



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 12
MADDİ DURAN
VARLIKLAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

BÖLÜM 12 – MADDİ DURAN VARLIKLAR

1. GİRİŞ

İmalat sektörü gibi belirli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler, tipik olarak önemli maddi duran varlık kalemlerine sahiptir. Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Bu varlıkların iyi yönetimi, işletmelerin sürekliliğine önemli katkı sağlamakta olup finansal tablo kullanıcılarının maddi duran varlıkların nasıl kullanıldığını ve bu varlıkların finansal tablolarda nasıl sunulduğunu anlamaları önemlidir.

Bu bölümde maddi duran varlık tanımı yapılarak bu varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak aşağıdaki konular ele alınmaktadır:

- İlk kayda alma sırasındaki maliyet bedelinin belirlenmesi,
- Dönem sonlarındaki ölçümleri,
- Amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi,
- Finansal tablo dışı bırakılması.

2. BÖLÜM ÖZETİ

MADDİ DURAN VARLIKLAR	
<p>Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir</p>	
İLK KAYIT	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Maddi duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür. ➤ Sonradan ortaya çıkan ve ilâve ekonomik fayda sağlayan harcamalar varlığın maliyetine ilave edilir. <p>Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı. ➤ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet. 	
SONRAKİ ÖLÇÜM	
MALİYET MODELİ	YENİDEN DEĞERLEME MODELİ
<p>Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.</p>	<p>Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.</p>
AMORTİSMAN	DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Varlığın amortismanına tabi tutarı kalıntı değer düşülerek belirlenir ve varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. ➤ Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. ➤ Arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmaz. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Değer düşüklüğü "<i>Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>" bölümüne göre muhasebeleştirilir ➤ Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. KAPSAM VE İLK KAYIT

Paragraf 12.2 - Maddi Duran Varlık Tanımı

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.

Açıklama:

En basit tanımıyla maddi duran varlıklar, işletmelerin hasılatlarını yaratan ve birden fazla raporlama döneminde kullanılan fiziki varlıklarını ifade etmektedir. Bu kapsamda, maddi duran varlıklar ayrıca işletmenin olağan faaliyetlerinde satılmak için elde tutulan varlıkları ve yarı mamul ya da ilk madde veya malzeme şeklinde elde tutulan varlıkları kapsamamaktadır. Bu tür varlıklar stok niteliğinde olup “Stoklar” bölümünde düzenlenen muhasebe ilkelerine tabidirler.

Diğer taraftan; 12.2 paragrafında da belirtildiği üzere; tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü, madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları ise “*Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi*” bölümünde düzenlenmiş olup bu bölümde yer alan muhasebe ilkelerine tabi değildir.

Ancak, söz konusu varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan varlıklar maddi duran varlıklar olarak değerlendirilecektir.

Soru 12.1:

İşletmenin pazarlama personeli tarafından kullanılan bina maddi duran varlık mıdır?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde, söz konusu bina birden fazla dönemde kullanılması öngörülen ve mal veya hizmet arzında kullanılan fiziki bir kalemdir.

Dolayısıyla, maddi duran varlık tanımında yer alan kriterleri karşıladığı için söz konusu bina maddi duran varlıktır.

Soru 12.2:

İşletmenin mamul ve yarı mamullerini ürettiği fabrika binası maddi duran varlık mıdır?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde, söz konusu fabrika binası birden fazla dönemde kullanılması öngörülen ve işletmenin stoklarını oluşturan mamul ile yarı mamullerin üretiminde kullanılan fiziki bir kalemdir.

Dolayısıyla, maddi duran varlık tanımında yer alan kriterleri karşıladığı için söz konusu fabrika binası maddi duran varlıktır.

Soru 12.3:

İşletmenin satmak için üretmekte olduğu otomobiller maddi duran varlık mıdır?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde, otomobiller işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satmak için ürettiği varlıklar olup bunların “*Stoklar*” bölümü uyarınca stok olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Soru 12.4:

İşletmenin finans müdürünün şahsi kullanımına tahsis edilen işletmeye ait otomobil maddi duran varlık mıdır?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde, söz konusu otomobil birden fazla dönemde kullanılması öngörülen ve idari amaçlarla kullanılan fiziki bir kalemdir.

Dolayısıyla, maddi duran varlık tanımında yer alan kriterleri karşıladığı için söz konusu otomobil maddi duran varlıktır.

Soru 12.5:

Bir işletmenin sahip olduğu ve tarımsal faaliyetlerinde kullandığı küçükbaş hayvanlar maddi duran varlık mıdır?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde söz konusu hayvanlar maddi duran varlık tanımına uymaktadır. Ancak söz konusu hayvanlar tarımsal faaliyetlerde kullanıldığı için BOBİ FRS uyarınca “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü uyarınca canlı varlık olarak değerlendirilir.

Soru 12.6:

Taksi işletmeciliği yapan bir işletmenin almış olduğu taksi plakası maddi duran varlık mıdır?

Taksi plakası fiziki olarak var olmasına rağmen fiziki özelliğinin ekonomik değeri oldukça düşüktür ve plakanın değerini belirleyen husus taksiyi işletme hakkına sahip olunmasıdır. Bu sebeple taksi plakası “*Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” bölümü uyarınca maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır.

Soru 12.7:

Bir yıldan uzun süre meyve veren ağaçlar maddi duran varlık sayılır mı?

12.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde ağaçlar maddi duran varlık tanımına uymaktadır. Ancak TFRS'lerde benimsenen yaklaşımdan farklı olarak söz konusu ağaçlar tarımsal faaliyetlerde kullanıldığı için “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü uyarınca canlı varlık olarak sınıflandırılır.

Soru 12.8:

Güvenlik hizmeti veren bir işletme eğitimli köpek satın almıştır. Söz konusu köpekler müşterilere güvenlik hizmeti sağlayan personele destek olması amacıyla edinilmiştir. Bu köpekler maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilir mi?

Köpekler canlı varlık olmalarına rağmen tarımsal faaliyetlerde kullanılmamaları sebebiyle 12.2 paragrafı uyarınca maddi duran varlık olarak sınıflandırılır.

Paragraf 12.3 - Yedek Parça ve Bakım Malzemeleri

Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır.

Açıklama:

12.3 paragrafında, yedek parça ve bakım malzemeleri gibi kalemlerin maddi duran varlık tanımını karşılamaları hâlinde bu bölüm uyarınca ele alınacağı ifade edilmektedir. Bir başka ifadeyle, işletmenin sahip olduğu yedek parça ve bakım malzemelerini bir dönemden fazla kullanmayı beklemesi durumunda bu kalemler maddi duran varlık olarak sınıflandırılacak; aksi taktide bu kalemler stok olarak ele alınacaktır. Örneğin restoranlar, oteller ve benzeri işletmelerde; çatal bıçak takımı, tabak, çarşaf vb. varlıkların sabit bir miktarda tutulması ve kalitenin devam ettirilmesi amacıyla belirli aralıklarla yenilenmesi gerekir. Ortalama olarak bu varlıkların devinimi bir yıldan uzundur. Dolayısıyla söz konusu varlıklar mal ve hizmet sunumunda kullanılan ve bir yıldan uzun süre kullanılması öngörülen varlıklar oldukları için stok olarak değil maddi duran varlık olarak sınıflandırılır.

Yönetim, kolaylık sağlaması amacıyla, bu tür benzer varlık gruplarını tek bir varlık olarak aktifleştirebilir ve daha sonra bu varlıkların tamamı tek bir varlıkmiş gibi amortisman ayırabilir.

Diğer taraftan, işletmelerin yedek parça ve bakım malzemelerini aktifleştirirken “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümü çerçevesinde “önemlilik” hususunu da göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu kapsamda, işletmeler maddi duran varlık tanımını karşılayan ancak giderleştirilmesi finansal tabloları önemli ölçüde

etkilemeyecek kalemleri aktifleştirmeyebilir. Ancak, böyle bir işlem işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını belirli bir şekilde sunmak amacıyla yapılamaz.

Soru 12.9:

Kimyasal ürünler üreten bir işletme, kullandığı tesisinin faydalı ömrünü üç yıl olarak belirlemiştir. İşletme ayrıca, bakım malzemeleri için küçük bir depo oluşturmuş olup servis elemanları ihtiyaç duyuldukça bu depodan malzemeleri temin etmektedir. İşletme, söz konusu malzemelerin bir yıldan kısa sürede yenilenmesini beklemektedir. Söz konusu malzemeler maddi duran varlık olarak sınıflandırılır mı?

Söz konusu malzemelerin bir yıldan uzun süre kullanılması beklenmediğinden bu malzemeler maddi duran varlık tanımını karşılamamaktadır. Bu sebeple söz konusu malzemeler 12.3 paragrafı uyarınca stok olarak sınıflandırılacaktır.

Örnek 12.1:

İmalat sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, fabrikasının bakımını özel üretilen bir malzeme kullanarak yapmaktadır. İşletme söz konusu bakım malzemesini 8.000 TL karşılığında satın almıştır ve bu malzemeyi 2 yıl boyunca kullanmayı beklemektedir.

Bakım malzemesinin işletmenin fabrikasına özel olarak satın alınmış olması ve birden fazla raporlama döneminde kullanılacak olması sebebiyle, söz konusu malzeme 12.3 paragrafı uyarınca maddi duran varlık olarak sınıflandırılacaktır.

Paragraf 12.4 - Varlıktan Elde Edilecek Faydayı Artıran Harcamalar

Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilir. Bu tür harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamaları içerir.

Açıklama:

Bazı maddi duran varlıkların faydalı ömürlerini istenen şekilde sürdürebilmesi ya da faydalı ömürlerinin uzatılması veya kapasitesinin artırılması için bakım yapılması, çeşitli parçalarının yenilenmesi gerekmektedir. Bu tür işlemler için yapılan harcamalar maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir ve yenilenen parçaların defter değeri 12.35 ve 12.36 paragrafları uyarınca finansal tablo dışı bırakılır.

İşletmenin yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmadığı durumlarda ise, işletme yenileme maliyetinden faydalanarak defter değerini belirleyebilir.

Bununla birlikte, bazı durumlarda bir maddi duran varlığın kullanımının devamının sağlanması amacıyla düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Bu tür durumlarda, muhasebeleştirme kriterleri sağlandığında, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti de yenileme maliyeti olarak dikkate alınır ve maddi duran varlığın defter değerine dâhil edilir. Bir önceki kontrolün kalan defter değeri ise finansal tablo dışı bırakılır.

Diğer taraftan maddi duran varlıkların günlük/haftalık/aylık tamir ve bakımlarında esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça için yapılan harcamalardan oluşan günlük bakım maliyetleri aktifleştirilmeden giderleştirilerek kâr ya da zarara yansıtılır.

Örnek 12.2:

Gıda sektöründe faaliyet gösteren bir işletme unlu mamullerinin üretiminde kullanmak için 250.000 TL tutarında hamur yoğurma makinesi satın almıştır. Söz konusu makinenin performans kaybına uğramadan çalışabilmesi için her 3 yılda bir arıza kontrollerinin yapılması gerekmekte olup her bir kontrolün maliyeti 25.000 TL'dir.

