

FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Hakan ÖZÇELİK

Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,

E-posta: hakanozcelik@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0494-0561

Ramazan Ali SATAR

Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe
Finansal Yönetim,

E-posta: ramazanali79@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2947-546X

Makale geliş tarihi: 11.11.2021 Makale kabul tarihi: 15.12.2021 iThenticate benzerlik oranı: % 19

Kaynak gösterimi (APA 6):

Özçelik, H., & Satar, R. A. (2021). Finansal Raporlama Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi (IJBEMP)*, 5(2), 842-860.

FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

ÖZ

Maddi duran varlık muhasebe uygulamaları finansal raporlama çerçeveleri kapsamında gerçekleştirilmektedir. Finansal raporlama çerçevesi Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kapsamında gerçekleştirilmektedir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamı dışında kalan işletmeler için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standart Taslağı (KÜMİ FRS) geliştirilmiştir. KÜMİ FRS'nin uygulamaya geçişi ile birlikte Türkiye'de işletmelerin tamamı VUK ve ilgili standart çerçevesinde finansal raporlama gerçekleştirilecektir. Finansal raporlama kapsamında diğer kalemlerde olduğu gibi maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe uygulamaları, muhasebe ilke, esas ve standartları ile birlikte VUK kapsamında gerçekleştirilmektedir. Çalışmada, finansal raporlama çerçeveleri kapsamında maddi duran varlık muhasebe uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, TMS/TFRS ve bunun temelinde geliştirilen BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında önemli farklılıklar olmamakla birlikte, standartlar ile VUK arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Maddi duran varlıkların ilk ve sonraki ölçüm işlemlerinde kullanılan yöntemler finansal raporlama çerçevelerinin tamamında benzerlik olduğu, amortisman, yeniden değerlendirme raporlaması ve borçlanma maliyetleri ile ilgili uygulamalarda ise farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS, BOBİ FRS, MSUGT, KÜMİ FRS

JEL Sınıflandırması: M40, M41

COMPARISON OF ACCOUNTING PRACTICES REGARDING TANGIBLE ASSETS UNDER FINANCIAL REPORTING FRAMEWORKS

ABSTRACT

Tangible asset accounting practices are carried out within the scope of financial reporting frameworks. Financial reporting framework is carried out within the scope of Tax Procedures Law (VUK), Turkish Accounting Standards (TMS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBI FRS). The Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (KÜMİ FRS) has been developed for businesses outside the scope of TMS/TFRS and BOBI FRS. With the implementation of KÜMİ FRS, all businesses in Turkey will be financially reporting within the framework of VUK and related standards. As with other items within the scope of financial reporting, accounting practices related to tangible assets are carried out within the scope of VUK, together with accounting principles, principles and standards. In the study, tangible asset accounting practices within the scope of financial reporting frameworks are discussed comparatively. As a result of the study, although there are no significant differences between TMS/TFRS and BOBI FRS and KÜMİ FRS developed on the basis of it, there are significant differences between the standards and VUK. It has been determined that the methods used in the initial and subsequent measurement of tangible fixed assets are similar in all financial reporting frameworks, and differences in the practices related to depreciation, revaluation reporting and borrowing costs.

Keywords: Tangible Fixed Assets, TMS, BOBI FRS, MSUGT, KUMI FRS

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Finansal raporlar kapsamında muhasebe bilgi kalitesini artırabilmek amacıyla ulusal ve uluslararası alanda gerekli görülen çalışmalar yürütülmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), uluslararası muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması ve muhasebe bilgi kalitesinin artırılması ile ilgili gerekli desteği sağlamaktadır. UFRS/UMS, Türkiye’de “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)” ve “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” olarak adlandırılmıştır. TMS/TFRS uygulama şartlarını taşıyan işletmeler dar kapsamda kalmaktadır. Muhasebe bilgi kalitesi artırma çabaları kapsamında, vergi amaçlı muhasebe bilgisi üretiminden bilgi amaçlı muhasebeye geçiş için standartların uygulama alanının genişletilmesi gerekmektedir. Bu amaçla, Bağımsız denetime tabi olan TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için, 29.07.2017 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Seti (BOBİ FRS) yayımlanmıştır.

İsteğe bağlı olarak TFRS uygulamak isteyen işletmelerin en az iki yıl BOBİ/FRS uygulamaları gerekir. Tercihe bağlı TFRS uygulayan işletmelerin BOBİ FRS ‘ye geçebilmeleri için en az iki yıl TFRS uygulamaları zorunludur (KGK 30138 Sayılı Tebliğ).

BOBİ FRS uygulayacak işletmelerin belirlenmesi için geliştirilen büyüklük ölçütlerinden en az ikisini, bağlı ortaklıklarıyla birlikte art arda iki yıl aşan işletmeler izleyen yıldan itibaren büyük işletme sayılır ve BOBİ FRS uygulamasına geçmesi gerekir. Büyük işletme ölçütlerini karşılayıp BOBİ FRS uygulamaya başlayan işletmeler ise, en az iki yıl süreyle ölçütlerden en az ikisinin değerlerinin altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez. Bu ölçütler aşağıdaki gibidir (30138 Sayılı Tebliğ Md.6);

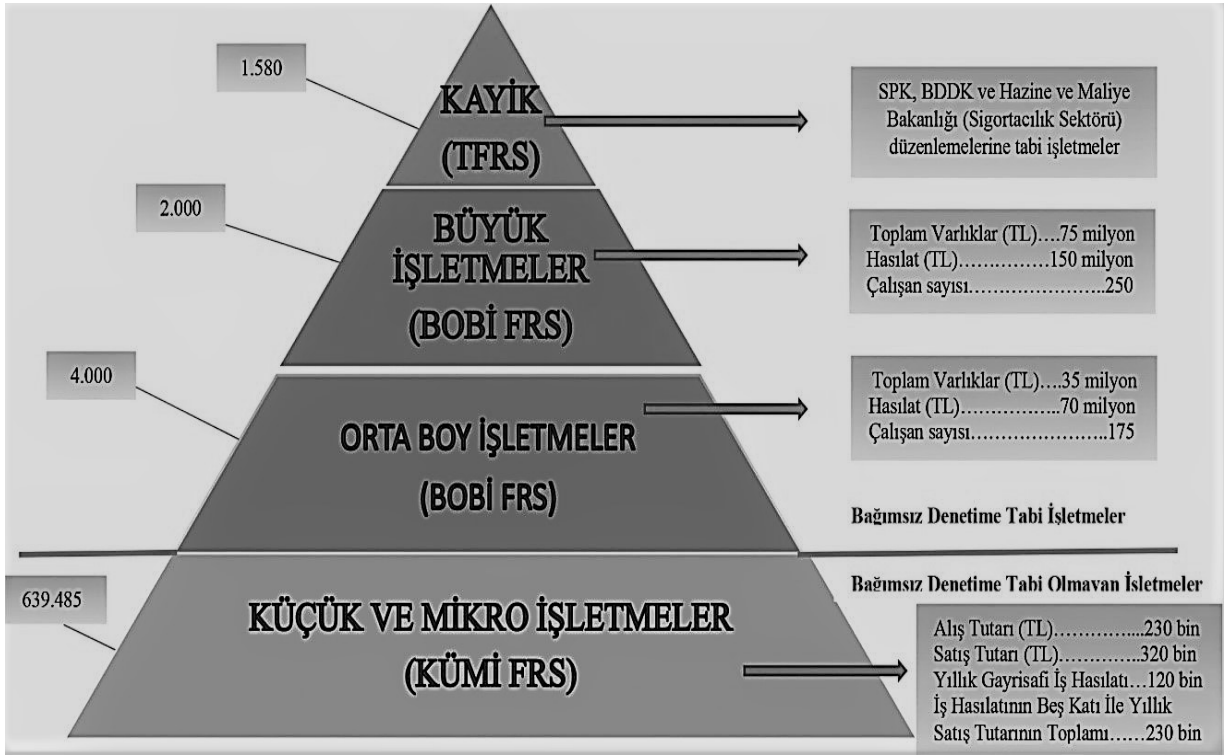
- Yıllık Net Satış Hasılatı \geq 150 Milyon TL
- Aktif Toplam \geq 75 Milyon TL
- Personel Sayısı \geq 250

Yıllık net satış gelirleri 80 milyon TL ve üzeri, varlıklar toplamı 40 milyon TL ve üzeri, ortalama personel sayısı 200 kişi ve üzeri olarak saptanan ölçütlerin iki veya daha fazlasını, varsa bağlı ortaklıkları ile beraber, üst üste iki raporlama yılında sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama yılında BOBİ FRS’nin uygulanması açısından orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmektedir (30138 Sayılı Tebliğ 6. Md.).

