

T.C.
İ İK ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ
LETME ANAB L M DALI
MUHASEBE ve DENET M
TEZL YÜKSEK L SANS PROGRAMI

ELDEN ÇIKARILAN MADD DURAN VARLIKLARIN
TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KAR ILA TIRMASI

YÜKSEK L SANS TEZ
ÖZGE ERGÜL

Tez Danı manı:
Prof. Dr. Suat TEKER

STANBUL, 2020

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN
TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

ÖZGE ERGÜL

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER

(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

Işık Üniversitesi

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret

Üniversitesi

ONAY TARİHİ: 09/06/2020

ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS-16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

ÖZET

Küreselleşen dünya ekonomisinde şirketlerin ortak bir dil oluşturabilmesi ve şirket değerlerinde anlaşılabilir olmak önem kazanmıştır. Ortak dil oluşturulabilmesi muhasebe alanında, şirketler tarafından ortak standartlar benimsenerek uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemiz tarafından bu hususta muhasebenin küresel dili olan standartlara uyum sağlama sürecine girilmiş ve uygulamalara geçilmiştir, Standartlara uyum sağlama konusu Avrupa Birliği süreci açısından önemli bir olgudur.

Özellikle hizmet, ticaret sektörü dışında kalan üretim işletmeleri gibi işletmelerin finansal tablolarında önemli bir kısmı oluşturan maddi duran varlıklar kalemlerine ilişkin uygulamalar, maddi duran varlıklara ait gerçekleştirilecek maliyet hesaplamalarının doğru bir halde tablolara yansıtılması, maddi duran varlıkların hangi şekilde bilanço dışı bırakılabileceği, bilanço dışı bırakılmasında kullanılan muhasebe hesapları ve kayıt düzenleri, bu işlemlerin finansal tablolara hangi şekilde yansıtılacağı konusu tablo kullanıcılarının talep ettiği bilgi ihtiyacı ile uyumlu olarak düzenlemesi yönünden önemli hususlardır.

Maddi duran varlıkların elden çıkarılması konusunda Türkiye Muhasebe Standartları 16 ve Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler karşılaştırıldığında; elden çıkarılan maddi duran varlıkların hangi şekilde bilanço dışı bırakılacağı konusunda benzerlik ve farklılıkların olduğu görülmektedir.

Çalışmanın kapsamında maddi duran varlık konusu kısmen ele alınmış olup, elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin var olan mevcut uygulamalar üzerinde ağırlıklı olarak durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, Duran Varlıklar, Türk Vergi Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları

**A COMPARISON OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS-16
AND TURKISH TAX LAW
FOR DISPOSAL OF TANGIBLE FIXED ASSET'S**

ABSTRACT

In the globalized world economy, it has become important for companies to be able to form a common language and to be understandable in company values. Establishing a common language in the field of accounting, the companies adopted common standards and started to apply. In this respect, our country has entered into the process of adapting to the standards that are the global language of accounting. The issue of compliance with standards is an important phenomenon for the European Union process.

Especially applications related to the tangible assets items, which constitute an important part in the financial statements of the enterprises such as service and commercial enterprises, the cost calculations related to the tangible fixed assets, accurately reflecting the costs to the tables, how the tangible fixed assets can be taken off the balance sheet. Accounting accounts and records are important aspects in terms of how these transactions will be reflected in the financial statements in accordance with the information needs requested by the users.

Turkish on the disposal of tangible assets compared to the provisions of Accounting Standards-16 and the Turkish tax legislation; It is seen that there are similarities and differences in the way in which the tangible fixed assets to be disposed of are off-balance sheet.

In the scope of the study, the subject of, plant and equipment was partially covered. The current practices regarding the disposals of property, plant and equipment were mainly focused on.

Key Words: Tangible Fixed Assets, Tax Procedure Law, Long Term Assets, Turkish Accounting Standards.

