TMS 16 VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Comparison Of Property, Plant And Equipment Within TAS 16 And BOBI FRS

Derleme

H. Arif TUNÇEZ**

Gönderim Tarihi: 17.02.2020 Kabul Tarihi: 08.06.2020

ÖZ: İşletme faaliyetlerinin icrasında önemli bir yere ve büyüklüğe sahip olan maddi duran varlıklara ilişkin hükümler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, BOBİ FRS'de ise Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer almaktadır. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretiminde ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da yönetimsel faaliyetler kapsamında kullanılmak için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Maddi duran varlıklara ilişkin yayınlanan TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ile karşılaştırıldığında daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu çalışmada, TMS 16 ile BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin benzer yönleri ve farklılıkları karşılaştırılarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS 16, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

ABSTRACT: Provisions relating to property, plant and equipment which have an important place and size in the execution of operating activities are included in TAS 16 Property, Plant And Equipment Standard and in BOBI FRS Section 12 Property, Plant and Equipment Standard. Property, plant and equipment in accordance with TAS 16 and Section 12 of BOBI FRS, physical items which are held for use in the production or supply of goods and services, leased to others or used in the scope of administrative activities and which are expected to be used in more than one period. In this study, TAS 16 and BOBI

Bu çalışma 29 Kasım-1 Aralık 2019 tarihleri arasında Şanlıurfa'da düzenlenen 4. Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi'nde sunulan bildirinin genişletişmiş halidir.

Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi/Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye Bölümü, hatuncez@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5834-3450.

FRS Section 12 were compared with similar aspects and differences in the accounting of property, plant and equipment. TAS 16 published on property, plant and equipment, is arranged in more detail compared to BOBI FRS Section 12.

Keywords: Property, Plant and Equipment, TAS 16, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises

JEL Classification: M40, M41, M48

GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Muhasebe alanında bir bütünlük sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) yayımlanmıştır. UMS'nın çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ndan "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 01/01/2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 30656 sayılı ve 15/01/2019 tarihinde, BOBİ FRS 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30138 sayılı ve 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'de, TMS'de yer alan bazı konulara yer verilmemiş, daha sade, basit ve anlaşılabilir şekilde yayımlanmıştır.

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 standartlarının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklarına yatırımı ile bu yatırımdaki değişikliklerin belirlenmesini sağlayan muhasebe ilkelerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular;

- İlk kayda alınması,
- Defter değerlerinin belirlenmesi,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararlarıdır.

İşletmenin faaliyetlerinde bir dönemden fazla kullanılması öngörülen, varlık yapısının önemli parçasını oluşturan maddi duran varlıkların TMS 16 ve BOBİ FRS çerçevesinde muhasebe işlemlerine ilişkin benzer ve farklı yönlerini örnekler yardımıyla bu çalışmada analiz edilmektedir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar standartları karşılaştırıldığında birbirleriyle uyumlu olmakla birlikte bazı farklılıklar da söz konusudur.

TMS 16'da "Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır" (TMS 16, md. 2) şeklinde açıklama yapılırken, BOBİ FRS'de bu konuda bir açıklama yapılmamıştır.

TMS 16'da hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardın uygulanmayacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanırken, BOBİ FRS'de ayrıntıya yer verilmemiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları her iki standarda göre maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir. TMS 16'da BOBİ FRS'den farklı olarak, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar ve madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ile ölçülmesi uygulanmamaktadır (TMS 16, md. 3).

Bu çalışmada, TMS 16 ile BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, amortisman yöntemleri ile finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin benzer yönleri ve farklılıkları karşılaştırılarak incelenmiştir.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Maddi duran varlıklar aktife alınırken dikkat edilmesi gereken bazı özellikler vardır. Buna göre, bir maddi duran varlığın maliyetinin, varlık olarak finansal tablolara kaydedilebilmesi için gerekli koşullar şunlardır (Kaya, 2007: 70):

Söz konusu varlığa ilişkin gelecekte ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,

Söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

Maddi duran varlıklar, TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maliyet değerleri üzerinden muhasebeleştirilerek amortismana tabi tutuldukları için bu varlıkların maliyetine hangi unsurların girdiği ve hangilerinin girmediği büyük önem taşımaktadır.

