

**8. Bölüm**  
**MADDİ DURAN**  
**VARLIKLAR VE YATIRIM**  
**AMAÇLI**  
**GAYRİMENKULLER**

**Prof.Dr.Ümit GÜCENME GENÇOĞLU**

## **Amaçlarımız**

Bu bölümü tamamladıktan sonra UMS/UFRS ve TMS/TFRS kapsamında aşağıdaki bilgi ve becerilere sahip olabileceksiniz.

- Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi için gerekli unsurları tanımlayabilmek
- Maddi duran varlıkların elde etme maliyetlerini hesaplayabilmek
- Yararlı ömrü içinde maddi duran varlıklar için yapılan harcamaları kayıtlayabilmek
- Maddi duran varlıkların bilançoda raporlanması için ölçüm esaslarını açıklayabilmek
- Maddi duran varlıklardaki değer artış ve azalışlarını hesaplayıp kayıtlayabilmek
- Maddi duran varlıklar için yıllık amortisman tutarlarını hesaplayıp kayıtlayabilmek
- Yatırım amaçlı gayrimenkulleri tanımlayarak bilançoda raporlama esaslarını açıklayabilmek
- Maddi duran varlıklar ile ilgili standartlar ile vergi uygulamalarımız arasındaki farklılıkları tespit edebilmek

## **Anahtar Kavramlar**

- Elde etme maliyeti
- Gerçeğe uygun değer
- Geri kazanılabilir değer
- Değerleme
- Amortisman
- Yatırım amaçlı gayrimenkul

## İçindekiler

### 1. MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 1.1. TMS 16 ve KOBİ TFRS 17 Arasındaki Temel Farklılıklar
- 1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Değeri İle Aktifleştirilmesi
- 1.3. İlk Muhasebeleştirme
- 1.4. Varlıkların Takası
- 1.5. Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar
- 1.6. Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme
  - 1.6.1. Gerçeğe Uygun Değerin Saptanmasında İtfa Edilen Yenileme Maliyeti Yaklaşımı
  - 1.6.2. Gerçeğe Uygun Değerin Saptanmasında Gelir Yaklaşımı
- 1.7. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı
- 1.8. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışlarının Kaydı
  - 1.8.1. *Değer Azalışlarının İptali*
  - 1.8.2. *Değer Düşüklüğü Tazminatı*
- 1.9. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman
- 1.10. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması
- 1.11. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Standartlar ile Vergi Uygulamalarımız Arasındaki Farklılıklar

### 2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

- 2.1. TMS 40 ve KOBİ TFRS 16 Arasındaki Temel Farklılıklar
- 2.2. İlk Muhasebeleştirme ve Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar
- 2.3. Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme
- 2.4. Gayrimenkullerin Nevi Değiştirmeleri( Transferler)
- 2.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Bilanço Dışı Bırakılması

## **BÖLÜM 8: MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**

### **1. MADDİ DURAN VARLIKLAR**

Maddi duran varlıklar ile ilgili düzenlemeler TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" ve KOBİ TFRS Bölüm 17 içinde yer almaktadır. KOBİ TFRS Bölüm 17, maddi duran varlıklar ile gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen, bu nedenle maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için de kullanılır. Buna göre;

- Maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller KOBİ TFRS'yi kullanan işletmeler tarafından maddi duran varlık olarak raporlanır.
- Ancak tam set TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri maliyet değeriyle değerleseler dahi yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak raporlar.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir. Gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 uygulanır. Ayrıca eğer diğer standartlar bir maddi duran varlık kaleminin bu standartlarda yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektiriyorsa ilgili standart hükümleri uygulanır. ("TMS 17: Kiralama İşlemleri" ve "TFRS 5:Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" standartlarında olduğu gibi)

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar maddi duran varlıklara dâhil değildir. Örneğin, bir işletme bir büyükbaş hayvan sürüsüne sahip ise, söz konusu sürü, işletmenin tarımsal faaliyetini oluşturmaktadır. Sürü maddi duran varlık tanımına uysa da standartlara göre, bu varlıklar maddi duran varlık değil, canlı varlıklar olarak muhasebeleştirilmektedirler. İşletme ayrıca, sürüye yem taşımak amacı ile bir traktör ve römorka sahip ise, traktör ve römork maddi duran varlık olarak sınıflandırılır.

#### **1.1. TMS 16 ve KOBİ TFRS 17 Arasındaki Temel Farklılıklar**

Standartlardaki maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların elde etme maliyetlerinin tespiti, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak

finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

TMS 16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17 arasında maddi duran varlıkların muhasebesi ve raporlanmasına ilişkin hükümlerde bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Genel olarak bu farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- TMS 16 ilk muhasebeleştirilmeden sonra maddi duran varlıkların ölçümüne ilişkin yeniden değerlendirme modelini kullanma seçeneğine izin verirken, KOBİ TFRS Bölüm 17 izin vermemektedir.

- TMS 16 maddi duran varlıkların kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemine ilişkin yıllık gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır. KOBİ TFRS Bölüm 17 ise yalnızca son yıllık raporlama tarihinden itibaren önemli değişikliklerin olduğuna dair bir göstergenin varlığı halinde gözden geçirmeyi zorunlu tutmaktadır.

- İki standart arasında değer düşüklüğü testiyle ilgili farklılıklar bulunmaktadır.

- Tam set TMS/TFRS'lerde genel ilke borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi olmakla birlikte, sadece özelliği varlıkların maliyet değeri içinde bu varlıkla ilgili borçlanma maliyetleri yer alabilir. Oysa KOBİ TFRS'de bütün borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilir.

Bu hususlar dışında aynı paralele olan iki standart kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel kurallar aşağıdaki gibidir.

## **1.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Değeri İle Aktifleştirilmesi**

Maddi duran varlıklar sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak aktifleştirilir:

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Maddi duran varlık olarak aktife alınacak varlıkların belirlenmesinde dikkate alınacak hususlar için aşağıdaki örnekler verilebilir.

- Bir emlakçinin işin normal akışı içinde satmak üzere elinde tuttuğu gayrimenkulleri stok olarak aktifleştirmesi gerekir.
- Bir işletmenin taksi işletmek için edindiği taksi plakası maddi duran varlık değil, maddi olmayan bir duran varlıktır

- Bir işletme üzerinde bir bina inşa etmek için bir arsayı 100 yıllığına kullanma hakkı için devlete ödemedede bulunduğu, devlete yapılan ödeme bir kiralama işlemine ilişkin peşin ödeme olarak değerlendirilir. Kiralama işlemi bir faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır, çünkü bu işlem sahiplikle ilgili tüm risk ve getirileri tamamıyla devretmemektedir. Faaliyet kiralaması, TMS 17 ve KOBİ TFRS Bölüm 20 *Kiralama İşlemleri* uyarınca muhasebeleştirilir.
- Sadece işletmede kullanılabilen bakım malzemeleri birden fazla muhasebe döneminde kullanılıyorsa, bakım malzemesi maddi duran varlık olarak sınıflandırılır. Ancak işletme düşük değerli sıradan malzemeleri kullanarak bakım yapıyorsa, bakım malzemeleri stok niteliğindedir ve kullanıldığında gider kaydedilir.

Standartlara göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Çünkü arsa sınırsız ömre sahip olduğundan amortisman uygulanmaz. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, “bina-arsa” ayrımı yapılmamalıdır. Halen Türk Vergi Mevzuatında ve mevcut uygulamamızda, arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutarı “Binalar” Hesabında izlenmektedir

### **1.3. İlk Muhasebeleştirme**

Bir maddi duran varlık kalemi, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli içinde yer alan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- a) Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.
- b) Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma maliyetleri ile kurulum, montaj ve işlerliğin testine ilişkin maliyetler gibi her türlü maliyetler
- c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışındaki bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülük.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir

Maddi duran varlık maliyetine alınmayan ve gerçekleştiğinde dönem gideri kaydedilen maliyetler ise aşağıdaki gibidir:

- a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri ve başlangıç zararları
- b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil)
- c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil)
- d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler
- e) Borçlanma maliyetleri

Eğer duran varlık vadeli olarak alınmışsa ve ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır Maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Ödemenin kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir. Vadeli fiyat ile peşin fiyat arasındaki fark, TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır. TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardına göre borçlanma maliyetindeki temel yöntem bunların, niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın dönem gideri olarak kaydedilmesidir. Standarda göre sadece özellikli bir varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Özellikli varlıklar; satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim santralleri ve inşa edilmekte olan yeraltı ve yerüstü düzenleri ile binalar olarak sıralanmıştır.

Ülkemiz uygulamalarında ve vergi mevzuatımızda alış giderlerinin maliyete ilavesi ihtiyaridir. Vergi Usul Kanunu’na göre, sadece makine ve tesisatta gümrük vergileri ve bunların nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsasının tesfiyesine ilişkin olarak yapılan giderlerin maliyete ilavesi zorunludur. Ayrıca vergi mevzuatımıza ve mevcut uygulamalarımıza göre, maddi duran varlık ediniminde kullanılan kredilerin faizleri ve kur farkları ilgili varlığın aktife alındığı dönemin sonuna kadar maliyete ilave edilir, sonraki döneme ait olanların maliyete ilavesi yada gider kaydedilmesi isteğe bırakılmıştır.

İşletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıkların maliyet değeri tespit edilirken, edinim maliyetinin tespitindeki esaslar geçerlidir. İşletmenin kendi yaptığı inşaatlarda kullanılan normalin üzerindeki metal, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasındaki arazi faaliyetlerden kaynaklanan gelirler( deneme üretiminden elde edilen gelir gibi) ile varlığın amaçlanan yere ve faaliyet konumuna getirilmesi için gerekli olmayan giderler, duran varlık maliyeti ile ilişkilendirilmez, kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir İşletme, varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, elde etme maliyeti, TMS 2 “Stoklar” Standardı kapsamında hesaplanır.

### Örnek:

Bir işletme iki yıllık faizsiz kredi ile 2 000 000 TL’ye bir fabrika edinmiştir. İskonto oranı yıllık yüzde 10’dur. Fabrikanın maliyet değeri, vadeli bedelin iskonto edilmiş bugünkü değeri olarak hesaplanmalıdır. Buna göre gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri aşağıdaki gibidir.

$$BD = 2\,000\,000 \times 1 / (1,10)^2 = 1\,652\,893 \text{ TL}$$

Vadeli bedel ile peşin değer arasındaki faiz farkı vadesine göre ilgili bilanço hesaplarına alınarak, her yıl bileşik faiz yöntemine göre hesaplanan tutarı faiz giderlerine aktarılır.

1. Yılın faiz gideri =  $1.652.893 \times \%10 = 165.289 \text{ TL.}$ , borç tutarını 1.818.182 TL’ye yükseltiyor.

2 Yılın faiz gideri =  $1.818.182 \times \%10 = 181.818 \text{ TL}$ , borç tutarını 2.000.000 TL’ye yükseltiyor.

(Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir.)

2..BİNALAR	1 652 693
3.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	165 289
4.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	181 818
4..DİĞER BORÇLAR	2 000 000

Birinci yıla ait faiz tutarının faiz giderlerine aktarılması gerekir. Ayrıca, birinci yılın sonunda gider hesaplarına aktarılmasna bir yıl kalan ikinci yıl faiz tutarının da kısa vadeli hesaba alınması gerekmektedir. Bunun için birinci yılda aşağıdaki kayıtlar düzenlenir.



6..ESAS FAALİYET BORÇLARINDAN VADE FARKI GİDERLERİ	165 289	
3.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		165 289
3.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	181 818	
4.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		181 818

İkinci yıl; kalan faiz farkının gider kaydedilmesi ve borcun ödenmesine ilişkin aşağıdaki kayıtlar düzenlenir.

6..ESAS FAALİYET BORÇLARINDAN VADE FARKI GİDERLERİ	181 818	
3.. ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		181 818
4..DİĞER BORÇLAR	2 000 000	
1.. BANKALAR		2 000 000

#### Örnek:

X İşletmesi T 1 döneminin başında 250 000 TL. değerinde bir makine almıştır. Alımı takiben oluşan maliyetler; makinenin taşınması gideri 18 000 TL., montaj gideri 24 500 TL ve genel yönetim gideri 3 000 TL.'dir. Montaj ve kurulum 3 ayda gerçekleşmiş, daha sonra makinenin çalışır duruma getirilmesi ile doğrudan ilgili maliyetler 33 500 TL. olarak hesaplanmıştır. Makine 1 Nisan tarihinde kullanıma hazır hale gelmiştir.

İlk 5 aylık yönetim raporlarında verilen üretim garantileri çerçevesinde makineden kaynaklanan 15 000 TL. faaliyet zararı ortaya çıkmıştır. Daha sonraki aylarda makineden olumlu sonuçlar alınmıştır.

Bu durumda makinenin aktifleştirilecek olan maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

Elde etme maliyeti	250 000
Taşıma	18 000
Montaj	24 500
Çalışır duruma getirilmesiyle doğrudan ilgili maliyetler	<u>33 500</u>
	326 000

**TMS 16 ve KOBİ TFRS 17'ye göre,** bir maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç

maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur.

### **Örnek:**

İşletme, 1 Ocak T1'de 600 000 TL'ye bir iş makinesi almıştır. Makine eşit değerde üç parçadan oluşmaktadır ve yönetim aşağıdaki tespitlerde bulunmuştur.

- sabit parçalar                      –kalıntı değeri sıfır, yararlı ömrü 25 yıl
- hareketli parçalar                – kalıntı değeri sıfır, yararlı ömrü 5 yıl
- temel iskeleti                      –kalıntı değeri sıfır, yararlı ömrü 25 yıl

Makine için doğrusal amortisman yöntemi seçilmiştir.

Bu durumda maliyetin üç parçaya dağıtılması gerekir. Sabit parçalar ve temel iskelet aynı faydalı ömre sahip olduğu için amortisman giderinin belirlenmesinde birlikte gruplandırılabilir. Buna göre, maliyetin üçte biri (yani 200 000) hareketli parçalara dağıtılacaktır ve maliyetin üçte ikisi (yani 400 000) temel iskelet ve sabit parçalara dağıtılır.

### **1.4. Varlıkların Takası**

Bir maddi duran varlık takas yoluyla edinildiğinde, edinilen varlığın maliyeti gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Ancak; takas işleminin ticari niteliği yoksa veya ne elde edilen varlığın ne de elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa; varlığın maliyeti, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

TMS 16'ya göre; takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığı; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceği göz önünde bulundurularak belirlenir. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir ve bu durumda takas ile hasılat yaratıcı bir işlem gerçekleşmiştir.

- Elde edilen varlıktan sağlanacak nakit akışları (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan sağlanacak nakit akışlarından farklı ise; veya
- İşlemden etkilenen faaliyetlerin işletmeye özgü değeri(vergi sonrası nakit akışları) takas işlemi sonucu değişiyorsa ve
- Ortaya çıkan bu farklar, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli tutarlarda ise.

TMS 18 Hasılat Standardı'nda da mal ve hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ve hizmetlerle değiştirilmesi halinde hasılat yaratıcı bir işlemin gerçekleşmediği, yani işlemin ticari özünün olmadığı ifade edilmektedir.

TMS 16'ya göre, takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın elde etme maliyeti, üç şekilde belirlenebilir.

1- Vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile, buna ilaveten ödenen nakit veya nakit benzeri bedel üzerinden değerlendirilir.

2-Alınan varlığın gerçeğe uygun değeri, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyet tespitinde bu değer esas alınır.

3- Vazgeçilen varlığın defter değeri yeni alınan duran varlığın maliyeti olarak kabul edilir. (Vergi mevzuatımızda bu yol izlenir)

### Örnek:

İşletme ortaya çıkan ihtiyaç nedeniyle maliyet bedeli 800 000 TL, birikmiş amortismanı 200 000 TL, gerçeğe uygun değeri 700 000 TL. olan bir makinesini X İşletmesine devretmiş ve karşılığında piyasa değeri 900 000 TL. olan bir makineyi takas yoluyla edinmiştir.

1-Elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerine göre belirlenirse aşağıdaki gibi kayda alınır.

2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	700 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	200 000	
2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		800 000
6..DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂR		100 000

2- Elde etme maliyeti, alınan varlığın gerçeğe uygun değerine göre belirlenirse aşağıdaki gibi kayda alınır.

2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	900 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	200 000	
2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		800 000
6..DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂR		300 000

3-Elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın defter değerine göre belirlenirse aşağıdaki gibi kayda alınır.

2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	600 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	200 000	
2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		800 000

### 1.5. Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Maddi duran varlıkların tamir ve bakımı amacıyla yapılan işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri gibi maliyetler oluştuğu tarihte gider olarak kaydedilir.

Yedek parça ve bakım malzemeleri de genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gider olarak kaydedilir. Ancak, TMS 16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17'e göre, aşağıdaki koşullar varsa, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

- Eğer bir maddi duran varlık kaleminin yenilenen parçasının işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa, bunun yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenir.
- İşletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilir.
- Eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır.
- Düzenli arıza kontrolleri yapılıyorsa, muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, kontrol maliyeti yenilenen parça gibi aktifleştirilir ve maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan ve fiziki parçalardan ayrıştırılabilen parçanın defter değeri finansal durum tablosundan çıkartılır

Yenilenen (çıkarılan) parçaların defter değeri, yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, bilanço dışı bırakılır. Çıkarılan parçanın defter değeri belirlenemiyorsa, yeni parçanın alım ya da inşa maliyetine göre hesaplama yapılabilir.

### Örnek:

X Şirketi 100 000 TL maliyetli ve yararlı ömrü 10 yıl olan bir taşıyıcı satın almıştır. 6. yılın sonunda daha fazla bakım ekonomik olmadığından taşıyıcının motorunun değiştirilmesine karar verilmiştir. Yeni motorun faydalı ömrü 4 yıl ve maliyeti 45 000 TL'dir. ( Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir)

Yeni motorun maliyet değeri ile aktifleştirilmesi ve eski motorun defter değeri ile bilançodan çıkarılması gerekir. Eski motorun defter değeri bilinmediğinden yeni motorun maliyetine göre hesaplama yapılır. Bu durumda eğer iskonto oranı % 5 ise, altı yıllık amorti edilmiş tutar için 45 000 TL üzerinden altı yıllık iskonto edilmiş tutar hesaplanır.