İşletme tarafından yaptırılacak arıza kontrolleri, makinenin performans kaybına uğramadan çalışmasını sağlayacak ve dolayısıyla makineden gelecekte elde edilmesi beklenen faydaların azalması engellenmiş olacaktır.

Bu sebeple işletme 12.4 paragrafı uyarınca 25.000TL tutarındaki kontrolleri maddi duran varlık olarak finansal tablolara alarak 3 yıllık faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutacaktır.

Örnek 12.3:

Danışmanlık hizmeti veren bir işletme 1 Ocak 2020 tarihinde yönetim binasında kullanılmak üzere 30.000 TL karşılığında mobilya satın almıştır. Mobilyaların faydalı ömrü 8 yıldır ve mobilya döşemelerinin her 4 yılda bir yenilenmesi gerekmekte olup bu işlemin maliyeti 6.000 TL'dir.

İşletme, bu bilgiler doğrultusunda faydalı ömürleri farklı olan mobilya döşemeleri ile mobilyaların diğer kısımlarını söz konusu faydalı ömürleri dikkate alarak amortismanına tabi tutmalıdır. Bu kapsamda mobilyaların döşemeleri için 4 yıl boyunca amortisman ayrılırken, mobilyanın diğer kısmı için 8 yıl boyunca amortisman ayrılacaktır.

İşletme, faydalı ömrü dolan döşemeleri yenilenmesi durumunda ise, yeni döşemelerin yenileme maliyetini de mobilyaların defter değerine dâhil edecek ve 4 yıllık faydalı ömrü boyunca tekrar amortismanına tabi tutacaktır.

Bu örnek uyarınca ilk yılın sonundaki muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

31.12.2020 tarihli muhasebe kaydı		
Genel Yönetim Giderleri	4.500TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)		4.500 TL*

$$*(6.000/4)+((30.000-6.000)/8)=4.500 \text{ TL}$$

Paragraf 12.5 - Arazi ve Binaların Ayırıştırılması

Arazi ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile, ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

Açıklama:

Arazi ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve dolayısıyla 12.5 paragrafı uyarınca da ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Bazı istisnalar hariç olmak üzere, araziler, sınırsız faydalı ömre sahip olmaları sebebiyle amortismanına tabi tutulmazken; sınırlı faydalı ömre sahip binalar amortismanına tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS'de edinilen arazi ve binaların ayrı olarak muhasebeleştirilmesi konusunda getirilen hükümlerle;12.22 paragrafında yer alan maddi duran varlıkların önemli parçalarının ayrı bir şekilde amortismanına tabi tutulması konusunda öngörülen hükmün uygulanmasında kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Paragraf 12.6 - İlk Kayda Almada Ölçüm

Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada **maliyet bedeliyle** ölçülür.

Açıklama:

“*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde belirtildiği üzere bir varlığın Finansal Durum Tablosuna alınabilmesi için;

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması (gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından yüksek olması) ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi

gerekmektedir

Bu kapsamda maddi duran varlıkların finansal tablolara alınıp alınamayacağının bu şartlara göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu husus değerlendirildikten sonra söz konusu şartları sağlayan ilgili maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli üzerinden Finansal Durum Tablosuna yansıtılacaktır.

Diğer taraftan, maddi duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceği, varlığın nasıl işletme bünyesine alındığına (satın alma, takas yoluyla edinme, kiralama yoluyla edinme) bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bu kapsamda;

- 12.7 -12.8 paragraflarında bir maddi duran varlık satın alındığında hangi harcamaların maliyet bedeline dâhil edileceğine,
- 12.11 paragrafında işletme tarafından inşa ve imal edilen maddi duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine,

- 12.12 paragrafında takas yoluyla edinilen maddi duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine,
- 12.13 paragrafında birlikte edinilen birden fazla maddi duran varlığın maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine ve
- 12.14 paragrafında ise kiralama yoluyla edinilen bir maddi duran varlığın maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine

ilişkin hükümler yer almaktadır.

Paragraf 12.7 - Satın Alınan Maddi Duran Varlığın Maliyeti

Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli; ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.

Paragraf 12.8 - Maliyete Dâhil Edilen Unsurlar

Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek unsurlar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) Nakliye ve montaj giderleri.
- b) Gümrük vergileri.
- c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler.
- ç) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.
- d) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.
- e) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- f) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.
- g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir.

Soru 12.10:

Maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilemeyecek harcamalara örnek olarak hangileri gösterilebilir?

12.7 paragrafında maddi duran varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin ilgili varlığın maliyetine dâhil edilebileceği belirtilmektedir.

Bu kapsamda, aşağıda yer verilen harcamalar bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen, gerçekleştiğinde Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılan maliyet unsurlarına örnek olarak verilebilir:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,
- Personel eğitim masrafları,

Örnek 12.4:

İşletme, 2020 yılında %18 KDV ve 15.000 TL gümrük vergisi (iade alınmayan) dâhil 118.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme makinenin yerleştirileceği alana taşınması için 5.000 TL, kurulumu için 2.000 TL tutarında gidere katlanmıştır. Makinenin istenen şekilde çalışıp çalışmadığını test etmek amacıyla 10.000 TL'lik maliyete katlanılmıştır ve testler sırasında üretilen ürünler 6.000 TL'ye satılmıştır.

Söz konusu cihazın ilk kayda alınırken maliyet bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Satın Alma Fiyatı: 118.000 TL – 18.000 TL KDV (iade alınabilir vergi) = 100.000 TL

+ Nakliye ve Montaj Giderleri: 5.000 TL + 2.000 TL = 7.000 TL

+ Net Test Maliyeti: 10.000 TL – 6.000 TL = 4.000 TL

= 100.000 TL + 7.000 TL + 4.000 TL = 111.000 TL

Örnek 12.5:

İmalat sektöründe faaliyet gösteren bir işletme fabrika binasını yenilemek istemektedir. Yenileme sürecinde işletme normal üretimine devam etmeye karar vermiş olup üretimde kullandığı tesis ve cihazları yenileme süreci boyunca geçici bir alana taşıyacaktır.

Faaliyetlerini geçici olarak başka bir yerde sürdüreceği olması dolayısıyla işletme aşağıdaki giderlere katlanacaktır:

- Tesisin yeni bir alana taşınıp kurulması için katlanılacak giderler: 250.000 TL,
- Tesisin taşınacağı alanın kirası: 150.000 TL,
- Makinelerin eski üretim alanından yeni geçici alana taşınması için katlanılacak taşıma giderleri: 50.000 TL.

İşletmenin tesis ve cihazlarını başka bir yere taşıması sebebiyle ortaya çıkacak olan giderlere, üretim faaliyetlerinin normal işleyişinin aksamaması için katlanılacak olup bu giderler fabrika binasıyla doğrudan ilişkilendirilememektedir. Dolayısıyla, bu giderler yenilenecek fabrika binasının maliyetine dâhil edilmeyecektir.

Örnek 12.6:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde üretimde kullandığı 600.000 TL (%18 KDV dâhil) tutarındaki bir cihazı almak amacıyla 10.000 TL tutarındaki işlem bedeli dâhil toplam 610.000 TL kredi kullanmıştır.

İşletme Ocak 2020'de makinenin yerleştirileceği alana taşınması için 25.000 TL ve kurulumu için 100.000 TL maliyete katlanmıştır.

Ocak 2020'de, makinenin işletme tarafından kullanılan sistemlerle daha uyumlu çalışması amacıyla yapılan hazırlık çalışmalarında aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- Malzeme - 62.000 TL
- İşçilik - 150.000 TL
- Uyarlamalarda kullanılan teçhizatın amortismanı - 20.000 TL

Ocak 2020'de ayrıca, işletmenin üretim personeli yeni makinenin nasıl kullanılacağına ilişkin olarak eğitime tabi tutulmuş olup söz konusu eğitim kapsamında aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- İşletmede çalışmayan ve eğitim veren uzmana ödenen ücret - 10.000 TL
- İşçilik - 5.000 TL

Şubat 2020'de işletmenin üretim personeli makineyi test etmiş ve mühendisler ise yeni makinenin yönetimin amaçladığı şekilde çalışması için gerekli diğer uyarlamaları yapmıştır. Makinenin test edilmesi sürecinde aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- Malzeme - 20.000 TL (test aşamasında üretilen ürünün satışından elde edilen 2.000 TL tutarındaki hasılatın düşülmüş hâliyle)
- İşçilik - 7.000 TL
- Uyarlamalarda kullanılan teçhizatın amortismanı - 20.000 TL

1 Mart 2020 tarihi itibarıyla makine kullanıma hazır hâle getirilmiştir. Ancak, başlangıçta çok fazla sipariş alınamaması sebebiyle işletme Mart ayı boyunca söz konusu makineyi kullandığı faaliyetlerde 23.000 TL tutarında zarar etmiştir.

1 Mart 2020 tarihinde kullanıma hazır hâle gelen makinenin ilk kayda alınırken maliyet bedeli aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

<i>KDV dâhil satın alma fiyatı</i>	600.000 TL
<i>İade alınabilir vergi olan KDV</i>	(91.526 TL)
<i>Satın alma fiyatı</i>	508.474 TL
<i>Taşıma gideri</i>	25.000 TL
<i>Kurulum giderleri</i>	100.000 TL
Ocak 2020'de yapılan hazırlık çalışmaları	
<i>Malzeme</i>	62.000 TL
<i>İşçilik giderleri</i>	150.000 TL

<i>Amortisman giderleri</i>	20.000 TL
	<hr/>
	232.000 TL
Test etme maliyetleri	
<i>Malzeme</i>	20.000 TL
<i>İşçilik</i>	7.000 TL
<i>Amortisman</i>	20.000 TL
	<hr/>
	47.000 TL
İlk kayda alma maliyeti	912.474 TL

Makinenin ilk kayda alma maliyeti belirlenirken, işletmenin kullanmış olduğu krediye ilişkin olarak ortaya çıkan 10.000 TL tutarındaki işlem ücreti, varlığın kullanıma hazır hâle getirilmesinde katlanan bir gider olmayıp tamamen kredi kullanılmasıyla ilişkili olduğu için varlığın maliyetine dâhil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, makinenin, herhangi bir eğitim verilmeden yönetimin amaçladığı şekilde çalışabilir olması sebebiyle, üretim personeline verilen eğitim için katlanılan giderler, ilk kayda alma maliyetine dâhil edilmeyecektir.

Bununla birlikte, ilk kayda alma maliyetine, edinilen varlığın amaçlanan kullanıma hazır hâle getirilmesi amacıyla katlanılan giderler dâhil edildiğinden, 1 Mart 2020 tarihinden sonra makinenin kullanıldığı faaliyetlerde ortaya çıkan giderler ilk kayda alma sırasında dikkate alınmamaktadır. Bu sebeple, 1 Mart 2020 tarihinden sonra ortaya çıkan 23.000 TL tutarındaki zarar, makinenin maliyetine yansıtılmayacaktır.

