

MADDİ DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASINDA GERÇEĞE UYGUN DEĞER HİYERARŞİSİNİN KULLANILMASI

Yrd.Doç.Dr. Erkan ÖZTÜRK*

ÖZ

Bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca öngörülen amortisman yöntemlerine yönelik uygulamalar ile “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı uyarınca öngörülen amortisman yöntemlerine yönelik uygulamalar karşılaştırılarak, yeni yaklaşımların uygulanabilirliği sorgulanmak istenmiştir. Buna bağlı olarak, kalıntı değer tahmin edilerek amortisman hesaplamasına katılması ve “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardı uyarınca bir iktisadi kıymetin aktife girdiği tarih itibarıyla tahmin edilen kalıntı değerinin yararlı ömür süresi içerisinde değişmesi, gerçeğe uygun değer hiyerarşisi göz önünde bulundurularak hem maliyet modeline göre hem de yeniden değerlendirme modeline göre örneklendirilmiştir. Böylelikle, amortisman yöntemlerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama standartları çerçevesinde nasıl uygulanabileceğine yönelik öneriler sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Maddi Duran Varlıklar, Kalıntı Değer, Gerçeğe Uygun Değer.

Jel Sınıflandırması: M40, M41

USING THE FAIR VALUE HIERARCHY ON REPORTING OF TANGIBLE ASSETS

ABSTRACT

In this study, applicability of new approaches has been questioned by comparing applications of depreciation methods of Tax Procedure Law (TPL) and “TAS 16 Tangible Fixed Assets”. Accordingly, depreciation calculation by estimating residual value and change of this value that estimated on date of entry assets of a depreciation unit in useful life in accordance with “TAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” are exemplified both according to cost and revaluation models by taking into fair value hierarchy. Thus, recommendations of how to apply depreciation methods with Turkish Accounting/Financial Reporting Standards framework are presented.

Keywords: Tangible Assets, Residual Value, Fair Value.

Jel Classification: M40, M41

* Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, erkan.ozturk@klu.edu.tr

1. GİRİŞ

Uluslararası nitelikteki şirket sayısının giderek artması ve özellikle ekonomik alanda sınırların genişlemesi ile birlikte sosyal ve ekonomik alanlardaki ilişkiler uluslararası boyutta değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu dönüşümün bir sonucu olarak, sermaye piyasalarının önemi gün geçtikçe daha fazla artmış ve dolayısıyla muhasebede ortak dil oluşturulması ihtiyacı daha fazla önem kazanmıştır. Bu kapsamda, muhasebeye uluslararası düzeyde yön veren kuruluşlar konuyla ilgili birçok çalışmalar yapmışlardır.

Finansal bilgi amaçlı raporların birbirleriyle uyumlu hale getirilebilmesi amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturulmuştur. Türkiye’de ise, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırma çalışmalarının 1990’lara dayanmasına rağmen, konuya yönelik çalışmalar 1994’te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) ve 1999’da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) kurulmasıyla resmiyet kazanmıştır. TMSK, IAS ve IFRS’yi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı ile tercüme ederek muhasebe uygulayıcılarının yorum ve görüşlerine sunmuştur.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının kavramsal çerçevesi incelendiğinde, sermaye sahiplerinin bilgi beklentisine uygun finansal raporlar sunulabilmesi amacıyla tarihi maliyet esasına alternatif olarak gerçeğe uygun değer esasına dayalı bazı ölçüm yaklaşımlarına yer verildiği görülmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s. 20). Bu doğrultuda, raporlanacak finansal bilgilerin gerçeğe uygun değer hiyerarşisi göz önünde bulundurularak tespit edilmesi önem arz etmektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının birçok bölümünde geçmekte olan gerçeğe uygun değer kavramı, muhasebe uygulamalarından doğru finansal sonuçlar elde edilebilmesi açısından oldukça önemlidir. Bilimsel literatür incelendiğinde, gerçeğe uygun değer kavramının ve uygulama hiyerarşisinin birçok çalışma içerisinde farklı yönleri ile ele alındığı görülmektedir. Ancak, maddi duran varlıklar ile ilgili yapılmış çalışmaların birçoğunda; gerçeğe uygun değer, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı çerçevesinde sunulan açıklamalar sınırı içerisinde tartışılmıştır. Daha önce yapılmış olan çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada; maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti için, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standartlarının müşterek etkilerini göz önünde bulunduran çeşitli uygulamalara yer verilmiştir.

Yapılan bu çalışmada; ilk olarak, Türk Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarıncı öngörülen amortisman hesaplama yaklaşımları karşılaştırılmıştır. Ardından, gerçeğe uygun değer hiyerarşisine dayalı ölçüm esaslarının amortisman yaklaşımları üzerindeki etkileri de göz

önünde bulundurulurarak elde edilecek itfa değerlerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerine ilişkin çeşitli değerlendirmeler sunulmuştur.

