



Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,
The Journal of Social Sciences Institute
Sayı/Issue: 39 – Sayfa / Page: 283-304
ISSN: 1302-6879 VAN/TURKEY

Makale Bilgisi / Article Info
Geliş/Received: 29.01.2018 Kabul/Accepted: 03.03.2018

**TÜRKİYE'DEKİ GÜNCEL MUHASEBE MEVZUATLARINA
GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME
HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI**

***A COMPARISON OF THE PROVISIONS RELATING TO THE
VALUATION OF TANGIBLE ASSETS IN TERMS OF CURRENT
ACCOUNTING REGULATIONS IN TURKEY***

Öğr. Gör. Dr. Serkan YÜCEL

Düzce Üniversitesi
Akçakoca Meslek Yüksekokulu
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
serkanyucel@duzce.edu.tr

Doç. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ

Düzce Üniversitesi
İşletme Fakültesi
Uluslararası Ticaret
mehmetakifoncu@duzce.edu.tr

Dr. Öğr. Üyesi Ali AKAYTAY

Düzce Üniversitesi
İşletme Fakültesi
Yönetim ve Bilişim Sistemleri
aliakaytay@duzce.edu.tr

Öz

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi birçok konuda olduğu gibi muhasebe ve denetim uygulamalarında da önemli yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bunlardan en önemlilerinden birisi bağımsız denetimin kapsamının belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılmasıdır. Bakanlar Kurulu bu konuda 2012 yılından itibaren dört kez düzenleme yapmış ve her yaptığı düzenleme ile bağımsız denetimin kapsamını da genişletmiştir. Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile birlikte şirketlerin tabi olacakları muhasebe mevzuatında da düzenleme yapılması zorunlu hale gelmiştir. Bu konuda yetkili olan KGK'nın yaptığı olduğu son

düzenlemeler sonrasında Türkiye’de şu şekilde üçlü bir muhasebe mevzuatı oluştuğu görülmektedir:

Bağımsız Denetime Tabi Olanlar

- TMS/TFRS’yi uygulayacak şirketler
- BOBİ FRS’yi uygulayacak şirketler

Bağımsız Denetime Tabi Olmayanlar

- MSUGT-VUK’u uygulayacak şirketler.

Bu çalışmada Türkiye’deki güncel muhasebe mevzuatı açısından maddi duran varlıkların değerlendirilmesine ilişkin hükümlerin karşılaştırması yapılmıştır. Literatürde bu konuda TMS/TFRS ile MSUGT-VUK arasındaki farklılıkların incelendiği çalışmalar bulunmaktadır. Literatürdeki çalışmalara uygun olarak bu çalışmada da TMS/TFRS’nin yerel mevzuat olan MSUGT-VUK’dan büyük ölçüde farklılıkları bulunduğu görülmüştür. BOBİ FRS’nin oluşturulmasında ise TMS/TFRS’deki alternatiflerden uygulamacılar açısından kolay olan maliyet esaslı yöntemlerin daha çok seçildiği, MSUGT-VUK ile uyumlu olmasına da dikkat edildiği anlaşılmıştır. Ayrıca esas itibariyle BOBİ FRS’nin TMS/TFRS gibi “ilke bazlı” olarak hazırlandığı ancak bazı yerlerde MSUGT-VUK’daki gibi kurallar belirlendiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS 16, BOBİ FRS, MSUGT-VUK.

Abstract

The enactment of the New Turkish Commercial Code (No. 6102) has brought many important issues in accounting and auditing practices as well as in many subjects. One of the most important of these is that the authority of determining the scope of independent audit is left to the Council of Ministers. The Council of Ministers has regulated this issue four times since 2012 and has extended the scope of independent auditing with each regulation. Along with the expansion of the scope of independent auditing, it has become compulsory for companies to be subject to accounting legislation.

After the final arrangements to be made by KGG which is authorized on this issue, a triple accounting legislation is seen to occur in Turkey. These are:

Subjects to independent auditing:

- Companies to implement TMS / TFRS
- Companies to implement BOBİ FRS

Not Subjects to independent auditing:

- Companies to implement MSUGT-VUK.

In this study, a comparison of the provisions relating to the valuation of tangible assets in terms of current accounting regulations in Turkey is made. There are studies in the literature that examine the differences between TMS / TFRS and MSUGT-VUK. In line with the literature studies, it has been found that TMS / TFRS has significant differences from the local legislation MSUGT-VUK. It has been understood that in the creation of the BOBİ FRS, among the alternatives at TMS / TFRS, cost-based methods, which are easy for the implementers, are more selected and are also considered to be

compatible with the MSUGT-VUK. It is also seen that, in principle, BOBİ FRS is prepared as "principle-based" such as TMS / TFRS, but in some places rules like MSUGT-VUK are determined.

Keywords: Tangible assest, TMS 16, BOBİ FRS, MSUGT-VUK.

Giriş

Dünya’da küreselleşme hareketleri ile beraber sermaye piyasalarının da bütünleştiği görülmektedir. Bu durum bütün dünyada herkes tarafından anlaşılabilir bir finansal raporlama sistemine ihtiyaç olduğunu ortaya koymuştur. Bu amaçla yapılan çalışmalar neticesinde uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuş ve çoğu ülke tarafından kabul edilmiştir. Ayrıca bu standartlara göre oluşturulan finansal tabloların bağımsız olarak denetlenmesi gerektiği düşünülmüş ve dünyada “bağımsız denetim” olgusu da gelişmiştir. Türkiye’de de 1980 sonrasında sermaye piyasalarının gelişmesi ile birlikte uluslararası muhasebe standartları ile bir harmonizasyon süreci başlamış ve beraberinde bağımsız denetim uygulamaları da gelişmiştir.

