



## Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu'na Göre Karşılaştırılması <sup>1</sup>

Comparison In Property, Plant And Equipment In Terms Of Turkish Accounting Standards And Tax Procedure Law

**Dr. Öğr. Üyesi H. Arif TUNÇEZ**

Selçuk Üniversitesi, Akşehir İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Konya/Türkiye

**Öğr. Gör. Dr. Bilal ERDEM**

Selçuk Üniversitesi, Akşehir MYO, İşletme Bölümü, Konya/Türkiye

**Prof. Dr. Selçuk BALI**

Selçuk Üniversitesi, Akşehir İ.İ.B.F., Konya/Türkiye



ÖZET

Maddi duran varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullanılması öngörülen, varlık yapısının önemli parçasını oluşturan fiziki varlıklardır. Bu varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ile bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarı ve değer düşüklüğü zararı maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konulardır.

Bu çalışmada, TMS 16 ile VUK'na göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ile amortisman yöntemlerine ilişkin benzer yönler ve farklılıklar karşılaştırılarak incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Duran Varlıklar, TMS 16, VUK.

### ABSTRACT

Property, plant and equipment are physical assets that form an important part of the asset structure, which are projected to be used for more than one year in the operations of the entity. Accounting for these assets, the determination of book value and the depreciation amount and impairment loss that must be reflected in the financial statements are the main issues in the accounting of property, plant and equipment.

In this study, similar aspects and differences related to accounting, evaluation and depreciation methods of property, plant and equipment in accordance with TAS 16 and TPL were compared.

**Key Words:** Property, Plant and Equipment, TAS 16, TPL.

### 1. GİRİŞ

TMS 16 standardında nelerin maddi duran varlıkların olduğu belirtilmemiş ve ölçü birimi öngörülmemiş, fakat maddi duran varlıkların sınıflandırılması yapılmıştır. VUK'nda ise maddi duran varlıkların tanımı ve hangi konuların kapsadığı belirtilmemiştir. Dolayısıyla maddi duran varlık kavramı VUK'na göre değil Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki (MSUGT) düzenlemelere göre ele alınmıştır. MSUGT'nde maddi duran varlıklar; işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini kullanım süresi bir bilanço döneminden fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların gösterildiği hesap grubu olarak tanımlanmıştır.

TMS 16'da maddi duran varlıklar, benzer özellik ve kullanım dahilinde kendi isteklerine göre sınıflandırırken, VUK'na göre belirli başlıklar altında sınıflandırılmaktadır. Ayrıca kiraya verilmek

<sup>1</sup> Bu çalışma, 27-29 Aralık 2019 tarihleri arasında Samsun'da düzenlenen 2. Uluslararası 19 Mayıs Yenilikçi Bilimsel Yaklaşımlar Kongresi'nde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

için edinilen arsa veya gayrimenkuller, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında değerlendirilirken, VUK’nda ise maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak VUK’na göre gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen maddi duran varlıkların alışı ile ilgili giderlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde işletmeler serbesttirler (Gücenme, 2004).

## 2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 16’da bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, m., 7):

- ✓ Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- ✓ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

TMS 16 ve VUK kapsamında maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülür.

TMS 16 ve VUK’na göre aktifleştirme sonrası maliyet bedeline; yapılan giderler dahil edilmezken, varlığın değerini arttıran harcamalar dahil edilebilir. Ancak TMS 16’ya göre maddi duran varlık ediniminde oluşan vade farkı ve finansman giderleri maliyet bedeline eklenmez. VUK’nda ise vade farkı ve finansman giderleri maliyet bedeline eklenir.

**Örnek:** ABC İşletmesi yarısı banka hesabından yarısı 15 ay vadeli 300.000 TL (%18 KDV hariç) makina satın almıştır (Vade farkı 45.000TL).

TMS 16 kapsamında ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

.../.../...		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	255.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	54.000	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDER. HS.	45.000	
102 BANKALAR HS.		177.000
320 SATICILAR HS.		177.000

VUK’na göre kayıt aşağıdaki gibidir:

.../.../...		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	300.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	54.000	
102 BANKALAR HS.		177.000
320 SATICILAR HS.		177.000

TMS 16 kapsamında maddi duran varlığın ediniminde vadeye bakılmaksızın bütün farklar ayrıştırılmakta (Yücel, Öncü ve Akaytay, 2018), vade farkı ve kredi faizi gibi maliyeti artıran kalemler maddi duran varlığın maliyetine eklenmez, ilgili dönemde faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (Yükçü ve İçerli, 2007). VUK’nda ise maddi duran varlığın maliyetine eklenir.

