

## **MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**  
Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi  
hilmik@sakarya.edu.tr

**Öğr. Gör. Aydın BAĞDAT**  
Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO  
aydinbagdat@duzce.edu.tr

### **ÖZET**

*Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar finansal raporlarda yer alan verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, fon toplanması sürecinde engeller ortaya çıkarmakta, uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması, farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi, tüm ülkelerde aynı muhasebe standartlarının uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS)'nin ülkemizde uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır.*

*Büyüme ve gelişme çabası içinde olan büyük çaplı işletmeler için finansal durum tablosunun temel ve önemli bölümlerinden biri olan maddi duran varlıkların uygulamalarını açıklayan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı da bu standartlardan biridir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Maddi Duran Varlıklar Standardı, Muhasebe, Amortisman.*

## **TANGIBLE FIXED ASSETS STANDARD AND ACCOUNTING**

### **ABSTRACT**

*The application of different accounting standards in countries make it hard to compare the data in the financial reports and gives way to obstades in the process of collecting funds and also gives way to difficulties in buying, selling or joining the international companies. It is an essential fact that all those differents should come to an end, the different applications of accounting standards should be compatible with each other and the same accounting standards should be applied in all countries. From this point of view, it is now a clear fact that the standards of Accounting in Turkey and The Standards of Financial Reporting in Turkey should be put into effect in Turkey.*

*It's noted that Accounting Standard, TAS 16 is one of those basic and most important parts of financial statements the assets for growing and developing worldwide business companies.*

**Keywords :** *Tangible Fixed Assets Standard, Accounting, Depreciation.*

## **1. Giriş**

Finansal tabloların muhasebe anlamında şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçek durumu yansıtır olabilmesi için finansal tablo kalemlerinin tüm dünyada aynı muhasebe ilkeleri dahilinde mali tablolara yansıtılması ve ölçülmesi gereklidir. Dolayısıyla, uygulanan muhasebe yaklaşımlarının ve finansal raporlama standartlarının uluslararası normlarda genel kabul görmüş olması esastır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards- IFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan mali tabloların karşılaştırılmasına imkan vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca mali tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını dürüst olarak yansıtacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standardı-16, ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standardı-16'nın Türkiye koşullarına uyarlanmış halidir. Bu standart, maddi duran varlıkların alımına ilişkin muhasebe kayıtları, amortisman hesabı, yeniden değerlendirme, değer düşüklüğü ve bilanço dışı bırakılması gibi işlemlerin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin düzenlemeler getirmektedir.

## **2. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amaç ve Kapsamı**

Standartın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir(TMS 16, 1). Maddi duran varlıkların muhasebe işlemleri bu standartta verilen bilgiler çerçevesinde yapılmaktadır.

Ancak satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli bazı yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanamaz (TMS 16, 3).

Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı bir işletmenin kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, ilgili varlıklara ilişkin amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri TMS 16 ile düzenlenmiştir(TMS 16, 4).

## **3. Standartta Geçen Tanımlar**

Standartın diğer maddelerinde bahsedilen veya vurgu yapılmış olan bazı terimlerin anlamları standardın daha iyi anlaşılması için 6. madde de açıklanmıştır. Yapılan bu tanımlamalar aşağıda sıralanmıştır:

**Taşıyıcı bitki:** Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığı çok düşük olan yaşayan bir bitkidir .

**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 ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

**Amortisman tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşümesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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

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

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

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

**Maddi duran varlıklar:** Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

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

**Bir varlığın kalıntı değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

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

#### **4. Muhasebeleştirme**

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardının 7. maddesine göre maddi duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için, bu varlıklardan gelecekte işletmenin yararlar sağlanması gerekmektedir. Bunun için de ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekmektedir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilmektedir(Kıymetli, 2013: 23).

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir

maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır(Kızıl A. ve Diğ. 2013: 172)(TMS 16, 8).

	Borç	Alacak
297 DİGER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	XXX	
157 DİGER STOKLAR		XXX
157.09 Yedek parça ve malzemeler		

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. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. (TMS 16, 9-10)

#### **4.1. Maliyet ve Ölçümü**

Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre, gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir(VUK, 269). Değerlemede esas alınacak maliyet bedeline, satın alma bedeline ek olarak; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler dahil edilecek, bunların dışında yine satın alma bedeline ek olarak yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri ise mükellefin isteğine göre ya maliyete dahil edilecek ya da gider yazılacaktır (VUK, 270).