2. AMORTİSMANA TABİ DEĞERİN SAPTANMASI VE AMORTİSMAN YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ

Amortisman ayrılacak varlığın piyasa değeri, zaman içerisinde enflasyon ve değer yitirme gibi sebeplerden ötürü defter değerinden farklılaşmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 69). Defter değerinin gerçeğe uygun değer esasında piyasa değerine yaklaştırılması ile amortisman hesaplaması daha sağlıklı bir biçimde yapılabilmektedir. Amortismana tabi değerın saptandığı bu süreçte, Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları farklı tespitlerde bulunmaktadır.

Bu bölümde, amortismana tabi değerin tespitinin nasıl yapılacağı değerlendirilecek, söz konusu tanımlamalar ve yöntemler incelenecektir. Böylelikle, konu ile ilgili kavramsal çerçeve oluşturulacaktır.

2.1. Amortisman Kavramı

Amortisman, bir duran varlığın aşınması, yıpranması, eskimesi veya modasının geçmesi durumları dikkate alınarak belirlenecek faydalı ömrü içerisinde gidere dönüştürülmesi işlemidir (Lazol, 2004: 156, Gençoğlu, 2010: 260).

Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen, sınırlı bir hizmet süresi olan, bir işletme tarafından mal ve hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için edinilen varlıklar amortismana tabidir. Söz konusu varlıklar kullanıldıkları süre içinde yıpranma, aşınma ve işletme fonksiyonlarına katkı verme gücünü yitirme olgusu ile karşı karşıyadır. Bu durum işletmenin katlandığı bir maliyeti ifade eder ve bu maliyet unsuru “amortisman” olarak nitelenir (Sevilengül, 2011: 410).

Amortisman kavramının varlık nedeni dört temel esasa bağlanmaktadır (Sevilengül, 2005: 422). Sevilengül’e göre amortisman kavramı;

- Değerleme,
- Tüketim,
- Yenileme ve
- Dağıtım,

yaklaşımları ile açıklanmaktadır.

Tablo 1. Amortismanın Oluşum Nedenleri

Amortisman Yaklaşımları	Amortismanın Amacı
Değerleme Yaklaşımı	Aktifin düzeltilmesi
Tüketim Yaklaşımı	Faydanın tüketilmesi
Yenileme Yaklaşımı	Sermayenin korunması
Dağıtım Yaklaşımı	Maliyetlerin dönemlere dağıtılması

Amortisman yaklaşımları, amortismanın varlık nedenini farklı açılardan ele almaktadır. **Değerleme** yaklaşımına göre amortisman, duran varlığın aktif içerisindeki gerçek değerini belirlemeye yarayan bir araçtır. **Tüketim** yaklaşımına göre amortisman, duran varlıklardan elde edilen faydanın tüketilmesi anlamına gelmektedir. **Yenileme** yaklaşımına göre amortisman, duran varlığın yenilenmesi için fon biriktirilmesi anlamı taşımaktadır. **Dağıtım** yaklaşımına göre ise amortisman, duran varlığın kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan değerinin faydalı olduğu süreye dağıtılmasıdır.

Bu yaklaşımlar ışığı altında amortisman ayırmanın amacının, duran varlıkların maliyetlerini sistemli olarak kullanıldıkları süreye dağıtmak ve her yıl payını gider kaydetmek suretiyle, kullanım süresi sonunda kullanılamaz hale geldiği varsayılan duran varlığın yenilenmesi için fon yaratmak olduğu söylenebilir (Gençoğlu, 2013: 391).

2.2. İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi Değerinin Tespiti

Finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgi düzeyi hem güvenilir, hem de yatırım ve yönetim kararlarında etkili olabilecek yeterlilikte olmalıdır (Tokay ve Deran, 2008: 17). Tarihi maliyet esasına dayalı olarak yapılan değerlemeler finansal bilgi kullanıcıları için güvenilir bilgi sunmaktadır; ancak bu bilgi, karar verme aşamasında bazen yararlı bilgi sağlayamamaktadır. Bu sebeple, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi değerinin tespit edilebilmesi için, öncelikli olarak değerinin gerçeğe uygun bir biçimde saptanabilmesi ve sonraki aşamada ise, amortisman kapsamının ve yönteminin belirlenmesi gerekmektedir.

2.2.1. İktisadi Kıymetin Gerçeğe Uygun Değerinin Saptanması

Varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan bir iktisadi kıymet maliyet esaslı kavramı gereğince işletmenin aktifine maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Ancak zaman içerisinde, tarihi maliyet esasına göre yapılan kaydın değeri ile cari değer arasında fark ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, varlığın kullanımındaki değişiklikler, beklenmedik aşınma ve yıpranmalar ve teknolojik gelişmeler varlığın değeri ve kullanım ömrü üzerinde etkili olmaktadır. Böyle bir durumda; kayıtlı değer, zamanın şartlarına uygun ve söz konusu varlığın kalan kullanım ömrü ile orantılı bir büyüklükte izlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 269-271. Maddeleri göz önünde bulundurulduğunda, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin işletme aktifine girdikten sonraki süreçte **maliyet modeli** ile değerlendirildiği anlaşılmaktadır (Ayçiçek, 2011: 126). Maliyet modeli, bir iktisadi kıymetin, varlık olarak ilk muhasebeleştirmeden sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklükleri düşüldükten sonra kalan değeri ile gösterilmesini ifade etmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, muhasebeleştirme sonrası değerinde değişiklik meydana gelen bir varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması halinde **yeniden değerlendirme modelinin** kullanılmasını önermektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş

değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS-16: Maddi Duran Varlıklar Standardı, Md. 31).