Finansal tabloların amacı olan gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilirlik amaçlarını sağlamadığı için yeni bir standart üzerine çalışılmaya başlanmıştır. Küçük ve mikro işletmeler ise finansal tablolarının oluşturulmasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yerine bağımsız denetime tabi olmayan ve küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı yayınlanmıştır.

KÜMİ FRS, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini yerine getiren ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, ihtiyaca ve gerçeğe ve uygun ve mukayese edilebilir kaliteli finansal bilgi üretebilmesi amacıyla, KGK tarafından bir taslak olarak hazırlanıp metin şeklinde yayımlanarak sunulmuştur. KÜMİ FRS’nin düzenlenmesinde esas olarak İngiltere’de yayınlanan FRS 105 esas alınmıştır (Gökçen, Öztürk, ve Güleç 2019:414-415).

Şekil 1’de TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulama şartları kısaca özetlenmiştir.



Şekil 1. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak İşletmelerin Hadleri

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019).

Bilançonun aktiflerinin önemli bir kısmını oluşturan kısa sürede nakde çevrilmeyen, işletmelerin bir seneden daha uzun vadeli kullanım amacıyla edinilmiş Maddi Duran Varlıklar (MDV); KAYIK’ler için zorunlu tutulmuş TMS/TFRS uygulamaları TMS-16 maddi duran varlıklar standardında düzenlenmiştir. BOBİ FRS kapsamındaki işletmeler, BOBİ FRS raporlama çerçevesindeki “Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar” standardına göre raporlama yaparken, TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamı dışında olan işletmeler, finansal raporlamalarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında yapmaktadırlar. Türkiye’de hangi standart kapsamında olursa olsun tüm işletmeler ayrıca Vergi Usul Kanuna (VUK) göre finansal raporlamalarını düzenlemek zorundadırlar.

Bu çalışmada, finansal raporlama çerçevesi kapsamında, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme uygulamalarının karşılaştırılması amaçlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesi kapsamında, VUK, TMS 16, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı ele alınmıştır. Maddi duran varlık uygulamaları ile ilgili olarak literatürde benzer çalışmalar olmakla birlikte, bu çalışmada MDV uygulamaları tüm yönleriyle ele alınarak finansal raporlama etkileri değerlendirilmiştir. Ayrıca, 2021 yılında BOBİ FRS ve VUK’ta yeniden değerlendirilen değişiklikler değerlendirilmiştir.

2. FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİNE GÖRE MADDİ DURAN VARLIK MUHASEBE UYGULAMALARI

TMS 16 maddi duran varlıklar standardında ve KÜMİ FRS’de maddi duran varlıkların tanımı “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” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 16.6; KÜMİ FRS 11.3).

BOBİ FRS bölüm 12’de maddi duran varlıkların tanımı TMS/TFRS ve KÜMİ FRS ile uyumlu olarak verilmekle birlikte tanımlamanın devamında, “Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez” ibaresine yer verilmiştir. (BOBİ FRS 12.2; KÜMİ FRS 11.2).

VUK'da maddi duran varlık ile ilgili bir tanım yapılmamış olmasına rağmen işletmelerin varlıklarında kayıtlı iktisadi kıymetlerin nasıl amortismanına tabi tutulacağı hususunda VUK'un 313. maddesinde genel bir belirleme yapılmıştır.

2.1 Kapsam ve İlk Kayıt

Dört düzenlemeye göre, ilk muhasebeleştirme işleminde ölçüm esası olarak maliyet bedeli esas alınır (TMS 16.10; BOBİ FRS, 12.6; VUK, Madde 269; 273; KÜMİ FRS 11.5). Maliyet bedeli, alış bedeline ek olarak, nakliye, kuruluş montaj, gümrük vergileri, sigorta bedeli gibi gider kalemlerinden oluşur. Yalnız VUK'a göre bu kalemleri maliyete eklemek yerine gider olarak da yazılabilir.

2.1.1. VUK'a Göre

VUK'ta MDV'lerin maliyet bedeliyle değerlendirilmesine değinilmiştir. Maliyet bedeli, bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ve bu varlıkla ilgili yapılan giderleri ifade eder (VUK, Md. 262). MDV'nin alış fiyatı, gümrük vergisi, nakliye, sigorta, hamaliye vb. giderler ile dönem sonuna kadar gerçekleşecek kur ve vade farkından kaynaklı giderler maliyet bedelini oluşturmaktadır (Akdoğan 2016:8). Bu tanım çerçevesinde MDV maliyetine aşağıdaki kalemler eklenir (Sevilengül 2011):

- Satın alma tutarı, gümrük vergileri ile alış sebebi ile ödenen geri alınamayan diğer vergiler,
- Araştırma Geliştirme giderleri,
- Yerleştirme ve montaj giderleri,
- Varlığın konulduğu yere ve faal konuma getirilmesi için katlanılan giderler,
- Arsanın hazırlanması için katlanılan giderler,
- Duran varlığın teslim alınması ile ilgili olarak kabullenilen giderler,
- Varlığın konulduğu yere ve faal konuma getirilmesi için katlanılan giderler,
- Varlığın sahiplenilebilmesi için katlanılan diğer parasal ifadeler girmektedir.

İktisadi işletmelere dâhil tüm gayrimenkuller ve gayrimenkullerin bütünleyenleri, gemiler ve farklı taşıtlar, detayı, makineler ve tesisatlar, gayri maddi haklar maliyet tutarları ile değerlendirilir (VUK, Md.269). Arsa ve binaların raporlamasında, arsanın maliyeti binanın maliyetine eklenir (Fahran, 2016:120).

Maddi duran varlığın satın alınmasında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların maddi duran varlıkla birlikte itfa edilmek üzere varlık maliyetine işlenmekte; döneme ait olanların faizleri ise, ilgili buldukları dönemlerde direkt gider yazılması ya da maliyete eklenerek amortisman ayrılması ihtiyaridir (VUK, 163 Sayılı Genel Tebliği).

“Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır” (163 sıra No.lu ve Vergi Usul Genel Tebliği).

VUK 163 sıralı tebliğde işletme lehine oluşan kur farkları ile ilgili olarak bir değerlendirme yapılmamış fakat sonradan yayınlanan tebliğde (334 Sıra no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde) düzenleme getirilmiştir. 334 sıralı tebliğe göre; alıcı lehine ortaya çıkan kur farkları, MDV elde edildiği dönem sonuna kadar olan bölümü ilgili MDV tutarının maliyetinden düşülecek, sonraki dönemlerde meydana gelecek olumlu kur farklarının ise, kambiyo geliri olarak kaydedilmesi veya maliyetten düşülmesi konusunda uygulayıcılar serbest bırakılmıştır.

2.1.2. TMS 16'ya Göre

TMS 16'da MDV'ler; “*Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler*” olarak tanımlanmıştır (TMS 16.6).

Gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlayacak olan ve maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilen varlıklar, duran varlık olarak maliyet bedeliyle raporlanır (TMS 16.7). Satın alma veya başka bir şekilde işletmeye alınan varlıkların faydalı ömrü kısa vadeli ise dönem gideri olarak kayıtlara alınırken, faydalı ömrü uzun vadeli ise duran varlık aktifleştirilir. Varlığın aktifleştirilmesinde ikinci kriter ise; varlık maliyetinin doğru olarak ölçülebilmesidir (Kıymetli Şen 2013:23).

MDV'ler, ilk kayda alma işleminde maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli; varlığın ilk aktifleştirilmesinde satın alma maliyeti, inşaat maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilir. söz konusu maliyetler, el edildikleri veya oluşturuldukları tarihteki değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınır. MDV'nin maliyeti, aktifleştirildikleri tarihteki peşin alım değerine eşittir. Ödeme normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki ödemelerin net bugünkü değerine eşittir (Sağlam, Yolcu, ve Eflatun 2018:240).

MDV maliyetleri aşağıdakileri içerir (TMS 16-17);

- Satın alma fiyatı (Alış fiyatı + İthalat Vergisi ve İndirilemeyen Diğer Vergiler – İndirimler)
- MDV'nin çalışabilir hale getirilebilmesi için yapılan faaliyetleri maliyeti
- MDV'nin sökülmesi, nakliyesi ve yerleşim alanı hazırlığının tahmini maliyetleri

Varlığın İnşaat Maliyeti: İşletme tarafından inşa edilen varlıkların maliyeti, iktisap edilen varlıklarla aynı ilkeler göre belirlenir. İşletmenin faaliyetlerinde uzun vadeli kullanım amaçlı üretmiş olduğu MDV'lerin inşaat maliyeti, normal faaliyetleri kapsamında satış amaçlı üretmiş olduğu varlıkların maliyetine eşit olur. Anormal firelerden kaynaklı maliyetler, MDV'nin maliyetine dahil edilmez. MDV'nin inşaatı bir yıldan uzun sürüyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıması durumunda, ortaya çıkacak finansman maliyetleri “*TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*” standardına göre muhasebe kayıtlarına alınır.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, borçlanma ve fonların kullanım amacı önemlidir. Nitelikli varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyet unsurudur. Diğer borçlanma maliyetleri, finansman gideri olarak kayıtlara alınır (Örten, Kaval, ve Karapınar 2012:). Örneğin; 100.000 TL'lik özellikli bir varlığın inşası veya üretimiyle ilgili doğrudan ilişkilendirilebilen ek bir borçlanma maliyeti, özellikli varlığın maliyetine eklenir. Bu durumda özellikli varlık için kullanılan kredinin faizi 5.000 TL olduğu varsayılırsa, kredi faizi özellikli varlığın maliyetine eklenerek 105.000 TL olarak aktifleştirilecektir.