Paragraf 12.9 - Vadeli Maddi Duran Varlık Alımı

Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Açıklama:

İşletme bir maddi duran varlığın bedelini bir yıl veya daha uzun bir sürede ödeyecekse ödeyeceği bu bedel araya paranın zaman değeri girdiği için maddi duran varlığın peşin bedelinden farklı olacaktır. Örneğin işletme 100.000 TL tutarında bir maddi duran varlığı, ödemesini 1 yıl sonra yapmak üzere satın aldığı bu tutar etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanacak olan finansman gideri de içermektedir. Etkin faiz oranını %10 olarak varsayarsak 2 yıl sonra 100.000 TL olarak ödenecek olan tutarın bugünkü değeri 82.645 TL $(100.000/(1+0,1)^2)$ 'dir. 100.000 TL ile 82.645 TL arasındaki 17.355 TL finansman gideridir. Diğer bir ifadeyle işletme, maddi duran varlığın ödemesini bir

yıl sonra değil de bugün yapmış olsaydı 82.645 TL ödeyecekti. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacıyla söz konusu maddi duran varlık Finansal Durum Tablosuna 82.645 TL olarak yansıtılır ve 17.355 TL ilgili dönemlerde Kâr veya Zarar Tablosuna finansman gideri olarak yansıtılır.

Bununla birlikte, 12.10 paragrafında da belirtildiği üzere, maddi duran varlık bir yıldan daha uzun sürede inşa ediliyorsa, maddi duran varlık kullanıma hazır hale gelene kadar katlanılan finansman giderleri maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir. Örneğin işletme 100.000 TL tutarında, 2 yıl sonra tamamlanarak teslim edilecek olan bir makine siparişi vermişse ve ödeme de 2 yıl sonra teslimatla birlikte yapılacaksa söz konusu bedelden finansman gideri ayrıştırılmaz.

Örnek 12.7:

İşletme 1 Ocak 2020 tarihinde vadeli olarak 80.000 TL'ye bir makine satın almıştır ve ödemeyi 4 yıl sonra yapacaktır. İşletme cari piyasa koşullarını değerlendirerek etkin faiz oranını yıllık %10 olarak belirlemiştir. Bu kapsamda, makinenin ilk kayda alma maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Bugünkü değer} = A \times 1/(1+i)^n$$

$$\text{Makinenin bugünkü değeri} = 80.000 \times 1/(1+0,1)^4 = 54.641 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam iskonto tutarı} = 80.000 \text{ TL} - 54.641 \text{ TL} = 25.359 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, işletme, makineyi, gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri olan 54.641 TL üzerinden Finansal Durum Tablosuna yansıtacaktır. Diğer taraftan, makinenin 4 yıl vadeli olarak satın alınması işletme açısından bir finansal yükümlülüğün doğmasına yol açacaktır.

4 yılın sonunda 80.000 TL olarak ödenecek bedel ile makinenin peşin değeri arasındaki 25.359 TL tutarındaki toplam vade farkı tutarının her bir raporlama dönemine tekabül edecek ve faiz gideri olarak kâr ya da zarara yansıtılacak kısmı ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Raporlama dönemi	1 Ocak itibarıyla defter değeri	Faiz gideri (%10)	31 Aralık itibarıyla defter değeri
2020	54.641 TL	5.464 TL	60.105 TL
2021	60.105 TL	6.011 TL	66.116 TL
2022	66.116 TL	6.612 TL	72.728 TL
2023	72.728 TL	7.272 TL	80.000 TL
Toplam vade farkı tutarı:		25.359 TL	

Paragraf 12.10 - Borçlanma Maliyetleri

Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak “*Borçlanma Maliyetleri*” bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, inşası normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir.

Örnek 12.8:

İşletme bir binanın inşası amacıyla 1 Ocak 2020 tarihinde yıllık %12 faizle 400.000 TL kredi kullanmıştır. Söz konusu kredi, işletme tarafından 31 Aralık 2023 tarihinde tek seferde ödenecektir. Binanın inşası 1 Nisan 2020 tarihinde başlamış olup 31 Mart 2022 tarihinde tamamlanmıştır.

İşletme kullanmış olduğu krediye ilişkin faizin (borçlanma maliyetinin) yalnızca binanın inşasına başlanması ve tamamlanması arasında geçen süredeki kısmını aktifleştirebilir, faizin kalan kısmı gerçekleştikçe Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır.

Bu durumda, 1 Ocak-31 Aralık 2020 tarihleri arasında tahakkuk eden 48.000 TL tutarındaki faiz giderinin 1 Ocak-31 Mart 2020 tarihleri arasında tahakkuk eden 12.000 TL’lik ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 3/12$) kısmı Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır. Bina inşa çalışmalarının başladığı tarih olan 1 Nisan 2020 ile raporlama dönemi sonu arasında tahakkuk eden 36.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 9/12$) tutarındaki faiz gideri ise kâr ya da zarara yansıtılmadan binanın maliyetine dâhil edilecektir.

Binanın inşası, 2021 yılına ait raporlama döneminin tamamında devam etmiş olduğu için, 1 Ocak-31 Aralık 2021 tarihleri arasında tahakkuk eden 48.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 12/12$) tutarındaki faiz gideri kâr ya da zarara yansıtılmadan binanın maliyetine dâhil edilecektir.

Bina inşa çalışmaları 31 Mart 2022 tarihinde sona ermiş olduğu için, 2022 yılına ait raporlama döneminde şirket, 1 Ocak-31 Mart tarihleri arasında tahakkuk eden 12.000 TL’lik ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 3/12$) faiz giderini binanın maliyetine ekleyecek; 1 Nisan-31 Aralık 2022 tarihleri arasında tahakkuk eden 36.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 9/12$) tutarındaki faiz giderini ise kâr ya da zarara yansıtacaktır.

Binanın inşa çalışmalarının tamamlandığı tarih olan 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla işletmenin raporlama dönemleri itibarıyla aktifleştirdiği faiz gideri tutarlarına aşağıda yer verilmektedir:

Raporlama dönemi	Aktifleştirilen faiz gideri
2020	36.000 TL
2021	48.000 TL
2022	12.000 TL
Aktifleştirilen toplam faiz gideri	96.000 TL

Buna göre, bina, 496.000 TL (400.000 TL + 96.000 TL) tutarındaki maliyet bedeli üzerinden Finansal Durum Tablosuna alınacaktır.

Binanın tamamlanmasının ardından, kredinin vadesine kadar tahakkuk eden faiz giderleri ise kâr ya da zarara yansıtılacaktır. Bu kapsamda, 2023 yılına ait raporlama döneminde tahakkuk eden 48.000 TL tutarındaki faiz giderinin tamamı, Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır.

Paragraf 12.11 - İşletme Tarafından İnşa ve İmal Edilen Varlıklar

İşletme tarafından inşa ve imal edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. Bununla birlikte, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretmesi durumunda, bu varlıklar “*Stoklar*” bölümü kapsamında değerlendirilir ve varlığın üretim maliyeti bu bölüme göre ölçülür.

Açıklama:

İşletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıkların maliyetleri, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretmesi durumundaki maliyetlere eşittir. Bir başka ifadeyle, işletme, satış amacıyla üretmediği maddi duran varlıkların maliyetini “*Stoklar*” bölümünün 6.11-6.13 paragrafları uyarınca belirler. Bu doğrultuda işletme,

- Direkt malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri ve
- Tam maliyet yöntemi ya da normal yöntemi kullanılarak hesaplanan genel üretim giderlerini

dâhil ederek maddi duran varlığın ilk kayda alma maliyetini belirleyecektir.

Diğer taraftan, maddi duran varlıkların inşa ve imalat maliyetinin belirlenmesine yönelik ilâve rehberlik için ise “*Stoklar*” bölümüne yönelik hazırlanan [BOBİ FRS Modülü](#)ndeki Açıklama, Soru ve Örneklerden faydalanılabilir.

Paragraf 12.12 - Takas

Bir veya birden fazla maddi duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işlemi parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.

Açıklama:

Maddi duran varlığın takas sonucu edinilmesi durumunda elde edilen varlığın maliyetinin hesaplanması aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

Şekil 1 - Takas Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi

İşletmenin parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında edindiği maddi duran varlığın maliyeti	=	Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri
İşletmenin hem parasal hem de parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında edindiği maddi duran varlığın maliyeti	=	Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri + Ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri
İşletmenin parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında parasal kalem ile birlikte edindiği maddi duran varlığın maliyeti	=	Elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değeri - Alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri

Örnek 12.9:

Gemi kiralama işi yapan bir işletme toplam defter değeri 100.000 TL, gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olan bir arsaya sahiptir. İşletme arsayı gerçeğe uygun değeri 180.000 TL olan bir gemi ile takas etmiştir ve ek olarak 30.000 TL nakit ödemiştir.

İşletmenin edindiği geminin maliyeti elden çıkardığı arsanın net defter değeri olan 100.000 TL ile ödemiş olduğu 30.000 TL'nin toplamından oluşacaktır. Söz konusu takas işleminin muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Taahhütler	130.000 TL	
Kasa		30.000 TL
Arazi ve Arsalar		100.000 TL

Paragraf 12.13 - Birden Fazla Maddi Duran Varlığın Birlikte Edinilmesi

Birden fazla maddi duran varlığın birlikte edinilmesi durumunda, her bir maddi duran varlığın maliyeti, toplam maliyet bedelinin ilgili maddi duran varlıklara piyasa fiyatları nispetinde dağıtılması suretiyle belirlenir.

Açıklama:

Bazı durumlarda, birden fazla maddi duran varlık birlikte satın alındığında, ayrı ayrı alınmalarına göre daha düşük bir fiyatla edinilebilirler. İşletme, birlikte alınan bu maddi duran varlıkları finansal tablolara alırken her birinin fiyatını, toplu olarak ödemiş olduğu bedeli her birinin ayrı ayrı fiyatı nispetinde dağıtarak belirler.

Örnek 12.10:

İşletme ofisine, münferit fiyatları sırasıyla 3.000 TL olan bir çalışma masası, 4.000 TL olan bir koltuk, 5.000 TL olan bir dosya dolabını birlikte 10.000 TL ödeyerek satın almıştır. İşletme bu varlıkların maliyet bedelini aşağıdaki gibi hesaplar:

Çalışma masasının, koltuğun ve dolabın toplam fiyatları 12.000 TL'dir (3.000 + 4.000 TL + 5.000 TL).

Çalışma masası: $3.000 \text{ TL} \times 10.000 \text{ TL} / 12.000 \text{ TL} = 2.500 \text{ TL}$

Koltuk: $4.000 \text{ TL} \times 10.000 \text{ TL} / 12.000 \text{ TL} = 3.333 \text{ TL}$

Dosya Dolabı: $5.000 \text{ TL} \times 10.000 \text{ TL} / 12.000 \text{ TL} = 4.166 \text{ TL}$

Paragraf 12.14 - Kiralama Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıklar

Kiralama yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, "Kiralamalar" bölümü uyarınca belirlenir.

Açıklama:

Kiralama yoluyla edinilen maddi duran varlığın maliyetine ilişkin hükümler "Kiralamalar" bölümünde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, finansal kiralama ve geleneksel kiralama olmak üzere bir maddi duran varlık iki şekilde edinilebilmektedir.