Maddi duran varlığın muhasebeleştirme sürecindeki maliyetler ise standartta iki bölümde anlatılmıştır. Başlangıç maliyetleri varlığın işletmeye ilk alındığında katlanılan maliyetleri; sonraki maliyetler ise işletme içinde kullanımının devam ettiği süreçte katlanılan maliyetleri ifade etmektedir.

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir, işletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 16,11).

Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini

aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır (TMS 16, 12).

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.09 MDV Tamir Bakım Giderleri 320 SATICILAR	XXX	XXX

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Paragraf 7’de belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir (Kızıllı A. ve Diğ. 2013: 173; TMS 16, 13).

	Borç	Alacak
254 TAŞITLAR 254.03 Yenileme Maliyetleri 379 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR Veya 157 DİĞER STOKLAR	XXX	XXX XXX

Muhasebeleştirilme şartlarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, **maliyet bedeli** ile ölçülmektedir. TMS 16’da maliyet unsurları; varlığın elde edilmesi durumunda elde etme maliyetleri, inşa edilmesi şeklinde gerçekleşmişse inşa maliyetleridir. Duran varlığın hazırlanma maliyetleri, teslimattaki maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, test üretim maliyetleri, danışmanlık ücretleri ve varlığın özellikli varlık olması durumunda finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmektedir (Kıymetli, 2013: 23).

Standardın 16. Maddesinde bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

1- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten ve ithalat vergileri ile iade edilmeyen alış vergileri dahil edildikten sonraki satın alma fiyatı.

2- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

3- 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(Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır.).

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir(TMS 16, 17):

- 1- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler.
- 2- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- 3- İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- 4- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- 5- 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

#### **6- Mesleki ücretler.**

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) ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler gibi giderler bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örnekleridir(TMS 16,19).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır(Kızıl A. ve Diğ. 2013: 174; TMS 16,23).

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	XXX	
348 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN (TİCARİ) BORÇLAR REESKONTU)	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		XXX
Vadeli olarak maddi duran varlık alınması		

329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	XXX	
683 VADE FARKI GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR REESKONT FAİZ GİD.)	XXX	
102 BANKALAR		XXX
348 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN (TİCARİ))		

BORÇLAR REESKONTU		XXX
Borç ödendiğinde işlemiş olan faizin gider hesabına aktarılması		

Takas kapsamındaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti ise, takas işleminin ticari içerikten yoksun olması ile elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumları dışında gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür(TMS 16,24). Takas işleminin ticari içeriğe sahipliği, gelecekteki nakit akışlarının işlem sonucunda ne kadar değişeceğinin göz önünde bulundurulması ile belirlenir.

Maliyet ölçümü yeni varlığın gerçeğe uygun değeri ile yapıldığında eski ve yeni varlık arasındaki değer farkından dolayı menkul kıymet satış kârı ortaya çıkacaktır. Maliyet ölçümünün elden çıkarılan varlığın defter değeri ile yapılması durumunda ise maddi duran varlık satış kârı ortaya çıkmayacak olup, sadece maddi duran varlık hesapları karşılıklı olarak kapatılacaktır.

	Borç	Alacak
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	XXX	
253.05 Yeni makine		
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	XXX	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		XXX
253.01 Eski makine		
646 DURAN VARLIK SATIŞ KÂRLARI		XXX
391 HESAPLANAN KDV		XXX
Gerçeğe uygun değerle takas yapılması		

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir(TMS 16,30).

#### 4.2. Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (*bilanço*) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır(TMS 16,31).

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen

varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesine gerekli olabilir(TMS 16,34).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirilme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirilme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirilme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirilme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirilme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirilme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirilme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16,39-40).

	Borç	Alacak
252 BİNALAR	XXX	
522 M D V YENİDEN DEĞERLEME		XXX
Değer artışının kaydı		

	Borç	Alacak
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	XXX	
296 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIGI		XXX
Değer azalışı sebebiyle karşılık ayrılması		

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirilme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir(TMS 16, 41).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde,“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır(TMS 16,63). Maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararlarının ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümler TMS 36'nın 59-64 sayılı paragraflarında açıklanmaktadır.