Takas yoluyla edinim: MDV parasal olmayan veya parasal-parasal olmayan kalemlerin birleşiminden oluşan varlık gurubunun takası karşılığında alınmış olabilir. Böyle bir durumda, elde edilen MDV'nin maliyet bedeli, takasın ticari işlem olmaması ve takas işleminde kullanılan varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilememesi durumları dışında, varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Standarda göre takas işleminin ticari nitelikte sayılabilmesi için, işletmeye alınan MVD'nin nakit akışları ile takasta kullanılan varlığın nakit akışlarının farklı olması, takasla ilgili olan faaliyetlerin değerinin değişmesi ve ortaya çıkacak farklılıkların takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli derecede farklı olması gerekir. Sayılan üç şarttan birinin olması durumunda takas işlemi ticari nitelik kazanmış olacaktır (TMS 16, 24-25).

Maddi duran varlığın vadeli alındığında, vadenin ister bir yıldan kısa ister bir yıldan fazla olsun, her durumda vade farkı ayrıştırılması zorunludur. Yalnız satışa ya da kullanıma hazır bir şekilde getirilmesi mecburi olarak uzun bir süreyi gerektiren MDV'lerle alakalı borçlanma maliyetleri muhasebeleştirilir (TMS 16, 23).

2.1.3. BOBİ FRS'ye Göre

BOBİ FRS'de maddi duran varlıkların ilk kayda alma işleminde maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. Maddi duran varlıkların edinimine göre maliyet bedelinin belirlenmesi yöntemleri farklılık göstermektedir. İşletme maddi duran varlıkları; satın alma, inşaa etme, takas ve kiralama yoluyla sahip olabilir. Söz konusu elde etme biçimlerine maliyet bedelinin tespit edilmesiyle ilgili olarak, BOBİ FRS 7-14. Maddelerinde düzenlemeler getirilmiştir. BOBİ FRS'de satın alma biçimlerine göre maliyet bedelinin belirlenmesi ile ilgili düzenlemelere aşağıda açıklanmıştır (BOBİ - FRS Md. 7-14).

Satın Alma Maliyeti; maddi duran varlık işletme tarafından satın alma maliyeti; alış fiyatından indirimler düşüldükten sonra kalan net alış fiyatı, alış giderleri ve ilgili varlığın kullanıma hazır hale getirilebilmesi için yapılan tamamlama maliyetleri toplamından oluşur. Satın alınan maddi duran varlık maliyetine; nakliye, hamaliye, sigorta, mahkeme, değerlendirme, iadesi mümkün olmayan vergiler, montaj, sistem kurulum vb. varlığın satın alınıp kullanılabilir hale getirilinceye kadar yapılan tüm faaliyetlerle ilgili maliyet kalemleri dahil edilir. Satın alınan ve ek maliyetler içeren MDV'ler aktifleştirilerek raporlanır. Ancak satın alınan maddi duran varlıkla doğrudan ilişkilendirilemeyen reklam, personel eğitimi ve yeni tesis kurulum maliyetleri gibi unsurlar maliyete dahil edilmez, dönem kar zarar hesaplarında raporlanır. Satın alma işleminin maliyet formülü aşağıdaki gibi oluşturulabilir;

$$\text{Satın Alma Maliyeti} = \text{Net alış fiyatı} + \text{Alış giderleri} + \text{Tamamlama maliyetleri}$$

MDV maliyet bedelinin belirlenmesi işleminde satın alma şartları raporlamayı etkilemektedir. Varlık peşin satın alınmış ise yukarıdaki maliyet belirleme işleminde elde edilecek rakam raporlanmaktadır. Varlığın vadeli alımında ise vade durumuna göre değerlendirme işlemi farklılık göstermektedir. MDV bir yıl veya daha altında bir vadeden satın alınması durumunda varlığın maliyetinin belirlenmesi işleminde vade farkı dikkate alınmaz, ödenen veya ödenecek nakit tutarı üzerinden maliyet belirlenir. Satın alma vadesi bir yıldan daha fazla olduğunda ise; vade farkı dikkate alınır. Varlığın peşin alma fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark, "BOBİ FRS Modül 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" standardına kapsamında etkin faiz yöntemi kapsamında hesaplanacak faiz tutarı üzerinden finansman gideri olarak raporlanır. MDV, kredi kullanılarak satın alınması durumunda borçlanma maliyeti dönemin kar zarar hesaplarına doğrudan aktarılarak raporlanır.

Birden fazla MDV'nin birlikte satın alınması durumunda maliyet bedelleri, her bir varlığın piyasa fiyat nispetlerine göre belirlenir.

Varlığın İnşaat Maliyeti; işletmeler faaliyetlerinde kullanmak üzere inşaa ettikleri MDV'lerin maliyeti, satın alma yoluyla edilen edilen varlıkların maliyetinin belirlenmesinde uygulanan ilkelere göre belirlenir. MDV'lerin bir yıldan fazla süren inşaat süreçlerinde doğacak borçlanma maliyetleri, "BOBİ FRS Modül 17 Borçlanma Maliyetleri" standardına göre ilgili MDV'nin maliyetine eklenir. İnşaat sürecinde ortaya çıkacak inşaat maliyetleri varlığın maliyetinde aktifleştirilir. Borçlanma maliyetleride her yıl sonunda kar zarar hesaplarında raporlamak yerine aktifleştirilerek raporlanır.

İnşaa bir yıldan daha fazla süren ve borçlanma maliyeti söz konusu olan MDV'nin inşaat maliyetleri aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{İnşaat Maliyeti} = \text{İnşaat Maliyeti} + \text{Borçlanma Maliyeti}$$

Takas Yoluyla Edinim: MDV parasal/parasal olmayan kalemlerle takas yoluyla elde edilmesi durumunda maliyet bedeli, takasta kullanılan parasal olmayan kalemin net defter değerine (NDD) göre belirlenir. Takasta parasal olmayan kalemlerle birlikte parasal bir kalem alınmış veya verilmiş olması durumunda, parasal olmayan kalemin NDD'ne ödenen parasal kalemin gereğe uygun değeri (GUD) eklenir. Parasal kalem alınmış ise; parasal olmayan kalemin NDD'den parasal kalemin GUD indirilerek takas yoluyla alınan MDV'nin maliyet bedeli bulunur.

Takas işleminde parasal ve parasal olmayan kalemler birlikte kullanılmış ise formül;

$$\text{MDV Maliyet Bedeli} = \text{Parasal Olmayan Kalem NDD} + \text{Parasal Kalem GUD}$$

Takas işleminde parasal olmayan kalem kullanılıp MDV ile birlikte parasal kalem alınmış ise;

Maliyet Bedeli = Parasal Olmayan Kalem NDD – Parasal Kalem GUD

şeklinde olacaktır.

Kiralama İşlemi; MDV kiralama yolu ile edinilmesi durumunda maliyet bedeli “*BOBİ FRS Modil 17 Kiralamalar*” standardına göre belirlenir. Varlık kiralama işlemi finansal ve faaliyet kiralaması olmak üzere iki farklı türde yapılmaktadır. Finansal kiralama yolu ile kiralanan varlığın kiralama bedeli ve sözleşmeden doğan yükümlülüğü, varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı MDV'nin ilk maliyet bedelini oluşturur. Faaliyet kiralaması kapsamında kiralanan MDV'nin maliyet bedeli ise finansal durum tablosunda raporlanmayıp, kiralama süresinde kar veya zarar hesaplarında raporlanır.

Arsa ve binalar birbirinden ayrılabilir varlık olduğundan bu varlıklar birlikte satın alınmış olsalar dahi, ayrı olarak kayda alınırlar (BOBİ FRS, 12.5).

Satın alınan MDV ödemesi bir yıl veya daha kısa bir sürede ödeniyorsa, vade farkı ayrı gösterilmez, verilen veya verilecek olan nakit tutar üzerinden değerlendirilir. Eğer satın alınan maddi duran varlık karşılığında bir yıldan daha fazla bir süre ödeme yapılacaksa, vade farkını ayırarak peşin tutar üzerinden değerlendirilir. Bu durumda vade farkı tutarı, BOBİ FRS “9. Bölüm Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” esas alınarak etkin faiz yöntemine göre bulunan faiz gideri olarak kayda alınır (Ataman ve Gökçe 2017). İnşaatı bir yıldan uzun süren varlıkların normal şartlar altında satın alınması ile direkt ilgili borçlanma maliyetleri satın alınan maddi duran varlığın maliyetine katılır (BOBİ FRS, 12.9).