Maddi duran varlığını finansal kiralama yoluyla edinmesi durumunda işletme, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır ve bu değer maddi duran varlığın ilk kayda alma maliyetini oluşturur. Kiralanan maddi duran varlık ilgili olduğu sınıf içerisinde sunulur. Örneğin, finansal kiralama yoluyla bir fotokopi makinesi kiralanmışsa söz konusu makine kiracının Finansal Durum Tablosunda "Demirbaş" olarak sunulur.

Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralama zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

Finansal kiralama yoluyla kiralanmış maddi duran varlığın sonraki ölçümü ise bu bölüm hükümlerine göre yapılır.

Bununla birlikte işletme eğer geleneksel kiralama kapsamında bir maddi duran varlık kiralarsa finansal tablolarına bir varlık kaydetmez, yaptığı kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr ya da zarara yansıtır.

3.2. SONRAKİ ÖLÇÜM

Paragraf 12.15 - Sonraki Ölçüm

Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilir. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez.

Açıklama:

Maddi duran varlığın sonraki ölçümünde kullanılacak yöntemler aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

Şekil 2 - Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

Maliyet modeli →

Maliyet – Birikmiş Amortisman – Birikmiş Değer Düşüklüğü

Yeniden Değerleme Modeli →

Yeniden Değerleme Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değer – Müteakip Birikmiş Amortisman – Müteakip Birikmiş Değer

Paragraf 12.16 - Yeniden Değerleme

İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değer tespiti, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümünde yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır.

Açıklama:

Sonraki ölçümü, yeniden değerlendirme yöntemine göre yapılan bir maddi duran varlık 12.16 paragrafında belirtildiği üzere yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek gösterilir.

Yeniden değerlemelerin, raporlama dönemi sonu itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılması gerekmektedir. BOBİ FRS’de yeniden değerlemenin hangi sıklıkla yapılacağı belirtilmemekle birlikte, yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Bu kapsamda, yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Böyle durumlarda, maddi duran varlıkların yıllık olarak yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekebilir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklar için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu varlıkların ise sadece üç ya da beş yılda bir yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekebilir.

Bir maddi duran varlık yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilirken aşağıda yer verilen yöntemlerden biri kullanılabilir:

- Varlığın brüt değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir (Bu Modülde bundan sonra “Brüt Yöntem” olarak adlandırılacaktır). Bu durumda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, varlığın brüt değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir, yani varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara getirilerek, defter değerindeki oransal değişim kadar birikmiş amortisman ve varlığın brüt değeri düzeltilir ya da
- Birikmiş amortisman varlığın brüt değeri ile netleştirilir ve varlığın brüt değeri defter değerine eşitlenmiş olur (Bu Modülde bundan sonra “Net Yöntem” olarak

adlandırılacaktır). Bu kapsamda, yapılan yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutarı arasındaki fark “Yeniden Değerleme Yedeği”ne kaydedilir ve karşılığında “Birikmiş Amortismanlar” kalemi sıfıra indirilerek varlığın brüt değeri yeniden değerlendirilmiş tutara getirilir.

Örnek 12.11:

İşletme, 2020 yılında binalarını yeniden değerlemeye tabi tutmaya karar vermiştir. 31 Aralık 2020 tarihinde edinim maliyeti 600.000 TL; defter değeri 500.000 TL olan bir binanın gerçeğe uygun değerinin 750.000 TL olduğu belirlenmiştir.

İşletmenin yeniden değerlendirme sonucunda binanın brüt değerini defter değeriyle orantılı bir şekilde düzeltme yapmayı tercih etmesi (brüt yöntemi kullanması) durumunda, varlığın defter değeri 250.000 TL artırılarak 750.000 TL olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. Varlığın defter değerinin %50 (500.000 TL x (1+ %50) = 750.000 TL) arttığı göz önüne alındığında sırasıyla birikmiş amortisman ile maliyeti de %50 artırılarak sırasıyla 150.000 TL* ile 900.000 TL**'ye yükseltilir.

*Yeniden değerlendirme öncesi birikmiş amortisman 100.000 TL x (1 + %50) = 150.000 TL

** Yeniden değerlendirme öncesi binanın maliyeti 600.000 TL x (1 + %50) = 900.000 TL

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, binanın yeniden değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır:

Binalar	300.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)		50.000 TL
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		250.000 TL

Örnek 12.12:

Örnek 12.12'de yer verilen koşullar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte işletme, yeniden değerlendirme artışını “Birikmiş Amortismanlar” kalemini elimine ederek (net yöntemi kullanarak) yapmayı tercih etmektedir.

Bu kapsamda, söz konusu yeniden değerlendirme işlemine yönelik aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

Binalar	150.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	100.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		250.000 TL

Paragraf 12.17- Yeniden Değerlemenin Kim Tarafından Yapılacağı

Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili maddi duran varlığın değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından da varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı dipnotlarda açıklanır.

Soru 12.11:

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi yapılırken kamu kurumları tarafından yetkilendirilmiş bir uzmanın kullanılması zorunlu mudur?

12.17 paragrafında, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinin gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından yapılabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, bu kişilerin kamu kurumları tarafından yetkilendirilme zorunluluğu yoktur.

Paragraf 12.18 - Maddi Duran Varlık Sınıfının Yeniden Değerlemesi

Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirilmesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.

Açıklama:

12.18 paragrafında belirtildiği üzere bir maddi duran varlığın sonraki ölçümünün yeniden değerlendirilmesinin yapılması durumunda, BOBİ FRS uyarınca söz konusu varlığın ait olduğu varlık sınıfının da yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda sınıf, bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılmasını ifade etmektedir. Bu doğrultuda, aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak verilebilir:

- Araziler,
- Arazi ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Demirbaşlar.

Soru 12.12:

Bir maddi duran varlığını yeniden değerlemeye karar veren bir işletmenin maddi duran varlıklarının tamamını yeniden değerlemeye tabi tutması gerekir mi?

12.18 paragrafında da belirtildiği üzere bir maddi duran varlık yeniden değerlendirildiğinde bütün maddi duran varlıkların değil, söz konusu maddi duran varlık kaleminin yer aldığı sınıfın yeniden değerlendirilmesi gerekir. Örneğin işletme makinelerini yeniden değerlemeye tabi tutarken motorlu taşıtlarını tutmayabilir. Ancak işletme makinelerinden birini yeniden değerlemeye tabi tutmaya karar vermişse bütün makinelerini yeniden değerlemelidir.

Paragraf 12.19- Yeniden Değerleme Sonrasında Maddi Duran Varlığın Defter Değerindeki Artış veya Azalış

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

Paragraf 12.20- Yeniden Değerleme Sonrasında Maddi Duran Varlığın Finansal Tablo Dışı Bırakılması

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

Açıklama:

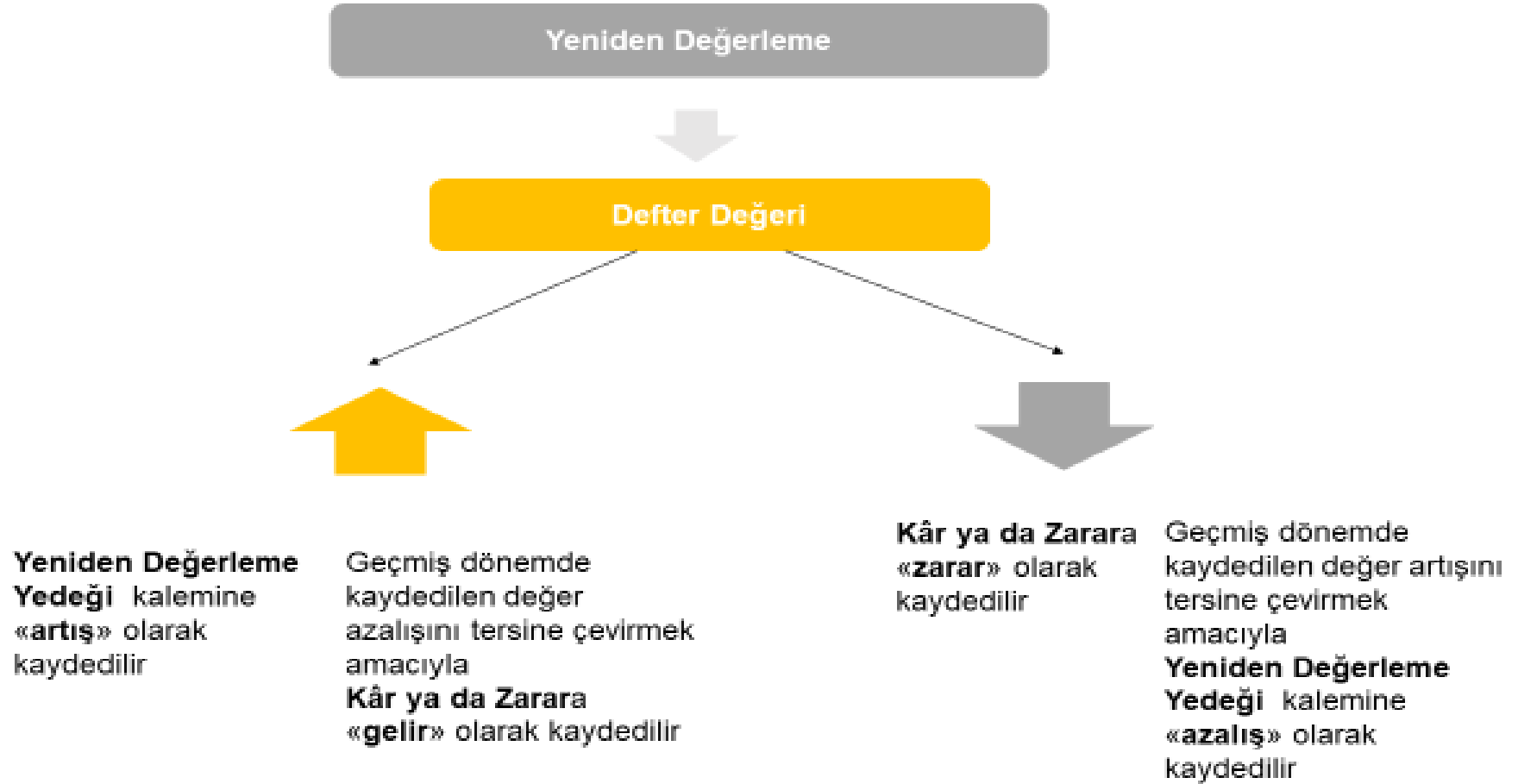
12.19 paragrafında belirtildiği üzere, bir maddi duran varlığın ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucunda defter değerinde meydana gelen artış Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “*Yeniden Değerleme Yedeği*” kaleminde; azalış ise Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilmektedir.

Diğer taraftan, bir maddi duran varlığın ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda kâr veya zarara yansıtılan değer azalışı, sonraki dönemlerde yapılan yeniden değerlendirme artışları ile tersine çevrilir. Bir başka ifadeyle, sonraki dönemlerde yapılan yeniden değerlemenin değer düşüklüğü zararına tekabül eden kısmı kâr veya zarara yansıtılırken, bu zararı aşan kısım ise Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “*Yeniden Değerleme Yedeği*” kalemine yansıtılır.