$45\ 000 / (1 + 0,05)^6 = 33\ 500$  TL olan yeni motorun altı yıllık iskonto edilmiş maliyeti silinip, yenileme maliyetinin ilave edilmesiyle aktifleştirilecek değer bulunabilir. Bu durumda aktif değeri aşağıdaki gibidir.

$$100\ 000 - 33\ 500 + 45\ 000 = 111\ 500\ \text{TL}$$

Yeni motorun satın alınması ve bilançodan çıkartılan motorun birikmiş amortismanı ve maliyet değerinin kayıtlardan silinmesi için aşağıdaki kayıtlar düzenlenir.

(Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir.)

2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		45 000	
	1..BANKALAR		45 000
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		11 500	
6..OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		33 500	
	2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		45 000

### Örnek:

Tarım kimyasalı üreten bir işletmenin altı aylık aralıklarla kontrol edilen kimyasal işleme fabrikası için yıpranmaya karşı koruyucu kaplama yapması gerekmektedir.

Kaplamaların ortalama olarak her dört yılda bir yenilenmesi gerekmektedir.( faydalı ömür 4 yıl) Fabrikanın diğer kısımları için faydalı ömür yirmi yıldır.

Cari dönemde yapılan bir kontrol sonucunda defter değeri 100 000 TL. olan üç yıllık bir kaplamanın hasara uğradığı ortaya çıkmıştır. Kaplama derhal 420 000 TL. maliyetle yenilenmiştir.

Üç yıl amortisman ayrılmış olan kaplamanın defter değeri 100 000 TL olduğuna göre, maliyet değeri 400 000 TL'dir ve her yıl 100 000 TL olmak üzere 300 000 TL amortisman ayrılmıştır. Bu kaplamanın bilançodan çıkarılması ve net defter değerinin gider kaydı yapılması gerekir. Ayrıca 420 000 TL'lik yeni kaplama maddi duran varlık olarak kaydedilir (Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir.) ve 4 yıllık yararlı ömrünün ilk yılı için aşağıdaki amortisman kaydı düzenlenir. Üretim için kullanılan fabrika kaplamasının yıllık amortismanı üretim maliyetleri içinde yer alır. ( 420 000 / 4= 105 000)

2..BİRİKMIŞ AMORTİSMAN		300 000	
6..OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		100 000	
	2..BİNALAR		400 000
2..BİNALAR		420 000	
	1..BANKALAR		420 000
7..GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		105 000	
	2..BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		105 000

### Örnek:

Bir işletmenin, makineleri için her iki yılda bir arıza kontrolleri yaptırması gerekmektedir. Bir kontrol yıllık cari raporlama döneminin ortasında 20 000 TL. maliyetle yapılmıştır. Bu durumda 20 000 TL. maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve öngörülen iki yıllık faydalı ömrü boyunca eşit olarak amortisman ayrılır.

2..TAŞITLAR		20 000	
	1..BANKALAR		20 000
7..GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		10 000	
	2..BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		10 000

### 1.6. Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme

TMS 16'ya göre, mali tablolara alındıktan sonra duran varlıkların kayıtlı değerinin tespiti için işletme maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini seçer ve bu politikayı tüm duran varlıklar sınıfına uygular.

KOBİ TFRS 17 ise, yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasına izin vermemekte, sadece maliyet yöntemi kullanılarak duran varlıkların değer düşüklüğü testine tabi tutulmasını gerektirmektedir

### **- Maliyet yöntemi**

Temel yöntem olarak ifade edilen maliyet yönteminde maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirilmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Buna göre her dönemin sonunda maddi duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve değer düşüklüğü varsa bunun için karşılık ayrılarak gider kaydı yapılır. Bu yöntemde, sonraki dönemlerde yapılan değerlemelerde değer artışları değil, sadece değer azalışları hesaplanır, kaydedilir. Buna göre maliyet yönteminde maddi duran varlıkların defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır

***Defter değeri= Maliyet değeri – Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları***

### **- Yeniden değerlendirme yöntemi**

Alternatif yöntem olarak isimlendirilen yeniden değerlendirme yönteminde ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, bilançoda yeniden değerlendirilmiş tutarı ile raporlanır.. Buna göre maddi duran varlıklardaki hem değer artışlarının hem de değer azalışlarının kaydı yapılmalıdır. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan birikmiş amortisman ve gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

***Defter değeri= Gerçeğe uygun değer – GUD üzerinden Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları***

Standartta gerçeğe uygun değer “*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar*” olarak tanımlanmakta ve gerçeğe uygun değer tespitinde piyasa fiyatının esas alınacağı belirtilmektedir

Gerçeğe uygun değerlerin tespiti, arazi ve binalar için genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesiyle yapılır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir..

Eğer maddi duran varlık kaleminin piyasa değeri yoksa, varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değer tahmini için;

- İtfa edilen yenileme maliyeti (amorti edilmiş ikame maliyeti) yaklaşımı veya
- Gelir yaklaşımı kullanılır

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

(a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

(b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Yeniden değerlendirmeler, bilanço tarihi itibarıyla, gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı için yeniden değerlendirme yapılır.

#### **1.6.1. Gerçeğe Uygun Değerin Saptanmasında İtfa Edilen Yenileme Maliyeti Yaklaşımı**

Maddi varlıkların piyasa değerine ulaşamadığı takdirde kullanılacak olan bir diğer yaklaşım ise itfa edilen yenileme maliyeti(amorti edilmiş ikame maliyeti) yaklaşımıdır. Piyasa fiyatının tespiti mümkün olmadığında uygulanacak olan, itfa edilen yenileme maliyetinin (amorti edilmiş ikame maliyetinin) tanımı verilmemiştir Ancak bu kavramdan, benzer bir varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesiyle bulunan değer anlaşılmaktadır.



## Örnek:

1 Ocak T 1’de maliyet bedeli 40 000 TL olan bir varlık edinilmiştir. Varlığın faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Bu durumda yıllık amortisman payı 4 000 olacaktır. 1 Ocak T 4’de üç yıllık amortisman ayrılmış olduğundan varlığın kayıtlı değeri (defter değeri)  $40.000 - 12.000 = 28.000$  TL’dir. Aynı tarihte, varlığın brüt ikame maliyeti 50 000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda mevcut varlık için geçerli olan amortisman oranı yeni ikame maliyetine uygulandığında  $(50 000 \times \%10 = 5 000 \times 3 \text{ yıl} = 15 000)$  varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti  $50 000 - 15 000 = 35 000$  olarak belirlenir. Sonuç olarak, varlığın yeniden değerlendirme artışı eski kayıtlı değeri ile amorti edilmiş ikame maliyeti arasındaki farktır.

$(35 000 - 28 000 = 7 000 \text{ TL değer artışı})$

### 1.6.2. Gerçeğe Uygun Değerin Saptanmasında Gelir Yaklaşımı

Maddi duran varlıkların piyasa değerine ilişkin bilgiye ulaşamadığı takdirde gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılacak gelir yaklaşımı, TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” ile ilgili Standart içindeki açıklamalardan elde edilebilir. Buna göre varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden daha büyük olması durumunda aradaki fark değer artışıdır.

#### **Geri kazanılabilir değer > Defter değeri => Değer artışı**

**Geri kazanılabilir değer**, bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değerinden) büyük olanıdır.

**Defter değeri**, bir varlığın birikmiş itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğünün düşülmesinden sonra bilançoya alınan tutarıdır.

**Net satış fiyatı**; bilgili ve istekli taraflar arasında, bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutardır. Aktif bir piyasası olmasa bile varlığın net satış fiyatını belirlemek genellikle mümkündür. Ancak net satış fiyatını belirlemek mümkün değilse, varlığın geri kazanılabilir tutarı kullanım değeri olarak dikkate alınır.

**Kullanım değeri**, bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir. Bunun tespiti için,

- Varlığın sürekli kullanımı ve elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarının tahmini

- Bu nakit akımlarını iskonto etmekte kullanılacak uygun iskonto oranının tespiti gerekir.

Gelecekteki nakit akımları, üretileceği yabancı para cinsinden tahmin ediliyorsa, o yabancı paraya uygun olan iskonto oranı kullanılarak şimdiki değere indirgenir ve bilanço tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminler aşağıdaki hususları içerir:

- Varlığın sürekli kullanımından nakit girişlerinin tahmini,
- Varlığı kullanıma hazır hale getirmek için katlanılanlar da dahil, nakit girişleri üretmek amacıyla zorunlu olarak katlanılan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir esasa varlığa tahsis edilebilen(gelecekteki genel giderler de dahil) nakit çıkışlarının tahmini,
- Varsa, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek net nakit akımları.

**İskonto oranı**, paranın zaman değerine ilişkin geçerli piyasa değerlendirmelerini ve varlığa özgü riskleri yansıtan bir vergi öncesi oran olmalıdır. Bu oran, benzer varlıklara ilişkin cari piyasa işlemlerinin gerçekleştiği oran, yada, incelenen varlığa ait risk açısından benzeyen tek bir varlığa veya bir varlık portföyüne sahip, borsaya kayıtlı bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinden yola çıkılarak tahmin edilir.