Yeniden değerlendirme modeli gerçeğe uygun değer esasları ile birlikte uygulanabilmektedir (Yükücü ve İçerli, 2007: 19). Bu sebeple, yeniden değerlendirme modelinin gerçeğe uygun değer hiyerarşisi ile uyumlu olarak icra edilmesi ve amortisman tabi değerlerin cari değer üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi gereğince yapılacak değerlendirmede öncelik, yeniden değerlendirilecek varlıkların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarında olacaktır. Ancak bazı durumlarda bu fiyat bilgisi yeniden değerlendirme için yararlı bilgi sağlayamamaktadır (TFRS-13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, s. 13). Bu gibi durumlarda, yeniden değerlendirilecek varlıklara benzer türdeki varlıkların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları baz alınabilmektedir. Yeniden değerlendirilecek varlık için fiyat bilgisi sunan aktif bir piyasanın bulunmaması halinde ise, *piyasa yaklaşımı*, *gelir yaklaşımı* veya *maliyet yaklaşımı* ölçüsünde uygulanacak bir değerlendirme yaklaşımı yardımı ile gerçeğe uygun değer ölçümü yapılmalıdır (Pamukçu, 2011: 87). Bunlarla birlikte, gerçeğe uygun değer tespit edilirken, uygulanacak yaklaşımın makul seviyede desteklenebilir olması önem arz etmektedir.

Yeniden değerlendirme yapılması halinde; o tarihteki birikmiş amortisman tutarı, yeniden değerlendirme yapılan varlığın brüt defter değerinde yapılacak değişiklik ile orantılı olarak değiştirilmektedir. Böylelikle, yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olmaktadır.

2.2.2. Amortisman Tabi Değerin Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisine Göre Belirlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesi uyarınca; işletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılması planlanan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin; alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlemeye ilişkin kanunlar çerçevesinde tespit edilen değerleri amortisman işlemine tabidir.

TMS 16, amortisman tabi değerlerin belirlenmesi konusunda Vergi Usul Kanunu mevzuatına göre oldukça önemli bazı değişiklikler getirmektedir. Bu değişikliklerden en önemlisi, amortisman tabi iktisadi kıymetin amortisman tabi değerinin hesaplanmasında kalıntı (hurda) değerinin¹ önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelinden düşülmesidir (Şen, 2011: 138). Ancak kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Hesaplama, paranın zaman itibarıyla değerinde dikkate alınması gereklidir.

TMS 16, Madde 6'ya göre amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir. VUK kalıntı değerini önemsiz olarak kabul ederken, TMS 16 kalıntı değerinin doğru tespiti ve hesaplamalarda kullanılmasını önemini vurgulamaktadır. Varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin

¹ *Kalıntı değeri*, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkartılması sonucunda elde edilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır.

defter değerini aştığı durumlarda dahi amortisman gideri finansal tablolara yansıtılır. Varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükseldiği durumda da amortisman ayırma işlemi durdurulur.

Kalıntı değer belirlenirken, makul seviyede tahmin yapılması ve bu tahminin düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s. 18). Kalıntı değerdeki değişiklikler bir tahmin niteliğinde olduğundan, TMS 8 hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. (Örten vd., 2010: 201). Ancak, kalıntı değer gerçeğe uygunluğu konusundaki güvensizlik, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman tabi değerlerine olan güven düzeyini de azalmaktadır. Bu durumda, yapılacak amortisman hesaplamaları ve nihayetinde yapılacak kayıtların geçerliliği ile ilgili kuvvetli şüphe meydana gelmektedir. Bu şüphenin en aza indirilebilmesi için, amortisman tabi değer gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre belirlenmesi, uygun bir çözüm önerisi olarak düşünülmektedir.

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre bir varlığın veya yükümlülüğün değeri, güvenilir olarak ölçülebilen piyasa fiyatı, emsal olarak ölçülebilen piyasa fiyatı veya bunların bulunmaması durumunda seçilebilecek uygun değerlendirme tekniğiyle belirlenecek bir büyüklüğü ifade etmektedir (TFRS-13, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü: s. 13). Buna göre, kalıntı değer tahminlerinin, gerçeğe en uygun değer hiyerarşisi içerisinde yapılması gerekmektedir.

2.3. Amortisman Yöntemlerinin İncelenmesi

Muhasebe literatüründe adı geçen ve farklı şekillerde uygulanan çeşitli amortisman yöntemleri bulunmaktadır. Genel kabul görmüş yaklaşıma göre amortisman yöntemi uygulaması, amortisman tabi varlıkların maliyetinin dönemlere dağıtılması işlemidir. Buna göre, seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarı üzerinde belirleyici olacaktır. (Süer ve Şenyiğit, 2006: 209).