Bununla birlikte, ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulan ve “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemine yansıtılan bir maddi duran varlığın değerindeki artışın sonraki dönemlerde azalması durumunda, söz konusu azalış 12.19 paragrafında belirtildiği üzere “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminden indirilir. Ancak söz konusu değer azalışının, “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemindeki tutarı aşması durumunda, aşan kısım zarar olarak Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilir.

Aşağıdaki şemada, yeniden değerlemeye tabi tutulan bir maddi duran varlığın defter değerindeki artış ve azalışların nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin rehberlik sağlanmaktadır.

Şekil 3 - Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan Maddi Duran Varlıkların Defter Değerlerinde Meydana Gelen Artış ve Azalışların Muhasebeleştirilmesi



Yeniden değerlemeye tabi tutulan bir maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılması durumunda, bu varlığa ilişkin olarak “Yeniden Değerleme Yedeği”nde izlenen değer artış tutarları 12.20 paragrafı uyarınca doğrudan “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”na aktarılır ve bu aktarma işlemi kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Diğer taraftan TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'da “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde izlenen değer artışlarının bir muhasebe politikası tercihi olarak ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılmasına izin verilmektedir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olacaktır. Ancak BOBİ FRS'de bu uygulama benimsenmemektedir.

Örnek 12.13:

İşletme 250.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme makinenin sonraki ölçümünü yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden yapmaktadır. İşletme makinenin faydalı ömrünü 10 yıl olarak tahmin etmekte olup 4. yılın sonu itibarıyla makinenin yeniden değerlendirilmiş tutarını 300.000 TL olarak belirlemiştir.

Yeniden değerlendirme tarihinde varlığın defter değeri: 250.000 TL – (250.000 TL / 10 yıl x 4 yıl) = 250.000 TL – 100.000 TL = 150.000 TL

Defter değeri olan 150.000 TL ile yeniden değerlendirilmiş tutar olan 300.000 TL arasındaki 150.000 TL'lik fark özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilecektir.

Bu kapsamda, söz konusu yeniden değerlendirme işlemine yönelik kayıtlar brüt ve net yöntemle göre sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır:

Brüt Yöntem:

Tesis, Makine ve Cihazlar	250.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)		100.000 TL
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		150.000 TL

Net Yöntem:

Tesis, Makine ve Cihazlar	50.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	100.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		150.000 TL

Örnek 12.14:

İşletme 1 Ocak 2020 tarihinde 300.000 TL'ye bir bina satın almıştır. Binanın faydalı ömrü 50 yıl, kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilmektedir. İşletme binanın sonraki

ölçümünde yeniden değerlendirme modelini kullanmakta ve yeniden değerlemeye yönelik kayıtlarını net yönteme göre yapmakta olup binayı doğrusal yönteme göre amortismanına tabi tutmaktadır. Bu kapsamda bina, aşağıdaki tarihler itibarıyla iki defa yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.

2021 yılı raporlama dönemi başında: 350.000 TL

2023 yılı raporlama dönemi başında: 375.000 TL

Bu kapsamda, binanın edinildiği 2020 yılı raporlama dönemi sonu ile yeniden değerlemenin yapıldığı raporlama dönemlerine ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları net yönteme göre aşağıdaki gibi olacaktır:

31 Aralık 2020:

Genel Yönetim Giderleri	6.000 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		6.000 TL

*2020 yılı raporlama dönemi sonu itibarıyla binanın amortisman gideri 6.000 TL'dir (300.000 TL / 50 yıl).

1 Ocak 2021:

Binalar	50.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	6.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		56.000 TL*

*31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla binanın defter değeri 294.000 TL (300.000 TL – 6.000 TL) 'dir. 2021 yılı raporlama dönemi başında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda binanın değeri 350.000 TL'ye yükselmiştir. Dolayısıyla yeniden değerlendirme artışı 56.000 TL (350.000 TL – 294.000 TL) olacaktır.

31 Aralık 2021 ve 31 Aralık 2022:

Genel Yönetim Giderleri	7.142 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		7.142 TL

*2021 ile 2022 yılları raporlama dönemi sonlarında binanın amortisman gideri 7.142 TL'dir (350.000 TL / 49 yıl).

1 Ocak 2023:

Binalar	25.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	14.284 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		39.284 TL*

*31 Aralık 2022 tarihi itibarıyla binanın defter değeri 335.716 TL (350.000 TL – (2 x 7.142 TL)'dir. 2023 yılı raporlama dönemi başında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda binanın değeri 375.000 TL'ye yükselmiştir. Dolayısıyla yeniden değerlendirme artışı 39.284 TL (375.000 TL – 335.716 TL) olacaktır.

Örnek 12.15:

Örnek 12.15'te ele alınan hususlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, işletme binayı 1 Ocak 2023 tarihinde binanın defter değeri 375.000 TL iken 427.000 TL nakit karşılığında satmıştır.

İşletme satış işlemini gerçekleştirirken “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde biriken 100.000 TL tutarındaki değer artışını, kâr veya zarara aktarmadan “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktaracaktır. Bu kapsamda, söz konusu satış işlemine ilişkin yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Kasa	427.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	95.284 TL*	
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		95.284 TL
Binalar		375.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar		52.000 TL**

*1 Ocak 2021 tarihindeki 56.000 TL'lik ve 1 Ocak 2023 tarihindeki 39.284 TL'lik yeniden değerlendirme artışlarının toplam tutarı.

** Yeniden değerlendirme artışları kâr veya zarara yansıtılarak yapılmadığından, binanın elden çıkarılmasından doğan kazanç, satış karşılığında alınan nakit ile binanın defter değeri arasındaki fark kadar olacaktır.

Örnek 12.16:

Arsalarının sonraki ölçümünü yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden yapan bir işletme 1 Nisan 2020 tarihinde 120.000 TL ödeyerek bir arsa satın almıştır. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme çalışması arsanın değerinin 110.000 TL olduğunu göstermiştir. 31 Aralık 2023 tarihine gelindiğinde ise yapılan değerlendirme çalışması sonucunda arsanın değeri 140.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu kapsamda arsanın değerindeki azalış ile artışın muhasebeleştirilmesine ilişkin işletme aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

31 Aralık 2021:

Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	10.000 TL*	
Arazi ve Arsalar		10.000 TL

*120.000 TL karşılığında satın alınan arsanın değerinin 31 Aralık 2020 tarihinde 110.000 TL olduğu belirlenmiştir.

31 Aralık 2023:

Arazi ve Arsalar	30.000 TL	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar		10.000 TL*
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		20.000 TL**

* 2020 yılı raporlama dönemi sonunda varlığın değerinde kaydedilen ve kâr veya zarara yansıtılan azalışın tersine çevrilmesi.

** Değer artışının geriye kalan kısmının özkaynaklardaki “Yeniden Değerleme Yedeği”ne kaydedilmesi.

Örnek 12.17:

Örnek 12.17’de yer alan varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte arsanın 31 Aralık 2021 tarihindeki değeri 130.000 TL; 31 Aralık 2023’deki değeri ise 110.000 TL olarak belirlenmiştir.

Arsanın yeniden değerlendirilmesine ilişkin yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2021:

Arazi ve Arsalar	10.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		10.000 TL*

*2020 yılı raporlama dönemi sonunda yapılan değerlendirme sonucunda arsanın değerindeki artışın özkaynaklardaki “Yeniden Değerleme Yedeği”ne yansıtılması.

31 Aralık 2021:

Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	10.000 TL*	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	10.000 TL**	
Arazi ve Arsalar		20.000 TL**

*2021 yılı raporlama dönemi sonunda kaydedilen değer azalışının, 2020 yılı raporlama dönemi sonunda “Yeniden Değerleme Yedeği”ne kaydedilen değer artışından indirilmesi.

** Değer azalışının “Yeniden Değerleme Yedeği”nde tersine çevrilen tutarı aşan kısmının kâr veya zarara yansıtılması.

3.3. AMORTİSMAN**Paragraf 12.21- Amortisman Ayırma Zorunluluğu**

Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.

Açıklama:

Bilindiği üzere maddi duran varlıklar, gelecekte bu varlıklardan fayda elde etme beklentisiyle edinilmekte olup özellikle birden fazla raporlama döneminde en basit ifadeyle hasılatın oluşturulmasında kullanılmaktadır.

Bu kapsamda aktifleştirilen maddi duran varlıkların maliyetleri, bu varlıkların kullanımlarından fayda edildiği raporlama dönemleri boyunca giderleştirilmektedir. Bir başka ifadeyle, amortisman yoluyla bu varlıkların maliyetleri oluşturdukları ekonomik faydayla dönemsel olarak eşleştirilmiş olmaktadır.

Paragraf 12.22- Maddi Duran Varlığın Önemli Bir Parçasına Amortisman Ayrılması

Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismanına tâbi tutulur. Örneğin maddi duran varlığın önemli bir parçasının düzenli aralıklarla yenilenmesi durumunda söz konusu yenilenen parça maddi duran varlıktan ayrı bir şekilde amortismanına tâbi tutulmalıdır.

Açıklama:

12.22 paragrafında belirtildiği üzere işletme maddi duran varlığını ayrı varlıklara ayırmış olabilir. Muhasebe literatüründe “önemli parçalar yaklaşımı” olarak adlandırılan bu muhasebeleştirme işleminde işletme maddi duran varlığın ilk kayda alma maliyetini önemli parçalara dağıtarak bu parçaları ayrı varlık olarak finansal tablolarına alır ve 12.22 paragrafında belirtildiği üzere bunları ayrı ayrı amortismanına tabi tutar.

BOBİ FRS’de bir maddi duran varlığın önemli parçalara ayrılmasında hangi kriterlerin esas alınacağına dair herhangi bir rehberlik sağlanmamakta olup bu hususun belirlenmesi muhakeme gerektirmektedir. Bu noktada işletmelerin, maddi duran varlıklarının önemli parçalara ayırıp ayırmayacaklarını belirlerken dikkate alacakları en önemli nokta söz konusu maddi duran varlığa gelecekte ne olacağıdır. Bilindiği üzere, varlık kriterlerini taşıyan bir kalem finansal tablolara alındığında işletme, varlıktan elde etmeyi beklediği faydaların tüketimini; söz konusu faydaların elde edildiği dönemde muhasebeleştirerek göstermektedir.

Bu nedenle, bir maddi duran varlığın farklı faydalı ömürlere sahip önemli parçalarının mevcut olması durumunda, tüketilen faydaların uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi için, farklı faydalı ömürlere sahip önemli parçaların de ayrı olarak belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Örnek 12.18:

İşletme 1 Ocak 2020 tarihinde 500.000 TL’ye bir makine satın almıştır. Makine eşit değerde iki parçadan oluşmaktadır. Birinci parçanın kalıntı değeri 5.000 TL ve faydalı ömrü 20 yıl olarak; ikinci parçanın kalıntı değeri sıfır, faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmektedir. İşletme iki parçanın amortismanında doğrusal yöntemi kullanmaktadır.