Ancak uzun yıllar boyunca sermaye piyasası imkanlarından borsada işlem gören sınırlı şirket grupları yararlanabildiği için yapılan düzenlemeler ve bağımsız denetim uygulamaları da bu şirket gruplarına yönelik olmuştur. 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulması ve 2013 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte muhasebe ve denetim alanında çok büyük gelişmeler yaşanmıştır. 6102 sayılı TTK ile başlangıçta bütün sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuş, daha sonra bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştır. Yapılan son düzenlemeler ile birlikte bağımsız denetimin kapsamının çok genişlediği ve TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan yaklaşık 6000 işletmenin kapsama dahil olduğu görülmüştür.

Daha önceden IASB tarafından bu işletmelere yönelik olarak hazırlanan “IFRS for SMEs” Türkçe’ye çevirilmiş ancak hem yerel mevzuat (MSUGT-VUK) ile hem de AB mevzuatı ile uyumlu olmadığı için yürürlüğe konulmamıştır. KGK bu amaçla yeni bir çalışmaya başlamış ve yeni hazırlanan set “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) adı ile 29/07/2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS seti, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayan işletmeler tarafından 01/01/2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Yapılan son düzenlemeler ile birlikte Türkiye’de muhasebe uygulamaları açısından şu şekilde üç farklı mevzuat bulunmaktadır:

Bağımsız denetime Tabi Olanlar:

- Büyük Ölçekli Şirketler ; TMS/TFRS
- KOBİ'ler; BOBİ FRS

Bağımsız Denetime Tabi Olmayanlar:

- MSUGT-VUK

Bilançonun (finansal durum tablosu) önemli kalemlerinden biri hiç şüphesizki “maddi duran varlıklar”dır. Literatür incelendiğinde maddi duran varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilmesi konusunda birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Ancak Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına uyum amacıyla yapılan çalışmalar neticesinde mevzuata 2018 itibariyle dahil olan BOBİ FRS’in de incelendiği ve üçlü karşılaştırma yapılan çalışma yapılan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada 2018 yılı itibariyle Türkiye’deki mevcut üç farklı muhasebe mevzuatı açısından “maddi duran varlıklar”ın değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Karşılaştırma yapılırken çoğu yerde sadelik oluşturmak amacıyla mevzuat hükümleri doğrudan alıntılanmadan yalnızca atıf yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan karşılaştırmalar mümkün olduğu kadar özet tablolar şeklinde sunulmuştur.

1. Maddi Duran Varlıkların Tanımlanması

TMS 16.2, BOBİ FRS 12.2 ve MSUGT Tekdüzen Hesap Planındaki 25 Maddi Duran Varlıklar grubu incelendiğinde maddi duran varlıkların benzer şekilde tanımlandığı görülmektedir. Hepsine göre de maddi duran varlıklar; “kullanım süresi bir dönemden fazla olan fiziki kalemler” şeklinde tanımlanmaktadır. VUK’da ise “maddi duran varlık” şeklinde bir tanımlama yer almamaktadır. VUK md.269’da “gayrimenkuller” başlığı altında açıklamalar yapılmıştır. Bu maddede şu varlıkların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmektedir;

- 1) Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
- 2) Tesisat ve makinalar;
- 3) Gemiler ve diğer taşıtlar;
- 4) Gayrimaddi haklar.

Bu maddeye ek olarak VUK md.273’de de “demirbaş eşya” ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. VUK md.269 ve md.273’un birlikte “maddi duran varlıklar” grubunu tanımladığı görülmektedir.

2. Maddi Duran Varlıkların Satın Alma Yoluyla Elde Edilmesi

TMS 16.15 ve BOBİ FRS 12.6 ve VUK md.269, 270,273’deki hükümler incelendiğinde mevzuatların hepsinin uyumlu olup maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmede **maliyet bedeli** ile kayıt

altına alınacağı anlaşılmaktadır.

Bir maddi duran varlığın maliyetini oluşturacak unsurlarda ise mevzuatların birbirinden bazı durumlarda farklılaştığı görülmektedir.

2.1. Vade Farklarının Kaydı

Bir maddi duran varlığın vadeli olarak elde edilmesi ile ilgili olarak TMS 16.23 ve BOBİ FRS 12.9'daki hükümler incelendiğinde stoklardaki uygulamaların aynısı olduğu görülmektedir. Buna göre TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlığın ediniminde süre gözetilmeksizin bütün vade farkları **ayrıştırılırken**, BOBİ FRS'de ise bir yıl baz alınmakta, bir yıldan kısa olanlar varlığın **maliyetine eklenmekte** bir yıldan uzun olanlar ise **ayrıştırılmaktadır**. MSUGT-VUK'da ise vade farklarının ayrıştırılması söz konusu olmayıp maddi duran varlıklar ödenen **satın alma bedeli** üzerinden kaydedilmektedir.

2.2. Finansman Giderlerinin Kaydı

Finansman giderlerin eklenmesinde de aynı stoklardaki uygulamalar geçerlidir. TMS 16 bu konuda TMS 2 gibi TMS 23'e atıf yapmaktadır. TMS 23.22'ye göre inşaa edilmesi uzun süre alan maddi duran varlıklar **özellikli varlık** kabul edilmekte ve aktifleştirilinceye kadarki finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirildikten sonraki giderler ise eklenmeyecektir.

BOBİ FRS 12.10'da ise aynı stoklardaki gibi özellikli varlık tanımına yer verilmediği, inşaa süresi olarak **bir yılın** baz alındığı görülmektedir. Buna göre inşaa bir yıldan kısa sürenlerin finansman giderleri maliyeti eklenmeyecek, uzun sürenlerin ise aktifleştirilene kadarki finansman giderleri maliyetine eklenecektir.