ÖNSÖZ

Günümüzde şirketlerin muhasebe alanında ortak bir dil konuşmaya başlamak istemeleriyle muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Türkiye’de bulunan şirketler de küresel dünya ekonomisinde bulunan diğer şirketler ile ortak dili konuşur olmuş ve muhasebe alanında standartlar uygulanmaya başlanmıştır. Bu standartlar uygulanırken zaman zaman Türk vergi sistemi ile farklılıklar meydana gelmektedir. Bu çalışmada elden çıkarılan maddi duran varlıklar ile ilgili Türk vergi sistemindeki uygulamalar ile Türkiye Muhasebe Standardı 16 açısından uygulamalar incelendikten sonra her iki uygulamadaki benzerlik ve farklılıkları üzerinde durulacaktır.

Kıymetli görüşleri ile tezimi tamamlamamda katkısı ve emeği bulunan çok değerli hocam Prof. Dr. Suat TEKER’e, hayatımın her döneminde desteklerini ve katkılarını esirgemeyen kıymetli ailem ve değerli arkadaşlarıma çok teşekkür eder, tezimin tüm yararlanıcılara faydalı olmasını temenni ederim.

İSTANBUL 2020

Özge ERGÜL

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU'NDA MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	2
1.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI.....	4
1.1.1. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Amacı	4
1.1.2. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Kapsamı	4
1.1.3. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Tanımlar	5
1.1.4. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar	6
1.2. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI.....	7
1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	8
1.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Duran Varlıklar	8
1.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar.....	9
1.3. MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMLARININ TMS 16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI	18
İKİNCİ BÖLÜM	19
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU'NDA ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRMASI 19	
2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI	19
2.2. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI	22
2.2.1. Vergi Usul Kanunu Madde 328 ve Madde 329 Kapsamında Satılarak Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	23
2.2.2. Maddi Duran Varlığın Satış İşlemi Dışında Bilanço Dışı Bırakılmasına İlişkin İlişkin Hususlar.....	27

2.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	31
2.2.4. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması Esnasında Kullanılan Hesaplar.....	31
2.3. ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI	33
2.3.1. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlığın Satışı ile Elden Çıkarılması	33
2.3.2. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlığın Satışı Dışında Elden Çıkarılması	34
2.3.3. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması Durumunda Ortaya Çıkan Gelir/Gider ve Kar/Zararların Muhasebeleştirilmesi	35
2.3.4. Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması	37
2.3.5. Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Varsayımsal Örnekler.....	40
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	56
ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA YANSIMALARI VE ANALİZİ... 56	
3.1. ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA YANSIMALARI	57
3.1.1. Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları.....	57
3.1.2. Sasa Polyester Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklığı	58
3.1.3. Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş.	60
3.1.4. Desa Deri Ticaret A.Ş.	62
3.1.5. Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları.....	63
3.2. İNCELENEN FİRMALARDA ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL TABLOLARA YANSIMALARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	65
SONUÇ	67
KAYNAKÇA	71
ÖZGEÇMİŞ.....	75

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: TMS 16 Paragraf 37’de Açıklanan Farklı Sınıflara Örnek Maddi Duran Varlıklar	7
Tablo 2: Tek Düzen Hesap Planında Sınıflandırılan Duran Varlıklar	9
Tablo 3: Tek Düzen Hesap Planında 25. Maddi Duran Varlık Grubu İçerisinde Sınıflandırılan Maddi Duran Varlık Hesapları.....	10
Tablo 4: Tek Düzen Hesap Planında 29. Diğer Duran Varlık Grubunda Sınıflandırılan Maddi Duran Varlık Hesapları.....	11
Tablo 5: Son 10 Yıl Nezdinde Amortisman ve Demirbaş Sınırı Tablosu.....	15
Tablo 6 : Maddi Duran Varlıklar Kavramı, Kapsamı, Sınıflandırılmasının TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması.....	18
Tablo 7: Maddi Duran Varlığın Finansal Durum Tablosu Dışında Bırakılması Dolayısıyla Oluşan Kayıp veya Kazancın Belirlenmesi	21
Tablo 8: Net Defter Değeri Formülü.....	32
Tablo 9: Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması.....	37
Tablo 10: Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Örnekler Doğrultusunda Karşılaştırması.....	52
Tablo 11: İncelenen Firmalarda Elden Çıkardıkları Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara Yansımaları	65