İşletme tarafından 31 Aralık 2020 tarihinde amortisman aşağıdaki gibi hesaplanır:

Birinci parça için;

$$(250.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}) / 20 \text{ yıl} = 12.250 \text{ TL},$$

İkinci parça için;

$$250.000 \text{ TL} / 10 \text{ yıl} = 25.000 \text{ TL}.$$

Örnek 12.19:

Süt ürünleri üretimi yapan bir işletme 1 Ocak 2020 tarihinde 10.000 TL'ye tereyağı yapma makinesi almıştır. Makine, tereyağı yoğurma ile tereyağı paketleme olmak üzere iki parçadan oluşmaktadır. Yoğurma kısmının değeri 7.000 TL; paketleme kısmının değeri ise 3.000 TL'dir.

İşletme, makinenin yoğurma kısmını 5 yıl kullanmayı beklemekte ve bu süre boyunca 1.750 kg tereyağı elde etmeyi hedeflemiş olup bu kısmı üretim miktarı yöntemine göre amortismanına tabi tutmaya karar vermiştir. 2020 yılı raporlama döneminde yoğurma kısmında 250 kg tereyağı üretilmiştir.

Diğer taraftan, işletme paketleme kısmını 20 yıl boyunca kullanmayı beklemekte ve bu kısmı doğrusal yöntemle amortismanına tabi tutmaya karar vermiştir.

Bu doğrultuda, makinenin iki önemli parçası için 2020 yılı raporlama dönemine ait amortisman gideri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Yoğurma Kısmı:

Amortismanına tabi tutar = 7.000 TL

Kg başına düşen amortisman gideri = 7.000 TL / 1.750 kg = 4 TL

2020 yılı raporlama döneminde yapılan üretim = 250 kg

Yoğurma kısmı için kaydedilecek amortisman gideri = 250 kg x 4 TL = 1.000 TL

Paketleme Kısmı:

3.000 TL / 20 yıl = 150 TL

Paragraf 12.23- Sınırsız Faydalı Ömre Sahip Maddi Duran Varlıklar

Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismanına tâbi değildir. Ancak örneğin işletme içinde inşa edilmiş yollar ve arklar gibi sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler amortismanına tâbi tutulmalıdır.

Paragraf 12.24- Amortismanına Tâbi Tutar

Amortismanına tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir.

Paragraf 12.25- Faydalı Ömür

Maddi duran varlığın amortismanına tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.

Açıklama:

12.25 paragrafında belirtildiği üzere faydalı ömür, işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenmektedir. Bu kapsamda, 12.25 paragrafında belirtildiği üzere, faydalı ömür belirlenirken gerçekçi tahminlere dayanılması önem arz etmektedir. Çünkü bir maddi duran varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar, işletme tarafından esasen bu varlığın kullanım süresince tüketilmektedir. Dolayısıyla, faydalı ömür belirlenirken aşağıda yer verilen faktörlerin tamamının dikkate alınması önem arz etmektedir:

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- 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.
- Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden meydana gelen teknik ya da ticari değer kaybı. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari bakımdan değer kaybetmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların bir azalışını yansıtabilir.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Diğer taraftan, bir maddi duran varlığın faydalı ömrü, toplam fiziksel ömründen kısa olabilmekle birlikte işletmenin, maddi duran varlıklarını fiziksel ömürleri dolmadan yenileriyle değiştirmek gibi bir uygulaması olabilir. Bu tür durumlarda, faydalı ömür tahminlerinin, genellikle benzer varlıklara ilişkin tecrübelerle dayanılarak muhakemede bulunmak suretiyle yapılması mümkündür.

Soru 12.13:

BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan bir işletme vergi mevzuatı uyarınca belirlenmiş faydalı ömürleri kullanabilir mi?

Bilindiği üzere vergi mevzuatının varlıklar için belirlemiş olduğu faydalı ömür sürelerinde işletmeye özgü kullanım dikkate alınmamaktadır. Standardın 12.25 paragrafında ise faydalı ömür tahminlerinin işletme tarafından gerçekçi tahminlere

dayanılarak belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla, vergi mevzuatı uyarınca belirlenen faydalı ömürlerin, bir maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde esas alınması genellikle uygun olmayacaktır.

Örnek 12.20:

İşletme 80.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 15 yıldır. 5 yıl sonra işletme makineyi yeniden değerlediğinde makinenin değeri 90.000 TL olarak belirlenmiştir.

Yeniden değerlendirme sonrasında kalan 10 yıl için varlığın amortismanı 90.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek 12.21:

İşletme 1 Ocak 2020 tarihinde 50.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme makineyi yıllık %20 oranında doğrusal amortisman yöntemiyle amortismanına tabi tutacak olup makinenin kalıntı değeri sıfırdır. 1 Ocak 2022 tarihinde işletme makinenin verimini artırmak ve kalan faydalı ömründe makineden daha fazla yararlanmak amacıyla 6.000 TL maliyete katlanarak makineye güncelleme satın almış ve söz konusu güncellemeyi de doğrusal yöntemle amortismanına tabi tutmaya karar vermiştir.

12.22 paragrafı uyarınca maddi duran varlığın önemli bir parçası ayrı olarak amortismanına tabi tutulacaktır. Bu durumda başlangıçtaki varlığın yıllık amortisman tutarı 10.000 TL'dir ($50.000 \text{ TL} \times \%20 = 10.000 \text{ TL}$) ve 2020 ile 2021 raporlama dönemleri itibarıyla varlık için toplam 20.000 TL amortisman ayrılır.

Güncelleme satın alındığı tarihte makinenin 3 yıllık faydalı ömrü kalmıştır. Güncelleme kalan bu 3 yıllık dönemde amortismanına tabi tutulacaktır. Bu durumda güncellenenin yıllık amortisman tutarı 2.000 TL ($6.000 \text{ TL} / 3 \text{ yıl} = 2.000 \text{ TL}$) olacaktır. Sonuç olarak 31 Aralık 2022 ve sonraki raporlama dönemi sonlarında toplam olarak 12.000 TL ($10.000 \text{ TL} + 2.000 \text{ TL}$) tutarında amortisman gideri hesaplanacaktır.

Örnek 12.22:

İşletme üretimde kullandığı cihazına düzenli olarak bakım yapmamaktadır. Cihaz 3 yılın sonunda kullanılmaz hâle gelmekle birlikte cihaza düzenli bakım yapılması durumunda cihaz 5 yıl kullanılabilir olacaktır.

İşletme cihaza düzenli olarak bakım yapmaması dolayısıyla cihazın faydalı ömrü 3 yıl olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, bakım yapılması hâlinde cihazın kullanım süresinin 5 yıl olması, faydalı ömür tahmininde dikkate alınmayacaktır.

Paragraf 12.26- Kıst Amortisman

Amortisman işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır.

Örnek 12.23:

İşletme 1 Ekim 2020 tarihinde 50.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme makineyi yıllık %20 oranında doğrusal amortisman yöntemiyle amortisman tabi tutacaktır. Makinenin kalıntı değeri 10.000 TL olarak tahmin edilmektedir. 31 Aralık 2020 tarihinde hesaplanması gereken amortisman tutarı ne kadardır?

Amortisman tabi tutar: $50.000 \text{ TL} - 10.000 \text{ TL} = 40.000 \text{ TL}$

Yıllık amortisman tutarı: $40.000 \text{ TL} \times 0.20 = 8.000 \text{ TL}$

1 Ekim 2020 tarihi ile 31 Aralık 2020 tarihi arasındaki süre olan 3 ay için 31 Aralık 2020 tarihinde hesaplanması gereken amortisman tutarı = $8.000 \times 3 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = \underline{2.000 \text{ TL}}$

Paragraf 12.27- Kalıntı Değer

Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortisman tabi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Açıklama:

Maddi duran varlıklar faydalı ömürlerini tamamladıklarında hâlâ bir değere sahip olabilirler. Örneğin işletme 100.000 TL'ye satın aldığı bir otomobili 5 yıl kullandıktan sonra satmayı amaçlıyorsa işletmenin otomobilin 5 yıl sonraki satışından elde etmeyi beklediği bedel (elden çıkarmanın tahmini maliyetlerini düşükten sonra) otomobilin kalıntı değerini oluşturmaktadır. İşletme tarafından söz konusu otomobilin amortisman tabi tutarı belirlenirken otomobilin maliyetinden de tahmin edilen bu değer düşülür. Böylelikle, varlıktan faydalı ömür boyunca tüketilmesi beklenen fayda, varlığın maliyetinden ayrıştırılmış olur.

Kalıntı değer, işletmenin geçmiş tecrübelerine dayanılarak ya da maddi duran varlıkların elden çıkarılmalarıyla ilgili olarak kamuya açık bilgilerden faydalanılarak da tahmin edilebilir.

Ancak bazı durumlarda kalıntı değer önemsiz olabilir. Örneğin işletme faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilen bir makine satın almışsa ve 10 yıl sonra bu makinenin kullanılabilir durumda olmayacağı bekleniyorsa makinenin kalıntı değeri oldukça az

olacaktır. Bu durumda amortisman tabi tutar belirlenirken makinenin kalıntı değeri dikkate alınmayabilir.

Soru 12.14:

Bir maddi duran varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşitse veya defter değerinden fazlaysa amortisman gideri nasıl hesaplanır?

Bir maddi duran varlığın kalıntı değerinin defter değerine eşit olması ya da defter değerini aşması durumunda, varlığın amortisman gideri sifıra eşit olur.

Örnek 12.24:

İşletme, 2020 yılında 500.000 TL'ye bir bina satın almıştır. Binanın tahmin edilen fiziksel ömrü 50 yıldır. Ancak işletme binayı 20 yıl kullandıktan sonra satmasının olası olduğunu değerlendirmektedir. Binanın 20 yıllık zaman diliminde kalıntı değeri 500.000 TL ya da 450.000 TL olarak tahmin edilmektedir (2020 yılı fiyatları baz alınarak). Çünkü işletme olası alıcıların 20 yıllık bir binaya aşağı yukarı yeni bir binanın fiyatı kadar ödeme yapacaklarını tahmin etmektedir.

Kalıntı değer 500.000 TL olması durumunda maliyete eşit olduğundan amortisman tutarı sıfır olacaktır; 450.000 TL olması durumunda ise amortisman tutarı 2.500 TL $[(500.000 \text{ TL} - 450.000 \text{ TL}) / 20 \text{ yıl}]$ olacaktır.

Paragraf 12.28 - Amortisman Yöntemi

Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

Paragraf 12.29 - Amortisman Yöntemlerine İlişkin Örnekler

Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Açıklama:

Her ne kadar 12.29 paragrafında, amortisman ayırma işlemi için çeşitli yöntemlerin kullanılabileceği ifade edilmiş olsa da; aslında amortisman yöntemi keyfi bir tercih

değildir. Amortisman yöntemi, işletmenin varlığı kullandıkça, bu varlıktan beklenen faydaları tüketme şeklini en iyi şekilde yansıtmalıdır.

Örnek 12.25:

Sektörel düzenlemeler uyarınca işletmenin kullandığı bir makineden en fazla 10.000 ürün elde edilebilmektedir. Bu miktardan sonra makinenin geri dönüştürülmesi gerekmektedir.