İşletmeler gelecekte faydasından yararlanacakları ve güvenilir bir şekilde maliyeti ölçülebilen varlık kalemlerini maddi duran varlık olarak finansal tablolara yansıtırlar. Eğer varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanamayacak ise, bu varlıklar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca bu işlemler için maliyetlerin güvenilir bir şekilde hesaplanması da gerekmektedir. Çoğunlukla bu maliyetler, satın alma, inşa ve üretim maliyeti niteliğinde olabilmektedir (Kıymetli Şen, 2013: 23).

TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12'de bir maddi duran varlığın başlangıç maliyetleri genel olarak; ticari iskontolar ile indirimler düşüldükten sonra, satın alma fiyatından, satın alma işlemine ait giderlerden ve varlığın yönetim tarafından belirlenen şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin maliyetlerden oluşmaktadır.

Maddi duran varlıklarda, varlığın ediniminden sonra katlanılan maliyetler, sadece ilgili varlıktan elde edilecek yararı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını geçecek şekilde artması, bu maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Fakat bu işlem maddi duran varlıklarda ikame ve yenileme maliyetlerine uygulanamaz (Gücenme Gençoğlu, 2007: 203).

Yedek parça, bakım malzemeleri ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır (TMS 16, md. 8, BOBİ FRS, 12.3).

Bir varlığın geliştirilmesinden veya inşasından dolayı bazı faaliyetler ortaya çıkabilir. Fakat bunlar söz konusu maddi duran varlığın, yönetimin amaçlarına yönelik olarak faaliyet gösterebilmesi için gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızi faaliyetler inşaat, geliştirme faaliyetleri aşamasında ya da bu aşama öncesinde gerçekleşebilir. Bir duran varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli durum ve yere getirilmesinde arızi faaliyetler gerekli olmadığı için bu faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler, kar veya zarar tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir (Parlakkaya, 2010: 24).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından taslak olarak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı yayımlanmıştır. Bu taslak hesap planına göre TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 uyarınca maddi duran varlıklara ilişkin hesaplar ve bu hesapların işleyişleri aşağıdaki gibidir (http://kgk.gov.tr) :

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak için elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre kullanımı beklenen fiziki varlıklar ile bunlarla ilgili birikmiş amortismanla değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar kapsamında bu varlıkların izlenmesi için açılmış olan 250-259 no'lu hesaplardan oluşmaktadır.

250 Arazi ve Arsalar

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri

Bir işin gerçekleşmesini sağlamak ya da kolaylaştırmak için; yeraltında ya da yer üstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, park, bölme, tünel, iskele gibi yapıların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

252 Binalar

Bu hesapta, işletmenin kullanmak üzere sahip olduğu her türlü bina ile bunların ayrılmaz parçaları izlenir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretim yapmak amacıyla kullanılan her türlü makine, tesis, cihazlar ve bunların eklentileri ile bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlenmesinde bu hesap kullanılır.

254 Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan taşıtların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

255 Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılan ofis malzemeleri, cihazlar ve mobilyaların izlenmesinde bu hesap kullanılır.

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

Bu hesapta, yukarıda belirtilen maddi duran varlık kapsamına girmeyen hesapların izlenmektedir. Türlerine göre bu grupta açılmış olan 250-256 no'lu maddi duran varlıklar hesaplarının işleyişi benzerlik göstermektedir.

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Bu hesapta, maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü karşılıkları izlenir. Kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili gider hesabı borçlandırılır, hesaplanan karşılık tutarı kadar bu hesap alacaklandırılır.