2.3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Yöntemleri

Amortisman işlemlerine ilişkin temel konular ve amortisman ayırma yöntemleri Vergi Usul Kanunu'nun 313-321. Maddeleri arasında ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi (hızlandırılmış yöntem) ve fevkalade amortisman yöntemi (olağanüstü amortisman yöntemi) olmak üzere üç amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman oranı % 50'yi aşmamak koşuluyla normal usule göre belirlenen oranın iki katı uygulanmaktadır. Fevkalade amortisman yöntemi ise, tamamen VUK'un 317'nci Maddesi'nde belirtilen özel koşulların ortaya çıkması halinde uygulanabilecek, arıza bir yöntemdir (İpekoğlu ve Tekşan, 2008: 46).

Mükellefler "normal" ve "azalan bakiyeler" usullerinden birini "iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil etmek" koşuluyla, diledikleri gibi seçebilmektedirler. VUK'un 320 Maddesi'ne göre normal usul seçilirse bir usulden bir daha dönülemez iken, keyfiyeti beyannamelerde ve bilançolarda belirtilmek koşuluyla azalan bakiyeler usulünden, normal usule geçiş kabul edilmektedir. Ancak, bu geçişte de amortisman süresi değiştirilmemektedir.

Normal Amortisman Yöntemi: VUK, Md. 315'e göre; Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi: VUK, Md. 315'e göre; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Fevkalade Amortisman Yöntemi: Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; ancak, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini izleyen faaliyet yıllarında değiştiremezler. Ancak, VUK Madde 317'ye göre; amortismanına tabi varlığın, olağanüstü bir durum neticesinde, normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması durumunda, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

VUK Madde 320'de, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmeye ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerinin amortisman süresinin son yılında itfa edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Kanunda yer alan bu sınırlı uygulama *kıst amortisman* olarak adlandırılmaktadır.

2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Yöntemleri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının amacı, maddi duran varlıkların (devamlı kullanım amaçlı) ve bunların amortismanlarının değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak bilanço eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin belirlenmesidir (Örten vd., 2010: 207).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca ve sistemli bir biçimde dağıtımı için kullanılacak yöntemler; doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç tanedir. Bu yöntemlerden, doğrusal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleri VUK'un da yer almaktadır. TMS 16'da yer verilen üretim miktarı yöntemi ise; VUK içerisinde, madenler için ayrılması gereken amortisman tutarının hesaplanmasında kullanılmaktadır (Hatunoğlu ve Kılıç, 2014: 61).

TMS 16, md. 75 'de amortisman yönteminin seçimi ve amortismanına tabi varlıkların yararlı ömür tahminlerini belirlerken işletmelerin kendi tecrübelerine dayandırarak takdir edeceği belirtilmiştir.

Doğrusal Amortisman Yöntemi: Doğrusal amortisman yöntemi Türk Vergi Mevzuatında kabul edilen normal amortisman yöntemi ile aynı şekilde hesaplanıp aynı sonucu vermeye birlikte

varlığın kalıntı değeri olduğu ve yıllara göre değiştiği durumlarda farklı sonuç vermektedir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri Türk Vergi Mevzuatında kabul edilen normal amortisman yönteminde olduğu gibi yararlı ömrü boyunca sabittir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Azalan bakiyeler yönteminde muhasebesi ve uygulaması Türk Vergi Mevzuatına benzer, fakat, standartta bu usulün uygulanması için azami ve asgari bir oran yoktur. Vergi mevzuatının aksine oran (yararlı ömür) belirlemek serbesttir. Yöntemde önemli olan, amortisman giderinin, yararlı ömür boyunca azalarak hesaplanmasıdır. (Akpınar, 2012: 230)

Üretim Miktarlarına Göre Amortisman Yöntemi: Varlığın çalışma yoğunluğu oran hesaplamada esas alınır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

VUK’ da binek otomobiller için geçerli olan *kıst amortisman* uygulaması ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’ndaki anlayış arasında da farklılık bulunmaktadır. VUK’ daki uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak ele alınmaktayken, standartlarda ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle; VUK’a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir (Elitaş vd., 2009: 22).

2.3.3. Amortisman Yöntemlerinin VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması

Amortisman yöntemlerinin ve uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yapılan karşılaştırması aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

Tablo 2. Amortisman Yöntemlerinin VUK ve TMS Açısından Karşılaştırması

	Vergi Usul Kanunu	Türkiye Muhasebe Standartları
Amortisman Tabi Değer	Maliyet bedelidir.	Maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki değerdir.
Amortisman Ayırma Sınırı	880TL ² dir.	Sınır belirtilmemiştir.
Amortisman Tabi Kısımlar	Varlığın bütünüdür.	Varlığın kısımlarıdır.
Amortisman Dönemi	Varlığın aktife girdiği dönem başlamaktadır.	Varlık kullanılabilir olduğunda başlamaktadır.
Amortisman Süresi	Maliye bakanlığınca belirlenmektedir.	İşletme tarafından belirlenecek yararlı ömürdür.
Amortisman Tutarı	Maliyet bedeli ölçüsünde sabittir.	Kalıntı değer tahminindeki değişmeye göre değişebilir.
Amortisman Yöntemleri	- Normal - Azalan bakiyeler - Olağanüstü	- Doğrusal - Azalan bakiyeler - Üretim Miktarı

² 01.01.2015 tarihinden itibaren doğrudan gider yazma sınırı 880 TL’dir.