KISALTMALAR LİSTESİ

- ATİK** : Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
- GİB** : Gelir İdaresi Başkanlığı
- GVK** : Gelir Vergisi Kanunu
- KAP** : Kamuyu Aydınlatma Platformu
- KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu
- KDV** : Katma Değer Vergisi
- KDVK** : Katma Değer Vergisi Kanunu
- KGK** : Kamu Gözetimi Kurumu
- MDV** : Maddi Duran Varlıklar
- MSUGT** : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- TDHP** : Tek Düzen Hesap Planı
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- UMS** : Uluslararası Muhasebe Standartları
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bu çalışma içeriğinde Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinde belirtilen maddi duran varlığa ilişkin kavramlar anlatılmış, elden çıkarılan maddi duran varlığa ait uygulamalar Maddi Duran Varlık Standardı 16 ve Vergi Usul Kanunu çerçevelerinde değerlendirilerek karşılaştırılmıştır.

Bu çalışmada amaç, finansal tablolarda yer verilen maddi duran varlık hesaplarının incelenmesi, maddi duran varlıkların elden çıkarılması durumunda Türk Vergi Kanunları ile Maddi Duran Varlık Standardındaki uygulama farklılıklarını, finansal tablolara yansımaları ve her iki uygulamaya yönelik eleştiriler, önerilerde bulunulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin kavram ve tanımlamalarına, muhasebe standartlarının çeşitli tanımlamalarına yer verilmiş olup Vergi Usul Kanunu genel itibarıyla tanımlanmaya çalışılmıştır. Çalışmada bu bölümde ayrıca finansal tablo kullanıcılarına önemli bilgiler veren maddi duran varlıklara ait Maddi Duran Varlık Standardı ile Türk Vergi Sisteminde yer alan tanımlamalar yapılmış, önemleri açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, elden çıkarılan maddi duran varlık kavramları Türk Vergi Sistemi ile Maddi Duran Varlık Standardınca incelenmiş, her iki uygulamadaki düzenlemelere yer verilerek, uygulamaların karşılaştırmaları yapılarak, her iki uygulamaya ilişkin varsayımsal örneklere yer verilmiş, bu örneklere ilişkin karşılaştırma tablosu ile uygulamalar arasındaki benzerlik ve farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, bazı halka açık şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları gereğince hazırladıkları finansal tablo ve dipnotlardan çıkarımlar yapılarak elden çıkarılan maddi duran varlıkların finansal tablolara yansımaları üzerinde incelemeler yapılmış ve durum analiz edilerek tablo ile incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU'NDA MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Şirketler tarafından dönem sonlarında gerçekleştirilen finansal raporlamalarda genel kabul görmüş olan uluslararası standartlara uyum sağlamak günümüzde önem kazanan bir husus haline gelmektedir. İşletmeler, uluslararası muhasebe dilinde çıkartacakları raporlamalarda Türkiye Muhasebe Standartları (“TMS”) ile Vergi Usul Kanunu (“VUK”) kavramları yönünden ortak bir payda oluşturabilmeleri, ortaya çıkan raporlamanın standartlara uygunluğu açısından önemlidir. İşletmelerde elden çıkarılan maddi duran varlık (“MDV”) TMS ve VUK hükümlerine göre çalışma içeriğinde incelenmesi sebebiyle bahsedilen kavramlar çalışmanın bu bölümünde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümü olan bu başlık altında ayrıca maddi duran varlık hükümlerinin VUK ile TMS 16 kapsamlarında karşılaştırılmasının anlaşılabilir olması haline gelmesi adına ilk olarak maddi duran varlık kavramının her iki uygulamada yer alan genel tanımlaması ve her iki uygulamadaki sınıflandırılmalarına ilişkin karşılaştırılmalarına yer verilmiştir.

Muhasebe, işletme faaliyetleri içerisinde parayla ifade edilebilecek olan eylemlerin kontrollerini sağlayarak, bu eylemler ile ilgili sonraki dönemlerde gerçekleşecek politikaları planlayarak, işletmenin içerisinde ve çevresindeki kişi ve kurumlara işletme hakkında bilgi sahibi olabilmeleri adına finansal olaylar ile alakalı bilgi ve belgelerin toplanarak raporlanması sonucunda oluşan bir işlem süreci olarak ifade edilebilir.