Karşılık ayrılan varlıkların elden çıkarıldığında veya ayrılan değer düşüklüğü zararı kısmen veya tamamen iptal edildiğinde bu hesap borçlandırılır. Değer düşüklüğü zararının iptali işleminde, karşılık giderinin kaydedildiği ilgili gider hesabı alacaklandırılır.

258 Birikmiş Amortismanlar (-)

Bu hesapta; maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları izlenir. Ayrılan amortismanlar bu hesapta alacaklandırılır, kar veya zarar tablosu hesaplarından varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili gider hesabı borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanılma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan ve aktiften çıkartılan bu varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

Bu hesap, yapımı devam eden ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabında sınıflandırılacak olan varlıkların inşası sırasında yapılan her türlü harcamaların izlenmesinde kullanılır. Maddi duran varlıklarla ilgili olarak yatırım döneminde yapılan harcamalarda bu hesap borçlandırılır, yapımı tamamlanıp kullanıma hazır olan varlıklar, maliyet bedelinden bu hesaptan ilgili varlık hesabına aktarılır.

Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında, kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediğinde, diğer varlık gruplarına aktarıldığında ya da satılmaya hazır duran varlık grubuna transfer edildiğinde ilgili maddi duran varlık hesabı alacaklandırılır. Elden çıkarmada varlığın defter değeriyle satış tutarı arasındaki olumlu fark olması durumunda "648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar" hesabı alacaklandırılır, olumsuz fark olması durumunda ise "658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar" hesabı borçlandırılır.

TMS 16 kapsamında maddi duran varlığın ediniminde vadeye bakılmaksızın bütün farklar ayrıştırılmakta, BOBİ FRS'de ise bir yıl baz alınmakta olup, bir yıldan kısa olması durumunda vade farkı maddi duran varlığın maliyetine eklenir, bir yıldan uzun olanlar ise ayrıştırılmaktadır (Yücel, Öncü, ve Akaytay, 2018: 287).

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: 18). Bir maddi duran varlık elde edilirken finansman maliyetine katlanıldığı takdirde ve varlık özellikli varlık ise finansman maliyeti TMS 23 uyarınca varlığın maliyetine dahil edilir. Özellikli varlık, satın alımı veya üretimi uzun bir süreyi alan varlıktır (Akbulut, 2015: 469).

Örnek: ABC İşletmesi yarısı peşin yarısı 15 ay vadeli 200.000 TL (%18 KDV hariç) taşıt satın almıştır (Vade farkı 15.000TL).

TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

../../…

254 TAŞITLAR HS.	185.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	36.000	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDER. HS.	15.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
320 SATICILAR HS.		118.000

Vadenin 1 yılın altında olması durumunda BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

../../…

254 TAŞITLAR HS.	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	36.000	
102 BANKALAR HS.		118.000
320 SATICILAR HS.		118.000

Maddi duran varlığın satın almasında vade bir yıldan uzun ise TMS 16 ve BOBİ FRS'na göre kayıt aynıdır, fakat vade bir yılın altında olduğu takdirde BOBİ FRS'na göre kayıt farklıdır.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Muhasebe biliminin en önemli ve karmaşık konularından biri olan değerleme, işletmelerin varlığını oluşturan aktif kalemleri ile kaynağını oluşturan pasif kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi cinsinden ifade edilmesidir. Bu iktisadi değerlerin para cinsinden ifade edilmesi ölçme, sayma ve tartma sonucunda belirlenen miktarların birim başına fiyatları ile çarpılması ile oluşur. Bu işlemler işletmelerde değerleme günü itibariyle yapılır. Finansal durum tablosunda yer alan varlık ve kaynak kalemleri bilanço günü değerlenir.

Maddi duran varlıkların değerlemesi, ilk kayda alınmasını takip eden dönemlerde yapılacak değerleme işlemlerini ifade etmektedir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde muhasebe politikaları benzer nitelikte olup, maliyet veya yeniden değerleme modelleri olmak üzere iki modelden biri kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı işletmenin tercihine bırakılmıştır. Değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlık grubunda yer alan bütün maddi duran varlık kalemlerine tercih edilen değerleme yönteminin uygulanması gerekir.