Maddi duran varlıklarda, varlığın ediniminden sonra katlanılan maliyetler, yalnız ilgili varlıktan elde edilecek yararı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını geçecek şekilde arttırdığında ve bu maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Ancak bu işlem maddi duran varlıklarda ikame ve yenileme maliyetlerine uygulanamaz (Gençoğlu, 2007).

VUK’na göre edinim sonrası maliyetler hakkında normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, varlığın değerini artırmak amacıyla yapılan giderler, varlıkların maliyetlerine eklenmektedir. Bu duruma göre standart ve mevcut uygulama arasında benzerlikler olduğu gibi farklı uygulamalarda bulunmaktadır.

### 3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Değerleme, muhasebe biliminin en önemli ve karmaşık konularından biridir. Değerleme, belirli bir tarihte ölçme, sayma veya tartma yoluyla (envanter) elde edilen miktarların, birim değer ile çarpılması sonucu işletmenin varlığını meydana getiren varlık ve kaynak kalemlerin değerinin, para birimi ile ifade edilmesi yani değerlendirilmesidir (Ataman, 1996).

Maddi duran varlıklar, ilk kayda alınmasından sonraki dönemlerde değerlendirilmesine tabi tutulur. TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklar; maliyet veya yeniden değerlendirilme modelleri olmak üzere iki yöntemden birine göre değerlendirilir.

Maliyet yönteminde, maddi duran varlıklar ilk kayda alındıktan sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer azalışı düşüldükten sonraki değeri ile gösterilmektedir. Yeniden değerlendirilme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebe sürecine dahil edildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir (Akbulut, 2015).

VUK uyarınca değerlendirilme “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti” olarak tanımlanmıştır (VUK, m., 258). Vergi kanunlarına göre değerlendirilme günü, özel dönemler dışında takvim yılının son günüdür (Tunçez, 2019).

VUK’nda değerlendirilme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti olarak açıklanmıştır.

**1-Maliyet Bedeli:** Maliyet bedeli, iktisadi bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamıdır. VUK hükümlerine göre en yaygın olarak kullanılan değerlendirilme ölçüsü maliyet bedelidir.

**2-Borsa Rayici:** Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder (VUK, m., 263). Değerlendirilme günü borsanın işlem günü olsa dahi o günkü işlemler esas alınmayıp bir önceki günkü işlemlerin ortalama değeri esas alınır.

**3-Tasarruf Değeri:** Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK, m., 264). İktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde sık kullanılan bir tür değerlendirilme ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilmesinde kullanılabilir. Bu da işletmece istenilmesine bağlıdır. Yani isterse işletmeler senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerlendirebilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerlendiren işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlendirmek zorundadır (Öztürk ve Özer, 2003).

**4-Mukayyet Değeri:** Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, m., 265). VUK uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler; alacaklar, kuruluş giderleri ve peştemallıklar, aktif geçici hesap kıymetleri, pasif geçici hesap kıymetleri, borçlar, karşılıklar olarak belirlenmiştir (VUK, m., 281).

**5-İtibari Değer:** Her türlü senetlerle hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Buna göre nominal değer ile değerlendirilme de denir. Nominal değer üzerinde yazılı değer demektir (Güçlü, 2004). İtibari değer kıymetli evrak üzerinde yazılı değer (nominal değer) anlamını taşımaktadır. Nominal değeri bulunan her kıymet itibari değer ile değerlendirilmeye tabi tutulmamaktadır. İtibari değer ile değerlendirilecek kıymetler, kasa mevcutları ve çıkarılmış tahviller olarak kanunda belirlenmiştir (VUK, m., 284-286).

**6-Vergi Değeri:** Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 292. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK, m., 268). Bu kanuna göre vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmıştır.

**7-Rayiç Bedel:** Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, m., 266). Rayiç bedel, cari değer olarak da isimlendirilir. VUK'na sonradan ilave edilen bu ölçünün kullanımı bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır.