Amortismanı Durdurma	Varlık satıldığında veya faydalı ömür sona erdiğinde amortisman ayırma işlemi durdurulur.	Satış amaçlı duran varlıklar ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
Kıst Amortisman Uygulaması	Binek otomobillerde uygulanmaktadır. İlk yılın hesaplanmayan amortisman tutarı son yıla ilave edilmektedir.	Tüm duran varlıklara uygulanmaktadır. İlk yılın hesaplanmayan amortisman tutarı son yıla müteakip yılın ilgili aylarında itfa edilmektedir.

Kaynak: Hatunoğlu ve Kılıç, 2014: 65'den uyarlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları, piyasa katılımcılarının ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak güvenilir ve şeffaf finansal tabloların oluşturulması için finansal tablo kalemlerinin açıklanan değerlendirme ölçüleri kapsamında değerlendirilmesini öngörmektedir (Özkan ve Acar, 2010: 43).

TMS 16 gereğince, işletmenin, amortisman oran ve yöntemini kendi belirleme yetkisi esas olduğu için, başlangıçta belirlediği koşullarda, sonradan ortaya çıkan değişiklikler nedeniyle, kendisi istediği gibi yararlı ömrü, amortisman oranını ve amortisman yöntemini değiştirebilmektedir. Oysa, Türk vergi mevzuatında, böyle bir serbesti olmayıp, VUK' un 339 Seri No.lu Genel Tebliği' ne göre, Bakanlıkça söz konusu listelerde belirlenen amortisman oran ve sürelerinin dışına çıkılması mümkün değildir (Akyol, 2005: 8).

TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların kalan faydalı ömürleri ve buna bağlı olarak seçilen amortisman oranlarının gerçekçiliği her dönem test edilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılan değer artırıcı harcamalar, bakım ve tamir gibi uygulamaların düzenli bir biçimde yapılması varlığın faydalı ömrünü uzatırken, teknolojiye veya ürünün piyasasında meydana gelen değişimler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu durumlar göz önüne alındığında varlığın kalan faydalı ömründe ve amortisman oranlarında değişiklik yapılması gerekir ve belirlenen yeni duruma uygun hale getirilir (Örten vd., 2010: 212).

Türkiye muhasebe standartları kapsamında yukarıda belirtilen yöntem ve yaklaşımların uygulanabilirliği örneklendirilmeye çalışılacaktır.

3. “TMS 16”, “TMS 8” VE “GERÇEĞE UYGUN DEĞER HİYERARŞİSİ” ÇERÇEVESİNDE AMORTİSMAN YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASI

Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde amortisman yöntemleri uygulanırken ağırlıklı olarak TMS 16 ve TMS 8 standartları göz önünde bulundurulmaktadır.

TMS 16, Madde 51'e göre; bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmeli ve beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde yapılan değişiklik kapsamında yeniden hesaplanmalıdır.

Çalışmanın bu bölümünde; literatürde yer alan doğrusal amortisman, azalan bakiyeler amortisman ve üretim miktarına göre amortisman yöntemlerine ait uygulamalar maliyet modeli ve

yeniden değerlendirme modeli çerçevesinde örneklendirilmeye çalışılmıştır. Sunulan örnekler; TMS 16, TMS 8 ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisi göz önünde bulundurularak detaylandırılmıştır.

3.1. Maliyet Modeli Uygulaması

Maliyet bedeli 100.000TL olan bir maddi duran varlık T1 döneminin 8. ayında satın alınarak işletme aktifine alınmıştır. Söz konusu maddi duran varlık 9. aydan itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Maddi duran varlığın işletme yönetiminin belirlenen faydalı ömrü 5 yıl olup, faydalı ömrün sonundaki kalıntı değerinin 12.700TL³ olacağı tahmin edilmektedir. Yıllık faiz oranının %5 olduğu varsayılacaktır. Maddi duran varlığın 1. Yıl 2.500 ton, 2. Yıl 3.000 ton, 3. Yıl 3.500 ton, 4. Yıl 4.000 ton ve 5. Yıl 2.000 ton olmak üzere, ekonomik ömrü boyunca toplam 15.000 ton üretim gerçekleştirmesi beklenmektedir.

$$\text{Kalıntı değerinin bugünkü değeri} = 12.700 / (1+0,05)^5 = 10.000\text{TL}$$

$$\text{Amortisman tabi tutar} = 100.000 - 10.000 = 90.000\text{TL}' \text{ dir.}$$

Örnek gereği T4 döneminde, tahmin edilen kalıntı değerinin bugünkü değer hesap sonucu 5.000TL⁴ olarak değiştirilecektir. Yapılan değişik, muhasebe tahminindeki değişiklik niteliğinde olduğundan, yalnızca ileri tarihlerdeki hesaplamalara dahil edilecektir.