Muhasebenin işlevlerini tam anlamıyla gerçekleştirebilmesi için çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır. Parayla ifade edilebilen faaliyetleri kayıtlara alıp, sınıflandırıp, bilgileri

yorumlayarak özetler ve işletme yöneticilerinin talep ettiği bilgiler doğrultusunda bir rapor oluşturup ilgili kişi ve kurumlara sunan bir sistem bütünüdür.

“Muhasebe standardı, muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal olmuş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve kayıp tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirileri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği anlamına gelen bir terimdir.¹”

Finansal tabloların düzenli bir biçimde oluşturulmasına olanak sağlayan muhasebe standartları, finansal tablo ilkeleri ile birlikte düzen oluştururlar. Finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi aktarımına bu anlamda yardımcı unsurlardır.

Muhasebe standardı, muhasebe birlikte ülke içerisinde genel kabul gören muhasebe temel kavram ve ilkeleri oluşturmaktadır.

Muhasebe sisteminin raporladığı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına karşılık verebilmesi açısından aynı zamanda da muhasebenin temel ilkeleri arasında yer alan, bilginin tarafsız olması, güvenilir olması, anlaşılabilir olması ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bilhassa halka açık şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına tam olarak bilgi aktarımı sağlanabilmesi açısından standartların doğru bir biçimde oluşturularak uygulanabilir olmasına bağlı olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise, ülkemizde 1961’de yürürlüğe girmekle birlikte sonrasında yıllar içinde maddeleri ve hükümleri birçok kez değiştirilen bir vergi kanunudur. Vergi Usul Kanunu tüm vergi kanunlarının anayasasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun belirlediği esaslar doğrultusunda yürürlükte bulunan mevcut vergi kanunları hareket ederler. Vergi Usul Kanununda hükümler aslen vergi matrahının tespitine yönelik oluşturulmakla birlikte, Kanun’da işletmelerin hazırlamakla yükümlü oldukları belge,

¹ YAZICI, M. (2003). Muhasebe Standardı’nın Tanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.18.s.35.

kayıt ve finansal tablolar hakkında da hükümler de yer almaktadır. Kanun, cezai yaptırımlar da içermektedir.

1.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI

TMS 16 öncelikle taslak şeklinde 1980’de hazırlanmış olup, 1982’de onaylanarak; 1983’te yürürlüğe girmekle birlikte halen yürürlüktedir. TMS 16’da maddi duran varlıklara ait tanımlara, maddi duran varlığın, işletmeye girişi, işletme bünyesinde kullanım aşamaları doğrultusunda hangi şekilde değerlendirilerek hangi şekilde muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır.

1.1.1. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Amacı

TMS 16’nın temel amacı, finansal tablo kullanıcısı olan kişi ve kuruluşlara işletmenin sahip olduğu maddi duran varlık kalemlerine ait yatırımları ve yatırımlarda meydana gelen değişiklikleri anlamalarını sağlamaktır. Maddi duran varlıkların muhasebe işlemleri yine bu standartta işlenmiştir. Standartta yer aldığı üzere bu varlıkların muhasebeleştirilmesi hususunda yer alan esas konular aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- Varlıklara ait deftere kaydedilecek olan değerlerinin belirlenmesi,
- Bu kıymetlerin muhasebeleştirilmeleri,
- Bu varlıklar ile alakalı mali tabloda gösterilmesi lüzumu bulunan amortisman bedelleriyle değer düşüklüğüne ait zararlarıdır.

1.1.2. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Kapsamı

Standartta gereğince işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde; farklı standartta yer alan hükümler farklı muhasebesel işlem gerektirmiyor ise ya da bu muhasebel işlemlere izin vermiyor ise, işletme bünyesinde bulunan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebesel işlemleri için söz konusu standartta bulunan hükümler uygulanacaktır.

Aşağıda bahsedilen varlık kalemlerinin muhasebesel işlemlerinde bu standart uygulanmayacaktır.

“(a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

(b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler). Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının / varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı).

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.”²

Fakat TMS 16 b ve d maddeleri arasında tanımı yapılan varlıkların geliştirilmesi veya korunması amacıyla kullanımı gerçekleşen MDV kalemleri için uygulanır.