Bu konuda VUK'da bir düzenleme olmayıp VUK'un 163 numaralı Genel Tebliği ile konuya açıklık getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre maddi duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan **faiz ve kur farklarının** varlığın **maliyetine yüklenmesi** zorunludur. Aktifleştirildiği yıldan sonrakilerin ise eklenip eklenmemesi konusunda serbestlik tanınmıştır.

2.3. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Diğer Maliyet Unsurları

TMS 16.16 ve BOBİ FRS 12.8'deki açıklamalar incelendiğinde bir maddi duran varlığın edinimde satın alma bedeline ek olarak varlıkla ilişkilendirilebilen bütün giderlerin varlığın maliyetine ekleneceği anlaşılmaktadır.

Aynı şekilde VUK md.262, md.270 ve md. 273 incelendiğinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olarak varlıkla ilişkilendirilebilen

bütün giderlerin varlığın maliyetine ekleneceği anlaşılmaktadır. Ancak VUK md.270’de sayılan (noter, mahkeme...) giderlerin maliyete ekleyip eklememesinde **mükellefler serbest bırakılmıştır**. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ise böyle bir seçim hakkı verilmemiştir.

Tablo1: Maddi Duran Varlıkların İlk Kayıt Hükümleri

		TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT-VUK
İlk muhasebeleştirme		Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli (vergi, komisyon vb. gider yazabilir)
Vade Farkı		Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır.	1 yıldan daha uzun vadeli alınanlarda ayrıştırılır.	Maliyetin bir parçasıdır (ayrıştırılmaz)
Finansman Giderleri	Doğrudan Gider Yazılacak	Özellikli varlık olmayanlarda	1 yıldan kısa sürede elde edilenlerde	Ayrım yok
		Özellikli Varlıklarda	1 yıldan uzun sürede elde edilenlerde	
	Aktifleştirilene kadarkiler	Maliyete eklenir	Maliyete eklenir	Maliyete eklenir
	Aktifleştirildikten sonrakiler	Gider Yazılır	Gider Yazılır	Gider Yazılır

3. Maddi Duran Varlığın İnşaa Yoluyla Elde Edilmesi

TMS 16.22 ve BOBİ FRS 12.11’deki hükümler incelendiğinde inşaa yoluyla edinilen maddi duran varlıkların satın alma yoluyla edinilenler ile aynı şekilde değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca işletme eğer benzer varlıkları satmak amacıyla üretiyorsa varlığın maliyeti stoklarla aynı şekilde belirlenecektir.

VUK md. 271’e göre inşaa maliyetleri **satın alma bedeli** kabul etmektedir. Ancak bu maddede inşaa maliyetlerinin neler olduğuna değinilmemiştir. VUK md.275’de imal edilen emtia ile ilgili maliyet unsurları incelendiğinde bu unsurların TMS 2’de ve BOBİ FRS BÖLÜM 6’da açıklanan **hammadde ve dönüştürme** maliyetleri ile benzer olduğu görülmektedir.

Ayrıca TMS 16.16, BOBİ FRS 12.11 ve VUK md.270/2

incelendiğinde bir maddi duran varlığın inşaa maliyetlerine varlığın yerleştirileceği yerin restorasyonu ile ilgili giderlerin de ekleneceği görülmektedir. Bu konuda bütün mevzuatlar birebir uyumludur.

4. Maddi Duran Varlığın Takas Yoluyla Edinimi

TMS 16.24'e göre takas yoluyla edinilen parasal olmayan kalemin ölçümünde;

- “öncelikle edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır.” Eğer bu değer güvenilir şekilde tespit edilemiyorsa:
- “elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınmakta”, bu da tespit edilemiyorsa en sonuncu sırada
- “elden çıkarılan varlığın net defter değeri dikkate alınmaktadır.”

BOBİ FRS 12.12’de ise bu yöntemlerden en kolay olanı olan elden çıkarılan varlığın net defter değeri esas alınmaktadır.

Takas işleminin en gerçekçi şekilde finansal tablolarda yer alabilmesi için, ilk olarak “edinilen varlığın **gerçeğe uygun değeri**” dikkate alınmalıdır. Ancak bu yöntemin uygulanması zor olduğu için BOBİ FRS’de TMS 16’daki yöntemlerden **en kolay olan** yönteme yer verildiği görülmektedir (Özerhan, 2016: 319).

MSUGT-VUK’da takas yoluyla edinme konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca VUK md.328’de trampanın satış hükmünde olduğu belirtilmiş ancak değerlemesi konusunda bir hükme yer verilmemiştir. Ancak bazı düzenlemeler kapsamında konu şu şekilde ele alınabilir:

Elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen varlığın maliyet (edinme) değeri, elden çıkartılan varlığın **değerine** eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise, maliyet bedelinden düşülmelidir (Akbulut, 2012: 498).

Ancak, böyle durumlarda, takas amacıyla elden çıkartılan şeyin değerinin açıkça bilinmesi ve değişimin, emsallerine göre bariz bir farklılık göstermemesi gerekir. Aksi halde, değişim değerinde **muvaaza (aldatıcı işlem)** var kabul edilir. Örneğin eski otomobil ile yeni lüks otomobilin aynen (ilave bedel ödmeden) değiştirildiği kabul edilemez. Böyle bir durumda VUK md.289’a göre **takas sonucu elde edilen varlık** bina ise **vergi değeri** ile diğerleri ise (pratikte çoğu varlıklar için borsa değeri ve mukayyet değer uygulaması da olmayacağından) **emsal bedeli** ile değerlendirilecektir (Akbulut, 2012: 499).