3.1.1. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması:

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 90.000 / 5 = 18.000\text{TL} \text{ olacaktır.}$$

Maddi duran varlığın aktife alındığı yıl kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. Buna göre ilk yıl, söz konusu duran varlığın kullanımına başlandığı 9., 10., 11. ve 12. aylar için amortisman hesaplanacaktır. Kalan aylara isabet eden tutarlar ise müteakip yılın ilgili aylarında amorti edilecektir.

Tablo 3. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,20 \times \frac{4}{12}$	6.000	6.000	84.000
T2	0,20	18.000	24.000	66.000
T3	0,20	18.000	42.000	48.000
T4	0,20	18.000	60.000	30.000
T5	0,20	18.000	78.000	12.000
T6	$0,20 \times \frac{8}{12}$	12.000	90.000	-

Örnek gereği T4 döneminde kalıntı değer tahmini 10.000TL'den 5.000TL'ye düşerse, bu değer ilgili dönemin net defter değerine ilave edilecek⁵ ve bu fark kalan dönemlere ait amortisman tutarlarına, önceden hesaplanan bakiyeleri ile orantılı şekilde dağıtılacaktır.

³ Gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre gerçeğe en uygun değer 12.700TL olabileceği değerlendirilmiştir.

⁴ Gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre kalıntının gerçeğe en uygun değerinde değişme olacağı öngörülmüştür.

T4 döneminde yeniden hesaplanan net defter değeri;

$48.000 + 5.000 = 53.000\text{TL}$ olacaktır ve kalan dönemlerde bu tutar amorti edilecektir.

$$\text{T4 dönemi amortisman tutarı} = 18.000 + \frac{18.000}{48.000} \times 5.000 = 19.875\text{TL}$$

$$\text{T5 dönemi amortisman tutarı} = 18.000 + \frac{18.000}{48.000} \times 5.000 = 19.875\text{TL}$$

$$\text{T6 dönemi amortisman tutarı} = 12.000 + \frac{12.000}{48.000} \times 5.000 = 13.250\text{TL}$$

şeklinde hesaplanacaktır.

Tablo 4. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması (Kalıntı değer tahmini değiştirilmiş)

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,20 \times \frac{4}{12}$	6.000	6.000	84.000
T2	0,20	18.000	24.000	66.000
T3	0,20	18.000	42.000	48.000
T4	0,20	18.000+1.875	61.875	33.125
T5	0,20	18.000+1.875	81.750	13.250
T6	$0,20 \times \frac{8}{12}$	12.000+1.250	95.000	-

3.1.2. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması:

Azalan bakiyeler yönteminde doğrusal amortisman yönteminde kullanılan amortisman oranının iki katı kullanılmaktadır.

Tablo 5. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,40 \times \frac{4}{12}$	12.000	12.000	78.000
T2	0,40	21.600	33.600	56.400
T3	0,40	12.960	46.560	43.440
T4	0,40	7.856	54.416	35.584
T5	Kalanı	11.584	66.000	24.000
T6	$0,40 \times \frac{8}{12}$	24.000	90.000	-

T4 döneminde yeniden hesaplanan net defter değeri;

$43.440 + 5.000 = 48.440\text{TL}$ olacaktır ve kalan dönemlerde bu tutar amorti edilecektir.

$$\text{T4 dönemi amortisman tutarı} = 7.856 + \frac{7.856}{43.440} \times 5.000 = 8.760\text{TL}$$

$$\text{T5 dönemi amortisman tutarı} = 11.584 + \frac{11.584}{43.440} \times 5.000 = 12.917\text{TL}$$

⁵ Kalıntı değer tahmininde bir artış olması durumunda, artış tutarının net defter değerinden düşülmesi gerekmektedir.

$$T6 \text{ dönemi amortisman tutarı} = 24.000 + \frac{24.000}{43.440} \times 5.000 = 26.763\text{TL}$$

Tablo 6. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması (Kalıntı değer tahmini değiştirilmiş)

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,40 \times \frac{4}{12}$	12.000	12.000	78.000
T2	0,40	21.600	33.600	56.400
T3	0,40	12.960	46.560	43.440
T4	0,40	7.856+904	55.320	39.680
T5	Kalanı	11.584+1.333	68.237	26.763
T6	$0,40 \times \frac{8}{12}$	24.000+2.763	95.000	-

3.1.3. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi

$$\text{Amortisman oranı} = (100.000 - 10.000) \text{ TL} / 15.000 \text{ ton} = 6 \text{ TL/ton}$$