Yabancı para ile olan nakit akımları, o yabancı paraya uygun olan oran ile iskonto edilir ve bilanço tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

## Örnek

Gelir yaklaşımına göre yeniden değerlemesi yapılan ve defter değeri 300 000 TL, tahmini satış fiyatı 350 000 TL ve satış giderleri 30 000 TL olan bir makine için, 5 yıllık faydalı ömrü içinde oluşması beklenen nakit akışlarının %5 iskonto oranı ile bugünkü değeri ( kullanım değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

YILLAR	NAKİT GİRİŞLERİ	NAKİT ÇIKIŞLARI	NAKİT AKIŞLARI	NBD FAKTÖRLERİ	NAKİT AKIŞLARININ NBD
T 1	180.000	100.000	80.000	0,95238	76.190
T 2	150.000	80.000	70.000	0,90703	63.492
T 3	140.000	50.000	90.000	0,86384	77.746
T 4	110.000	30.000	80.000	0,82270	65.816
T 5	70.000	20.000	50.000	0,78352	39.176
<b>Toplam</b>					<b>322 420</b>

Nakit akışlarının NBD toplamı= 322 420 TL ( Kullanım değeri)

Net satış fiyatı= 350 000 – 30 000= 320 000 TL

Kullanım değeri, net satış fiyatından daha yüksek olduğundan geri kazanılabilir değer kullanım değeri olarak alınır ve defter değeri ile karşılaştırılır.

Geri kazanılabilir değer (322 420) > Defter değeri ( 300 000 ) olduğundan değer artışı vardır.

Değer artışı= 322 420– 300 000 = 22 420 TL

### 1.7. Duran Varlıklarda Değer Artışlarının Kaydı

Eğer bir maddi duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış kapsamlı gelir tablosunda raporlanmak üzere bir özkaynak hesabında kayıtlanır ve bilançoda özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında raporlanır..

Bir duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında, kullanımından vazgeçilmesi veya elden çıkarılması durumunda doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. TMS 16'ya göre, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldığı süre içinde de geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark

kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar (gelir tablosu) üzerinden yapılamaz.

### Örnek:

X İşletmesi 1 Ocak T1’de 10 000 TL’ye bir makine almıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir ve normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 1 Ocak T3’ de varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti ( itfa edilen yenileme maliyeti) 9 000 TL.olarak belirlenmiştir.

T1 ve T2 yıllarında makinenin amortismanı için düzenlenen kayıt;

7..GENEL YÖNETİM GİDERİ	2 000
2..BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	2 000

Bu durumda T3 yılında makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri= 10 000 – 4 000) 6.000 TL’dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 9 000 TL olarak belirlendiğine göre, oluşan %50 oranındaki artış makinenin maliyet bedeline ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Aradaki fark yeniden değerlendirme artışı olarak kayda alınır. “MDV Yeniden Değerleme Artışları” bir özkaynak hesabıdır ve kar-zarara aktarılamayan bir kapsamlı kar bileşenidir. Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

2..TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5 000
2..BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	2 000
5..MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	3 000

Makinenin yeniden değerlemesinden kaynaklanan gelir vergisi etkisi “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Vergi oranı %20 ise, aktifteki 3 000 TL’lik geçici fark (değer artışı) için vergi etkisi;  $3\ 000 \times \%20 = 600$  TL’dir. TMS 12 Standardında da açıklandığı gibi, kâr veya zarara aktarılamayan kapsamlı kar bileşenlerinin ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi sonuç hesaplarına kaydedilmeyip yine çift taraflı çalışan bir özkaynak hesabına kayıtlanır ve artı ya da eksi olarak özkaynaklarda bilanço pasifinde raporlanır. Eğer ertelenmiş vergi borcu doğmuşsa, ertelenmiş gider etkisi pasifte eksi olarak raporlanır. Eğer ertelenmiş vergi alacağı doğmuşsa, ertelenmiş vergi gelir

etkisi pasifte artı olarak raporlanır. İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farka neden olan diğer kapsamlı gelir kalemi kapatıldığında, vergi etkisinin de özkaynaktan silinmesi gerekir.

5..ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	600	
4..ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		600

T 3 yılından itibaren ayrılacak olan amortisman giderinin de amorti edilmiş yenileme maliyetindeki %50 oranındaki artış kadar artırılarak 2 000'den 3 000'e çıkarılması gerekir. T 3 yılı sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden ayrılan amortisman;

7..GENEL YÖNETİM GİDERİ	3 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMAN		3 000

VUK gerçeğe uygun değer üzerinden 1 000 TL daha fazla ayrılan amortisman giderinin vergi matrahından düşülmesine izin vermez. Bu nedenle fazladan ayrılan 1 000 TL amortisman kanunen kabul edilmeyen giderdir vergi alacağının doğmasına neden olur. Bu nedenle fazla ayrılan amortismanlar için de aşağıdaki vergi uyum kaydının yapılması gerekir.( 1 000 x %20= 200) tutar gelir tablosunda yer alan bir gider olduğu için vergi etkinin (200 TL'nin) de gelir tablosunda yer alması gerekir. Bu nedenle aşağıdaki kayıta alacak kaydı yapılan "Ertelenmiş Vergi Geliri" bir gelir tablosu hesabıdır, gerçek vergi giderinin daha düşük, vergiden sonraki ticari karın daha yüksek raporlanmasını sağlar.

2..ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	200	
5..ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		200

Duran varlığın kullanım süresi içinde yeniden değerlendirme artışları hesabından geçmiş yıllar karlarına aktarılacak olan tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farktır

Bu tutar için (3.000 – 2.000 = 1.000) aşağıdaki kaydın yapılması gerekir.

5..MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	1 000	
5..GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		1 000

### 1.8. Duran Varlıklarda Değer Azalışlarının Kaydı

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, yada KOBİ TFRS Bölüm 27 hükümleri uygulanır. Buna göre bir işletme, varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler. Her yıl sonunda işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını incelemek ve değer düşüklüğü oluşması halinde bunu mali tablolarına almak zorundadır.

Varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü zararıdır. Geri kazanılabilir değer, bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden ((gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değerinden) büyük olanıdır. Standarda göre, varlığın defter değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiştir ve değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekir.

**Defter değeri > Geri kazanılabilir tutar => Değer düşüklüğü zararı vardır.**

Buna göre, değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

**Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azaldığında,**

- 1- Maliyet yöntemi kullanılıyorsa ve varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü için karşılık ayrılır ve gider olarak kaydedilir.
- 2- Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılıyorsa ve varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak değer artış fonundan düşülür. Yani değer azalışı, yeniden değerlendirme fonunda birikmiş olan tutarı azaltır. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gider olarak kaydedilir.

Birinci durum için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir

6.. KARŞILIK GİDERLERİ		XX
	2..MADDİ DUR. VAR. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	XX

İkinci durum için yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir

6.. KARŞILIK GİDERLERİ		XX	
5..MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		XX	
	2..MADDİ DUR. VAR. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		XX

### Örnek:

İşletme maliyet değeri 100 000 TL ve birikmiş amortismanı 20.000 TL olan taşıtlarının piyasa satış fiyatının 50 000 TL, satış giderlerinin 2.000 TL ve kullanım değerinin de 40.000 TL olacağını tahmin etmektedir.

Bu durumda değer düşüklüğü olup olmadığını tespit etmek için geri kazanılabilir değer ile defter değeri karşılaştırılır. Geri kazanılabilir değer, satış giderleri düşülmüş net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Buna göre,

Net satış değeri ( 48 000 ) > Kullanım değeri ( 40 000 ) => Geri kazanılabilir değer= 48 000

Defter değeri ( 80 000 ) > Geri kazanılabilir değer ( 48 000 ) => 32 000 TL değer azalışı vardır.

Bu taşıt için daha önceden bir değer artış kaydı yapılmamış olduğundan, değer azalışının tamamı gider olarak kaydedilir.

6.. KARŞILIK GİDERLERİ		32 000	
	2..MADDİ DUR. VAR. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		32 000

Değer azalışlarının vergi etkisi de “Ertelenmiş Vergi Varlığı” olarak aktifte ve “Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” adıyla pasifte özkaynaklar içinde kayda alınmalıdır. Vergi oranı %20 ise, ertelenmiş vergi varlığı 6 400 TL’dir. ( 32 000 x %20 =6 400)

2..ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		6 400	
	5..ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		6 400

### Örnek:

İşletme sattığı malların nakliyesi için kullandığı, maliyet değeri 100 000 TL ve birikmiş amortismanı 20.000 TL olan taşıtının geri kazanılabilir değerini 48 000 TL olarak belirlemiştir. Bu taşıt için geçen yıl 12 000 TL’lik değer artış kaydı yapılmıştır.

Defter değeri ( 80 000 ) > Geri kazanılabilir değer ( 48 000 ) => 32 000 TL değer azalışı vardır. Ancak taşıt için kaydedilmiş olan değer artışının iptalinden sonra kalan kısım için gider kaydı yapılmalıdır.

6. KARŞILIK GİDERLERİ	20 000
5..MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	12 000
2..MADDİ DUR. VAR. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	32 000

### Örnek:

Bir işletme 1 Ocak T 1 'de 500 000 TL.'ya aldığı fabrikanın faydalı ömrünü beş yıl ve kalıntı değerini 100 000 TL olarak tahmin etmiş ve doğrusal amortisman yöntemini kabul etmiştir. 31 Aralık T 1'de fabrika hasara uğramıştır ve fabrikanın geri kazanılabilir tutarının 300 000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Bu durumda fabrikanın 31 Aralık T 1 tarihindeki defter değeri ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibi hesaplanır.