Tablo 2: Maddi Duran Varlıkların Takas Yoluyla Edinim Hükümleri

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Değerleme ölçüsü	1) Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri	Elden çıkarılan varlığın net defter değeri	Elden çıkarılan varlığın net defter değeri
	2) Elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri		Bariz fark varsa (eski-yeni vb.) Elden edilen varlığın
	3) Elden çıkarılan varlığın net defter değeri.		<ul style="list-style-type: none"> • Bina (vergi değeri) • Diğerleri (emsal bedel)

5. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Harcamalar

Bir maddi duran varlığın elde edilmesinden sonraki maliyetleri ikiye ayrılmaktadır:

- Varlığın işletimi ile ilgili olan, değerini artırmayan ve kullanım ömrü 1 dönemden kısa olan bakım, onarım vb. giderleri TMS 16.2, BOBİ FRS 12.15 ve VUK'a hükümlerine göre aktifleştirilmeden ilgili dönemde doğrudan gider yazılacaktır.
- Varlığın değerini artıran yenilikler ile kullanım ömrü 1 dönemden fazla olan yedek parça vb giderler için ise mevzuatlarda şu uygulamalar bulunmaktadır:

TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre "yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılama durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır." (TMS 16.8) (BOBİ FRS 12.3) Örneğin bir makinenin yedek parçalarından birden fazla dönemde kullanılması öngörülenler maddi duran varlık sayılırken, bir yıldan daha kısa sürede tekrar değiştirilmesi gereken parçalar ile bakım malzemeleri (yağ vb.) stok olarak kaydedilecektir.

VUK'da ise **yedek parçalar, sarf malzemeleri** gibi kıymetlere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte **sarf malzemeleri** prensip olarak stoklarda izlenmekte, kullanıldıkça gider yazılmaktadır. Bu bakımdan TMS 16-BOBİ FRS ile VUK uygulamaları benzerdir. Ancak işletme bünyesinde tutulan ve amortisman tabi varlık niteliğini taşıyan kıymetlerin VUK m. 269 uyarınca aktifleştirilmesi ve aktifleştirilme sonrası m.313 ve müteakip maddelerine göre amortisman tabi tutulması gerekir (Akbulut, 2012: 468-469). Bu maddenin kapsamına bir duran varlığa ait yedek parçalar da girmektedir. Burada TMS 16-BOBİ FRS ile VUK uygulaması

arasında bir farklılık mevcuttur. Çünkü TMS 16- BOBİ FRS bir yedek parçayı ilgili duran varlığın **maliyetine eklediği** zaman amortismanına tabi tutarken, VUK ilgili kıymeti baştan **münferiden** amortismanına tabi tutmaktadır.

TMS 16 prf.13 ve BOBİ FRS 12.4’de yer alan hükümlere göre bir maddi duran varlığın değerini artıran yenileme harcamaları varlığın maliyetine eklenmektedir. VUK md.262 ve md.272 incelendiğinde VUK’da da aynı uygulamanın olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Her mevzuata göre ilk muhasebeleştirilmeden sonra varlığın işletimi ile ilgili olan ve kullanım ömrü 1 dönemden az olan bakım-onarım harcamaları olduğu dönemde gider yazılmaktadır.
- Yedek parçalar maddi duran varlık tanımını karşılıyorsa duran varlık olarak izlenmeli ve ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklendiği zaman finansal tablo dışı bırakılmalıdır. Ancak TMS/TFRS-BOBİ FRS’ye göre bu yedek parçalara maddi duran varlığın maliyetine eklenene kadar amortisman ayrılmazken, VUK hükümlerine göre aktife girdikleri andan itibaren amortismanına ayrılmaktadır.

- Varlığın değerini artıran diğer harcamalar ise bütün mevzuata göre varlığın maliyetine eklenmektedir.

-

6. Dönem Sonunda Değerleme

TMS 16.29’a göre işletme bir maddi duran varlıklarını dönem sonunda şu iki yöntemden biri ile değerleyebilmektedir:

- Maliyet yöntemi
- Yeniden değerlendirme yöntemi

TMS 16.31’e göre ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi **yeniden değerlendirme** yöntemi ile değerlendirilmelidir. Bu hükme göre gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. BOBİ FRS 12.15’de bu iki yöntem de yer verildiği görülmektedir. MSUGT-VUK’a göre ise maddi duran varlıklar VUK md.269 hükümlerince **maliyet bedeli** ile izlenmektedir. VUK md.313 hükümlerince de **amortismanına** tabi tutulmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de maliyet modelinin benimsenmesi durumunda MSUGT-VUK ile bir uyumsuzluk olmayacaktır.

6.1. Maliyet Yöntemi

Bu yöntemin seçilmesi durumunda bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, TMS 16 prf.30’e göre “maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile” gösterilecektir. BOBİ FRS’de benzer açıklamalar yer almaktadır. Ancak TMS/TFRS-

BOBİ FRS’de olduğu gibi değer düşüklüğü uygulaması VUK’da bulunmamaktadır. Bununla beraber VUK md.317’de düzenlenen **fevkalade amortisman** uygulamasının bu uygulamaya benzer olduğu söylenebilir (Akbulut, 2012: 508).

6.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

TMS 16.31’e göre bu yöntemin seçilmesi durumunda “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 16.36 ve BOBİ FRS 12.18’e göre bir maddi duran varlık kalemi için yeniden değerlendirme yöntemi benimsendiği zaman, ait olduğu grubun tamamı bu yöntem ile değerlendirilmelidir.

“**Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa**, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir” (TMS 16 prf.39).

“**Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa**, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır” (TMS 16 prf.40).

“Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar (Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları) kalemine aktarılır.” (TMS 16.41).

