View on Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), ICME 08 International Conference On Management And Economics 28-29 March 2008 EPOKA University, s.293,309

Alagöz, A. (2007). TFRS-3 İşletme Birleşmeleri. Sağlam, N. Şengel S. ve Öztürk B. (Ed.), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)* (1.Baskı) içinde (1205-1264). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Arıkan, Ö. (2004). Uluslararası Raporlama Standartlarında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Finansal Raporlanması–Rakamsal Örneklerle Eskiyle Karşılaştırmalı Bir Örnek. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı 13, 63-86

Arsoy, A. P. (2003). Bağlı Ortaklıkların Bilançolarının Makul Değerle Değerlenmesi ve Şerefiyenin Hesaplanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 10, 131-148

Aslan, S. (2004) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 13, 45-61

Austin, L. (2007). Accounting For Intangible Assets, University of Auckland, *Business Review*, Autumn 2007, p. 63-72

Ayboğa, H. 2002, Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 8, s.39-55

Balsarı, Ç.K. ve Dalkılıç, A.F. (2007). Kural-Bazlı ve İlke-Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı. 22, 105-117.

Barth, M. E. Landsman, W. R. & Lang, M. H. (2005). International Accounting Standards and Accounting Quality Available at SSRN: , *Stanford University Graduate School of Business Research Paper No. 1976*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=688041 01.09.2007

Barth, M.E, 2007, Research, Standard Setting, and Global Financial Reporting, *Foundations and Trends_R in Accounting* Vol. 1, No. 2 (2006) 71–165

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, Sayı 146, 42–57

Bekçi, İ. ve Özdemir O. (2006). Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, 143–164

Bektöre, S., Benligiray, Y. ve Erdoğan, N.(2009). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri-Envanter Bilanço*. Ankara: Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık Ltd. Şti.

Bektöre S., Sözbilir H. ve Banar K.(2003). *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Birlik Ofset

Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, 71-81

Bradbury, M. & Zijl, T.V. (2005). Shifting to International Financial Reporting Standards University of Auckland, *Business Review*, Vol. Autumn 2005, p.77-83

Busacca G. A.& Maccarrone, P.(2007). IFRSs and Accounting for Intangible Assets: The Telecom Italia Case. *Journal of Intellectual Capital*. Vol. 8 No. 2, , pp. 306-328

Butterfield W. David. “Resource Depletion Under Uncertainty: Implications For Mine Depreciation, Hartwick’s Rule And National Accounting” resource and Energi Economics 25(2003) 219-238

Chairas I. Y.& Radianto W.E.D.(2001). Accounting Harmonization in ASEAN The Process, Benefits and Obstacles, International Accounting and Finance Master Thesis No. 2001:05, Graduate Business School School of Economics and Commercial Law Göteborg University, ISSN 1403-851X

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6, s. 127–148.

Çonkar, K. Ulusan, H. ve Öztürk, M. (2006). *Genel Muhasebe* (3. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Çonkar, K.,Gökçe N. ve Telliöglü T.F.(2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.36, 71–84,

Demir, V. (2007) KOBİ’ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Son Taslağı ve Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı. 80, 43–58

Demir, V. ve Bahadır O. (2007). UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı. 23, 67–79.

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 28, , 21–48

Doğan, Z. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 14, 1–14

Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S.Y., (2005). *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunlarıyla Uyumlu*, (Birinci Basım). Ankara: Nobel Yayınevi

Ebiçliöglü, F.K. ve Kahraman, A. (2000). *Yönetim Muhasebesi*, Ankara: TURMOB Yayınları, No:104.

Elitaş, C. (2005). Yapılan Yasal Düzenlemeler Işığında Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Uygulamalı Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 70, 134–145

Elitaş, C. ve İlter, B. (2005). Türk Ticaret Yasa Tasarısına Göre Ticari Defterler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, 124–137

Erdoğan, M. (2006). Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29, 118–128

Eskew, R.K. & Jensen, D.L. (1992) Financial Accounting, Fourt Edition, McGraw-Hill, Inc, New York

Fritz, S. ve Lämmle, C. (2003). The International Process of Accounting Standards, 05.02.2008 <http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>,

Gökçen, G. Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu)*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.

Gökdeniz, Ü. (2004). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayım.