Tablo 7. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi Uygulaması

Yıllar	Amortisman Hesaplaması	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$2.500 \times 6 \times \frac{4}{12}$	5.000	5.000	85.000
T2	3.000×6	18.000	23.000	67.000
T3	3.500×6	21.000	44.000	46.000
T4	4.000×6	24.000	68.000	22.000
T5	2.000×6	12.000	80.000	10.000
T6	$2.500 \times 6 \times \frac{8}{12}$	10.000	90.000	-

T4 döneminde yeniden hesaplanan net defter değeri;

$$46.000 + 5.000 = 51.000\text{TL olacaktır ve kalan dönemlerde bu tutar amorti edilecektir.}$$

$$T4 \text{ dönemi amortisman tutarı} = 24.000 + \frac{24.000}{46.000} \times 5.000 = 26.609\text{TL}$$

$$T5 \text{ dönemi amortisman tutarı} = 12.000 + \frac{12.000}{46.000} \times 5.000 = 13.304\text{TL}$$

$$T6 \text{ dönemi amortisman tutarı} = 10.000 + \frac{10.000}{46.000} \times 5.000 = 11.087\text{TL}$$

Tablo 8. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi Uygulaması (Kalıntı değer tahmini değiştirilmiş)

Yıllar	Amortisman Hesaplaması	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$2.500 \times 6 \times \frac{4}{12}$	5.000	5.000	85.000
T2	3.000×6	18.000	23.000	67.000
T3	3.500×6	21.000	44.000	46.000
T4	4.000×6	24.000+2.609	70.609	24.391
T5	2.000×6	12.000+1.304	83.913	11.087
T6	$2.500 \times 6 \times \frac{8}{12}$	10.000+1.087	95.000	-

3.2. Yeniden Değerleme Modeli Uygulaması

Maliyet modeli uygulama örneğine ilave olarak; T3 döneminde, söz konu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre yeniden değerlemeye tabi tutulduğu ve değerinde %10 oranında artış meydana geldiği örneklendirilecektir. Bu değişiklik bir tahmin niteliğinde değildir. Bununla birlikte, söz konusu maddi duran varlığın mukayyet değeri üzerinde değişiklik yapılması gerektiğinden; amortisman tutarı için hem geriye dönük, hem de ileriye dönük hesaplama yapılacaktır.

%10 artış sonucunda duran varlığın defter değeri 100.000TL'den 110.000TL'ye yükselecektir. 10.000TL değerindeki bu artışla beraber, T1 dönemindeki amortisman tabi değer de 90.000TL'den 100.000TL'ye yükselecektir. Buna göre, amortisman tabi değerdeki oransal artış aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Amortisman Tabi Değerdeki Oransal Artış: } 10.000 / 90.000 = \%11,1\bar{1}$$

3.2.1. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması:

T3 döneminde yapılacak yeniden değerlendirme hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Birikmiş Amortisman Değer Artışı : } 24.000 \times \%11,1\bar{1} \cong 2.666,7\text{TL}$$

Tablo 9. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (%11,1) Arttırılmış	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,20 \times \frac{4}{12}$	6.000+666,7	6.666,7	93.333,3
T2	0,20	18.000+2.000	26.666,7	73.333,3
T3	0,20	18.000+2.000	46.666,7	53.333,3
T4	0,20	18.000+2.000+1.875	68.541,7	36.458,3
T5	0,20	18.000+2.000+1.875	90.416,7	14.583,3
T6	$0,20 \times \frac{8}{12}$	12.000+1.333,3+1.250	105.000	-

3.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

T3 döneminde yapılacak yeniden değerlendirme hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Birikmiş Amortisman Değer Artışı : } 33.600 \times \%11,1\bar{1} \cong 3.733,3\text{TL}$$

Tablo 10. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması

Yıllar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (%11,1) Arttırılmış	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$0,40 \times \frac{4}{12}$	12.000+1.333,3	13.333,3	86.666,7
T2	0,40	21.600+2.400	37.333,3	62.666,7
T3	0,40	12.960+1.440	51.733,3	48.266,7
T4	0,40	7.856+872,9+904	61.366,2	43.633,8
T5	Kalanı	11.584+1.287,1+1.333	75.570,3	29.429,7
T6	$0,40 \times \frac{8}{12}$	24.000+2.666,7+2.763	105.000	-

3.2.3. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi

T3 döneminde yapılacak yeniden değerlendirme hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

Birikmiş Amortisman Değer Artışı : $23.000 \times \%11,1 \cong 2.555,6\text{TL}$

Tablo 11. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi Uygulaması

Yıllar	Amortisman Hesaplaması	Amortisman Tutarı (%11,1) Arttırılmış	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
T1	$2.500 \times 6 \times \frac{4}{12}$	5.000+555,6	5.555,6	94.444,4
T2	3.000×6	18.000+2.000	25.555,6	74.444,4
T3	3.500×6	21.000+2.333,3	48.888,9	51.111,1
T4	4.000×6	24.000+2.666,7+2.609	78.164,6	26.835,4
T5	2.000×6	12.000+1.333,3+1.304	92.801,9	12.198,1
T6	$2.500 \times 6 \times \frac{8}{12}$	10.000+1.111,1+1.087	105.000	-