BOBİ FRS 12.16-20’de yapılan açıklamalar incelendiğinde bu yöntemin uygulanması konusunda BOBİ FRS’nin TMS 16’daki uygulamalar ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak değerlendirme farklarını TMS 16 “diğer kapsamlı gelir” de raporlarken, BOBİ FRS’de bu uygulamaya yer verilmemiştir.

Gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili TFRS 13’de ayrıntılı düzenlemeler olmasına karşın BOBİ FRS 12.17’de bu tespitinin **yetkili veya uzman kişilerce** yapılacağı belirtilmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 15).

MSUGT’lerinde ise yeniden değerlendirme uygulamasına **yer almamaktadır**. VUK hükümlerine göre enflasyon muhasebesi

uygulanan dönemler haricinde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme öngörülmemektedir. Bu nedenle maddi duran varlıklar dönem sonunda da başlangıçta olduğu gibi **maliyet yöntemi** ile izlenmektedir (Öztürk, 2017). Ayrıca bir maddi duran varlığın VUK hükümleri çerçevesinde yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda gerçeğe uygun değer tespitinde “emsal bedel” uygulanacaktır. Emsal bedelin tespiti ise VUK md.267 uyarınca “**takdir komisyon**” larınca yapılacaktır.

Tablo 3: Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerleme Hükümleri

	TMS 16	BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Değerleme Yöntemleri	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Yön. Yeniden Değerleme 		<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Yöntemi Yeniden Değerleme (Enflasyon Dönemine)
Yeniden Değerleme Farkları	Diğer Kapsamlı Gelirde	Kâr-Zararda	Kâr Zararda
Gerçeğe Uygun Değer Tespiti	TFRS 13'e göre	Yetkili Uzman Kişilerce ve	Takdir Komisyonunca

7. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları

Amortisman uygulamasının mevzuatların hepsinde yer aldığı görülmektedir. Bu bölümde uygulamada hangi farklılıkların olduğu incelenmiştir.

7.1. TMS 16-BOBİ FRS'de Amortisman Uygulamaları

TMS 16'da amortisman ile ilgili hükümler 43-62. Paragraflarda düzenlenmiştir. BOBİ FRS'de ise BÖLÜM 12.21-32'de düzenlenmiştir. Sözkonusu bölümlerdeki uygulamalar uyumlu olup şu şekilde özetlenebilir:

- “Maddi duran varlıklar için **amortisman ayrılması zorunludur.**” (BOBİ FRS 12.21) Bu ifade TMS 16'da yer almamaktadır.

- “Varlığın **önemli parçaları ayrı ayrı amortisman**a tabi tutulur.” (TMS 16.43-BOBİ FRS 12.22).

- “Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından **amortisman**a tâbi değildir. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler

amortismanına tâbi tutulmalıdır.” (TMS 16.58) (BOBİ FRS 12.23).

- **Amortismanına tâbi tutar**, “maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından **kalıntı değer** indirilmesi suretiyle belirlenir” (TMS 16.53) (BOBİ FRS 12.24). **Kalıntı değer**; “bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır” (TMS 16.6) (BOBİ FRS 12.27). Uygulamada, kalıntı değer genellikle değersiz olduğundan amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16.53). “Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismanına tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.” (BOBİ FRS 12.27).

- “Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.” (TMS 16.50) (BOBİ FRS 12.25) “Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder (TMS 16.6) (BOBİ FRS 12.25). Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir (TMS 16.57). Varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır (TMS 16.75). Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.” (BOBİ FRS 12.25). Sonraki dönemlerde bir maddi duran varlığın kalıntı değer ve faydalı ömründe değişiklik yapılabilir (TMS 16.51) (BOBİ FRS 12.31).

- “Bir varlığın amortismanına tabi tutulması varlığın **kullanılabilir duruma** geldiğinde başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında **durdurulur**” (TMS 16.55). BOBİ FRS’de ise şu ifadeler yer almaktadır: “Amortisman işlemine, “varlık **kullanıma hazır olduğunda** başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla **son verilir**. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.” (BOBİ FRS 12.26). TMS 16.55’de aynı uygulama mevcuttur ancak “kıst amortisman” ifadesine yer verilmemiştir. Ayrıca BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan duran varlık şeklinde bir sınıflandırma olmadığı için burada da bu ifade yer almamaktadır.

- TMS 16.62 ve BOBİ FRS 12.29’de şu amortisman yöntemlerine yer verilmiştir:

- Doğrusal yöntem (normal amortisman)
- azalan bakiyeler yöntemi
- üretim miktarı yöntemi

- TMS 16.60-61 ve BOBİ FRS 12.31'e göre maddi duran varlıklar için seçilen amortisman yöntemi sonraki dönemlerde **değiştirilebilmektedir.**

- BOBİ FRS 12.30 ve TMS 16.55'e göre "amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, **üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir."**

- BOBİ FRS 12.32 ve TMS 16.47-48'e göre döneme ilişkin amortismanlar, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına göre gider gösterilir. Örneğin "pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri" Kâr veya Zarar Tablosunda "Pazarlama Giderleri" kalemi içerisinde sunulur." de benzer ifadelerle ver yerilmiştir.

7.2. MSUGT-VUK'da Amortisman Uygulamaları

VUK'da amortisman konusu 313-321. Maddelerde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler ise şu şekildedir:

- VUK md.313'ye göre işletmede "bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan" maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmaktadır. Aynı maddeye göre değeri **900 TL'yi**¹ (2017 için) geçmeyen maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutulmayarak "doğrudan doğruya gider" yazılabilir.

- VUK md.314'e göre boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmayıp, tarım işletmelerinde oluşturulan bahçeler ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan yer altı ve yerüstü düzenleri amortismanına tabi tutulmaktadır.