Maliyet yönteminde, maddi duran varlıklar ilk kayda alındıktan sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer azalışı düşüldükten sonraki değeri ile gösterilmektedir. Yeniden değerleme yönteminde ise gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebe sürecine dahil edildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir (Akbulut, 2015: 470).

Maliyet yöntemi, niteliği gereği maddi duran varlıkların devamlı değer kaybetmesi durumunda kullanılan bir değerleme yöntemidir (Epstein ve Mirza, 2005: 211).

Maliyet yöntemi ile izlenen maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü olması durumunda, karşılık ayrılması gerekmektedir. Karşılık ayrılan varlığın daha sonraki dönemlerde değeri artar ise daha önce ayrılan karşılık, değer artışı kadar gelir kaydedilmelidir (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

Bu yönteme göre değer artışları dikkate alınmamakla birlikte maddi duran varlıklarda bir değer düşüklüğü meydana gelmesi halinde daha sonra bir değer artışı gerçekleşmişse, TMS 36 standardına göre maddi duran varlıklar ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek fakat ilk kayıtlı değerini geçemeyecektir (Kaya ve Dinç, 2007: 346).

Yeniden değerleme modelinde ise, TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlık kaleminin, varlık olarak muhasebeleştirilmesinin ardından, o kalem yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar ise bir varlık kaleminin yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortismanla varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkarılmasıyla bulunan tutardır. Yeniden değerlemeler raporlama döneminin finansal durum tablosu tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak değerin defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına sebep olmayacak biçimde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, md. 31, BOBİ FRS, md. 12.16).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de "Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir" (TMS 16, md. 39, BOBİ FRS, md. 12.32). Standarda göre yeniden değerleme yöntemi finansal tablolarda, yatırımcılara daha gerçekçi bilgiler sunulmasına olanak sağlamaktadır (Pamukçu, 2011: 81).

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğraması, söz konusu varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumudur. Burada amaç maddi duran varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesinin önüne geçmektir. Bir maddi duran varlığın kullanım değeri; bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 332).

MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI

İşletmede bir yılın üzerinde faaliyetlerinde kullanılacak ve bu zaman içerisinde

aşınması, yıpranması ya da değerinin düşmesi beklenen duran varlıklar amortismana tabi tutulmaktadır. Bir iktisadi kıymetin amortismana tabi değerinin tespit edilebilmesi için, amortisman kapsamının ve yönteminin belirlenmesinin yanı sıra bu varlığın değerinin, gerçeğe uygun bir biçimde saptanabilmesi de finansal tablolara yansıtılması açısından önemlidir.

TMS 16'da 43-62 ve BOBİ FRS Bölüm 12'de 21-32 arasındaki maddelerde amortisman ile ilgili hükümler yer almaktadır. TMS 16'da amortisman; "bir varlığın amortismana tabi değerinin, faydalı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır (Tuğay, 2013: 169). BOBİ FRS Bölüm 12'de ise amortisman tanımı yer almamaktadır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından tahmini kullanım süresini veya işletme tarafından ilgili maddi duran varlıktan elde edilmesi öngörülen üretim ya da kullanım miktarını ifade etmektedir (TMS 16, md. 6, BOBİ FRS, md. 12.25).

BOBİ FRS'de maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunlu tutulmuş (BOBİ FRS, md. 12.21), bu ifadeye TMS 16'da yer verilmemiştir. TMS 16 ve BOBİ FRS'de, bir maddi duran varlığın önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tabi tutulacağı belirtilmiştir (TMS 16, md. 43, BOBİ FRS, md. 12.22). Ayrıca her iki standarda göre sınırsız ömre sahip olan arsa ve araziler amortismana tabi değildir (TMS 16, md. 58, BOBİ FRS, md. 12.23).