Maliyet değeri	500 000
Kalıntı değer	(100 000 )
Amortisman tabi tutar	400 000
Yıllık amortisman (400 000 / 5 )	( 80 000 )
Değer düşüklüğü öncesi defter değeri ( 500 000 – 80 000 )	420 000
Satış maliyeti düşülmüş GUD (31 Aralık tarihindeki defter değeri)	300 000
Değer düşüklüğü	120 000

#### 1.8.1. Değer Azalışlarının İptali

Eğer varlığın daha önce gider olarak kayıtlanmış yeniden değerlendirme değer azalışı varsa, varlığın yeniden değerlendirme değer artışı, öncelikle gideri iptal için gelir olarak



muhasebeleştirilir. Artan kısım özkaynak hesabında kayıtlıdır. Bu konuda TMS 36'daki varlıklarda değer düşüklüğünün iptaline ilişkin hükümler geçerlidir. Buna göre değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle gelir kaydedilecek tutar, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı, amortisman veya itfa payı düşülmüş defter değerini aşmaz. Eğer artış, birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki defter değerini aşıyorsa, aşan kısım değer artışıdır ve TMS 16 hükümleri uygulanır.

**Örnek:**

- 1) İşletmenin demirbaşlarındaki değer azalışı 100 000 TL.'dir ve bu demirbaşlar ile ilgili pasifte her herhangi bir değer artış fonu bulunmamaktadır. ( vergi oranı %20)

6..KARŞILIK GİDERLERİ		100 000	
	2..MDV DEĞER DÜŞ KARŞILIĞI		100 000
2..ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		20 000	
	5..ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		20 000

- 2) İşletmenin ertesi yıl yukarıdaki demirbaşının 100 000 TL.'lik bir değer artışı olduğunu varsaydığımızda, değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiğinden gelir olarak muhasebeleştirilir. Değer azalışında kanunen kabul edilmeyen gider için kaydedilen ertelenen vergi varlığı, ertesi yıl değer artışında gelir kaydedilen ve vergilendirilmeyen gelirden doğan ertelenen vergi borcu ile kapanacaktır. 2.yıl sonunda ertelenmiş vergi alacağı ve borcu karşılaştırılarak kapatılır.

2..MDV DEĞER DÜŞ KARŞILIĞI		100 000	
	6..DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.		100 000
5..ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ		20 000	
	4..ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		20 000
4..ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		20 000	
	2..ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		20 000

## Örnek:

İşletmenin aktifinde maliyet değeri 100 000 TL, birikmiş amortismanı 20 000 TL ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı 10 000 TL olan demirbaşın geri kazanılabilir değeri 84 000 TL olarak tespit edilmiştir.

$$\text{Defter değeri} = 100\ 000 - 20\ 000 - 10\ 000$$

Önceki değer azalış kaydının iptali için 10 000 gelir kaydı yapılmalıdır. Amortismanlar düşüldükten sonraki defter değerini aşan kısım değer artışıdır.

$$84\ 000 \text{ ( Geri kazanılabilir değer )} > 80\ 000 \text{ (Amortismanlar düşüldükten sonraki defter değeri)}$$

$$\text{Değer artışı} = 4\ 000$$

$4\ 000 / 80\ 000 \Rightarrow \%5$  oranında değer artışı vardır. Hem maliyet değerinin hem de amortismanların  $\%5$  oranında artırılması gerekir.

$$100\ 000 \times \%5 = 5\ 000$$

$$20\ 000 \times \%5 = 1\ 000$$

2..DEMİRBAŞLAR	5 000
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	1 000
5..MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	4 000
2..MDV. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	10 000
6..KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	10 000

Bu kayıtlardan sonra demirbaşın yeni defter değeri geri kazanılabilir değerine artırılmış olacaktır.

Maliyet değeri	105 000
Birikmiş amortismanlar	<u>21 000</u>
Yeni defter değeri	84 000

### 1.8.2. Değer Düşüklüğü Tazminatı

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

## Örnek:

10 yıl ömrü olan ve defter değeri 240 000 TL ( 600 000 maliyet - 360 000 birikmiş amortisman) olan bir makine 30 Eylül'de bir yangın nedeniyle kullanılmaz hale gelmiştir. İşletme makinenin değiştirilme maliyeti olan 700 000 TL'yi sigorta şirketinden talep etmiştir. İtfaiye yetkililerinin 15 Kasım'da incelemeleri sonucunda elde edilen deliller doğrultusunda sigorta şirketi, 700 000 TL'lik talebin tam olarak ödeneceği konusunda işletmeyi bilgilendirmiştir. Sigorta şirketi 30 Kasım'da 700 000 TL'yi işletmeye ödemiştir.

30 Eylül'de yangında kullanılamaz hale gelen makinenin finansal durum tablosu dışı bırakılması için yapılacak kayıt;

6..OLAĞAN GİDERLER		240 000	
2..BİRİKMIŞ AMORTİSMAN		360 000	
	2..TESİS; MAKİNE, CİHAZ		600 000

15 Kasım'da yangında kullanılamaz hale gelen makine nedeniyle sigorta şirketinden alınacak tazminatın kaydı.;

1.DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		700 000	
	OLAĞAN GELİRLER		700 000

30 Kasım'da makine nedeniyle sigorta şirketinden alınan tazminatın kaydı;

1..BANKALAR		700 000	
	1.DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		700 000

### 1.9. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Amortisman, duran varlıklarda kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirme işlemidir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Amortisman ayırmanın amacı, sabit varlıkların maliyetlerini, sistemli olarak kullandıkları süreye dağıtmak ve her yıl

payını gider kaydetmek suretiyle, kullanım süresi sonunda kullanılmaz hale geldiği varsayılan sabit kıymetin yenilenmesi için fon yaratmaktır.

Maddi varlığın amortismanına tabi tutarı, söz konusu varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlık için amortisman ayrılmasına, varlık kullanılabilir olduğunda başlanır. Tam set standartları uygulayanlar için amortisman ayrılması, varlık TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında veya varlık bilanço dışı bırakıldığında (hangisi önce ise) durdurulur. KOBİ standartlarını uygulayanlar duran varlıklarını satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz.

Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığın amortismanı için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

Varlığın yararlı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre işletme tarafından belirlenir. Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- (a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- (b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- (c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- (d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar

Bir varlığın kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemi en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

### **Örnek:**

İşletme 1 Ocak T 1 'de 500 000 TL'ye, yararlı ömrü 20 yıl ve kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilen bir makine almış ve doğrusal amortisman yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Ancak yönetimin makineye ilişkin değerlendirmesi 31 Aralık T 5 tarihinde değişmiştir. İşletme makinenin yararlı ömrünü (edinim tarihinden itibaren) 25 yıl ve kalıntı değerini 100 000 TL olarak tahmin etmektedir. Doğrusal amortisman yöntemini kullanmaya devam etme kararı verilmiştir.

Başlangıçtaki yıllık amortisman payı (500 000 / 20)	25 000
1 Ocak T 5'de defter değeri 500 000- ( 25 000 x 4 )	400 000
Aralık T 5'de amortisman tabi değeri: 400 000 – (Kalıntı Değer) 100 000	300 000
Aralık T 5'de yeni faydalı ömür ( 20 – 4 ) + 5	21 yıl
Aralık T 5'de yeni yıllık amortisman payı 300 000 / 21	14 286

### **Örnek:**

X İşletmesinin elinde maliyet değeri 200 000 TL., yararlı ömrü 10 yıl ve kalıntı (hurda) değeri 20 000 TL. olan bir duran varlık bulunmaktadır. Varlık şu anda 8 yaşındadır ve bu sürede herhangi bir revizyon yapılmamıştır. Yönetim 8. yılın sonunda yararlı ömrü ve kalıntı değerini gözden geçirmiş, uygulanan bakım programı nedeniyle yararlı ömür 12 yıl olarak belirlenmiş ve kalıntı değerini ise 10 000 TL.'ya indirmiştir.

Buna göre 8. yılın sonunda varlığın kayıtlı değeri 56 000 TL.'dir. (200 000 - 144 000)

144 000 TL.'lık birikmiş amortismanlar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Amortisman tabi değer = Maliyet değeri – Kalıntı değeri = 200 000 – 20 000 = 180 000

Yıllık amortisman = Amortisman tabi değer / yararlı ömür = 180 000 / 10 = 18 000

Birikmiş amortisman = 18 000 x 8 = 144 000 TL

Revizyon sonucunda yararlı ömür 12 yıl tespit edildiğinden, revizyondan önce 2 yıl ömrü kalan varlık için ömür 2 yıl uzamış ve kalan yararlı ömür 4 yıl olarak belirlenmiştir.

Yeni kalıntı değeri 10 000 TL. olduğuna göre, 8.yıl sonu itibariyle kayıtlı değerden kalıntı değeri çıkartılarak amortismanına tabi değer bulunur.

$$(56 000 - 10 000 = 46 000)$$

Buna göre revizyondan sonra yıllık amortisman tutarı 11 500 TL. olarak hesaplanmaktadır.

$$(46 000 / 4 = 11 500)$$

Muhasebe standartlarına göre duran varlıkların amortismanına tabi tutarı, söz konusu varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir.