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır. Varlık TMS 36 dışındaki başka bir Standarda göre (örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki yeniden değerlendirilme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda



göre yeniden değerlendirme değeri azalışı olarak dikkate alınır(TMS 36, 59-60).

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir (TMS 36, 61).

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir(TMS 16,65).

#### 4.3. Amortisman Uygulaması

İşletmede bir yılın üzerinde kullanılacak ve bu zaman içinde aşınması, yıpranması veya değerinin düşmesi beklenen duran varlıklar amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu sayede bir maliyet unsuru olan duran varlıklar, tek seferde değil de kullanıldığı süre içinde yavaş yavaş gelir tablosuna yansıtılmaktadır. TMS 16'da maddi duran varlıkların amortismanı konusu ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Maddi duran varlık kaleminin muhasebeleştirilmiş olan başlangıç tutarı, toplam maliyet içinde önemli maliyet kalemleri oluşturan bazı parçalara ayrılır ve her bir parça ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (TMS 16, 44). Ancak yararlı ömrü ve amortisman yöntemi aynı olan böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde birlikte değerlendirilebilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, 48). İşletmede üretim faaliyetinde kullanılan bir maddi duran varlıkla ilgili dönem amortisman gideri muhasebe kaydı örneği aşağıda verilmiştir (Kızıl A. ve Diğ. 2013: 179).

	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	XXX	
730.05 Amortisman Giderleri		XXX
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir(TMS 16,49).

	Borç	Alacak
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	XXX	
253.03 Kalıplar		
253.03.004 Amortisman Giderleri		XXX
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		

#### 4.3.1. Amortisman Dönemi

TMS 16'ya göre amortisman uygulamasında amortismana tabi tutar ve amortisman dönemi belirlenirken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir:

- 1- Bir varlığın amortismana tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- 2- Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.
- 3- Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. Değişiklik varsa muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- 4- Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır.
- 5- Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.
- 6- Bir varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlar. Örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlaması gibi. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir. Standartın bu açıklamasına dayanarak **kıst amortisman** uygulamasının tüm maddi duran varlıklar için zorunlu olduğu sonucuna varılabilir.
- 7- Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar.
- 8- Varlığın yararlı ömrü, işletmenin varlıktan beklediği faydaya ve benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan işletmece takdir edilecek tahmini kullanım süresine göre belirlenir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS 16, 56):

- a- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- b- 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.
- c- Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer

yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.

d- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

#### **4.3.2. Amortisman Yöntemi**

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir (TMS 16, 62).

Bu yöntemlerin işleyiş mantığına yakın diğer yöntemlerin uygulanması da mümkün olabilmektedir. Kavramsal çerçeve ile TMS-TFRS ilkesel düzenlemeleri ve standartlarda yer bulan yöntemlerle çelişmeyen başta ABD olmak üzere bazı ülkelerde uygulanmakta olan yöntemler de işletmeler tarafından kullanılabilir. Bu yöntemlerden biri de “yıl sayılarının toplamı yöntemi”dir (Taştan ve Diğ., 2012: 308).

**1- Doğrusal(Normal) Amortisman Yöntemi :** Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömür boyunca sabittir. Her yıl eşit tutarda amortisman gideri gelir tablosuna yansıtılır.

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

Normal amortisman oranı = 1/Faydalı Ömür

**2- Azalan Bakiyeler(Hızlandırılmış amortisman) Yöntemi:** Amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. İlk yıllarda yüksek tutarlı amortisman gideri kaydedilirken, sonraki yıllarda ayrılan amortisman azalmaktadır.

Yıllık Amortisman Tutarı=(Maliyet Bedeli-Birikmiş amortisman)x(Normal amortisman oranıx2)

**3- Üretim Miktarı Yöntemi :** Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortismanın ayrıldığı yöntemdir. 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.