Amortismana tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet tutarından veya yeniden değerleme sonrasında belirlenen tutardan hurda değeri indirilerek hesaplanır (TMS 16, md. 53, BOBİ FRS, md. 12.24). Hurda değer, bir maddi duran varlığın öngörülen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına geldiğinde elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşülerek elde edilecek tutardır (Örten ve Bayırlı, 2007: 2).

Bir varlığın amortismana tabi tutulması, TMS 16'ya göre, varlık kullanılabilir olduğunda başlar, TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi ya da maddi duran varlığın finansal tablo dışında bırakıldığı tarihin daha önce olanında durdurulur (TMS 16, md. 55). BOBİ FRS'de ise, varlık kullanıma hazır olduğunda başlar ve varlık finansal tablo dışında bırakılması durumunda son verilmektedir. Bu nedenle dönem içerisinde kullanıma başlanılan varlıklarda kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, md. 26).

Döneme ait amortisman giderleri, başka bir maddi duran varlığın defter değerine dahil edilmediği takdirde, kar ya da zarara yansıtılır. Kar ya da zarara yansıtılan amortisman giderleri kar veya zarar tablosunda ilgili maddi duran varlığın kullanıldığı gider kalemlerinde gösterilir (TMS 16, md. 48, BOBİ FRS, md. 12.32).

Amortisman hesaplama yöntemi, varlıkların gelecekteki ekonomik yararına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır ve bu kapsamda en azından her hesap döneminin sonunda tekrar incelenir (Çam, 2015: 14). Ayrıca, varlıkların yararlı ömürleri işletmelerin varlıktan beklediği faydaya göre tespit edildiğinden amortisman oranları işletmelerce serbestçe belirlenebilmektedir (Canakcioglu, 2018: 76).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de amortisman hesaplama yöntemleri (TMS 16, m., 62, BOBİ FRS, m., 12.29);

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: 438). Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyetinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri düşüldükten sonra kalan tutardır (Şimşek ve Biçer, 2018: 450).

TMS 16 ve BOBİ FRS'de yer alan doğrusal amortisman yöntemine göre, maddi duran varlıkların kullanıma hazır hale geldiği aydan itibaren kıst dönemler itibariyle amortisman ayrılmaktadır.

Varlığın bu yönteme göre amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır (Canakcioglu, 2018: 76):

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

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

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir.

Normal Amortisman Oranı = 1/ Tahmini Faydalı Ömür

Normal Amortisman Oranı = 1/ 5

Normal Amortisman Oranı = 0,20

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

Amortisman Oranı

Yıllık Amortisman tutarı = (200.000 – 20.000) x 0,20

Yıllık Amortisman tutarı = 36.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = 36.000 / 12 = 3.000 TL.

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/04/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 9 aydır. Buna göre;

2019 Yılı Amortisman Tutarı = 3.000 x 9 = 27.000 TL.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Süresi (Yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	180.000	5	% 20	27.000	27.000
2020	180.000	5	% 20	36.000	63.000
2021	180.000	5	% 20	36.000	99.000
2022	180.000	5	% 20	36.000	135.000
2023	180.000	5	% 20	36.000	171.000
2024	180.000	5	% 20	9.000	180.000

2019 yılında 9 ay, 2024 yılında ise 3 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 (Kırlıoğlu ve Bağdat, 2016: 625).

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın yararlı ömrü süresince azalan tutarlarda gerçekleşir ve aşağıdaki gibi amortisman hesaplanır (Tuğay, 2013: 173):

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

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir.

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

Yıllık Amortisman Tutarı = (200.000 - 20.000) x (0,20 x 2)

Yıllık Amortisman Tutarı = 72.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı = 72.000 / 12 = 6.000 TL.