**8-Emsal Bedeli ve Ücreti:** VUK'un 267. maddesine göre emsal bedeli gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir varlığın değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir. Emsal bedelinin uygulanabilmesi için bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi veya gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir.

#### 4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI

Amortisman, bir maddi duran varlığın tutarının, faydalı ömrü boyunca bölümler halinde sona erdirilmesi veya bitirilmesidir. TMS 16'da belirtilen ifadeye göre ise amortisman, bir varlığın amortismanına tabi değerinin, faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Bu standarda göre maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra kalan değer üzerinden amortisman ayrılırken, VUK'na göre maliyet bedeli üzerinden hesaplanır.

Yararlı ömür süresi ve oranı TMS 16'ya göre işletme kendi belirler, VUK'na göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süre ve oranlara göre amortisman hesaplanır.

TMS 16'ya göre amortisman hesaplama yöntemleri (TMS 16, m., 62);

- i- Doğrusal Yöntem,
- ii- Azalan Bakiyeler Yöntemi,
- iii- Üretim Miktarı Yöntemi

şeklinde yer almaktadır.

##### i- Doğrusal Yöntem:

Doğrusal amortisman yönteminde bir duran varlığa ait hurda değeri değişmedikçe amortismanın tutarı faydalı ömür süresince eşit tutarlı olacaktır (Tekşen ve Dağlı, 2017). Amortismanına konu edilen değer, varlığın maliyetinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri düşüldükten sonra kalan tutardır (Şimşek ve Biçer, 2018).

Bu yönteme göre varlığın amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır (Canakcioglu, 2018, 76):

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri - Hurda Değer) x Normal Amortisman Oranı

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

**Örnek:** İşletme 01/08/2019 tarihinde 480.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 90.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri - Hurda Değer) x Normal Amortisman Oranı

Yıllık Amortisman tutarı = (480.000 – 90.000) x 0,20

Yıllık Amortisman tutarı = 78.000 TL

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

Normal Amortisman Oranı = 1/ 5

Normal Amortisman Oranı = 0,20

Aylık Amortisman Tutarı = 78.000 / 12 = 6.500 TL.

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/08/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 5 aydır. Buna göre;

2019 Yılı Amortisman Tutarı = 6.500 x 5 = 32.500 TL.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	390.000	5	% 20	32.500	32.500
2020	390.000	5	% 20	78.000	110.500
2021	390.000	5	% 20	78.000	188.500
2022	390.000	5	% 20	78.000	266.500
2023	390.000	5	% 20	78.000	344.500
2024	390.000	5	% 20	45.500	390.000

2019 yılında 5 ay, 2024 yılında ise 7 ay kıst amortisman ayrılmıştır.

### ii- Azalan Bakiyeler Yöntemi:

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tutarı ilk yıllarda yüksek tutarlı amortisman gideri kaydedilirken, sonraki yıllarda faydalı ömrü boyunca ayrılan amortisman azalır (Kırılıoğlu ve Bağdat, 2016).

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın yararlı ömrü süresince azalan tutarlarla hesaplanır ve aşağıdaki gibi amortisman hesaplanır (Tuğay, 2013):

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri - Hurda Değer) x (Normal Amortisman Oranı x 2)

**Örnek:** İşletme 01/08/2019 tarihinde 480.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 90.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri - Hurda Değer) x (Normal Amortisman Oranı x 2)

Yıllık Amortisman Tutarı = (480.000 - 90.000) x (0,20 x 2)

Yıllık Amortisman Tutarı = 156.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = 156.000 / 12 = 13.000 TL.

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/08/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 5 aydır. Buna göre;

2019 Yılı Amortisman Tutarı = 13.000 x 5 = 65.000 TL.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	390.000	% 40	65.000	65.000
2020	390.000 (390.000 - 65.000) = 325.000	% 40	130.000	195.000
2021	390.000 (390.000 - 195.000) = 195.000	% 40	78.000	273.000
2022	390.000 (390.000 - 273.000) = 117.000	% 40	46.800	319.800
2023	390.000 (390.000 - 319.800) = 70.200	% 40	28.080	347.880
2024	390.000 (390.000 - 347.880) = 42.120	% 100	42.120	390.000