- VUK'da amortisman ayırmanın ne zaman başlayacağı ile ilgili net bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 267 yayın sıra nolu kararına göre: bir iktisadi kıymete amortisman ayırabilmek için, "o kıymetin iktisap edilerek **defter kayıtlarına geçirilmesi**, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması" gerekir. Uygulamada bazen, inşa edilen binalarda, bina fiilen kullanılmaya başlanmakta ancak, ruhsat alınması, fiilen kullanılmaya başlandığı hesap dönemini aşabilmektedir. Bu gibi durumlarda: amortisman süresinin başlangıcı ve **aktife girmiş sayıldığı tarih**, imalat ve inşaat hesabından

¹ 25.12.2015 tarihli ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 460 Sıra No.'lu Tebliği ile 01.01.2016 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktar.

çıkarılarak, ilgili olduğu **sabit kıymet hesabına alınmış olduğu tarihtir** (Akbulut, 2012: 526).

- VUK'da yer alan ve maddi duran varlıklar için uygulanabilecek amortisman yöntemleri şu şekildedir:

- Normal amortisman (md.315)
- Azalan bakiyeler (mükerrer md. 315)
- Fevkalade amortisman (md.317)

- VUK md. 315'e göre maddi duran varlıklar için uygulanacak amortisman oranları faydalı ömürleri dikkate alınarak **Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân** edilmektedir. Bu maddenin devamında **azalan bakiyeler yönteminde** uygulanacak amortisman oranının **% 50'yi** geçemeyeceği belirtilmektedir.

- VUK mükerrer madde 320'de normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu yöntemin bırakılamayacağı ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü yer almaktadır.

- VUK md. 317'e göre fevkalade durumlarda "Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

- VUK md. 320'ye göre "amortisman süresi, kıymetlerin **aktife girdiği yıldan** başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür." Maddenin devamında: "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait **binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için** ay kesri tam ay sayılmak suretiyle **kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır**. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." denilmektedir. Bu maddeye göre **kıst amortisman yalnızca binek otolar için** uygulanabilmektedir.

Amortisman ile ilgili uygulamalarda TMS 16 ile BOBİ FRS arasında bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. TMS 16-BOBİ FRS ile MSUGT-VUK arasındaki benzerlik ve farklılıklar ise aşağıdaki tablolarda özetlendiği şekildedir:

Tablo 4: Amortisman Ayırma Koşulları

UYGULAMA	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Parçalara ayrılarak amortisman ayrılması	Parçalara ayrılarak amortisman ayrılabilir.	Parçalara ayrılamaz. Birlikte değerlendirilir
Amortismanına tabi değer	Kalıntı değer düşülmüş maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Amortismanda alt sınır	Sınır Yoktur.	900 TL'nin altı doğrudan gider yazılabilir (2017 için)
Yedek Parçalara amortisman uygulaması	Varlığın bünyesine eklendiğinde başlar	Aktife girdiğinde başlar

Tablo 51: Amortisman Uygulama Süreleri

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Yararlı Ömür	İşletmeler kendi belirler.	Maliye Bakanlığı belirler.
Yararlı Ömür Şekli	Yıl olarak veya üretim miktarı olarak	Yıl olarak
Yararlı Ömür değişimi	Yararlı ömür ve kalıntı değer her dönem gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılır.	Olağan üstü haller dışında sabittir. (olağanüstü hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenir.)
Kıst Amortisman Uygulaması	Bütün Maddi Duran Varlıklarda Uygulanır.	Yalnızca Binek Otomobiller İçin uygulanır.
Satış amaçlı elde tutulduğunda amortismanın durdurulması	TMS 16'da uygulanır. (BOBİ FRS'de yoktur)	MSUGT-VUK'da yoktur

Tablo 62: Amortisman Yöntemleri

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Amortisman Yöntemleri	<ul style="list-style-type: none"> • Normal Amortisman • Azalan bakiyeler • üretim miktarı 	<ul style="list-style-type: none"> • Normal Amortisman • Azalan Bakiyeler • Fevkalade amortisman (istisna)
Azalan Bakiyeler Yönteminde oran sınırlaması	Herhangi bir sınır yoktur.	% 50'yi geçemez.
Yöntemler Arası Geçiş	Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi değiştirilebilir.	Normal Amortisman Yönteminden Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman'a geçilebilir.

8. Değer Düşüklüğü

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre değer düşüklüğü konusu TMS 36 ve BOBİ FRS Bölüm 18 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" uyarınca muhasebeleştirilmektedir.

TMS 36.8-9,59 ve BOBİ FRS 18.3-4'e göre maddi duran varlıklar her bir raporlama dönemi sonu itibariyle değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta ve **geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük** olduğu durumlarda defter değeri geri kazanılabilir değerine indirilmektedir.

TMS 36.60 ve BOBİ FRS 18.27 incelendiğinde TMS/TFRS ile BOBİ FRS'nin değer düşüklüğünün kaydı konusunda benzer hükümlere yer verdiği görülmektedir. Her ikisine göre de:

- Maliyet bedeli ile ölçülen bir varlıktaki değer düşüklüğü **dönem gideri/ zararı olarak (fonksiyonuna göre)**

- Yeniden değerlendirilmiş bir varlıktaki değer düşüklüğü **yeniden değerlendirme azalışı olarak** kayıt altına alınacaktır.

VUK'da ise maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğraması ile ilgili bir düzenleme bulunmamakta olup sınırlı hallerde yalnızca md.317'deki "**fevkalade amortisman**" uygulamasına yer verilmiştir. Yine md.317'ye göre fevkalade amortisman oranları her işletme için özel olarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Yukarıdaki hükümler incelendiğinde TMS/TFRS-BOBİ FRS ile VUK uygulamasının farklı olduğu görülmektedir. Çünkü

TMS/TFRS-BOBİ FRS’de işletmeler değer düşüklüğü tespiti konusunda serbest bırakılmış olup, işletme tarafından değer düşüklüğü tespit edilirse karşılık ayrılabilir. Ancak VUK’da değer düşüklüğü karşılığı ayrılması sözkonusu olmayıp, sınırlı durumların ortaya çıkması durumunda amortisman sürelerinde ve oranlarında bir değişiklik yapılabilmektedir.