### **Örnek:**

İşletme Ocak T 1’de yararlı ömrü 20 yıl ve kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilen 3 000 000 TL karşılığında bir makine almış ve doğrusal amortisman yöntemi kullanmaya karar vermiştir.

- Makine 1 Şubat T 1’de kurulmuş ancak üretim 1 Mart T 1’de başlamıştır.
- İşçilerin grevi nedeniyle makine 1 Haziran- 30 Temmuz T 3 arasında atıl kalmıştır.
- İşletme 30 Eylül T 5 tarihinde makinenin elden çıkarılmasına karar vermiş ve kararını makine operatörlerine bildirmiş ve makinenin satış ilanını yerel ve sektörel basına vermiştir.
- 2 Şubat T 6’da satış gerçekleşmiştir.

Bu verilere göre;

Amortismanına 1 Şubat T 1’de başlanır. (Makine kullanıma hazır hale geldiğinde)

İşletme 1 Haziran-30 Temmuz T 3 arasında makinenin amortismanına ara vermez.

Amortisman, KOBİ TFRS uygulayanlar tarafından 2 Şubat T 6’da satış gerçekleştiğinde durdurulur.

Amortisman, Tam set TMS/ TFRS uygulayanlar tarafından 30 Eylül T 5’de makinenin satış amaçlı elde tutulan olarak raporlanmaya başlandığı tarihte durdurulur.

### **Örnek:**

İşletme maliyet bedeli 100 000 TL. ve ekonomik ömrü 4 yıl olan bir makine almıştır. Makinenin 4 yıl boyunca toplam 25 000 adet üretim yapacağı ve bunun yıllara göre

dağılımının aşağıdaki gibi olacağı beklenmektedir. Üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması durumunda yıllık amortisman payları aşağıdaki gibi hesaplanır.

Toplam maliyet / Toplam üretim miktarı = 100 000 / 25 000 = 4 TL./birim

<u>Yıllar</u>	<u>Beklenen yıllık üretim miktarı</u>	<u>Oran</u>	<u>Yıllık amortisman payı</u>
1. Yıl	10 000 adet	4	40 000
2.Yıl	6 000 adet	4	24 000
3.Yıl	5 000 adet	4	20 000
4.Yıl	4 000 adet	4	<u>16 000</u>
			100 000

Makine amortismanının üretim maliyetleri içinde yer aldığı varsayıldığında ilk yıl için yapılacak kayıt;

7..GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40 000
2..BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40 000

### 1.10. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır:

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

:Duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar



başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Maddi varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fonu ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılmasını müteakip doğrudan birikmiş karlara aktarılabilir. Aynı husus varlığın elden çıkarılması veya hizmetten çekilmesi durumunda da geçerlidir.

### Örnek:

İşletme maliyet değeri 1 000 000 TL., birikmiş amortismanı 200 000 TL. ve yeniden değerlendirme artış fonu 300 000 TL. olan bir demirbaşını 1 500 000 TL.'ya peşin olarak satmıştır.

1. BANKALAR	1 500 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	200 000	
2. DEMİRBAŞLAR		1 000 000
6..DİĞER OLAGAĞAN GELİR VE KARLAR		700 000
5..MDV. YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI	300 000	
5..GEÇMiŞ YILLAR KARLARI		300 000

### 1.11. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Standartlar ile Vergi Uygulamalarımız Arasındaki Farklılıklar

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıklarının muhasebeleştirme esaslarında, vergi mevzuatımızdaki esaslara ve mevcut uygulamalarımıza göre bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan önemli olan bazı farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar "Binalar" Hesabında izlenmektedir. Oysa Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, arsalar sınırsız ömre sahip olduklarından ve amortisman tabii olmadıklarından dolayı, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklardan ayrı olarak raporlanmalıdır. Tam set standartları uygulayanlar satış amaçlı elde tutulan duran varlıklarını bilançoda ayrı raporlamalıdır. Mevcut uygulamamızda bu ayırmalar bulunmamaktadır.
- Maddi duran varlıklar ilk edinimde maliyet bedeli ile kayda alınır. Ancak vergi mevzuatımızdan ve mevcut uygulamalarımızdan farklı olarak maddi duran varlık alımı taksitlendirilmişse, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Türk Vergi Mevzuatına göre kur farkı ve faiz, maliyet bedeli içinde yer alabilir. Ancak standartlar özel durumlar hariç, buna izin vermemektedir.
- Vergi mevzuatımızda ve mevcut uygulamalarımızda maddi duran varlıklarda değer artış ve azalışlarının tespiti ve kaydı söz konusu değildir. Tam set standartları uygulayanlar maddi duran varlıklarındaki değer artış ve azalışlarını kayda alıp raporlayabilirler. KOBİ Muhasebe Standartlarını uygulayanlar sadece değer azalışlarını kayda alıp raporlayabilirler. Mevcut uygulamamızda yer almayan bu işlemler sürekli izlemeyi gerektirmektedir. Ülkemizdeki mevcut hesap planında maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığının aktifte eksi olarak, değer artışlarının da hem aktifte hem de pasifte özkaynaklar içinde artı olarak raporlanması yeni bir uygulama getirmektedir.
- Standartlara göre, dönem sonlarında varlıkların geri kazanılabilir değerinin, yararlı ömrü ve kalıntı değerinin gözden geçirilip değerlendirilmesi, varsa değişikliklerin kayıtlanması gerekir
- Duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.
- Standartlara göre mevcut uygulamalarımızdan farklı olarak amortisman uygulamalarında işletmeler mevcut uygulamalarımızdan daha fazla amortisman yöntemi uygulama olanağına sahiptirler ve uygun olan yöntemi seçmekte serbesttirler. VUK'na göre ise vergi matrahının tespiti için uygulanabilecek amortisman hesaplama yöntemleri sınırlandırılmıştır.
- Standartlara göre işletmeler, duran varlıkların faydalı ömrü, kalıntı değeri ve amortisman yöntemi için değerlendirme yapar ve gerekli ise değiştirir. Varlığın yararlı

ömürü, varlıktan beklenen faydaya göre işletme tarafından belirlenir. Vergi mevzuatımıza göre ise, mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın her iktisadi kıymet için tespit ve ilan ettiği ekonomik ömür sürelerine göre hesapladıkları oran üzerinden amorti eder. Amortisman yönteminin değiştirilmesi hususunda sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş için izin verilmektedir.

- Vergi mevzuatımızda ve mevcut uygulamalarımızda amortisman payları hesaplanırken ekonomik ömrünün sonundaki kalıntı değer dikkate alınmaz.
- Ülkemizde halen uygulanmakta olan Tekdüzen Hesap Planında duran varlık satış karları olağandışı gelir olarak kayıtlanır. Ancak TMS'lere göre gelir ve giderlerin olağandışı olarak raporlanması mümkün değildir.
- Ülkemizdeki vergi mevzuatına göre, duran varlık satışı yenisinin alınması amacıyla yapılmışsa satış karının "Özel Fonlar" adıyla bilanço pasifinde üç yıl muhafaza edilmesi mümkündür. Vergi avantajı sağlayan bu uygulama, ticari kar tespitine yönelik düzenlemeler getiren Standartlarda doğal olarak bulunmamaktadır.

## **2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**

Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya sermaye değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir. Finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamındadır.

Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak amacıyla elde tutulanlar maddi duran varlıklar ile, normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutulan stoklar bu standartların kapsamı dışındadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul işletme tarafından elde tutulan diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratır. Maddi duran varlıklar ise, mal veya hizmet üretimi, tedariki yada idari faaliyetler için kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Bir gayrimenkulün, yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşıyıp taşımadığını belirlemek için bazı değerlendirmeler yapılması gerekebilir.

KOBİ TFRS, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden elde tutulan arsaların nasıl sınıflandırılacağını açıkça belirtmemektedir. TMS 40, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsaların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağını açıkça belirtmektedir.

KOBİ TFRS uygulayanlar, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerini tespit edemiyorsa maliyet değeriyle ölçer. Bu durumda söz konusu varlıklar, maddi duran varlık olarak raporlanır ve KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamı dışındadır. Ancak tam set TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri maliyet değeriyle değerleseler dahi finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak raporlar.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere örnekler aşağıdaki gibidir.

- Kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar
- Finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan ve faaliyet kiralamasına konu edilen gayrimenkuller
- Sahibi tarafından faaliyet kiralaması için elde tutulan binalar ve boş binalar

Genel olarak faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı, kiralayarak kullandığı bir varlığı ve ilgili kiralama yükümlülüğünü finansal durum tablosunda muhasebeleştirmez ve kiracı faaliyet kiralaması için bir ön ödeme yaptıysa, söz konusu ödemeyi bir gayrimenkul kalemi olarak değil, peşin ödenen bir gider olarak muhasebeleştirir. Ancak standartlar kiracının, faaliyet kiralaması ile kullandığı gayrimenkülü, her bir gayrimenkul için ayrı ayrı değerlendirerek, finansal kiralama gibi muhasebeleştirmesine belirli koşullar çerçevesinde izin verir. Bunun için, söz konusu gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması ve kiracının gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerini aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın sürekli şekilde ölçebilmesi gereklidir. Faaliyet kiralaması yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkı

için bu alternatifin seçilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan tüm gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekir.