### iii-Üretim Miktarı Yöntemi:

Üretim miktarı yönteminde amortisman tutarı, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır (TMS 16, m., 62). Varlıklar her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortismanına tabi tutulur. Aşağıdaki hesaplamalar yapılarak amortisman tutarı belirlenir (Tuğay, 2013):

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri - Hurda Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

**Örnek:** İşletme 01/08/2019 tarihinde 480.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 90.000 TL olarak belirlenmiştir. Tahmini üretim kapasitesi 10.000 adettir. Üretim miktarları, 2019 yılında 1.400 adet, 2020 yılında 2.500 adet ve 2021 yılında ise 3.000 adettir.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{480.000 - 90.000}{10.000}$$

Amortisman Oranı = 39

2019 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 39 x 1.400

Yıllık Amortisman Tutarı = 54.600 TL

2020 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 39 x 2.500

Yıllık Amortisman Tutarı = 97.500 TL

2021 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 39 x 3.000

Yıllık Amortisman Tutarı = 117.000 TL

VUK'ta yer alan amortisman hesaplama yöntemleri şunlardır;

#### **i- Normal Amortisman Yöntemi:**

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde; "Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır" (www.gib.gov.tr, E. T., 21.08.2019) ifadesi yer alır.

Bu yönteme göre varlığın amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Değeri x Normal Amortisman Oranı

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

**Örnek:** İşletme 01/08/2019 tarihinde 480.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Değeri x Normal Amortisman Oranı

Yıllık Amortisman Tutarı = 480.000 x 0,20

Yıllık Amortisman Tutarı = 96.000

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

Normal Amortisman Oranı = 1/ 5

Normal Amortisman Oranı = 0,20

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	480.000	5	% 20	96.000	96.000
2020	480.000	5	% 20	96.000	192.000
2021	480.000	5	% 20	96.000	288.000
2022	480.000	5	% 20	96.000	384.000
2023	480.000	5	% 20	96.000	480.000
2024	480.000	5	% 20	96.000	96.000

### ii- Azalan Bakiyeler Yöntemi

VUK'un 315. mükerrer maddesine göre; "Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler" ifadesi yer almaktadır.

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın yararlı ömrü süresince azalan tutarlarla hesaplanır ve aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri) x (Normal Amortisman Oranı x 2)

**Örnek:** İşletme 01/08/2019 tarihinde 480.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri) x (Normal Amortisman Oranı x 2)

Yıllık Amortisman Tutarı = (480.000) x (0,20 x 2)

Yıllık Amortisman Tutarı = 192.000 TL

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	480.000	% 40	192.000	192.000
2020	480.000 (480.000 - 192.000) = 288.000	% 40	115.200	307.200
2021	480.000 (480.000 - 307.200) = 172.800	% 40	69.120	376.320
2022	480.000 (480.000 - 376.320) = 103.680	% 40	41.472	417.792
2023	480.000 (480.000 - 417.792) = 62.208	% 40	62.208	480.000

### iii-Madenlerde Amortisman Yöntemi

VUK'un 316. maddesine göre; "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir."

#### iv-Fevkalade Amortisman Yöntemi

VUK'un 317. maddesinde; "Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır".

#### v-Kıst Amortisman Yöntemi

VUK 320. maddesinde "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".

TMS 16'ya göre amortisman hesaplanmasında maddi duran varlıkların tamamında kıst amortisman yöntemi uygulanırken, VUK'na göre sadece binek otomobiller için uygulanır.

TMS 16 ve VUK kapsamında normal amortisman yöntemine ayrılan amortisman tutarları Tablo 1'de yer almaktadır.

**Tablo 1:** TMS 16 ve VUK Amortisman Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'na Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2019	96.000	32.500	63.500
2020	96.000	78.000	18.000
2021	96.000	78.000	18.000
2022	96.000	78.000	18.000
2023	96.000	78.000	18.000
2024		45.500	- 45.500
Toplam	480.000	390.000	90.000

TMS 16 ve VUK'na göre normal amortisman yönteminde hesaplanan tutarlar sonucunda, toplam 90.000 TL fark oluşmuştur. Bu farkın sebebi TMS 16'ya göre hesaplamalarda hurda değerinin maliyet bedelinden indirilmesidir. VUK'nda ise hurda değeri hesaplamalara dahil edilmemesidir. 2019'da 63.500 TL'lik ve 2024'de gerçekleşen 45.500 TL'lik farkın nedeni ise, TMS 16'ya göre makinanın kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatılması ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinanın yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda dikkate alınmasıdır.