Gu F.ve Wang W. (2005). Intangible Assets, Information Complexity and Analysts' Earnings Forecasts. *Journal of Business Finance & Accounting*. 32(9–10), 1673–1702

Gücenme, Ü. ve Arsoy A. P. (2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Sayı 14, 1–12

Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.32, s149–159

Güvemli, O.(1989).*Amortisman ve Uygulamaları-Vergi Hukuku ve Finansman Açısından* (1. Baskı). İstanbul: Çağlayan Kitapevi.

How To Depreciate Property, Department of the Treasury Contents Internal Revenue Service, Publication 946, Cat. No. 13081F, www.irs.gov
http://www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/3237B818-8EF0-4D5C-A006-8FE8DF4DAAF1/1340/Ceyma_160165.pdf

Ildır, A. (2006). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. (3. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

International Accounting and Reporting Issues.(2001) Review, United Nations Publication, Sales No. E.03.II-D3, ISBN 92–1–112575–8, United Nations, Geneva, 2003

International Financial Reporting Standards, Illustrative corporate consolidated financial statements, PricewaterhouseCoopers, IFRS GAAP Plc, Consolidated financial statements 31 December 2006, www.pwc.com/ifrs

İbiş C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, s.25–43

Karapınar, A. (2003). Şirket Birleşmeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 2003, 83-98

Karapınar, A., Ayıkoğlu Z. ve Bayırlı R., (2007). Convergence And Harmonization With International Financial Reporting Standards: A Perspective Of Turkey, The Balkan Countries 1. International Conference on Accounting and Auditing, 8–9 Mart 2007, Edirne-Türkiye

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi

Kaynak, Z. (2005). Uluslararası ve Ulusal Ölçekte Muhasebe Standardı Yapıcı Kuruluşlar ve Çalışmaları. *Bülten Dergisi*, Sayı 158, 35–37

Kendirli, S. ve Şanöz, F. (2006). Küreselleşme Çerçevesinde Kurumsal Yönetişim (Corporate Governance) ve Firma Değeri. 5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi 15–17 Haziran 2006 TOKAT, 233–240

Kieso, D.E. & Weygant, J.J. (1992) *Intermediate Accounting*, Seventh Edition, John Wiley and Sons. Inc.,

Koçver F. ve Tezel Ç. (2006). Uluslararası Finansal raporlama Standartlarının Kobilerde Uygulanması, *Bülten Dergisi*, S. 167, 34–38

Kutukız, D.(2006). İşletme Karlılığında Maddi Olmayan Duran Varlıkların Önemi ve Bir Uygulama. *Ekev Akademi Dergisi*, S. 29, 337–346

Kwok, C. C. & Sharp, D. (2005), Power and International Accounting Setting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, No. 1: 74–99, Retrieved June 12, 2008, from Emerald.

Larson, K.D. & Miller, P.B.W, (1993). *Fundamental Accounting Principles*, Irwin Inc., Boston,

Mısırlıoğlu, İ. U. (2006). UFRS ve Basel II'nin işletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 76, 21–32

Otlı, F. ve Çukacı, Y.C. (2007). Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak 2007, 109–128

- Örten, R.ve Bayırlı R. (2007). TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I. *Yaklaşım Dergisi*, S. 172, 15–21
- Özbirecikli, A. (2005). Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara
- Özkan, A.(2003).Dönen Varlık/Duran Varlık Ayırımına Farklı Bir Yaklaşım Üzerine Düşünceler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.5, S.4, 97–108
- Özgür, F. (1987). Muhasebe ilkeleri, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3479, İstanbul, s.211
- Özkök, S. (2000). Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 2, 87–94
- Öztürk, B. (2006). Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4. Baskı, Ankara
- Perek, A. (2007). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İskonto Oranının UFRS Hükümlerine Göre Hesaplanması I, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, 141–153
- Pratt, J. (1993). Financial Accounting, Second Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati Ohio, S.158, s.17-20
- Saban, M. ve Genç M. (2002). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS–38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 70, 123–133
- Sağlam, N. (2006). Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Envanter ve Finansal Tabloların Hazırlanması. *Bülten Dergisi*, Y.16, Sayı169, 18-20
- Sanlı, N. (2002). Global Muhasebe Standartları, *Mali Çözüm Dergisi*, S.60, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07->, 26.05.2007
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 7, 73-80
- Seetharaman, A.M., Balachandran M. & Saravanan, A.S.(2004). Accounting Treatment of Goodwill: Yesterday, Today and Tomorrow Problems and Prospects in the International Perspective, *Journal of Intellectual Capital*, 5 /1, 131-152, Retrieved June 15, 2008, From Emerald Database.
- Seetharaman, A., Sreenivasan, J., Sudha R.& Yee, T.Y. (2006). Managing Impairment of Goodwill. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 7 No. 3, pp. 338-353, Retrieved June 15, 2008, From Emerald Database.