Makinanın kullanıma başlama tarihi 01/04/2019 olduğu için 2019 yılında kullanıldığı süre 9 aydır. Buna göre;

2019 Yılı Amortisman Tutarı = 6.000 x 9 = 54.000 TL.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2019	180.000	% 40	54.000	54.000
2020	180.000 (180.000 - 54.000) = 126.000	% 40	50.400	104.400
2021	180.000 (180.000 – 140.400) = 75.600	% 40	30.240	134.640
2022	180.000 (180.000 – 134.640) = 45.360	% 40	18.144	152.784
2023	180.000 (180.000 – 152.784) = 27.216	% 40	10.886,4	163.670,4
2024	180.000 (180.000 – 163.670,4) = 16.329,6	% 100	16.329,6	180.000

iii-Üretim Miktarı Yöntemi:

Üretim miktarı yönteminde amortisman tutarı, duran varlığın beklenen kullanım veya üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır (TMS 16, md. 62, BOBİ FRS, md. 12.29). Varlıklar her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortismana tabi tutulur. Aşağıdaki hesaplamalar yapılarak amortisman tutarı belirlenir (Tugay, 2013, 173):

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

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Örnek: İşletme 01/04/2019 tarihinde 200.000 TL'ye makine satın almıştır. Makinanın kullanım ömrü 5 yıldır ve hurda değeri 20.000 TL olarak belirlenmiştir. Tahmini üretim kapasitesi 5.000 adettir. Üretim miktarları, 2019 yılında 900 adet, 2020 yılında 1.200 adet ve 2021 yılında ise 1.000 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

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{200.000 - 20.000}{5.000}$$

Amortisman Oranı = 36

2019 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 36 x 900

Yıllık Amortisman Tutarı = 32.400 TL

2020 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 36 x 1.200

Yıllık Amortisman Tutarı = 43.200 TL

2021 yılı;

Yıllık Amortisman Tutarı = 36 x 1.000

Yıllık Amortisman Tutarı = 36.000 TL

Bu yöntemde maddi duran varlıkların üretebileceği ürünlerin miktarı önceden tahmin edildiğinde amortisman tutarının hesaplanması mümkün olmaktadır. Tahmin edilen üretim miktarı her yıl değiştiğinden ayrılacak amortisman tutarı da yıllara göre değişiklik göstermektedir (Kaya ve Atasel, 2017: 145).

TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklara ilişkin belirlenen amortisman yöntemi sonraki dönemlerde değiştirilebilir. BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre amortisman ayırma işlemine, varlık atıl kaldığında veya kullanımdan kaldırıldığında da devam edilmektedir. Fakat, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, üretim ya da kullanım olmadığı takdirde sıfır olabilir (Yücel, Öncü ve Akaytay, 2018: 295).

MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKILMASI

Maddi duran varlıkların kullanım dışı bırakılma durumları TMS 16'nın 67-72. maddelerinde, BOBİ FRS Bölüm 12'de 35 ve 36. maddelerinde yer almaktadır. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışında bırakılır (TMS 16, md. 67, BOBİ FRS, md. 12.35):

* Elden çıkarıldığında,

* Maddi duran varlıklardan gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılması sonucunda kazanç ya da kayıp kar ya da zarara yansıtılır (TMS 16, md. 71, BOBİ FRS, md. 12.36)

TMS 16'da başkalarına kiralanmak için elinde bulunan maddi duran varlıklarını normal faaliyetinde düzenli olarak satan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiği takdirde, bu varlıkları defter değerlerinden stoklara aktarır. Maddi duran varlıkların satışından elde edilen hasılat, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat çerçevesinde gelir olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyetinde satılmak için elde bulunan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz (TMS 16, md. 68). Bu varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, varsa varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki farktır (TMS 16, md. 71). BOBİ FRS Bölüm 12'de bu konuda herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 ve BOBİ FRS KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklar ilgili düzenlemeler Tam Set'te TMS 16 Maddi Duran Varlıklar olarak, BOBİ FRS'de Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar kapsamında ele alınmıştır. Her iki standarda da maddi duran varlıkların nelerin girdiğini, edinim maliyetleri ve defter değeri, muhasebeleştirme sonrası ölçümleri, amortisman uygulamaları ve değer düşüklüğü gibi muhasebeleştirme konuları incelenmektedir. Birçok açıdan uyumlu olan bu iki standart, bazı farklılıkları da barındırmaktadır. Bu benzerlikleri ve farklılıkları Tablo 1'de görebiliriz.