1.1.3. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Tanımlar

Standardın içeriğinde bulunan bazı terimlere ilişkin tanımlamalara standartta yer aldığı haliyle aşağıda yer verilmiştir.

“Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

²Türkiye Muhasebe Standardı 16.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.”³

1.1.4.Türkiye Muhasebe Standardı 16 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar

Maddi Duran Varlık Standardı'nın 6'ncı paragrafında, direkt olarak “maddi duran varlık” tanımına yer verilmiştir. Tanımda maddi duran varlıklar,

- Kullanımı bir dönemden daha uzun olarak öngörülmüş olan,
- Hizmet ya da mal üretimi ya da arzında kullanılması, işletme tarafından başka kişi veya kurumlara kiralanması ya da idari gayeler çerçevesinde kullanılmak üzere bilançoda tutulan fiziki varlıklar

şekilde yer almaktadır.

³Türkiye Muhasebe Standardı 16.

Bununla birlikte, standardın “Muhasebeleştirme sonrası ölçüm” bölümünün 37’nci paragrafında örnek teşkil etmesi açısından maddi duran varlık çeşitleri sayılmıştır. Söz konusu paragrafta işletme faaliyet konularında benzer nitelik ile kullanım amacına sahip olan varlıkların gruplandırılmasının her bir maddi duran varlık sınıflamasını oluşturacağı hususu belirtilmekle beraber yer verilen maddi duran varlık örneklerinin farklı MDV sınıflarını oluşturacağı belirtilmiştir. TMS 16 gereğince farklı maddi duran varlık sınıfına ait duran varlık örnekleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1: TMS 16 Paragraf 37’de Açıklanan Farklı Sınıflara Örnek Maddi Duran Varlıklar

ARAZİ
ARAZİ VE BİNALAR
MAKİNALAR
GEMİLER
UÇAKLAR
MOTORLU TAŞITLAR
MOBİLYA VE DEMİRBAŞLAR
OFİS GEREÇLERİ
TAŞIYICI BİTKİLER

TMS 16 paragraf 3’te ise bu tanımlamaya göre maddi duran varlık kapsamında olmayan bir takım varlıklar belirtilmiştir. Bu varlıklara “1.1.2. Türkiye Muhasebe Standardı 16 Kapsamı” başlıklı bölümde detaylı olarak yer verilmiş olup varlıklara ilişkin standartlar da yer almaktadır.

1.2. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI

Maddi duran varlık kavram tanımlarının Türk vergi mevzuatındaki hallerine yer verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1.Vergi Usul Kanunu’nda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği 26.12.1992’de Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ’de muhasebe usul esaslarına yer verilmiştir. Günümüzde muhasebenin genel çerçevesini oluşturan bu düzenleme ile muhasebe sistemi bugünkü halini almıştır.

Maddi duran varlık kavramına ve hesap kalemlerine ilişkin detaylara yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu maddelerinde maddi duran varlık kavramı için doğrudan mevcut tanımlamaya yer verilmemiştir. Kanun’un farklı maddelerinde bilanço varlıkları ile ilgili bazı hesap kalemlerini düzenleyen maddeler mevcuttur.

Ancak, “Maddi Duran Varlık” tanımı, muhasebesel işlemler ve vergisel işlemler için geçerli bulunan, MSUGT’de tanımlanmakta olup bilançoda maddi duran varlık grubuna giren varlıklar tek tek açıklanmıştır.

Ayrıca VUK’ta , varlıkların ilk iktisap şekline, kullanım aşamasına göre ne şekilde değerlendirilerek muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır.

1.2.2.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Duran Varlıklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği içeriğinde yer verilen beş bölümde muhasebe usul ve esasları açıklanmaktadır. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı Ve Hesap Planı Açıklamalarının bulunduğu beşinci bölümde ise tekdüzen hesap planına ilişkin çerçeve oluşturulmuş, hesap planı detaylarına yer verilmiş ve hesap planında yer alan hesap kalemlerine ilişkin açıklamalar ve tanımlamalar yer almaktadır.