İşletme makinenin yaptığı üretim miktarına bağlı olarak ekonomik fayda elde etmektedir. Bu sebeple, işletmenin makinenin amortismanına tabi tutarının dönemlere dağıtımını üretim miktarına göre yapması, işletmenin makineyi kullandıkça makineden elde edilecek faydayı tüketme şeklini daha gerçeğe uygun bir şekilde göstermesini sağlayacaktır.

Örnek 12.26:

Bir yazılım şirketi çalışanlarına son model bilgisayar temin etmektedir. Şirket, bilgisayarların kullanım durumlarına bakmaksızın her üç yılda bir bilgisayarları yenilemektedir.

Yazılım şirketi bilgisayarlardan elde etmeyi beklediği ekonomik faydayı 3 yılda almaktadır. Ancak bu faydanın tutar olarak izlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, işletme bilgisayarları her 3 yılda bir yenilediğinden, bilgisayarların amortismanına tabi tutarını doğrusal bir şekilde 3 yıla dağıtarak bilgisayarlardan elde edilecek faydayı tüketme şeklini finansal tablolarına yansıtabilir.

Paragraf 12.30- Amortisman Ayırma Süresi

Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman yöntemleri uygulanırken, amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Soru 12.15:

Bir maddi duran varlığa ilişkin bakım ve onarım harcaması yapıldığında söz konusu maddi duran varlığa o yıl amortisman ayrılması gerekir mi?

12.26 paragrafında belirtildiği üzere bir varlık için amortisman ayırma işlemine, söz konusu varlık finansal tablo dışı bırakıldığında son verilmektedir. Dolayısıyla, bir maddi duran varlığa yapılan bakım ve onarım harcaması varlığın amortismanına tabi tutulmasına engel olmayacaktır.

Soru 12.16:

Bir maddi duran varlığın kullanımına uzun bir süre ara verildiğinde amortisman ayrılması gerekli midir?

Atıl kalan varlık için amortisman ayrılıp ayrılmayacağı değerlendirilirken, kullanılan amortisman yöntemi önemlidir. Eğer üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılıyorsa söz konusu varlık için amortisman ayrılmaz. Ancak bunun dışındaki durumlarda (doğrusal, azalan bakiyeler yönteminin kullanıldığı durumlarda) atıl kalan varlık için amortisman ayırmaya devam edilir.

Örnek 12.27:

İşletme 1 Ocak 2020'de 350.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Yönetim tarafından makinenin faydalı ömrü 10 yıl kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilmektedir. Yönetim makineyi doğrusal yöntemle göre amortisman tabi tutmaya karar vermiştir.

1 Mart 2020 tarihinde makine kullanıma hazır hale gelmiş ancak bazı idari sorunlar nedeniyle 1 Nisan 2020 tarihinde üretime başlanmış olup sektörle ilgili meydana gelen bazı sorunlar sebebiyle makine 1 Eylül 2020-1 Kasım 2020 tarihleri arasında atıl kalmıştır.

Yönetim tarafından 1 Ocak 2021'de makinenin satılmasına karar verilmiştir. Satışa ilişkin süreç 1 Mart 2021'de tamamlanmış ve makine elden çıkarılmıştır.

Bu doğrultuda söz konusu makine, 1 Mart 2020 tarihinden itibaren (diğer bir ifadeyle amaçlanan şekilde kullanıma hazır olduğu tarihte) amortisman tabi tutulmaya başlanacak ve makinenin atıl kaldığı dönemde amortisman hesaplamaya devam edilecektir. Ancak makine, elden çıkarıldığı tarih olan 1 Mart 2021 itibarıyla amortisman tabi tutulmayacaktır.

Paragraf 12.31- Tahminlerde Meydana Gelen Değişiklikler

Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü değişebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerinde, faydalı ömürde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar*” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan amortismana tâbi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen amortisman yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

Soru 12.17:

Maddi duran varlığa ilişkin tahmin ve varsayımların her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilmesi zorunlu mudur?

Maddi duran varlığa ilişkin kalıntı değer, amortisman yöntemi ve faydalı ömre ilişkin tahmin ve varsayımların her raporlama dönemi sonunda değil, teknolojik gelişmelerin olması, piyasa fiyatlarının değişmesi vb. gibi 12.31 paragrafında yer alan göstergelerin varlığı hâlinde gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Örnek 12.28:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 250.000 TL'ye bir otomobil satın almıştır. Yönetim otomobilin faydalı ömrünü 16 yıl ve kalıntı değerini 50.000 TL olarak tahmin etmekte ve otomobili doğrusal yöntemle göre amortismanına tabi tutmaktadır.

31 Aralık 2024 tarihinde sona eren raporlama döneminde yönetimin otomobilin faydalı ömrü ile kalıntı değerine ilişkin tahmini sırasıyla 20 yıl (edinim tarihinden itibaren) ve kalıntı değerini 80.000 TL olarak değiştirmiştir.

Yönetimin, otomobilin faydalı ömür ile kalıntı değerine ilişkin tahmin değişikliğine yönelik yapacağı kayıt ve işlemler aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2020-2023 :

Genel Yönetim Giderleri	12.500 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		12.500 TL

* 250.000 TL – 50.000 TL = 200.000 TL; 200.000/16=12.500

31 Aralık 2024:

Defter değeri: 250.000 – 4*12.500 = 200.000 TL

Amortismanına tabi tutarı= 200.000 TL – 80.000 TL = 120.000 TL

Kalan faydalı ömrü: 20 – 4 = 16 yıl

Amortisman gideri: 120.000 TL / 16 yıl = 7.500

Genel Yönetim Giderleri	7.500 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		7.500 TL

Örnek 12.29:

İşletme 1 Ocak 2020’de 400.000 TL’ye bir makine satın almıştır. Yönetim, makinenin faydalı ömrünü 10 yıl, kalıntı değerini 100.000 TL olarak tahmin etmektedir. Yönetim makineyi kullandığı ilk yıllarda elde edeceği ekonomik faydanın daha fazla ancak sonraki yıllarda alınacak faydanın daha az olacağını değerlendirerek makineyi azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanına tabi tutmaya karar vermiştir. Bu kapsamda, makinenin maliyetinin yaklaşık %13’ünün amortismanına tabi tutularak giderleştirileceği belirlenmiştir.

Bununla birlikte, yönetimin 31 Aralık 2024 tarihinde sona eren dönemde yönetimin makineye ilişkin değerlendirmesi değişmiştir. Bu kapsamda yönetim, makinenin maliyetinin doğrusal yöntemle %8 oranında amortismanına tabi tutulmasının makineden elde edilecek ekonomik fayda tüketimini gerçeğe uygun bir şekilde yansıtacağı kanaatine varılmıştır.

Bu kapsamda tahmin değişikliği öncesinde işletme amortisman giderini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır:

Raporlama Dönemi	Amortismanına Tabi Tutar (TL)	Amortisman Gideri (TL)	Defter Değeri (TL)
2020	400.000-100.000=300.000	300.000x%13=39.000	400.000-39.000=361.000
2021	361.000-100.000=261.000	261.000x%13=33.930	361.000-33.930=327.070
2022	327.070-100.000=227.070	227.070x%13=29.519	327.070-29.519=297.551
2023	297.551-100.000=197.551	197.551x%13=25.682	297.551-25.682=271.869

Yukarıdaki tabloda da gösterildiği üzere, 2023 yılı raporlama dönemi itibarıyla makinenin defter değeri 271.869 TL’dir. İşletme 31 Aralık 2024 tarihinde amortisman yöntemini doğrusal amortisman olarak, amortisman oranını da %8 olarak değiştirmesi sebebiyle, 2024 yılı raporlama dönemi sonu ve sonrasında amortisman gideri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Amortismanına tabi tutar: 271.689 TL – 100.000 TL = 171.689 TL

Amortisman gideri: 171.689 TL x %8 = 13.735 TL

Paragraf 12.32- Amortisman Giderleri

Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

Örnek 12.30:

Bir işletmenin AR-GE departmanında kullandığı bir makinenin maliyeti 20.000 TL, faydalı ömrü 2 yıldır (AR-GE çalışmaları neticesinde bir maddi olmayan duran varlık finansal tablolara alınmamıştır).

Söz konusu makinenin yıllık amortisman gideri olan 10.000 TL (20.000 TL / 2 yıl) Araştırma ve Geliştirme Gideri olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır.

Örnek 12.31:

Sektörel düzenlemeler uyarınca bir işletmenin kullandığı 100.000 TL tutarındaki bir makineden en fazla 10.000 ürün elde edilebilmektedir. İşletme makineden aldığı faydayı üretim miktarına göre belirleyebildiğinden, söz konusu makineyi üretim miktarı yöntemine göre amortisman tabi tutmaya karar vermiştir. 2020 yılı raporlama dönemi itibarıyla işletme 1.000 adet ürünün üretiminde makineyi kullanmıştır.

Bu doğrultuda makine, işletmenin üretiminde doğrudan kullanıldığından makinenin maliyetinin 1/10.000'ine tekabül eden amortisman gideri de makinenin ürettiği her bir birim ürünün maliyetine eklenecektir.

Bu kapsamda makinenin amortisman tabi tutulmasına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Genel Üretim Giderleri	10.000 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		10.000 TL

*10.000 TL=100.000 TL / 10.000 birim * 1.000 birim

3.4. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Paragraf 12.33- Değer Düşüklüğü

Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Açıklama:

Her bir dönem sonunda her bir maddi duran varlık kaleminin değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekir. Her bir raporlama dönemi sonunda yapılan bu değerlendirme sonucunda, maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıt bulunuyorsa, maddi duran varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ancak, yapılan değerlendirme sonucunda, maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair bir kanıt bulunmuyorsa; değer düşüklüğü testinin yapılmasına gerek yoktur.

12.33 paragrafında belirtildiği üzere, değer düşüklüğü testi, “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” uyarınca gerçekleştirilir. Bu doğrultuda, maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarı kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden yüksek olanıdır.

Kullanım değeri, işletmenin maddi duran varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının raporlama tarihindeki değerine iskonto edilmiş tutarıdır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ise maddi duran varlık kaleminin, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır.

İşletme, yukarıdaki paragrafta bahsedildiği şekliyle hesapladığı iki tutardan yüksek olanını geri kazanılabilir tutar olarak belirler ve bu tutarı **maddi duran varlığın defter değeri** ile karşılaştırır. **Maddi duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması** durumunda, aşan bu tutar maddi duran varlığın **değer düşüklüğü zararını** teşkil etmekte olup bu tutar Kâr veya Zarar Tablosunda “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Diğer Giderler” kaleminde gösterilir ve karşılığında maddi duran varlığın değeri azaltılır.

Paragraf 12.34- Üçüncü Taraflardan Alınacak Tazminatlar

Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da geri almaktan vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

Soru 12.18:

Bir maddi duran varlık değer düşüklüğüne uğradığında veya kaybolduğunda meydana gelen zarar üçüncü taraflardan alınacak tazminatlarla netleştirilebilir mi?