Sevilengül, O. (2001). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe* (Genişletilmiş 10.Baskı,). Ankara: Gazi Kitabevi.

Soderstrom, N. S.& Sun K. J. (2007) IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review , <http://dx.doi.org/10.1080/09638180701706732>, 06.03.2007

Sönmez, F. ve Bayri, O. (2004). TMS-10 Dönem Net Kârı veya Zararı Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler (UMS 8, UMS 35, SPK Tebliği), *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı 24, 68-78

Sönmez, F. (2004). 8 Nolu Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan- Maddi Duran varlıklar (UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak). *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 11, 79-101

Sönmez, F. ve Açan F. (2004). 14 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, (337 No'lu VUK Genel Tebliği, 25 No'lu SPK Tebliği ve TMS-14'le Desteklenmiş Olarak). *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 68, 133-151

Sözbilir, H. Yenigün T. (2003). *Muhasebeye Giriş*, (Genişletilmiş 2. Baskı), Afyon:Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları

Stolowy, H. Haller A. ve Klockhaus, V. (2001). Accounting for brands in France and Germany Compared With IAS 38 (Intangible Assets):An Illustration Of the Difficulty Of International Harmonization *The International Journal of Accounting* Vol. 36, 147–167

Süer, A. Z. ve Şenyiğit, Y.B. (2006). Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, 199–213

Şengel, S. (2007). TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Sağlam, N. Şengel S. ve Öztürk B. (Ed.), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)* (1. Baskı) içinde (975–1040). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Şengel, S. ve Sağlam, N. (2007). TFRS-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi. Sağlam, N. Şengel S. ve Öztürk B. (Ed.), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)* (1. Baskı) içinde (1293-1319). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Şensoy, N. (2003). Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Belek, Antalya, Mayıs 2003, 1-27

Şensoy N.(2006). Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu -V, 27 Şubat 2006

Terzi, S., Şen İ.K. ve Bülbül F. (2007). UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 81, 103-129

Teker, S.2000, "Standards Of Financial Reporting", Doğu Üniversitesi Dergisi, S. 1, s.174-183

Tokay, H. (2002). *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara: TÜV CERT Yayınları

Tokay, S., H., DERAN A. ve AKTAŞ R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* <http://www.mu.edu.tr/departments/iibf/tmes24/kitap/1-1.pdf>, 25.08.2008

Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006) Effects Of The Adoption Of European Union Standards On Accounting Practices, *Journal Of Financial Analyze Special Issue Published By Istanbul Chamber Of Certified Public Accountants For 17th World Congress of Accountants, November 2006*, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı, 76 (Özel Sayı), 13-16,

UFRS Cep Kitapçığı (2007). Deloitte, http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_audit_UFRScepkitapcigi2007_260907.pdf (19.09.2008)

Ulusan, H. (2005). Maddi Olmayan Varlıklar ve İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar ile İlgili Bir Araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 10, 69–103

Ulusan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS nin Kabulü veya IAS/IFRS ye Uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 15, 9-30

Ulusan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.8, S. 1, 129–154

Uysal, Ö.Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı, 87-108

Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 1, 31-57

Üstünel, B., (2005). 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak, *Mali Çözüm Dergisi*, S.72, 18-20

Vergi Usul Kanunu, <http://www.Gib.Gov.Tr>

Yalkın, Y. K. (2001) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMMOB) Çalışmaları ve Türkiye muhasebe Standartları, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 5, 1-14

Yalkın, Y. K. Demir, V. ve Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm*, Özel Sayı, (17. World Congress of Accountants), 291-307

Yardımcıoğlu, M. (2007). Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* Sayı 81, 63-68

Yardımcıoğlu, M. Demirel, N. ve Özer, V. (2008). Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm* Sayı 85, 43-58

Yükçü S. ve İçerli M.Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 82, 15-28