MSUGT’de duran varlık kavramı bir sene süre zarfında veya hesap dönemi süresinden daha fazla süre zarfında işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla aktifte yer alan, bir seneden önce ya da normal hesap dönemi içerisinde nakde çevrilmesi ya da tüketimi öngörülmeleyen iktisadi kıymetler şeklinde tanımlanmış olup, ana hesap grubu duran varlıklar olan maddi duran varlıklara ilişkin tanımlamalara da bu düzenlemede yer verilmiştir.

2 Duran Varlıklar’a ait hesap gruplarına tek düzen hesap planındaki haliyle aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 2: Tek Düzen Hesap Planında Sınıflandırılan Duran Varlıklar

22 TİCARİ ALACAKLAR
23 DİĞER ALACAKLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

1.2.3.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar

MSUGT’de bilançoda duran varlık ana hesap grubunda izlenen hesap grubu olarak 25 Maddi Duran Varlıklar tanımlanmıştır.

VUK hükümlerinde yer aldığı üzere MDV, işletmenin bünyesinde kullanımı nedeniyle elde edilen ve yıpranma payına tabi tutulan varlıklara denilmektedir.

Bir sene süre zarfında veya hesap dönemi süresinden daha fazla süre zarfında işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla aktifte yer alırlar. Kullanım amaçları işletmenin faaliyeti gayesi ile bir senden fazladır.

İşletme tarafından, maddi duran varlıklar işletmede faaliyet konularının sürdürülebilmesi açısından satın alınan ve faydalı ömrü bir seneden fazla olan ve satma amacı güdülmeyen iktisadi kıymetlerdir.

Yukarıdaki tanımlamalarda yer aldığı üzere VUK’ta iktisadi bir varlık:

- İşletme adına kayıtlı ve fiziki yapısı olması,
- İşletme bünyesinde kullanılıyor olması,

- Bir seneden fazla sürede yarar sağlaması,
- Satma amacı güdülmeyerek alınmış olması

niteliklerine haiz olması halinde maddi duran varlık şeklinde nitelendirilebilmektedir.

Demirbaşlar, binalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, arazi ve arsalar, yapılmakta olan yatırımlar, verilen avanslar, tesis makine ve cihazlar, diğer maddi duran varlıklar, taşıtlar maddi duran varlıklar hesap grubunda bulunmakta olup, tek düzen hesap planı kapsamında yer almaktadırlar.

1 sıra No.lu MSUGT içeriğinde mevcut olan 25. Maddi Duran Varlık hesap grubundaki sınıflandırılan hesaplar aşağıda bulunan tabloda belirtilmiştir.

Tablo 3: Tek Düzen Hesap Planında 25. Maddi Duran Varlık Grubu İçerisinde Sınıflandırılan Maddi Duran Varlık Hesapları

250- ARAZİ VE ARSALAR
251- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
252- BİNALAR
253- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
254- TAŞITLAR
255- DEMİRBAŞLAR
256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259- VERİLEN AVANSLAR

MSUGT’de hesap planı açıklamalarında yer alan diğer maddi duran varlıklar ise 29.

Diğer Duran Varlık hesap grubu içerisinde bulunmaktadır.

Tablo 4: Tek Düzen Hesap Planında 29. Diğer Duran Varlık Grubunda Sınıflandırılan Maddi Duran Varlık Hesapları

294- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
297- DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
299- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Türlü sebeplerle işletme faaliyetinde kullanım ve satım olanağını yitirmiş olan maddi duran varlıklar ile diğer hesap gruplarında sayılan iktisadi kıymetlerin haricindeki varlıkların izlendiği ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanlar bu hesap grubunda sınıflandırılmaktadır.

MSUGT’de açıklandığı üzere duran varlıkların 25 nolu ve 29 nolu hesap gruplarından oluşmaktadır. 25 ve 29 kodlu hesap gruplarında bulunan hesap kalemleri içerikleri ile bu hesaplara dair işleyişler de aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Arazi ve Arsalar

MSUGT’de açıklanan hesap planı açıklamalarında yer aldığı üzere işletme adına kayıtlı arsa ve araziler bu hesapta izlenmektedir. İşletmeye ait bulunan arazi ve arsalar maliyet değerleri üzerinden Arazi ve Arsalar hesabının borcuna kaydedilir.

İktisadi işletmeye dahil bulunan her taşınmazın maliyet bedeliyle değerlendirileceği VUK 269’uncu madde gereğince hükmedilmiştir.