TMS 16 ve VUK kapsamında azalan bakiyeler yöntemine göre ayrılan amortisman tutarları Tablo 2'de yer almaktadır.

**Tablo 2:** TMS 16 ve VUK Amortisman Karşılaştırma Tablosu

Yıllar	VUK'na Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	TMS 16'ya Göre Ayrılan Amortisman Tutarı	Fark
2019	192.000	65.000	127.000
2020	115.200	130.000	- 14.800
2021	69.120	78.000	- 8.880
2022	41.472	46.800	- 5.320
2023	62.208	28.080	34.120
2024		42.120	- 42.120
Toplam	480.000	390.000	90.000

TMS 16 ve VUK'na göre azalan bakiyeler yönteminde hesaplanan tutarlar sonucunda, toplam 90.000 TL fark oluşmuştur. Bu farkın sebebi TMS 16'ya göre hesaplamalarda hurda değerinin maliyet bedelinden düşülmesidir. VUK'nda ise hurda değeri hesaplamalarda dikkate alınmamasıdır. 2019'da 63.500 TL'lik ve 2024'de gerçekleşen 45.500 TL'lik farkın nedeni ise, TMS 16'ya göre makinanın kullanılmaya başladığı aydan itibaren başlatılması ve ilk yılda ayrılmayan amortisman tutarını makinanın yararlı ömrünün bittiği yılı takip eden yılda dikkate alınmasıdır.



## 5. SONUÇ

Maddi duran varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullanılması öngörülen, varlık yapısının önemli parçasını oluşturan fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıkların TMS 16 standardında nelerin olduğu belirtilmemiş ve fakat maddi duran varlıkların sınıflandırılması yapılmamışken, VUK'nda maddi duran varlıkların tanımı ve hangi konuların kapsadığı belirtilmemiştir.

TMS 16 ve VUK kapsamında maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden ölçülür. TMS 16 ve VUK'na göre ilk defa kayıt altına alınmasında sonra maliyet bedeline; yapılan giderler dahil edilemezken, varlığın değerini arttıran harcamalar dahil edilebilir. Ancak TMS 16'ya göre vadeli satın alımlarda vade farkı ayrıştırılarak maliyete dahil edilmez. VUK'na göre ise, vade farkı ayrıştırılmaz, maliyetin bir parçası olarak kabul edilir.

TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklar maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçerek değerlendirilmektedir. VUK'nda ise değerlendirme yöntemleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti olarak belirlenmiştir.

TMS 16 uyarınca amortisman tabii değer, maliyet bedelinden hurda değer düşülerek belirlenir. Yararlı ömrü işletmeler kendi belirleyerek, bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman uygular. Bu standart da doğrudan, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir. VUK'nda ise, kalıntı değeri amortisman hesaplanırken dikkate alınmaz ve sadece binek otomobillere kıst amortisman uygulanır. VUK'na göre amortisman hesaplama ise, normal, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman yöntemlerine göre yapılır.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar, uygulamada bazı sorunlara sebep olmaktadır. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına kolaylık sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Ataman, Ü. (1996). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Canakcioglu, M. (2018). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları. *Press Academia Procedia*, 7: 72-80.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güçlü, F. (2004). *Dönem Sonu İşlemleri Envanter ve Bilanço*. Ankara: Teknoed Yayınları.
- Kırlıoğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı: 615-627.
- Şimşek, M. ve Biçer, E. B. (2018). Sağlık Kurumlarında Maddi Duran Varlıkların TMS 16'ya Göre Muhasebeleştirilmesi, *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*, 13/30: 439-458.
- Öztürk, B. ve Özer, M. (2003). *Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu Ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20): 424-447.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17 (2): 167-187.

Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD) Eurasian Journal of Researches in Social and Economics (EJRSE)*, 6 (1): 208-214.

Vergi Usul Kanunu.

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

Yücel, S. Öncü, M. A. ve Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki Güncel Muhasebe Mevzuatlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırması, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (39): 283-304.

Yükçü, S. ve İcerli, Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, *Mali Çözüm Dergisi*, 82: 15-27.