2.1.4 KÜMİ FRS Taslağına Göre:

Satın Alma Maliyeti: MDV'ler finansal tablolara ilk alımında maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. KÜMİ FRS taslağına göre satın alma maliyeti; indirimlerin satın alma fiyatından düşürülmesinden sonra elde edilen net satın alma fiyatı, satın alma sürecinde ortaya çıkan giderler ve MDV'nin kullanılabilir hale getirilebilmesi için varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen faaliyetlerin maliyetinden oluşmaktadır. Satın alma işlemi ile ilgili giderlere örnek olarak; nakliye, montaj, mahkeme, noter, gümrük vergileri, indirim konusu olmayan vergiler ve varlığın faaliyete başlayabilmesi için kurulum vb. giderler gösterilebilir (KÜMİ FRS 11.5-7). Bu kapsamda KÜMİ FRS'de satın alma maliyetinin formülü aşağıdaki gibi yazılabilir;

Satın Alma Maliyeti = Net Alış Fiyatı + Alış Gid. + MDV Kurulum Giderleri

MDV'nin ekonomik ömrünü uzatacak ve kapasitesini artıracak yatırım maliyetleri ve MDV özelliği taşıyan parça ve malzeme maliyetleri MDV maliyetine eklenebilirken, periyodik olarak yapılan bakım onarım faaliyetlerinin maliyetleri ile MDV özelliği taşımayan malzemelerin maliyetleri MDV maliyetine dahil edilmez (KÜMİ FRS 11.8-10).

Birbirlerinden ayrılabilen arazi ve binalar finansal tablolarda ayrı raporlanır. Vadeli satın alınan MDV'ler vade farkı dikkate alınmaz, ödenen veya ödenecek tutarlar üzerinden değerlendirilir. Borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde kar veya zarara aktarılır. Kiralanan MDV'lerin maliyeti, “*Bölüm 13 Kiralamalar*” kapsamında belirlenir (KÜMİ FRS 11-14).

Kiralama İşlemi: MDV kullanım hakkının taraflarca (kiracı-kiralayan) belirli bir ödeme planı karşılığında sözleşme ile devredilmesi işlemidir. Kiralama işlemi; faaliyet ve finansal kiralama olarak iki türde olabilir. Kiralama finansal kiralama türünden olması durumunda kiralanan MDV finansal durum tablosunda raporlanır. MDV kira süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve yükümlülüğü, varlığın gereğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal durum tablosunda raporlanır. Kiralama faaliyet kiralaması olması durumunda, kira ödemeleri doğrusal olarak kiralama süresinde gider olarak kar veya zarar hesaplarında raporlanır (KÜMİ FRS 13).

KÜMİ FRS taslağına, MDV'lerin maliyet değerinin tespit edilmesi BOBİ FRS ile benzer olmakla beraber, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli esas alınır ve vadeli MDV alımlarında maliyetin hesaplanmasında bazı değişiklikler bulunmaktadır. BOBİ FRS'de elde edilen MDV'ler bir

yıldan fazla vadeli bir ödeme karşılığında alınıyorsa, vade farkı ayrı tutularak peşin bedel esas alınarak ölçülürken, KÜMİ FRS’de vade farkı ayrıştırması bulunmamakta, VUK’ta olduğu gibi vade farkı maliyet değerinin içine dahil edilmesi esas alınmıştır (Güvenme Gençoğlu, 2020:193). KÜMİ FRS’de arazi ve binalar birlikte alınmış olsalar dahi, TMS 16 ve BOBİ FRS’de olduğu gibi finansal tablolarda ayrı gösterilirler (KÜMİ FRS 11.11).

2.2. Sonraki Ölçüm

Sonraki ölçümlerde VUK açısından sadece maliyet bedelinin uygulanacağı, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından maliyet bedeli modeli veya yeniden değerlendirme modelinden birinin seçilerek kullanılacağı belirtilmiştir (Uzun 2018:349).

2.2.1 VUK’a göre

Değerleme maddi duran varlıklarda, işletmedeki aktif ve pasifleri değerini ölçmek, faaliyet sonuçlarından faydalanarak kâr veya zarar durumunu belirlemek için yapılır (Tekşen ve Dağlı, 2017:426). VUK’a göre değerlendirme direkt vergi matrahının bulunmasıyla alakalı bir işlem olduğu için, değerlendirme teknikleri ve bu teknikleri hangi iktisadi kıymetlerde kullanacağımızı net bir şekilde açıklamış olup, bu konuda mükelleflere tercih hakkı tanımamıştır (Ergin 2016:15).

Değerleme ölçüleri VUK 261. maddesinde düzenlenmiştir ve şu şekilde sayılmıştır;

- Maliyet Bedeli,
- Mukayyet Bedel,
- Emsal Bedel ve Emsal Ücret,
- Borsa Rayici,
- İtibari Bedel,
- Rayiç Bedel,
- Tasarruf Bedeli,
- Vergi Değeridir.

VUK’un 269-273. Maddelerinde, MDV’lerin büyük bir kısmının maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. TMS 16 ve BOBİ Standartlarında gerçeğe uygun değer ile finansal raporlamanın yapıldığı dönemde gerçeğe uygun değerler üzerinden finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi hedeflenmiştir. Vergi usul kanununda ise, vergi matrahının tespitine yönelik değerlendirme ölçülerinin kullanımı esas alınmıştır.

VUK’a göre yeniden değerlendirme işlemleri ile ilgili olarak, 26.10.2021 tarihinde 31640 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 31.maddesinde yapılan düzenlemede “213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin başlığı “Enflasyon düzeltilmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte MDV’ler için yeniden değerlendirme uygulaması yeniden başlamıştır. Buna göre işletmeler, VUK’a göre 01.01.2022 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme uygulaması yapabileceklerdir. Getirilen uygulamaya göre, yeniden değerlendirme artışları üzerinden % 2 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır. İşletmeler finansal durum tablolarındaki MDV’ler ve amortismanlar için aşağıda belirlenen şartlara göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutabilirler (7338 VUK 2021);

- MDV’lerin maliyet bedellerine eklenen (MDV’nin finansal tablolara alındığı yıl hariç) kur farkları ve finansman giderleri (söz konusu giderler ilgili olan amortismanlar dahil) yeniden değerlemeye tabi tutulmaz,
- Yeniden değerlendirme işleminde finansal tablolarda gösterilen defter değeri esas alınır,
- MDV’nin defter değeri ile yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran çarpılarak yeniden değerlendirilmiş tutar hesaplanır,
- Yeniden değerlendirme neticesinde MDV değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, özkaynaklar grubunda özel bir fon hesabında gösterilir,
- Yeniden değerlemeye tabi tutulan MDV’nin amortismanı, yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden hesaplanır,

- Özkaynaklar grubunda özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilirken, ilgili işlemler kâr dağıtımını olarak sayılmaz.

2.2.2 TMS 16'ya göre

MDV'ler muhasebeleştirildikten sonra maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birisi üzerinden ölçülür (TMS 16, 29).

Maliyet Modeli: “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). Maliyet modelinde, MDV'nin finansal durum tablosunda gösterilen brüt değeri esas alınır. Formülle göstermek gerekirse;