Diğer yandan, VUK’un 297’nci maddesine göre, ticari sermayeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın bina ve araziler vergi değerleri ile değerlendirilir.

Mezkur Kanun’da yer alan 314’üncü madde gereğince yıpranma payına boş arsanın ve boş arazilerin tabii olmayacağı hükmedilmiştir. Fakat maddenin devamında belirtilen ifadede amortismanına tabi olacak kısım “*Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;*”⁴dır.

⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 314.

Arazi ve arsalar, VUK hükümlerinden de anlaşılacağı gibi maliyet değeri ile iktisadi işletmenin aktifine kaydedilir.

Boş arsa ve boş arazide tükenme olmayacağı için ATİK değillerdir. Ancak bununla beraber amortismanına tabi tutulması gereken arazi ve arsalar kanun maddesi metninde açıkça belirtilmiştir.

Hesabın işleyiş şekli, işletme adına alınan arazi ve arsalar hesaba borç kaydedilir, bu varlıkların elden çıkarılmaları halinde ise hesaba alacak kaydedilmesi şeklinde olacaktır. Arsa veya arazilerin alınması sırasında meydana gelebilecek tapu, noter ve komisyon giderleri gibi tüm harcamalar arsa ve arazilerin maliyet bedeli ile kaydedilmesi esası açısından maliyet bedeline eklenebilecektir.

Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

251 kodlu bu hesap ise şirket çalışmalarının gerçekleşmesinin sağlanması ya da kolaylaştırılması için yer altı ve üstünde boşluk, su, toprak ve kayalar ile ayrılan alanların birbirine bağlanması amacı ile yapılmış olan; bağlantı, bölme, delme, kazı ile yapılan yer üstü ve yer altı düzenlemelerinden oluşmaktadır.

Bahsi geçen yapılan yapılar eğer henüz yapım aşamasında ise yapılan ödemeler öncelikle 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı ile izlenecektir. Tamamlanmış olan yapılara ilişkin tutarlar kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı alacaklandırılırken, 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri borçlandırılır. Kullanılmayan yapılara ait değerler ise bu hesaptan çıkarılmak üzere alacak kaydı yapılır. Değerlerin hesaplardan nasıl çıkarılacağına ilişkin örneklerle çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştır.

Yeraltı ve yerüstü düzenleri yıpranmaya maruz kalan varlıklar olmaları nedeniyle VUK Tebliğlerinin öngördüğü oranlarda amortismanına tabi tutulurlar. Amortisman bedelleri ise dönem sonlarında maliyet bedelleri üzerinden hesaplanır.

Binalar

İşletmenin sahip olduğu gayrimenkulleriyle bunlara ait ayrılmaz nitelikteki parçaların izlendiği tek düzen hesap planındaki hesap, 252 Binalar hesabıdır.

VUK'un 269'uncu maddesi içeriğinde Gayrimenkuller başlığı ile yer alan hüküm gereğince, işletmelere dahil olan bütün gayrimenkullerin maliyet değeri ile değerlendirileceği hükmedilmiş olup aşağıda maddeler halinde bulunan ATİKlerin de gayrimenkul gibi değerlendirileceği vurgulanmıştır.

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Gayrimaddi haklar,
- Gemi ve diğer taşıtlar,
- Tesisat ile makinalar.

Mezkur Kanun'un 270'nci maddede ise gayrimenkullere ait maliyet bedellerine, satın alış bedelinden ayrı olarak aşağıda detayına yer verilen giderlerin gireceği hükmedilmiştir.

“1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.”⁵

Bina işletme bünyesine dahil edildiğinde maliyet bedeliyle söz konusu hesabın borç tarafına intikal ettirilir. Şirket tarafından fabrikanın, binanın inşa edilmesi veya yaptırılmış olması ile Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında oluşan maliyet, inşaatın bitiminde ve kullanımına başlandığında 252 nolu Binalar hesabına borç olarak kaydedilir. Bununla beraber, bu hesapta bulunan varlığın iktisadi kıymetini artıran harcama olması halinde hesaba borç kaydı verilir.