Tablo 1: TMS İle BOBİ FRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar

	TMS 16	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Vade Farkı	Maliyete dahil edilmez, ayrıştırılır.	1 yıldan uzun vadeli alımlarda ayrıştırılır.
Değerleme Yöntemleri	-Maliyet Yöntemi -Yeniden Değerleme Yöntemi	-Maliyet Yöntemi -Yeniden Değerleme Yöntemi
Gerçeğe Uygun Değer Tespiti	TFRS 13'e göre	Yetkili ve Uzman Kişilerce
Amortisman Uygulaması	Zorunludur	Zorunludur
Faydalı Ömür	İşletme Tarafından Belirlenir	İşletme Tarafından Belirlenir
Amortismana Tabi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunur.	Varlığın defter değerinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunur.
Amortisman Yöntemleri	-Normal Amortisman Yöntemi -Azalan Bakiyeler Yöntemi -Üretim Miktarı Yöntemi	-Normal Amortisman Yöntemi -Azalan Bakiyeler Yöntemi -Üretim Miktarı Yöntemi
Elden Çıkarma Değeri	Vade farkı ayrıştırılır.	Vade 1 yıldan kısa ise vade farkı ayrıştırılmaz, vade 1 yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılır.

SONUÇ

Maddi duran varlıklar, finansal durum tablosunun önemli kalemlerinden biridir. TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar standartları karşılaştırıldığında birbirleriyle uyumlu olmakla birlikte bazı farklılıklar da söz konusudur.

Maddi duran varlıklar bu standartlarda benzer şekilde tanımlandığı görülmektedir. Maddi duran varlıklar ilk defa kayıt altına alınırlarken TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeli üzerinden kaydedilirler. Fakat TMS 16'ya göre vadeli satın alımlarda vade farkı ayrıştırılarak maliyete dahil edilmez. BOBİ FRS'ye göre ise, bir yıldan uzun vadeli satın alımlarda fark ayrıştırılır, bir yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmaz, maliyetin bir parçası olarak kabul edilir.

TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar maliyet veya yeniden değerleme yöntemlerinden biri seçilerek değerleme yapılmaktadır. Yeniden değerleme yöntemini tercih eden işletmeler, gerçeğe uygun değerin tespitini TMS 16'yı uygulayanlar TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı hükümlerine göre, BOBİ FRS'nı uygulayanlar ise yetkili ve uzman kişilerce

gerçeğe uygun değer tespit edilir.

TMS 16 ve BOBİ FRS uyarınca amortismana tabi değer, maliyet bedelinden hurda değer düşülerek belirlenir. Yararlı ömrü işletmeler kendi belirleyerek, bütün maddi duran varlıklara kıst amortisman uygulanır. Her iki standartta doğrudan, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir.

TMS 16 ve BOBİ FRS çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebe işlemlerini yapan işletmeler, finansal raporlarını gerçeğe uygun bir şekilde hazırlayarak bilgi kullanıcılara sunabilirler.

KAYNAKÇA

Akbulut, A. (2015). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bölüm 12.

Canakcioglu, M. (2018). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları. Press Academia Procedia, 7, 72-80.

Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), 11-19.

Epstein, B. ve Mirza, A. A. (2005). Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. New Jersey: John Wiley & Sons.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, 83, 67-80.

Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 5(4), 137-155.

Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(2), 343-364.

Kırlıoğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı Ve Muhasebeleştirilmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 615-627.

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.

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36, 34-50.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: MU-DEN Yayın.

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

Parlakkaya, R. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

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.

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.

www.kgk.gov.tr.08.08.2019.

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 İçerli, Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. Mali Çözüm Dergisi, 82, 15-27.