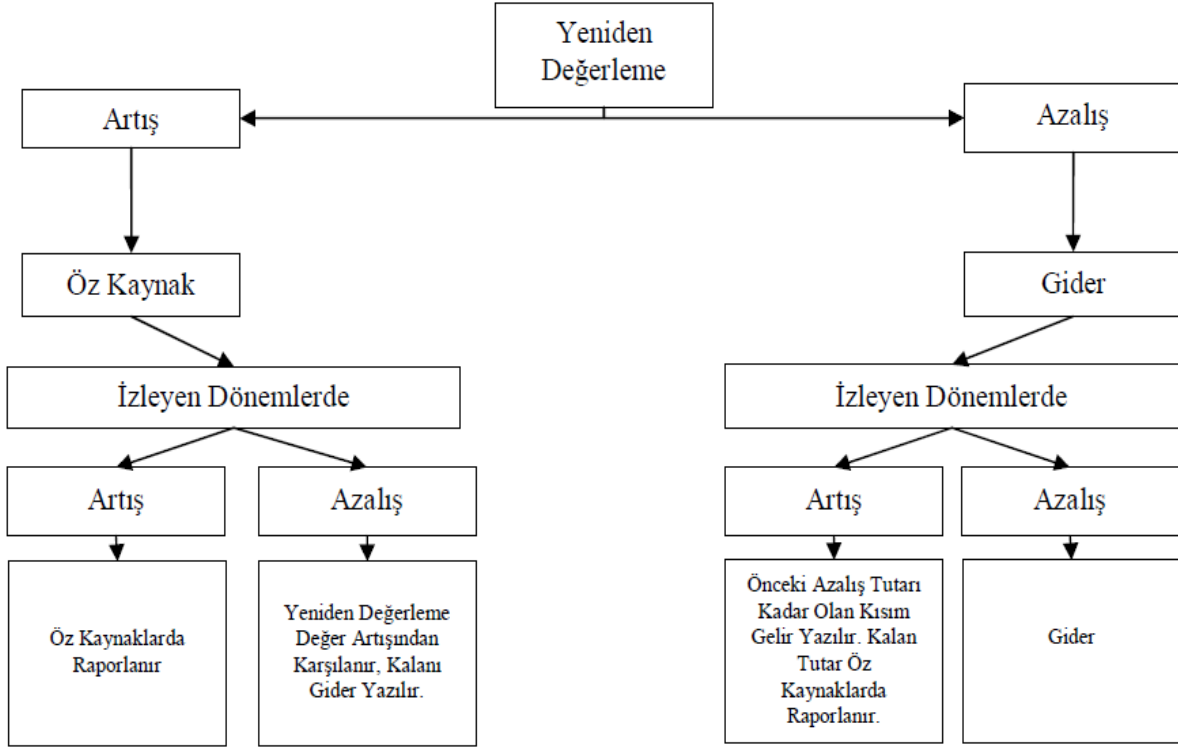
$$MDV \text{ defter değeri} = \text{Elde Etme Maliyeti} - (\text{Birikmiş Amortismanı} + \text{Değer Düşüklüğü Zararları})$$

Yeniden Değerleme Modeli: “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 itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır”(TMS 16.31). Yeniden değerlendirme modelinde MDV'nin gerçeğe uygun değeri (GUD) esas alınır. Yeniden değerlendirme tutar formülü;

$$MDV \text{ Maliyeti} = GUD - (\text{Müteakip Birikmiş Amortisman} + \text{Müteakip Değer Düşüklüğü Zararı})$$

Yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı, gerçeğe uygun değerdeki değişimlere bağlıdır. Gerçeğe uygun değerlerin defter değerlerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda yeniden değerlendirme yapılması gerekir. Önemli değişikliklerin sürekli olması durumunda, yeniden değerlendirme işleminin her yıl yapılması gerekir. Önemli değişiklik olmadığı durumlarda yeniden değerlemeye gerek yoktur. Bu varlıklar için yalnız 3-5 senede bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir (TMS 16.34).

Bir MDV ile ilgili olarak yeniden değerlendirme yapıldığında, o MDV'nin ait olduğu gruptaki diğer MDV'ler yeniden değerlemeye tabii tutulur. Yeniden değerlendirme işlemi sonrasında MDV'nin değerinde artış olmuşsa, “Diğer Kapsamlı Gelirlerde” muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durumda özkaynaklar gurundan yeniden değerlendirme artışları altında raporlanır. Yeniden değerlendirme işleminde MDV değeri azalmış ise, azalış tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Sonraki dönemlerde önceki dönemlerde yapılan değerlendirme işleminde değer azalışına uğramış bir MDV'ye yapılacak yeniden değerlendirme işleminde değer artışı oluşması durumunda, muhasebeleştirme işleminde önceki değer azalışı kadar olan kısım gelir olarak raporlanır, kalan tutar olması durumunda özkaynaklar grubunda raporlanır. Önceki dönemlerde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonrasında gerçekleşen değer artışı özkaynaklar grubunda raporlanan MDV, yapılacak değerlendirme işlemi sonrasında değer azalışına uğrarsa, azalış tutarı diğer kapsamlı gelirden söz konusu MDV ile ilgili yeniden değerlendirme fazlasındaki alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklar grubunda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16.36-40). Kısacası TMS 16'ya göre yeniden değerlendirme işlemi sonrası MDV değerinde artış olması durumunda, artış tutarı özkaynaklar grubunda raporlanırken, azalış olması durumunda ise gider olarak raporlanır. Şekil 2'de yeniden değerlendirme modeli şekil olarak anlatılmıştır.



Şekil 2. Yeniden Değerleme Modeli

Kaynak: (Akbulut ve Marşap 2006:92)

Yeniden değerlendirme işleminde hesaplanan tutarların muhasebeleştirilmesi işleminde, brüt ve net yöntem olmak üzere iki yöntem uygulanır. Brüt yöntemde; MDV aktive kayıtlı değeri ile birikmiş amortismanın artırılmış değerlerinin farkları, MDV'nin yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olmaktadır. Örneğin Aktif değeri 100 TL, birikmiş amortismanı 50 TL olan bir MDV yeniden değerlendirilmiş cari değeri 125 TL olduğunu varsayalım. MDV yeniden değerlendirme öncesi net defter değeri 50 TL iken yeniden değerlendirilmiş değeri 125 TL olduğundan, MDV net defter değeri $(125/50)=2,5$ kat oranında artmaktadır. Artış sonrası MDV 250 TL, Birikmiş amortisman ise 125 TL olmakta, varlığın net defter değeri ise 125 TL'ye çıkmaktadır. Net yöntemde; MDV birikmiş amortismanı varlığın kendisine mahsup edilerek net değer hesaplanmaktadır. Net değer ile yeniden değerlendirme sonrası tutar arasındaki fark MDV aktif değerine eklenmektedir. Yukarıdaki örnekte net değer $(100-50)$ 50 TL ile, yeniden değerlendirme farkı $(125-50)$ 75 TL'nin toplam değeri 125 TL'ye yükselmektedir (Kaval 2013:111-112).

2.2.3 BOBİ FRS'ye Göre

MDV sonraki ölçümlerinde, birikmiş değer düşüklüğü zararları ve birikmiş amortisman indirilmek kaydıyla yeniden değerlendirilmiş bedeli veya maliyeti esas alınarak belirlenir. MDV'lerle ilgili yapılan normal bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine eklenmez, gider olarak gösterilir (BOBİ FRS 12.15). BOBİ FRS'de MDV'nin sonraki ölçümlerinde, TMS 16 olduğu gibi maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri olmak üzere iki model üzerinden sonraki ölçümler gerçekleştirilir (BOBİ FRS 16.12).

Maliyet Modelinde;

$$MDV \text{ Defter Değeri} = \text{Maliyet Bedeli} - (\text{Birikmiş Amortisman} + \text{Değer Düşüklüğü Zararı})$$

Yeniden Değerleme Modelinde; MDV'nin yeniden değerlendirme sonrası maliyetinin hesaplanmasında varlığın gerçeğe uygun değerinden yeniden değerlendirme sonrası oluşacak birikmiş amortisman (müteakip birikmiş amortisman) ve değer düşüklüğü zararlarının (müteakip değer düşüklüğü zararı) toplamı çıkartılarak hesaplanır. İşlemin formülü aşağıdaki gibi oluşturulabilir;

$$MDV \text{ Defter Değeri} = GUD - (\text{Müteakip Birikmiş Amortisman} - \text{Müteakip Değer Düşüklüğü Zararı})$$

Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

BOBİ FRS’de düzenli olarak yeniden değerlendirme yapılması gerektiğinden söz edilmiş ancak bu aralıkların ne kadar olacağından bahsedilmemiştir (BOBİ FRS 12.16). MDV sonraki ölçümünde yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, duran varlığın ait olduğu kalemin (Bina, Taşıt, Demirbaş vb.) tamamı yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır (BOBİ FRS 12.18; TMS 16.38).

“Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış Finansal Durum Tablosunda öz kaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilir. Ancak, bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS 12.19).

BOBİ FRS açıklamasında göre yeniden değerlendirme işlemi ve raporlaması aşağıdaki örnekte açıklanmıştır.

XYZ işletmesi 03.04.2020 de 73.000 TL bedelli bir CNC makinesi satın almıştır. Satın alınan makinenin faydalı ömrü 5 yıl olup, normal amortisman yöntemi kullanılmıştır. İşletme bir yıl sonra makineyi yeniden değerlemeye tabi tutma kararı almış ve makinenin 2021 yılı sonu gerçeğe uygun değerini 67.500 TL olarak tespit etmiştir. Yeniden değerlendirme modeline göre değer artışı aşağıdaki gibi hesaplanır ve kaydedilir.