4. SONUÇ

Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına göre, işletmeler kendileri için en uygun amortisman hesaplama yöntemini tercih ederek, sahip oldukları duran varlıklarını faydası tükendiği ölçüde amorti etmeli, geçerli bir maliyet dağılımı yapmalı ve böylece sermayelerini korumalıdır. Ayrıca standartlarda, maddi duran varlıklarının cari değerinde meydana gelen değişimleri yeniden değerlendirme modeli yardımı ile finansal raporlarına yansıtılmaları gerekliliği de izah edilmektedir. Buna karşın; Vergi Usul Kanunu'nun 269-271. Maddeleri, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletme aktifine girdikten sonraki süreçte maliyet modeli ile değerlendirilebileceği; 313-321. Maddeleri, amortisman hesaplamalarının normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi kullanılarak yapılabileceği yönünde bazı kısıtlamalar getirmektedir. Bu sebeplerle; işletmeler, aktiflerini ve sermayelerini koruyabilecek niteliğe sahip amortisman yöntemini seçmemekte ve varlıklarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikleri finansal raporlarına yansıtamamaktadır.

Bu çalışmada; TMS 16 kapsamındaki amortisman yöntemleri, amortisman tabi bir duran varlığın ve bu varlık için tahmin edilen kalıntı değerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimler göz önünde bulundurularak örneklendirilmiştir. Sunulan örnek içerisindeki duran varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimler gerçeğe uygun değer hiyerarşisi çerçevesinde ele alınmış ve bu değişimlerin hesaplama sonuçlarına etkileri yeniden değerlendirme modeli başlığı altında açıklanmaya çalışılmıştır.

Mevcut vergi yasalarında gerçekleştirilmesi arzu edilen bazı düzenlemeler ile, maddi duran varlıkların faydalı ömürleri içerisindeki değerleri, kalıntı değer tahmini, itfa süresi içerisinde kalıntı değer tahmininde meydana gelebilecek değişiklikler ve varlığın brüt defter değerinde meydana gelebilecek değişimler göz önünde bulundurularak belirlenebilecektir.

Hesaplamlarda; kullanılacak kalıntı değerinde meydana gelen değişiklikler bir tahmin niteliğinde olduğundan; hem cari dönemin amortisman gideri, hem de maddi duran varlığın geriye kalan faydalı ömrü içerisindeki amortisman giderleri değiştirilecek ve böylece, yapılan değişiklikler ilgili dönemin finansal raporlarına yansıtılacaktır. Diğer yandan, yeniden değerlemesi yapılan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklik, geçmişe yönelik yeniden düzenleme gerektiren bir hesaplama yapılması ile finansal raporlara yansıtılacaktır. Örneklerle de izah edilmeye çalışılan bu hesaplamalar ile, aktife kayıtlı bir maddi duran varlığın finansal raporlarda izlenmesi gereken gerçek değeri belirlenmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akpınar, A. (2012) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara.
- Akyol, M. E. (2005) “Dönem Sonu İşlemlerinde Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Aralık, 212: 8-12.
- Ayçiçek, F. (2011) “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçülmesinde İşletmeye Özgü Değer Olarak Kullanım Değeri”, Mali Çözüm, 103: 121-131.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007) “UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçütleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 23: 65-79.
- Elitaş, C., Akyüz, Y. ve Bulca, H. (2009) “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, 94: 17-32.
- Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y. ve Karabınar, S. (2013) “Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları.
- Gençoğlu, Ü. G. (2010) “Genel Muhasebe”, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- Lazol, İ. (2004) “Genel Muhasebe”, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Hatunoğlu, Z. ve Kılılı, M. (2014) “Tarım İşletmelerinde TMS Çerçevesinde Amortisman Uygulamaları”, 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu, 29-31 Mayıs, Bursa.
- İpekoğlu, A. ve Tekşan, M. (2008) ”Mükelleflerin Faydalı Ömür ve Amortisman Oranı Hususunda Tespit veya İzahat için Maliye Bakanlığına Başvurabilecekleri Durumlar”, Vergi Dünyası Dergisi, 326: 45-49.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010) “Türkiye Muhasebe-Finansa Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, S. ve Acar, E. E. (2010) “Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, 97: 49-85.

Pamukçu, F. (2011) “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, 103: 79-95.

Sevilengül, O. (2005) “Genel Muhasebe”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2011) “Genel Muhasebe”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Süer, A. Z. ve Şenyiğit, Y. B. (2006) “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması” Mali Çözüm Dergisi, 74: 199–213.

Şen, Ç. (2011) “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, 106: 133-159.

Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008) “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçütleri”, Mali Çözüm, 90: 15-47.

Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007) “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, 82: 15-28.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Türkiye Finansal Raporlama Standardı No: 13 – Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü.

Türkiye Muhasebe Standardı No:16 – Maddi Duran Varlıklar.

Vergi Usul Kanunu, 3 Mart 2014 tarih, 435 Sıra No' lu ve 28961 sayılı Resmi Gazete.