Söz konusu yılda üretilen miktarın toplam üretim kapasitesine oranı ile çarpılır ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplanmış olur. Taşıma araçlarında ise kat edilen yola göre hesaplama yapılır. Aracın değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar tespit edilen gidilebilecek yol uzunluğuna bölünerek her bir km için amortisman tutarı hesaplanır ve her ay sonunda kat edilen uzunluk ile birim tutarı çarpılarak aylık amortisman tutarı bu yöntemle göre belirlenir(Şen, 2011: 140).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{(\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times \text{Fiili Üretim Miktarı}}{\text{Tahmini Toplam Üretim Miktarı}}$$

**4- Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi :** Bu yöntemde varlığın tahmin edilen faydalı ömrü kaç yıl ise yıl sayıları toplanır. Varlığın tutarı bu sayıya bölünerek her bir katsayının amortisman tutarı hesaplanır. Tersden başlamak üzere her yılın katsayısı ile bulunan tutar çarpılarak o yılın amortisman tutarı hesaplanır(*Taştan ve Diğ.*, 2012: 308).

Örneğin maliyet bedeli 34.000 TL., kalıntı değeri 4.000 TL. ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir makinenin alındığını varsayalım. Buna göre amortisman hesabı tablodaki gibi olacaktır.

Yıl	Amortisman Oranı	Maliyet Bedeli	Amortisman Tabi tutar	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
1	5/15	34.000	30.000	10.000	10.000	24.000
2	4/15	34.000	30.000	8.000	18.000	16.000
3	3/15	34.000	30.000	6.000	24.000	10.000
4	2/15	34.000	30.000	4.000	28.000	6.000
5	1/15	34.000	30.000	2.000	30.000	4.000

Yıl sayılarının toplamı yöntemi yukarıdaki tabloda olduğu gibi amortisman tutarını her yıl azaltan şekilde kullanılabilir. Tabloda amortisman oranı sütunundaki katsayılar ilk yıl 1/15 olarak başlayıp, son yılda 5/15 olarak tamamlanırsa amortisman tutarı her yıl artan yönde hesaplanmış olur.

#### 5. Bilanço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır(TMS 16, 67).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir(TMS 16, 68). Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir(TMS 16, 71).

#### Sonuç

İşletmeler tarafından mali tabloların hazırlanması süreci sonunda ortaya çıkan değerlerin açık, anlaşılabilir, gerçeğe uygun, ihtiyacı karşılayan ve karşılaştırılabilir bir şekilde işletme sahiplerine, yöneticilere, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına ve kamu otoritesine sunumu oldukça önem arz etmektedir. Finansal raporların önemi ekonomi ve finans dünyasında her geçen gün daha da artmaktadır. Küreselleşme olgusunun yarattığı sermaye piyasalarındaki hızlı büyüme ve değişim, finansal raporların düzenlenmesi ve

sunumunda da değişimi zorunlu kılmaktadır. Türkiye muhasebe standartları da bu değişime ekonomi ve finans alanında öncülük eden aktörlerden biri olarak ön plana çıkmaktadır. Standartların uygulanması noktasında ise büyük çaplı işletmeler için zorunluluk söz konusu iken, küçük çaplı işletmeler için şu anda böyle bir zorunluluk görünmemektedir.

Bir işletmenin büyümesi ve küreselleşmeye ayak uydurabilmesi için yatırım yapması ve bu yatırımlarının özellikle uzun vadeli yatırımlar olması önemlidir. Bu noktada maddi duran varlıkların işletmeler için önemi ortaya çıkmaktadır. Yani standartlara uyum sağlama ihtiyacında olan işletmeler duran varlık kalemleri hareketli olabileceğinden TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının da uygulamadaki önemi büyüktür. Standartların uygulanmasının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile zorunlu hale gelmesi sonucunda, TMS 16 standardı da maddi duran varlıkların alınması, yeniden değerlendirilmesi, amortisman ve değer düşüklüğü hesabı gibi konularda farklı uygulamalar getirmiştir. Örneğin kıst amortisman uygulamasının bütün maddi duran varlıklar için uygulanması gibi.

#### **Kaynaklar**

- Kıymetli Şen, İlker (2013), “Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 21-36.
- Kızıl Ahmet, Fidan Mehmet, Kızıl Cevdet, Keskin İrem (2013), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme” Kitabı, s.171-184.
- Şen, Çiğdem (2011), “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz Ağustos 2011, 133-162.
- Taştan Hakan, Azaltun Murat, Mert Hüseyin (2012), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi”, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, Trabzon 16-17 Haziran 2012, s. 300-311.

<http://www.kgk.gov.tr/KgkWeb.aspx>

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>