İlgili amortisman ve değer artış hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

Yıl	B. Amortisman	Defter Değeri
2020	14.600	58.400
2021	14.600	43.800

$$\text{Değer artışı} = 67.500 - 43.800 = 23.700$$

$$\text{Artış Oranı} = 23.700/43.800 = 0,54 \text{ (\%54)}$$

MDV defter değeri gerçeğe uygun değerden daha düşük olduğundan makinenin defter değeri ve birikmiş amortismanı artış oranı kadar artırılır. Amortisman değeri ile defter değeri arasındaki fark BOBİ FRS’ye göre öz kaynaklar grubundaki “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilir.

$$\text{Makine defter değeri artışı} = 73.000 \times 0,54 = 39.420$$

$$\text{Amortisman artışı} = 29.200 \times 0,54 = 15.768$$

İşlemin muhasebe kaydında makine ile ilgili 39.420 TL’lik artış aktifte raporlanırken, 15.768 TL’lik artış amortisman olarak, aradaki 23.652 TL’lik fark ise; “Yeniden Değerleme Yedeği” olarak özkaynaklar grubunda raporlanır.

2.2.4 KÜMİ FRS Taslağına Göre

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümüne ilişkin KÜMİ FRS; TMS ve BOBİ standartlarında olduğu gibi yeniden değerlendirme ya da maliyet yöntemi yöntemine göre hesaplanır (KÜMİ FRS 11.15). Yeniden değerlendirme yönteminin ve maliyet yönteminin tanımları BOBİ FRS ve TMS ile uyumlu olarak verilmiştir.

Maliyet yönteminde defter değeri hesaplanma formülü;

$$\text{MDV Defter Değeri} = \text{Maliyet Bedeli} - (\text{Birikmiş Amortisman} - \text{Değer Düşüklüğü Zararı})$$

Yeniden değerlendirme yönteminde MDV defter değeri hesaplama formülü;

$$\text{MDV Defter Değeri} = \text{GUD} - (\text{Müteakip Birikmiş Amortisman} - \text{Müteakip Değer Düşüklüğü Zararı})$$

“Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken, BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’da yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır” şeklinde tanımlanmıştır (KÜMİ FRS 11.17).

Yeniden değerlendirme işlemi sonrasında MDV defter değeri azalması durumunda azalış tutarı özkaynaklar grubundaki “yeniden değerlendirme değer artışları” kaleminde bulunan tutardan düşülür. Eğer azalış “yeniden değerlendirme değer artışları” kalemindeki tutardan büyük ise aradaki fark kar veya zarara aktarılır (KÜMİ FRS 11.21).

BOBİ ve TMS ile uyumlu olarak bir maddi duran varlığın değerlemesini yapılması durumunda, MDV'nin bulunduğu gruptaki diğer MDV kalemlerinde yeniden değerlemeye hesaplanır (KÜMİ 11.19).

2.3. Amortisman

Amortisman; Yıpranma, aşınma payı olarak TDK'da açıklanmıştır (<https://sozluk.gov.tr/>, 20.04.2020). Amortisman genel olarak bir borcun, bir duran varlığın, bir rantın kademelendirilerek, yavaş yavaş bitirilmesi, ödenmesi ve sona erdirilmesi olmak üzere üç temel anlamı vardır (Doğan, 2004, s. 2).

TMS 16'da ve BOBİ FRS'de bir maddi duran varlığa ait amortisman değerinin ekonomik ömrü süresince sistematik bir biçimde dağıtılması olarak açıklanmıştır (TMS 16.50; BOBİ FRS 12.25).

İşletmede yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye bir seneden fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşme eğiliminde bulunan duran varlıklar amortismanın kapsamını belirlemektedir (VUK'un Md. 313).

2.3.1 VUK'da Amortisman

VUK'un 269. ve 313. maddelerinde bulunan amortisman tabi olan maddi duran varlıkları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Demirbaşlar,
- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Alet edevat, mefruşat,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Tesisat ve makineler.

VUK'a göre amortisman ayrılması ihtiyaridir ancak ayrılmayan amortismanlar sonraki yıllarda ayrılamazlar. VUK md. 314'de arsa ve boş arazilere amortisman ayrılmamakla birlikte, tarım işletmelerinde tarım yerleri ile işletmede inşa edilmiş olan varlıklar amortisman tabi olabileceğinden bahsetmiştir.

VUK'a göre amortisman tabi değer maliyet değeridir. Maliyet değerinin tanımı VUK'ta şöyle yapılmıştır; maddi bir kıymetin alınması veya değerinin yükselmesi nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı tüm ödemelerin toplamı olarak açıklanmıştır. BOBİ ve TMS'den farklı olarak maddi duran varlığın kalıntı değerini dikkate almamaktadır (VUK md. 262).

MDV amortisman dönemi aktife alındığı yıldan başlamaktadır. Ayrıca VUK'da binek otomotiv hariç kıst amortisman yöntemi kullanılmamaktadır. Binek otomobiller için uygulanan kıst amortismanında ise ay kesri süresi uygulanmaktadır ve ilk yıl amortisman tabi tutarı son yılın değerine eklenir (VUK md 320).

VUK'ta amortisman ayrılmasında kullanılan yöntemler; normal (doğrudan) yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenler için amortisman yöntemi olarak sayılmıştır. Azalan bakiyeler yöntemini sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kullanabilmektedir. Olağan dışı yıpranma, değer kaybı ve aşınmaya uğrayan varlıklarda fevkalade amortisman yöntemini benimsemiştir (Hatipoğlu 2012:197).

Standartlardan diğer bir farklılığı ise, normal amortisman yöntemini benimseyen bir işletme sonradan azalan bakiyeler yöntemine geçememektedir. Ama azalan bakiyeler tekniğini benimseyen bir işletme normal amortismanlar tekniğine geçebilmektedir. Amortisman tekniğini değiştiren işletmeler, durumu bilanço dipnotlarında veya beyannamelerinde göstermek zorundadır (VUK md. 320).

Normal amortisman tekniğini benimseyen işletmeler, amortisman tabi maddi duran varlıklarını Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 339 ve 333 nolu VUK genel tebliği'nde amortisman oranları yer almaktadır. Amortisman oranlarının belirlenmesinde varlıkların ekonomik ömürlerinin dikkate alınacağından söz edilmiştir ancak amortisman süresi işletme tarafından değiştirilemez. Azalan bakiyeler yöntemini seçen işletmelerin amortisman oranı yüzde 50'yi geçmemek koşuluyla normal amortisman oranının iki katı olarak belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı amortisman oranları belirlemiştir. Fevkalade amortisman yönteminde ise her işletme için faaliyetine göre ayrı amortisman oranları belirlenmiştir (VUK md. 315-317).

VUK'ta amortisman ayırma için belirli bir alt sınır konulmuş olup her yıl bu tutar yenilenmektedir. 2021 yılı için amortisman alt sınırı 1.500 TL'dir. Önemli parçaları ayrı olarak amortisman tabi tutmayla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır yalnız birlikte değerlendirilmektedir. Gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarla satış amaçlı elde tutulan varlıklara amortisman ayırmaya devam edilebilir.

2.3.2 TMS 16'da Amortisman

TMS 16 standardında amortisman 43 ile 62A maddeleri arasında yer almaktadır. Bu standarda göre; arazi ve arsalar hariç maddi duran varlıklara amortisman ayrılması zorunludur ve önemli parçaları ayrı ayrı amortisman tabi tutulmaktadır. Ekonomik ömrü işletme tarafından belirlenir. Amortisman uygulamalarında seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararları tahmin edilen kullanım şeklinde bir farklılık olmadığı sürece dönemden döneme sistematik olarak yapılır. Amortisman ayırmada herhangi bir alt sınır yoktur. Kıst amortisman uygulaması tüm MDV'ler için uygulanır ve ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarı bir yıl daha eklenerek o yılda gösterilir.

Standarda göre amortisman yöntemleri;

- Doğrusal (Normal) amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemleridir.

Yöntemlere göre raporlanacak amortisman tutarları örnekle açıklanmıştır.

XYZ İşletmesi faaliyetlerinde kullanılmak için 450.200 TL değerinde 2021 yılında bir makine satın almıştır. İşletme makine için 10 yıllık ekonomik ömür belirlemiştir ve bu süre sonunda makinenin 65.200 TL kalıntı değerini olacağını tahmin etmiştir. Makine ömrü boyunca 8.000.000 adet üretim yapacaktır ve 2021 yılında 1.000.000 adet üretim yapmıştır. İşletmenin, normal amortisman yöntemine, azalan bakiyeler yöntemine ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Normal (Doğrusal) amortisman yöntemine göre:

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{450.200 - 65.200}{10} = 38.500 \text{ TL (2021 yılı amortismanı)}$$

Maddi duran varlığın kalıntı değerinde değişiklik olmaz ise, amortisman gideri ekonomik ömrü olan 10 yıl boyunca değişiklik göstermez ve 38.500 TL olarak raporlanır.