Bir maddi duran varlık değer düşüklüğüne uğradığında veya kaybolduğunda meydana gelen zarar üçüncü taraflardan alınacak tazminatlarla netleştirilemez. Çünkü bahsi geçen işlemler ayrı işlemler olup ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Bu kapsamda;

- Değer düşüklüğü zararı “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” bölümü uyarınca finansal tablolara alınır,
- Kullanımdan kaldırılan varlığın defter değeri bu bölüm uyarınca finansal tablo dışı bırakılır,
- Üçüncü taraflardan alınacak olan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zarara yansıtılır ve
- Yeniden alınan veya inşa edilen varlık bu bölümün ilk kayda almaya ilişkin hükümleri uyarınca finansal tablolara alınır.

Örnek 12.32:

Türkiye’de 5 üretim birimi bulunan bir işletmenin, üretim birimlerinden birinde 1 Mart 2020 tarihinde büyük bir yangın meydana gelmiştir. İşletmenin bütün duran varlıklarına yangın sigortası yapılmıştır. Üretim birimindeki yangından zarar gören makinelerin brüt değeri 950.000 TL olup birikmiş amortisman tutarı 150.000 TL’dir. İşletme üretim makineleri yeniden temin etmek için 1.000.000 TL, mahrum kaldığı kazançlar için de 200.000 TL olmak üzere toplamda 1.200.000 TL sigorta tazminatı almıştır. İşletme daha sonra makineleri yeniden temin etmek için 1.100.000 TL maliyete katlanmıştır.

Bu durumda işletme finansal tablolara aşağıdakileri yansıtır:

- 800.000 TL tutarındaki zarar makinelerin defter değerinden düşülür,
- Tahsil edilebilir olduğunda 1.200.000 TL tutarındaki sigorta tazminatı Kâr veya Zarar Tablosuna Diğer Gelirler kalemine kaydedilir.
- Makineleri yeniden temin etmek için katlanılan 1.100.000 TL tutarındaki maliyet yeni bir maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde yapılacak kayıtlar aşağıda gösterilmektedir:

800.000 TL tutarındaki zararın üretim biriminin defter değerinden düşülmesi:

Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	800.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000 TL	
Tesis, Makine ve Cihazlar		950.000 TL

1.200.000 TL tutarındaki sigorta tazminatı alacağıının finansal tablolara alınması:

Diğer Alacaklar	1.200.000 TL	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar		1.200.000 TL

Makinelerin yeniden temin edilmesi neticesinde finansal tablolara maddi duran varlık olarak alınması:

Tesis, Makine ve Cihazlar	1.100.000 TL	
Bankalar		1.100.000 TL

3.5. FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA**Paragraf 12.35**

Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

Paragraf 12.36

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

Örnek 12.33:

İşletme bir makineyi 1 Nisan 2020 tarihinde satmıştır ve sahiplikten kaynaklanan bütün risk ve getirileri alıcıya sözleşmeyle devretmiştir. Alıcı makineyi 1 Mayıs 2020 tarihinde teslim almıştır.

İşletme tarafından makine 1 Nisan 2020 tarihinde finansal tablo dışı bırakılır.

Örnek 12.34:

İşletme bir makineden ürettiği ürünlerin satışları düşük olduğu için bu makinenin kullanımına 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla geçici olarak ara vermiştir. İşletme satışların gelecekte artacağını düşünmektedir. Ancak 15 Ağustos 2020 tarihinde işletmenin bu makineden üretilen ürünlerin satışının artacağına dair beklentisi değişmiştir ve makineyi hurdaya ayırmaya karar vermiştir. Makine 15 Eylül 2020 tarihinde fiziki olarak hurda sahasına bırakılmıştır.

İşletme tarafından makine 15 Ağustos 2020 tarihinde (varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği tarih) finansal tablo dışı bırakılmalıdır.

Örnek 12.35:

İşletme, kalan faydalı ömrü 10 yıl, kalıntı değeri 5.000 TL olan ve üretimde kullandığı makineyi 31 Aralık 2024 tarihinde, makinenin brüt değeri 15.000 TL ve birikmiş amortismanı 3.000 TL iken üretimden çıkarmıştır. Ancak işletme, ürünlerine ilişkin talepte sonraki dönemlerde bir artış beklediğinden makineyi henüz elden çıkarmamıştır. Bununla birlikte, makinenin üretimden çekildiği tarihte geri kazanılabilir tutarının 9.500 TL olduğu belirlenmiştir. 2025 yılı raporlama dönemi için makinenin değerinde artışa ya da azalış olduğunu gösteren herhangi bir göstergeye rastlanılmamıştır.

Diğer taraftan, işletmenin faaliyet gösterdiği ülkedeki ilgili kamu otoritesi imalat sektöründeki işletmelerin kârlılığını korumak için önemli sübvansiyonlar verileceğini duyurmuştur. Bu sebeple işletme, 2026 yılının Haziran ayı itibarıyla talepte artış olacağına dair beklentisini sonlandırarak makineyi 1 Temmuz 2026 tarihinde, 5.000 TL nakit karşılığında satmıştır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2024 tarihinde değer düşüklüğü zararının kaydı:

Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	2.500 TL	
Tesis, Makine ve Cihazlar		2.500 TL

*Makinenin 12.000 TL tutarındaki defter değerinin, 9.500 TL tutarındaki geri kazanılabilir tutara indirilmesi

2025 yılı raporlama dönemine ait amortisman giderinin kaydedilmesi:

Genel Üretim Giderleri	450 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)		450 TL

*Amortisman tabi tutar 9.500 TL – Kalıntı Değer 5.000 TL / 10 yıl = 450 TL

1 Temmuz 2026 tarihinde yapılan satış kaydı:

Kasa	5.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	3.675 TL*	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	3.825 TL**	
Tesis, Makine ve Cihazlar		12.500

* Varlığa ayrılan toplam amortisman tutarı = 3.000 TL (edinimden 2024 yılı sonuna kadar ayrılan) + 450 TL (2025 yılı için ayrılan) + 275 TL (2026 yılı için ayrılan-6 aylık) = 3.675 TL

** Varlığın defter değeri 8.825 TL (12.500 TL - 3.675 TL) – Alınan tutar 5.000 TL = 3.825 TL zarar

4. DİPNOT AÇIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.7(s) paragrafı uyarınca maddi duran varlıklar için finansal tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Maliyet bedeli üzerinden ölçülen maddi duran varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti. Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değerleri.
- Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.
- Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları.
- Cari dönemde kaydedilen amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları.
- İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.

Yukarıda yer verilen açıklama kalemlerine ilişkin örnek dipnot açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir:

Örnek 12.36

NOT X: MADDİ DURAN VARLIKLAR

TL	Boş Arazi ve Arsalar	Binalar	Makineler	Demirbaşlar	Toplam
Maliyet	1.100.000	1.000.000	130.000	44.000	2.274.000
Birikmiş Amortisman		(413.000)	(32.000)	(23.000)	(468.000)
1/1/2020 Tarihindeki Defter Değeri	1.100.000	587.000	98.000	21.000	1.806.000
İlâveler			2.000	1.000	3.000
İş Birleşmesinde Edinilenler		500.000	40.000	20.000	560.000
Elden Çıkarmalar		(140.000) ^a	(12.000) ^c	(3.000) ^e	(155.000) ^g
Amortisman		(24.300)	(17.000)	(12.000)	(53.300)
Değer Düşüklüğü			(600)		(600)
31/12/2020 Tarihindeki Defter Değeri	1.100.000	922.700	110.400	27.000	2.160.100
Maliyet	1.100.000	1.300.000^b	142.000^d	55.000 TL^f	2.597.000
Amortisman		(377.300)^b	(31.000)^d	(28.000 TL)^f	(436.300)

a 200.000 TL maliyet – 60.000 TL birikmiş amortisman

b 1.000.000 TL + 500.000 TL – 200.000 TL^a ve 413.000 TL + 24.300 TL – 60.000 TL

c 30.000 TL maliyet – 18.000 TL birikmiş amortisman

ç 130.000 TL + 2.000 TL + 40.000 TL – 30.000 TL^c ve 32.000 + 17.000 – 18.000 TL

d 10.000 TL maliyet – 7.000 TL birikmiş amortisman

e 44.000 TL + 1.000 TL + 20.000 TL – 10.000 TL ve 23.000 TL + 12.000 TL – 7.000 TL

- Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri.

Örnek 12.37

Maddi Duran Varlık Maliyetine Eklenen Borçlanma Maliyetleri

Üretimde kullanılmak üzere inşa edilmekte olan ve 18 ay içerisinde tamamlanacağı tahmin edilen tesisin, üretimi için çekilen 1.000.000 TL kredinin döneme isabet eden 150.000 TL tutarındaki faizi “Yapılmakta Olan Yatırımlar” kalemi altında izlenen tesisin maliyetine eklenmiştir.

- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamalar yapılır:
- “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde cari dönemde meydana gelen değişiklik,
 - “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde kaydedilen kazançlara ilişkin vergi etkisi,
 - Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken defter değerleri.

Örnek 12.38

NOT X: MADDİ DURAN VARLIKLAR

Şirkete ait bina, bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından 31 Aralık 2020 tarihinden geçerli olmak üzere değerlemeye tabi tutulmuştur. Söz konusu binanın değerlendirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer hiyerarşisi esas alınmıştır. Bu kapsamda, söz konusu varlıkların başlangıçta defter değerleri yeniden değerlendirilmiş tutarlarına getirilmiş ve yeniden değerlendirilmiş tutar ile defter değeri arasındaki olumlu farklar özkaynaklardaki “Yeniden Değerleme Yedeği”ne ertelenmiş vergi etkisi netleştirilerek kaydedilmiştir.

31 Aralık 2020 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulan binaların değerlendirme tarihine kadar oluşan birikmiş amortismanları ilgili varlıkların taşınan maliyet değerinden netleştirilmiş ve ulaşılan değer yeniden değerlendirilmiş tutara getirilmiştir.

Binalardaki değer artışının gösterildiği “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemindeki hareketler aşağıda gösterilmektedir.

YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	
	31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla
Açılış Bakiyesi	-
Yeniden Değerleme Yedeğindeki Değişim	56.000 TL
Vergi Etkisi %22	-12.320 TL
Kapanış Bakiyesi	43. 680 TL

Yeniden değerlemeye tabi tutulan bina, 1 Ocak 2019 tarihinde 300.000 TL karşılığında satın alınmıştır. Binanın faydalı ömrü 50 yıl olarak belirlenmiş ve bina doğrusal yöntemle amortismanına tabi tutulmuştur.

Bina yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olsaydı, 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla 288.000 TL (300.000 TL – (300.000 TL / 50 yıl x 2)) defter değeriyle Finansal Durum Tablosunda gösterilecekti.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilir.	İlk kayda alma tarihindeki peşin fiyattan ölçülür.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.	Kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	Özellikli varlık niteliğindeki maddi duran varlıkların maliyetine dâhil edilir.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli ya da Yeniden değerlendirilmiş tutar	Maliyet bedeli	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Amortisman Uygulaması	Zorunludur.	İhtiyaridir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
Faydalı Ömür	Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.	Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Amortismanına Tâbi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değer indirilmesiyle bulunur.	Varlığın defter değeridir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*
(Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%207.pdf)
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 17 – *Property, Plant and Equipment*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-17.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.