MSUGT’lerinde yer verilen tekdüzen hesap planındaki 25.Maddi Duran Varlıklar grubunda da değer düşüklüğü ile ilgili bir hesap bulunmazken, TMSK tarafından 2011 yılında hazırlanan TFRS hesap planında “256 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” adında bir hesaba yer verildiği görülmektedir. Bu da VUK uygulamasını destekler niteliktedir.

Tablo7 : Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulaması

		TMS 16-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Değer Düşüklüğü Testi		Yapılır	Yapılmaz
Değer Düşüklüğü Gideri	Maliyet Yönteminde	Fonksiyonuna göre (GYG, PSGD, GÜG)	Sınırlı durumlarda Fevkalade amortisman uygulanır.
	Yeniden Değerleme Yönteminde	Yeniden Değerleme Fonundan Düşülür.	

9. Finansal Tablo Dışı Bırakma

TMS 16.67 ve BOBİ FRS 12.35’e göre bir maddi duran varlık kalemi; elden çıkarıldığında veya hurdaya ayrıldığında finansal tablo dışı bırakılır. Ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar ise **kâr veya zarara** yansıtılır (TMS 16.68) (BOBİ FRS 12.36). VUK md. 328’e göre de oluşan kazanç veya kayıplar **kâr veya zarara** yazılmaktadır. Ancak VUK md. 328’nin ekine göre bir maddi duran varlık kaleminin yenilenmek amacıyla satılması durumunda ortaya çıkan **kâr**, “yenileme giderlerini karşılamak üzere”, pasifte geçici bir hesapta (**yenileme fonu**) azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir.

TMS/TFRS-BOBİ FRS ile MSUGT-VUK’un varlıkların satışı konusundaki uygulamaları benzerlik göstermektedir. Ancak maddi duran varlık konusunu bir bütün olarak ele aldığımızda şu farkların olduğu görülmektedir (Akbulut, 2012: 598):

- Başlangıçtaki maliyet unsurları farklı olarak dikkate alınırsa kayıtlı değerler farklı olacaktır. Ayrıca faydalı ömür tespiti de farklı olursa amortisman miktarları da farklı olacaktır. Bunlar ise **satış kârının farklı çıkmasına** neden olacaktır.

- VUK'daki yenileme fonu uygulamasına TMS/TFRS-BOBİ FRS'de yer verilmemiştir. Bu da satış sırasındaki **kayıtların farklılaşmasına** neden olacaktır.

- Yenileme fonu TMS/TFRS-BOBİ FRS'de yer verilmemesinden dolayı yeni alınan varlığın **amortisman kayıtlarında** da farklılık ortaya çıkacaktır.

Ayrıca maddi duran varlığın vadeli olarak satılması durumunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre "Hasılat" ve "Finansal Araçlar" bölümündeki hükümler uygulanacaktır. Bu bölümlerde yapılan açıklamaları da dikkate aldığımızda maddi duran varlıkların elden çıkarılması ile ilgili uygulamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 8: Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılma Hükümleri

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Elden Çıkarma Değeri	Vade Farkı Ayrıştırılır (Peşin Değer)	Vade 1 yıldan kısa ise ayrıştırmaz (Satış Değeri) Vade 1 yıldan uzun ise ayrıştırmaz. (peşin değer)	Vade Ayrıştırılmaz (satış değeri)
Satış Kârı	Kâr-Zararda	Kâr-Zararda	Kâr-Zararda (istenirse 3 yıl yenileme fonunda tutulabilir)

Sonuç

İşletmelerin en önemli bilanço kalemlerinden biri olan maddi duran varlıkların değerlendirilmesi konusunda mevzuat hükümleri incelendiğinde genel yaklaşım farklılıklarının bu konuda net bir şekilde yansıtıldığı görülmektedir. Yapılan tespitleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Maddi duran varlık tanımlaması konusunda mevzuat uyumlu olup hepsine göre de **birden fazla dönemde kullanılabilir** fiziksel varlıklar maddi duran varlık olarak kabul edilmektedir. VUK'a göre 900 TL'yi (2017 yılı için) aşmayan maddi duran varlıklar aktifleştirilmeden doğrudan gider yazılabilirken TMS/TFRS-BOBİ FRS'de ise böyle bir uygulama yoktur.

- Maddi duran varlıkların ilk kayda alınması konusunda da

mevzuat arasında uyum söz konusu olup hepsine göre de **maliyet bedeli** ile kayıt altına alınmaktadır. Maddi duran varlıkların maliyeti oluşturan unsurlara bakıldığında mevzuat hükümlerinin benzer olduğu görülmektedir. Bütün mevzuata göre varlıkla ilişkilendirilebilen bütün harcamalar varlığın maliyetine eklenmiştir. Ancak VUK'a göre VUK md.270'de sayılan (**noter, mahkeme giderleri vb.**) giderlerin maliyete eklenmesi durumunda mükellefler serbest bırakılmıştır. Eklenmemesi durumunda TMS/TFRS-BOBİ FRS ve VUK uygulaması farklılaşacaktır.