Azalan bakiyeler yöntemine göre: Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tutarı ekonomik ömür boyunca aşağıdaki gibi azalarak devam eder

$$\text{Amortisman oranı} = 1/10 = 0.10 \quad \text{normal amortisman oranının 2 katıdır} \quad 0.10 \times 2 = 0.20 \text{ (%20)}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = (450.200 - 65.200) \times 0.2 = 77.000 \text{ TL (2021 Yılı amortismanı)}$$

$$(385.000 - 77.000) \times 0.2 = 61.600 \text{ TL (2022 Yılı amortismanı)}$$

Üretim miktarı yöntemine göre:

$$\text{Amortisman Oranı} = (450.200 - 65.200) / 8.000.000 = 0.0481$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 1.000.000 \times 0.0481 = 48.100 \text{ TL (2021 Yılı amortisman tutarı)}$$

Üretim miktarı yönteminde beklenen üretim miktarı ya da kullanım miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Ayrıca amortisman gideri üretim veya kullanım olmadığı durumlarda 0 (sıfır) olabilir.

2.3.3 BOBİ FRS’de Amortisman

Amortisman ayrılması zorunludur (BOBİ FRS 12.21). Ancak arazi ve arsalar sınırsız ekonomik ömre sahip olduklarından dolayı amortisman tabi tutulmazlar (BOBİ FRS 12.23).

Bir MDV’nin parçası, varlığın faydalı ömründen farklı bir ekonomik ömre sahip olabilir veya bu kısım için yapılan amortisman tekniğinden farklı bir amortisman tekniği seçilmiş olabilir. Bu durumda, önemli parçalar MDV’nin kendisinden ayrı bir şekilde amortisman tabi olur (BOBİ FRS 12.22).

MDV amortisman tabi tutarını yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından ya da maliyet bedelinden kalıntı değer indirilmesi suretiyle belirlenir. Formül aşağıdaki gibidir;

Amortisman tabi tutar = Maliyet Bedeli (yeniden değerlendirilmiş tutar) – Kalıntı değer

Formülde kullanılan kalıntı değer BOBİ FRS’de açıklanmıştır; Bir MDV tahmin edilen ekonomik ömrün tamamladığında elden çıkarılması, satılması sonucu elde edilen tutardan, satış fiyatının düşülmesi ile bulunan tutardır. Eğer kalıntı değer gereksiz ise, amortisman tabi değer hesaplanmasında işleme tabi tutulmaz (BOBİ 12.27).

Faydalı ömür diğer adıyla ekonomik ömür işletme tarafından ilgili varlıktan sağlanması beklenen kullanım veya üretim miktarını ya da varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini açıklar. Ekonomik ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere göre belirlenir (BOBİ FRS 12.25).

BOBİ FRS’de MDV kullanıma hazır olduğunda, amortisman işlemine başlanır ve finansal tablo dışı bırakılmasıyla amortisman işlemi bitirilir. Yani dönem içinde kullanıma alınan varlıklar için çalıştırılan güne göre kıst amortisman belirlenir (BOBİ FRS 12.26).

Amortisman yöntemi işletme tarafından belirlenir ve varlığın beklenen ekonomik ömründe bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi sistematik bir şekilde uygulanır. Bu yöntemlere azalan bakiyeler yöntemi, doğrusal yöntem, üretim miktarı gibi yöntemler örnek verilebilir (BOBİ FRS 12.28-29). Amortisman ayırma oranının herhangi bir sınırı yoktur (Uzun, 2018, s. 352).

Bazı durumlarda varlığın ekonomik ömrü ve kalıntı değeri değişebilir böyle bir durumda kalıntı değere, ekonomik ömre ve amortisman yöntemine ilişkin önceki belirlenen tahminler tekrar gözden geçirilir. Tahminlerde farklılık olması durumunda kalıntı değerinde, ekonomik ömründe ve amortisman yöntemi değiştirilir. Bu değişiklikler muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak açıklanır ve yeni kalıntı değere göre hesaplanmış amortisman tabi tutulmamış değerler, hesaplanan yeni ekonomik ömür süresi kadar yeni belirlenen amortisman yöntemine göre sistematik bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS 12.31).

BOBİ FRS’den farklı olarak TMS 16 standardında satış amaçlı elde tutulan varlıklara da değinmiştir. Satış amaçlı elde tutulan varlıkların amortismanı sınıflandırma tarihi veya varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihlerden hangisi önce ise o tarihte amortisman ayrılma işlemi durdurulur.

2.3.4 KÜMİ FRS Taslağında Amortisman

KÜMİ FRS taslağında amortisman uygulaması BOBİ ve TMS’ye göre uygundur. BOBİ ve TMS’de olduğu gibi varlıkların ekonomik ömürleri işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak yapılmaktadır ve amortisman ayrılması mecburidir fakat arazi ve arsalar amortisman tabi değildirler. Maddi duran varlık çalışmaya kullanıma hazır olduğunda amortisman ayrılmaya başlanır ve tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulaması yapılır (KÜMİ FRS 11.23-28).

Amortisman tabi tutar belirlenirken BOBİ ve TMS’de ki gibi MDV’nin maliyet bedelinden kalıntı (hurda) değer düşülmesiyle bulunur. Hurda değer önemsiz ise dikkate alınmaz. Önemli parçalar ayrı ayrı amortisman tabi tutulur (KÜMİ FRS 11.24-26).

Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Amortisman yöntemleri; doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Amortisman ayırma işlemine MDV veya kaldırıldığında devam edilir. Fakat, üretim miktarı tekniğine göre amortisman hesaplanırken, amortisman gideri kullanım veya üretim olmadığı için sıfır olabilir. MDV'nin ekonomik ömrü veya hurda değeri değişti ise hurda değerinde, ekonomik ömürde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilebilir (KÜMİ 11.30-32).

2.4 Finansal Tablo Dışı Bırakma

BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS taslağına göre finansal tablo dışı bırakma yöntemi aynıdır.

“Maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır” (BOBİ FRS 12.35; KÜMİ FRS 11.36; TMS 16.67).

“Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.” (BOBİ FRS 12.36; KÜMİ FRS 11.37; TMS 16.68). Ayrıca TMS’de kazançların hasılat olarak sınıflandırılmayacağından da bahsedilmiştir.

VUK’ta bilanço dışı bırakma sadece satış durumunda bahsedilir. Uygulamada muhasebenin temel terimleri geçerlidir (Tekşen ve Dağılı 2017:440).

2.5 Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Maddi Duran Varlıklar Uygulama Karşılaştırılması

İşletmeler muhasebe uygulamalarını VUK ve finansal raporlama standartlarına göre yapmaktadırlar. İşletmeler tüzel kişilik olarak kurumlar vergisi mükellefi olduklarından, mali kar kar üzerinden kurumlar vergisi hesaplayıp ödemek zorundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tüm işletmeleri VUK’a göre finansal raporlama yapmakla yükümlü kılmaktadır. Diğer taraftan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre finansal raporlama yapmak zorundadırlar. İşletmeler yapılan sınırlamalar çerçevesinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS’den birini kullanmak durumundadırlar. TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamına girmeyen şirketler için, KÜMİ FRS taslağı hazırlanmış ve ilgili taslak standart olarak yayımlandığında KÜMİ FRS uygulama kapsamına girecek olan işletmeler tarafından uygulanacaktır. Bu bağlamda işletmeler VUK ve ilgili standartlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal raporlama yapmak durumundadırlar.

Çalışma kapsamında finansal raporlama çerçevesine göre MDV’ler değerlendirilmiş ve ilgili raporlama çerçevesine göre elde edilen bilgiler Tablo 1’de özetlenmiştir.

Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Tablo 1. Maddi Duran Varlık Uygulamalarının VUK, TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ve Göre Karşılaştırılması