### **Örnek:**

İşletme kiracı olarak faaliyet kiralaması çerçevesinde bir bina kiralamıştır. İşletme aynı binayı kiraya veren olarak faaliyet kiralaması çerçevesinde mal sahibinden daha yüksek bir bedelle üçüncü taraflara yeniden kiralamakta ve kâr etmektedir.

Bu durumda işletme sadece ve sadece gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak ölçebildiğinde, söz konusu binadaki kira hakkını yatırım amaçlı bir gayrimenkul kalemi olarak sınıflandırabilir. Gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülemediği durumlarda, binadaki kiralamadan doğan haklar yatırım amaçlı bir gayrimenkul kalemi olarak muhasebeleştirilemez. Bu durumda TMS 17 ve KOBİ TFRS Bölüm 20 kapsamındaki faaliyet kiralamasına ilişkin hükümler uygulanır.

Eğer işletme sonraki bir dönemde, aynı koşullardaki yani faaliyet kiralaması ile kullanım hakkını elde ettiği ve bir üçüncü kişiye kiraladığı bir başka gayrimenkulünü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değil, bir faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirmek isterse, buna da izin verilmektedir. Çünkü standartlara göre bu durumdaki her bir gayrimenkul için ayrı ayrı değerlendirme yapılır.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda işletme, bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür. KOBİ TFRS 16'ya göre, karma kullanımlı gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık arasında bölünür. Ancak, yatırım amaçlı gayrimenkul unsurunun gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, gayrimenkulün tamamı maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Bazı durumlarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına

sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir. Bazen ise, sunulan hizmetler önemli boyutlardadır. Örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın görece olarak önemli bir kısmını oluşturur. Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatırım amaçlı gayrimenkulden ziyade sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuldür.

### **2.1. TMS 40 ve KOBİ TFRS 16 Arasındaki Temel Farklılıklar**

- KOBİ TFRS, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden elde tutulan arsaların nasıl sınıflandırılacağını açıkça belirtmemektedir. TMS 40, hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsaların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağını açıkça belirtmektedir.
- TMS 40, gerçeğe uygun değerın kâr veya zarar yansıtılması veya maliyet yönteminin seçilmesine imkan tanımaktadır. Maliyet yönteminde defter değeri, maliyet –amortisman – değer düşüklüğü olarak belirlenir. Maliyet yöntemi seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değeri hakkında ilave açıklamalar yapmak zorundadır.
- KOBİ TFRS’de, bir muhasebe politikası seçimi bulunmamaktadır. İşletme yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak sürekli şekilde ölçebiliyorsa, söz konusu gayrimenkul için gerçeğe uygun değerın kâr veya zarara yansıtıldığı yöntem kullanılır. Eğer gerçeğe uygun değer tespit edilemiyorsa, yatırım amaçlı gayrimenkuller için Bölüm 17 *Maddi Duran Varlıklarda* yer alan maliyet yöntemi kullanılır. Bu durumda, TMS 40’tan farklı olarak KOBİ TFRS maliyet esasına göre ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin açıklanmasını gerektirmez.
- Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün değer düşüklüğü testine ilişkin farklılıklar KOBİ TFRS’de Bölüm 27 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*’nde yer almaktadır.

### **2.2. İlk Muhasebeleştirme ve Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar**

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, aşağıdaki koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir:

- a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

.Yatırım amaçlı gayrimenkul, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedelinin ölçümündeki esaslar maddi duran varlıklardaki esaslar ile paralellik göstermektedir. Satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ve aracılık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi harcamalardan oluşur. Ödeme, normal kredi şartlarının ötesine ertelenmişse maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir. Buna göre, yatırım amaçlı bir gayrimenkul için yapılacak ödeme vadeye bağlanırsa, bunun maliyeti peşin fiyatına eşit olur. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark ise kredi ödemeleri süresince faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

### Örnek:

İşletmenin kiraya vermek amacıyla üç aylık vade ile 100 000 TL'ye satın aldığı binanın peşin değeri 70 000 TL'dir. %18 KDV nakden ödenmiştir.

2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	70 000	
7..FİNANSMAN GİDERLERİ	10 000	
3..ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	20 000	
1.. İNDİRİLECEK KDV	18 000	
		100 000
3..DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		18 000
1.. KASA		

Bilanço hesabına alınan 20 000 TL'lik vade farkı izleyen iki ay boyunca bilanço hesabından çıkartılıp. "Finansman Giderleri"ne aktarılması gerekir.

7..FİNANSMAN GİDERLERİ	10 000	
3..ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		10 000

**Kiralama yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkının, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmış olması durumunda, , kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan hak, gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir.**

Faaliyet kiralaması veya finansal kiralama kapsamında kiralanen ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti, TMS 17: "Kiralamalar" ve KOBİ TFRS Bölüm 20 *Kiralamalar* kapsamında ölçülür ve muhasebeleştirilir. Bir başka deyişle varlık, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden **düşük olanı ile muhasebeleştirilir**. Buna eş değerde bir tutar ise, borç olarak muhasebeleştirilir. Kiralama için ödenen herhangi bir prim asgari kira

ödemesiyle ilişkilendirilir, dolayısıyla varlığın maliyetine dahil edilir, ancak bu kısım borçlarda yer almaz. Konu ile ilgili ayrıntılar daha sonra TMS 17: Kiralamalar” ve KOBİ TFRS Bölüm 20 açıklamaları ile birlikte ele alınacaktır.

### Örnek:

İşletme finansal kiralama ile elde ettiği bir binayı kiraya veren olarak üçüncü taraflara kiralamıştır. Gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değeri ile minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı 10.000 TL’dir.

2..YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL	10.000
4..FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	10.000

İşletmeler tarafından bizzat inşa edilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elde etme maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir. Bu tarihe kadar “Maddi Duran Varlıklar” ile ilgili standartlardaki hükümler uygulanır. Tamamlanma tarihinde ise gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanır

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin takas yoluyla edinilmesi ve yatırım amaçlı gayrimenkuller için kullanım süresi içinde harcamaların maliyet bedeli içine alınıp alınmamasına ilişkin kurallar maddi duran varlıklardaki kurallar ile aynıdır. Mali tablolara alınmış olan yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak sonradan yapılan harcamaların, yatırım amaçlı gayrimenkule atfedilen performans standardından daha yüksek bir ekonomik fayda sağlaması muhtemelse, yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlı değerine ilave edilmesi şarttır. Sonraki tüm diğer harcamalar ise katlanılan dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

İşletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkul olarak aktifleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe gider olarak muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin “bakım ve onarım” harcamaları olarak nitelendirilir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenilendiğinde, nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave



edebilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır.

### 2.3. Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme

**KOBİ TFRS 16'ya göre**, sonraki dönemlerde yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporlanacak varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değeri saptanamayanlar, Bölüm 17 uyarınca maliyet - amortisman- değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve bunlar için değer düşüklüğü testi uygulanır. Gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülmesi mümkün olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, her raporlama tarihinde ölçülür ve gerçeğe uygun değerdeki farklar kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kiralama kapsamındaki gayrimenkul hakkı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmışsa, gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilen kalem, söz konusu gayrimenkul değil bu haktır.

**TMS 40'a göre** yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi için gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biri tercih edilip, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilemediği takdirde maliyet yöntemi kullanılır.

#### - Gerçeğe uygun değer yöntemi

İlk değerlemeden sonra, gerçeğe uygun değer yöntemini seçen işletmeler, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40'daki istisnalar hariç, gerçeğe uygun değerle değerlendirir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki bir değişiklikten kaynaklanan kazanç veya zarar, oluştuğu dönemde net kar/zarara dahil edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri genellikle piyasa değeridir. Bu yöntemi seçen işletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri için amortisman ayırmaz.

Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçülen (değerlenen) gayrimenkuller değerinde meydana gelen artışlar için;

2..YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	X
6..GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ KÂRLARI	X

Gerçeğe uygun değerle ölçümlenen (değerlenen) gayrimenkuller değerinde meydana gelen artışlar için ise,

6..GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	X	
2.. YATIRIM AMAÇLI GAYRİM.DEĞ.DÜŞ.KARŞILIĞI		X

### - Maliyet yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür.

Maliyet yöntemi kullanıldığında;

“Defter değeri= Maliyet – Amortisman –Değer Düşüklüğü” olarak hesaplanır.

Değer düşüklüğü tespit edildiğinde, varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark için aşağıdaki kayıt düzenlenir.

6..KARŞILIK GİDERLERİ	X	
2..YATIRIM AMAÇLI GAYRİM.DEĞ.DÜŞ.KARŞILIĞI		X

Amortisman giderleri için aşağıdaki kayıt düzenlenir.

6.AMORTİSMAN GİDERLERİ	X	
2..BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		X

Maliyet yöntemi kullanıldığında, amortisman yöntemi; yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları, bilanço dipnotlarında açıklanmalıdır.

## 2.4. Gayrimenkullerin Nevi Değiştirmeleri( Transferler)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin nevi değiştirmesi ya da bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul haline gelmesi ancak aşağıdaki hallerde mümkündür:

- a) Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
- d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde, transfer sonrasında TMS 16 veya TMS 2'ye göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekteleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.

Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme, kullanımdaki değişikliğin gerçekteleştiği tarihe kadar TMS 16'yı uygular, yani amortisman ayırır ve oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır.. İşletme, TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerleme gibi işleme tabi tutar. Başka bir deyişle:

- Gayrimenkulün defter değerinde meydana gelen azalma, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak, ilgili gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerleme fazlasının bulunması durumunda, söz konusu azalma yeniden değerleme fazlası hesabından mahsup edilir, kalan kısım ise kapsamlı gelire yansıtılır.

- Defter değerinde meydana gelen artış, bu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararı varsa bu zararı ortadan kaldırdığı için, önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Artışın geri kalan kısmı diğer kapsamlı gelire, yeniden değerleme fazlası olarak eklenir. Yatırım amaçlı gayrimenkul ilerde

elden çıkarılırken, özkaynak kısmına ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme fazlası dağıtılmamış kârlara transfer edilebilir. Yeniden değerlendirme fazlası, dağıtılmamış kârlara kâr veya zarar aracılığıyla aktarılamaz.

Stoklardan, gerçeğe uygun değerle izlenecek yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde; gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir, stoklar için, stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanır.

### Örnek:

İşletme 1 000 TL maliyet değeri ve 400 TL birikmiş amortismanı olan binasını kiraya vermiş ve binanın gerçeğe uygun değerini 6 000 TL olarak tespit etmiştir.

İşletme gayrimenkulü 600 TL (defter değeri) üzerinden maddi duran varlıklardan çıkararak, ilgili yılın kâr veya zararında gelir olarak kaydedilen 5 400 TL'lik farkla, 6 000 TL üzerinden (gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri) yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer eder.

Söz konusu gelir dipnotlarda ayrı olarak açıklanır.

2..YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL	6 000	
2..BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	400	
2..BİNALAR		1 000
6..OLAĞAN GELİR VE KARLAR		5 400

### 2.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Bilanço Dışı Bırakılması

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar; varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (TMS 17'nin, satış ve geri kiralama işleminde aksini öngörmemesi durumunda).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

## Özet

Bu bölümde maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS 16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17'e göre tanımı, muhasebeleştirilmesi ve iki standart düzenlemeleri arasındaki farklılıklar anlatılmıştır. Ayrıca standartların mevcut uygulamalarımıza getirdiği yenilikler üzerinde durularak vergi muhasebesinden standartlara uygun olarak hazırlanacak finansal tablolara geçiş için dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır. Standartlar çerçevesinde maddi duran varlıkların elde etme maliyeti ve geri kazanılabilir değerinin hesaplanması, değer artış ve azalışlarının tespiti ve kaydı, amortismanların hesaplanması ve kaydında uyulması gereken kurallar ele alınıp incelenmiştir.

SAÜSEM

## Çalışma Soruları

1- Bir işletme 1 Ocak tarihinde 50 000 TL gümrük vergisi( iade alınamayan vergi) de dahil olmak üzere 600 000 TL'lik bir cihaz satın almıştır. Satın alma bedeli için 5 000 TL. faiz dahil 605 000 TL'lik kredi kullanılmıştır. İşletme Ocak T1 'de cihazın yerleştirileceği alana taşınması için 20 000 TL ve kurulumu için 100 000 TL maliyete katlanmıştır. İşletmenin mühendisi cihazın kurulumunda Ocak T1 'de aşağıda yer alan maliyetlere katlanmıştır.

- Malzeme: 55 000 TL
- İşçilik: 65 000 TL

İşletmenin üretim ekibi Şubat T1 'de cihazı test etmiş ve test aşamasında 30 000 TL maliyete katlanılmıştır. Buna göre cihazın maliyet değeri aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 870
- b) 875
- c) 935
- d) 720
- e) 750

2. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen, bu nedenle maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili düzenlemeler KOBİ TFRS'de hangi bölüm içinde yer almaktadır?

- a) KOBİ TFRS Bölüm 16
- b) KOBİ TFRS Bölüm 17
- c) KOBİ TFRS Bölüm 20
- d) KOBİ TFRS Bölüm 21
- e) KOBİ TFRS Bölüm 18

3. İşletmenin dönem sonunda maliyet bedeli 50.000, birikmiş amortismanı 10.000, yararlı ömrü 10 yıl olan bir makine bulunmaktadır. Dönem sonunda makinenin geri kazanılabilir değeri 32.000 olarak belirlenmiştir. TMS 16'ya göre değerlendirme farkına ve ayrılacak yeni amortisman tutarına ilişkin aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

- a) Değer artışı 8 000, ayrılacak yıllık amortisman tutarı 4000
- b) Değer artışı 4000, ayrılacak yıllık amortisman tutarı 8 000
- c) Değer artışı 8 000, ayrılacak yıllık amortisman tutarı 4000
- d) Değer azalışı 8 000, ayrılacak yıllık amortisman tutarı 10 000
- e) Değer artışı 18 000, ayrılacak yıllık amortisman tutarı 5 000

4. X İşletmesi T1 döneminin başında 250 000 TL. değerinde bir makine almış, makinenin işletmeye maliyeti 326 000 TL olarak gerçekleşmiştir. Makine 1 Nisan tarihinde kullanıma hazır hale gelmiştir. Makinenin yararlı ömrü 14 yıl, hurda değeri 18 000 TL. olarak hesaplanmıştır. Buna göre makinenin ilk yıla ait amortisman tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 25 000
- b) 32 600
- c) 22 000
- d) 30 800
- e) 16 500

5. Bir işletme 1 Ocak T1 'de 500 000 TL.'ya aldığı fabrikanın faydalı ömrünü beş yıl ve kalıntı değerini 100 000 TL olarak tahmin etmiş ve doğrusal amortisman yöntemini kabul etmiştir. 31 Aralık T1 'de fabrika hasara uğramıştır ve fabrikanın geri kazanılabilir tutarının 300 000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Buna göre fabrikanın 31 Aralık T1 tarihindeki defter değeri aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 200 000
- b) 300 000
- c) 400 000
- d) 350 000
- e) 420 000

6. Takas yoluyla edinilen bir duran varlığın elde etme maliyetinin tespitinde aşağıdakilerden hangisi kullanılmaz?

- a) Vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri
- b) Vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri ve ödenen nakit veya nakit benzeri bedel
- c) Alınan varlığın gerçeğe uygun değeri
- d) Vazgeçilen varlığın defter değeri
- e) Alınan varlığın maliyet değeri

7. TMS 16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17'e göre, aşağıdaki koşullardan hangisinde yenilenen yedek parça ve bakım malzemelerinin maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez?

- a) Yenilenen parçanın işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa
- b) Yedek parça ve malzemelerin bir dönemden fazla kullanılması bekleniyorsa
- c) Yedek parça ve malzemeler duran varlığın normal bakım ve onarımı için kullanılıyorsa
- d) Yedek parça ve malzemeler sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa
- e) Düzenli arıza kontrollerinde yenilenen parçalar aktifleştirme kriterlerini taşıyorsa

**8. Duran varlıklarda değer azalışlarının tespiti yapılırken aşağıdaki değer tanımlarından hangisi kullanılmaz?**

- a) Defter değeri
- b) Geri kazanılabilir değer
- c) Net satış fiyatı
- d) Net gerçekleşebilir değer
- e) Kullanım değeri

**9. Aşağıdakilerden hangisi yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kayıtlanmaz?**

- a) Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller
- b) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar
- c) Sahibi tarafından faaliyet kiralaması için elde tutulan binalar
- d) Kiracı tarafından gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen kira hakları
- e) Diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratan gayrimenkuller

**10. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için aşağıdakilerden hangisi yanlıştır?**

- a) Gerçeğe uygun değerindeki artış ve azalışlar gelir ve gider olarak kaydedilir
- b) Gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için amortisman ayrılır
- c) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri genellikle piyasa değeridir
- d) Gerçeğe uygun değeri saptanamayan yatırım amaçlı gayrimenkuller KOBİ TFRS Bölüm 16 hükümlerine göre değerlendirilir
- e) Kiralama kapsamındaki gayrimenkul hakkı gerçeğe uygun değer ile değerlendirilebilir



## Çalışma Soruları Yanıt Anahtarı

- 1.a Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıkların Maliyet Değeri İle Aktifleştirilmesi”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
2. b Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıklar”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
3. d Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıklarda Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
4. e Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıklarda Amortisman”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
5. b Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
6. e Cevabınız yanlış ise **“Varlıkların Takası”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
7. c Cevabınız yanlış ise **“Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
8. d Cevabınız yanlış ise **“Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
9. d Cevabınız yanlış ise **“Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”** konusunu yeniden gözden geçiriniz
10. b Cevabınız yanlış ise **“Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme”** konusunu yeniden gözden geçiriniz

### **Yararlanılan Kaynaklar**

EPSTEİN Barry J, MİRZA Abbas Ali, Interpretation and Application of International Accounting Standards, Wiley Pub., 2003

EPSTEİN Barry J., JERMAKOWİCZ Eva K, **IFRS** Policies and Procedures, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey,USA, 2010

GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) Hakkında Tebliğ 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete

ÖRTEN Remzi, KAVALL Hasan, KARAPINAR Aydın; Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Gazi Basımevi, Ankara, 2007

ÖZERHAN Yıldız, YANIK Serap, IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/ TFRS, TÜRMOB Yayınları 427, Muhasebe Denetim Basın Yayın AŞ., Ankara, 2012