- Maddi duran varlığın vadeli olarak edinimi konusu stoklar ile benzerlik göstermektedir. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar **peşin fiyatı** (vade farkı ayrıştırılmış) ile kaydedilmektedir. BOBİ FRS ise 1 yılı baz almakta, 1 yıldan kısa vade ile alımlarda vade farkını **maliyete eklemekte**, 1 yıldan uzun alımlarda ise vade farkının TMS 16'daki gibi **ayrıştırmaktadır**. MSUGT-VUK'da ise vade farkı hiçbir şekilde ayrıştırılmayıp maliyete eklenmektedir.

- İnşaa edilerek edinilen maddi duran varlıklar konusunda TMS/TFRS'de özellikli varlık tanımına yer verilmiştir. Stoklarda olduğu gibi TMS 23'e göre inşaatı uzun bir süre alan maddi duran varlıklar **özellikli varlık sayılmakta** ve inşaatı süresinde katlanılan finansman giderleri maliyete eklenmektedir. Özellikli varlık olmayanlar için katlanılan finansman giderleri ise ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS'de aynı stoklarda olduğu gibi **1 yıl** baz alınmakta, 1 yıldan daha uzun sürede inşaa edilen maddi duran varlıkların finansman giderleri **maliyete eklenmekte**, 1 yıldan kısa sürenler ise **ayrıştırılmaktadır**. VUK'a göre ise aktifleştirilene kadarki finansman giderlerinin varlığın **maliyetine eklenmesi** zorunludur.

- Maddi duran varlığın takas yoluyla ediniminde BOBİ FRS'nin TMS 16'daki yöntemlerden **en kolayı olan** elden çıkarılan varlığın net defter değeri seçilmiştir. Bu uygulama MSUGT-VUK ile de uyumlu olup MSUGT-VUK'a göre de **elden çıkarılan varlığın net defter değeri** esas alınmaktadır.

- Sonradan yapılan harcamalar konusunda mevzuat uyumlu olup hepsine göre de **varlığın değerini artıran ve birden fazla dönemde fayda sağlanan** harcamalar varlığın **defter değerine** eklenmektedir. Günlük bakım, onarım vb. gibi harcamalar ise oluştukları dönemde gider yazılmaktadır.

- TMS/TFRS-BOBİ FRS'ye göre bu yedek parçalara maddi duran varlığın maliyetine eklenene kadar **amortisman ayrılmazken**, VUK hükümlerine göre **aktife girdikleri andan itibaren** amortismanına tabi tutulmaktadır.

- Maddi duran varlıkların dönem sonu ölçümünde TMS 16-

BOBİ FRS “**maliyet yöntemi**” ve “**yeniden değerlendirme yöntemi**” ne yer verilmişken, VUK’da yalnızca “**maliyet yöntemi**”ne yer verilmiştir.

• Amortisman uygulamalarında TMS/TFRS ve BOBİ FRS uyumlu olup, MSUGT’da amortisman uygulamaları ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Amortisman uygulamaları VUK’da detaylı olarak ele alınmıştır ancak amortisman süreleri ise yer almamaktadır. Amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen VUK ekli listelerde düzenlenmiştir. TMS/TFRS-BOBİ FRS ile VUK’un amortisman uygulamaları konusundaki farklılıkların önemlilerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- TMS 16-BOBİ FRS’de parçalara ayrılarak amortisman uygulanması ve kalıntı değerın düşülmesi MSUGT-VUK’da yoktur.
- TMS 16-BOBİ FRS’ye göre amortisman süreleri işletmenin tercihine bırakılmışken, VUK’da ise ekli listeler halinde kesin olarak belirlenmiştir.
- TMS 16-BOBİ FRS’ye göre bütün maddi olmayan duran varlıklara kıst amortisman uygulanırken VUK’da sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır.
- TMS 16-BOBİ FRS’de yer verilen amortisman yöntemlerinden “**üretim miktarı**” yöntemi VUK’da yer almamaktadır. Ayrıca VUK’daki azalan bakiyeler için üst sınır olarak belirlenen % 50 uygulaması TMS 16-BOBİ FRS’de yoktur.

• TMS 16-BOBİ FRS’de yer verilen “**değer düşüklüğü testi**” MSUGT-VUK’da yer almamaktadır.

• MSUGT-VUK’da maddi duran varlığın elden çıkarılması durumunda oluşan kârın “**yenileme fonu**”nda bekletilmesi uygulamasına ise TMS 16-BOBİ FRS’de yer verilmemiştir.

Yukarıdaki farklılıkları incelediğimizde şu temel tespiti yapmak mümkündür; TMS/TFRS “**ilke bazlı**” standartlardan kabul edilmektedir. Maddi duran varlıkların özellikle dönem sonu işlemlerinde bu özelliğinin ön plana çıktığı görülmektedir. BOBİ FRS’de de bu ilke bazlı uygulamaların esas alındığı görülmektedir. Ancak ilk muhasebeleştirme ve elden çıkarma konusunda TMS 16’da ilke bazlılık devam ettirilirken BOBİ FRS’de uygulama kolaylığı açısından “**1 yıl**” şeklinde bir süre tayini yapıldığı görülmektedir. MSUGT’lerinde ise maddi duran varlıklar ile ilgili detaylı düzenleme yer almamakta, düzenlemeler VUK çerçevesinde yapılmaktadır. Bu nedenle vergi amaçlı uygulamaların ağır bastığı görülmektedir.

Kaynakça

- Maliye Bakanlığı (1994). 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 08.09.1994 tarih ve 22055 sayılı Resmi Gazete.
- KGK (2017). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS/TFRS 2017 Seti. (İlk yayınlanma: 31/12/2005 tarihli Resmi Gazete).
- KGK (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı -BOBİ FRS (29/07/2017 tarihli Resmi Gazete).
- Akbulut, A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 sayılı Resmi Gazete.
- Gücenme G. Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim-2017, ss.1-23.
- Özerhan, Y. (2016). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağındaki Ölçümleme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (2), 307-336.