	VUK	TMS 16	BOBİ FRS	KÜMİ FRS Taslağı
İlk kayda almada	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeliyle	Maliyet bedeliyle
MDV Alış Giderleri	Gider yazılabilir veya MDV bedeline eklenebilir.	Maliyetine eklenir.	Maliyetine eklenir.	Maliyetine eklenir.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetleri, maddi duran varlığın elde edilip, alındığı dönem sonuna kadar maliyete yüklenir veya gider olarak muhasebeleştirilir.	Özellikli varlığın alınması, inşası ya da üretimi ile direkt bağdaştırılan borçlanma maliyetleri ilgili MDV maliyetine eklenir. Bunun haricindeki borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde gider olarak raporlanır.	İnşaatı bir seneden fazla süren varlıkların alınmasıyla alakalı olan borçlanma maliyetleri, varlığın kullanımına başlanacak tarihe kadar varlığın maliyetine aktarılır.	Gelir veya gidere aktarılır.
Arsa ve binalar	Arsa maliyeti binanın maliyetine dahil edilerek raporlanır.	Finansal durum tablosunda ayrı raporlanırlar.	Finansal durum tablosunda ayrı raporlanırlar.	Finansal durum tablosunda ayrı raporlanırlar.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli ve Yeniden değerlendirme modeli	Maliyet bedeli ve Yeniden değerlendirme modeli	Maliyet bedeli ve Yeniden değerlendirme modeli	Maliyet bedeli ve Yeniden değerlendirme modeli
Yeniden Değerleme Artış Raporlaması	Özkaynaklar grubunda, Yeniden değerlendirme artışları	Özkaynaklar grubunda, Diğer Kapsamlı Gelirlerde	Özkaynaklar grubunda, Yeniden değerlendirme artışları	Özkaynaklar grubunda, Yeniden değerlendirme artışları
Yeniden Değerleme Azalış Raporlaması		Kar/zarar hesaplarında raporlanır	Kar/zarar hesaplarında raporlanır	Kar/zarar hesaplarında raporlanır
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	İhtiyaridir.	Zorunludur.	Zorunludur.	Zorunludur.
Amortisman tabi tutar	2021 yılı için 1.500TL, rakam her yıl güncellenmektedir.	Sınır yok	Sınır yok	Sınır yok
Ekonomik Ömrün Belirlenmesi	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından	İşlemeler tarafından	İşlemeler tarafından	İşlemeler tarafından
Amortisman Yöntemleri	Normal (doğrudan) Azalan bakiyeler, Fevkalade ve Madenler için amortisman yöntemleri	Doğrusal (Normal), Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarı yöntemleri	Doğrusal (Normal), Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarı yöntemleri	Doğrusal (Normal), Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarı yöntemleri
Amortisman Oranları	Bakanlık tarafından belirlenen oranlar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Azalan bakiyeler tekniğinin uygulanmasında ise oran; %50'yi geçmemek şartı ile normal amortisman oranının iki katıdır.	İhtiyaridir ve her yıl farklı oran seçilebilir. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması esnasında herhangi bir katsayıyı kullanma mecburiyeti yoktur.	İşletmeler kendileri belirlenmekte ve her yıl değiştirebilirler. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması esnasında herhangi bir kat sayıyı kullanma mecburiyeti yoktur.	İhtiyaridir ve her yıl farklı oran seçilebilir. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması esnasında herhangi bir katsayıyı kullanma mecburiyeti yoktur.
MDV Parçalarına Amortisman Ayırma	Duran varlıkların bölünerek amortisman ayrılması mümkün değildir.	Önemli olan parçalara ayrı amortisman uygulanması.	Önemli olan parçalara ayrı amortisman uygulanması.	Önemli olan parçalara ayrı amortisman uygulanması.
Kıst Amortisman Uygulaması	Yalnız binek taşıtlarda ay üzerinden hesaplanabilmekte ve ilk sene ayrılmayan amortisman son seneye eklenir.	MDV kıst amortisman esasına göre gün üzerinden amortisman hesaplanır. Ayrılmayan amortisman son seneye ek olarak değil, ilave seneye eklenir.	MDV kıst amortisman esasına göre gün üzerinden amortisman hesaplanır. Ayrılmayan amortisman son seneye ek olarak değil, ilave seneye eklenir.	MDV kıst amortisman esasına göre gün üzerinden amortisman hesaplanır. Ayrılmayan amortisman son seneye ek olarak değil, ilave seneye eklenir

3. SONUÇ

Uluslararası muhasebe uygulamalarında tekdüzeliği sağlamak ve finansal raporlama kalitesini artırmak amacıyla geliştirilen muhasebe ve finansal raporlama standartları (TMS/IFRS) uygulama alanı dar kapsamda kalması nedeniyle farklı ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de uygulama alanını genişletmek amacıyla, TMS/IFRS temelinde BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi standartlar geliştirilmiştir. BOBİ FRS 1 Ocak 2018 ve sonrası hesap dönemleri için uygulamaya başlamışken, KÜMİ FRS hazırlık süreçleri devam etmekte olup taslak metin hazırlanmıştır. TMS/IFRS ve bunun temelinde geliştirilen BOBİ FRS ve KÜMİ FRS arasında önemli farklılıklar olmamakla birlikte, standartlar ile VUK arasında önemli farklılıklar vardır.

Çalışma kapsamında, finansal raporlama çerçevesi kapsamında maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe uygulamalarında, BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS çoğunlukla benzerlik göstermektedir. Finansal raporlama çerçevesinin tamamında maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden raporlanmaktadır. Ancak alış giderleri, standartlarda maliyet bedeline eklenirken, VUK’ta maliyet bedeline eklenme veya gider olarak kayıt yapılması uygulayıcılara bırakılmıştır. Çerçevesi arasında bir diğer benzerlik, maddi duran varlıkların sonraki ölçümünde maliyet bedelinin belirlenmesinde kullanılan maliyet bedeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Standartlar ile VUK, maddi duran varlığın ilk kayda alınmasında ve benzerlik göstermekte olup sonraki ölçümde, amortisman yöntemlerinde farklılık göstermektedir.

VUK’ta arsalar bina maliyetine dahil edilerek raporlanırken, TMS 16, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağında arsa ve binalar ayrı olarak raporlanmaktadır.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili TMS/IFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK uygulamaları farklılıklar söz konusudur. BOBİ FRS’de ilgili duran varlığın kullanımına başlama tarihine kadar maliyetin eklenmektedir. TMS 16’da edinilen özellikli varlıkla ilgili borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenirken, KÜMİ FRS’de gelir veya gidere kaydı gerekir. VUK’ta ise maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri ilgili dönemde varlığın maliyetine eklenmeli veya dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

Amortisman uygulama işlemi standart setlerinde zorunlu iken VUK’ta isteğe bağlıdır. Amortisman tabi tutulacak maddi duran varlıkların değerinde standartlarda herhangi bir sınırlama getirilmemişken, VUK’ta her yıl güncellenmekte olan amortisman ayırma sınırı 2021 yılı için 1.500 TL olarak belirlenmiştir. Amortisman tabi varlığın ekonomik ömrü standartlarda işletmeler tarafından belirlenirken, VUK’ta ilgili bakanlık tarafından belirlenmektedir. Maddi duran varlık parçalarına amortisman uygulaması işleminde, standartlarda önemli parçalar ayrı işlemlere tabi tutulabilirken, VUK’ta parçalara ayırım söz konusu olmayıp maddi duran varlık bir bütün olarak ele alınmaktadır. Uygulanacak amortisman oranı, standartlarda işletmelerin tercihinin bırakılmışken, VUK’ta sınırlamalar getirilmiştir.

VUK’ta yeniden değerlendirme ile ilgili olarak Ekim 2021’de yapılan düzenleme ile birlikte 2022 yılından itibaren yeniden değerlendirme yapılacak MDV’lerle ilgili düzenlemeler getirilmiş ve yeniden değerlendirme artışlarından % 2 oranında Kurumlar Vergisi alınması esası benimsenmiştir. MDV yeniden değerlendirme artışları ile ilgili olarak; VUK, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS benzerlik olup, yeniden değerlendirme artışları özkaynaklar grubunda “Yeniden Değerleme Artışları” olarak raporlanmaktadır. TMS 16’ya göre yeniden değerlendirme artışları özkaynaklar grubunda “Kapsamlı Gelir” olarak raporlanmaktadır.

KAYNAKÇA

7338 VUK. (2021). *7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. C. 7338.

Akbulut, Y. ve Marşap B. (2006). “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün ‘TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü’ Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 8(4),85-115.

Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

- Akdoğan, N. (2016). *VUK Yasası'nın Muhasebe Standartları İle Uyumlu Hale Gelmesi İçin Yapılması Gereken Değişikliğe İlişkin Öneriler*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- BOBİ FRS. 12. *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Modül 12, Maddi Duran Varlıklar*.
- Ergin, N.E. (2016). "Vergi Mevzuatı İle TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması". *Vergi Dünyası Dergisi* (418),9-20.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları*. Ankara: Yargı Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). *Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri*.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç Ö. F. (2019). "KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam SetTMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 4(3), 413-30.
- Güvenme Gençoğlu, Ü. (2020). "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme". *Business and Economics Research Journal* 11(1), 187-99.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi". *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 12(24), 185-216.
- Kaval, H. (2013). "TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardının VUK İle Karşılaştırılması ve TMS/TFRS'lere Uygun Mali Tablolara Dönüştürülmesi". içinde *Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Örnekleri*. Ankara: TDV Matbaacılık.
- Kıymetli Şen, İ. (2013). "Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri". *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 3(1), 21-36.
- KÜMİ FRS 11. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı, "Maddi Duran Varlıklar"*.
- KÜMİ FRS 13. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı, "Kiralamalar"*.
- Sağlam, N., M. Yolcu, ve A. O. Eflatun. 2018. *Örneklerle UFRS Kayıtları*. Ankara: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim A.Ş.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). "Madi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 9(20), 424-47.
- TMS 16. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar"*.
- Uzun, E. (2018). "VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması". *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* 81, 344-54.
- VUK. 1961. *Vergi Usul Kanunu*. C. 213.