Bina satımı ya da işletme bünyesinde kullanılmaması, gelecekte ekonomik bir fayda beklenmemesi gibi nedenlerle elden çıkarıldığında ise hesap alacaklandırılır.

Tesis, Makina ve Cihazlar

Üretim aşamalarında kullanımı gerçekleştirilen makine, cihaz, tesislerle bunlara ait eklenti ile üretim amaçlı kullanımı bulunan taşıma araç ve gereçlerin takip edildiği tek düzen hesap planında bulunan hesap, 253 Tesis Makina ve Cihazlar hesabıdır.

⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 270.

Daha önce de belirtildiği üzere VUK madde 269’da tesisat ve makinalar maliyet değerleriyle değerlendirilerek kayıtlara alınırlar. Maddi duran varlığın elde edilmesinde ya da değer artışı nedeniyle gerçekleşen ödemeler ile bu varlıklara müteferri bütün gider toplamlarını ifade eder.

İktisadi kıymetin ilk iktisabında ya da değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla alakalı olan bütün giderlerin toplamı maliyet bedelini ifade etmektedir.

Satın alınan varlıklar hesaba borç olarak maliyet bedel ile, çeşitli sebeplerle aktif hesap dışı kalmalarında ise hesabın alacağına aktarılır. İktisadi değer artırıcı özellikte gerçekleştirilen harcama tutarları maliyet bedeline dahil edilir. Bu harcamalar iktisadi kıymete yeni bir özellik katacak nitelikte ise varlığın kalan ömrü üzerinden amortisman ayrılır fakat yapılan harcama iktisadi kıymetin ömrünü uzatıcak nitelikte harcamalar ise bu harcamalara iktisadi kıymetin tabi olduğu amortisman oranı üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Taşıtlar

İşletme bünyesinde bulunan ve işletmeye ait taşıtların izlendiği hesap 254 Taşıtlar hesabıdır. Taşıt iktisap edildiğinde aktifleştirilerek hesabın borcuna, elden çıkarılması veya satışı sonucunda varlığın aktiften çıkması yoluyla hesabın alacağına kaydedilir.

Ulaştırma sektöründeki firmalarda, esas üretimde kullanımı bulunan taşıtlara ait toplam tutara bilanço dipnot bölümlerinde yer verilmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (“KDVK”) 30 maddesi hükmünce faaliyetleri tamamıyla ya da kısmi olarak binek otomobilin kiralanması ya da başka şekillerde işletimi olan işletmelerin bu hususta kullanmış oldukları otomobiller hariç olmak kaydıyla işletmenin sahip olduğu binek otomobilin alış faturasında v.b. bulunan KDV tutarı hesaplanan KDV tutarından indirilemeyecektir.

Binek otomobillerin alımında faturada gösterilen KDV tutarı, KDVK gereğince hesaplanan KDV tutarından indirilememesi nedeniyle maliyete eklenir.

Demirbaşlar

İşletme iştiğal konularının gerçekleştirilmesinde kullanılan ve faaliyetlerin sürdürülmesi aşamalarında tasarruf edilen büro malzeme ve makineleri gibi iktisadi kıymetlerin izlendiğı hesap, 255 Demirbaşlar hesabıdır.

Demirbaş olarak nitelendirilen bu eşyalar satın alınmaları halinde maliyet değerleri ile 255 Demirbaşlar hesabının borcuna kaydedilirken, bilançodan çıkarıldığında veya satıldıklarında hesaba alacak kaydedilerek muhasebeleştirilir.

VUK'un 313'üncü maddesinde demirbaşlar için her yıl belirlenen amortisman sınırı tutarı yer almaktadır. Kanun maddesi gereğince, bu tutarı ilgili yılda aşmayan demirbaş tutarları için amortisman hesaplamaya gerek bulunmaksızın döneme ilişkin kazancın tespit edilmesinde gider niteliğinde değerlendirilerek gider hesaplarına intikal ettirilmesi olasıdır.

İktisadi bütünlük oluşturan fakat adet, miktar bazında demirbaş sınırının altında kalan demirbaşlara da amortisman ayrılması uygun olacaktır.

Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan sınırlar dâhilinde 2020 hesap dönemi için KDV hariç 1.400,00 TL üzerindeki duran varlıklar için amortisman ayrılacak ve demirbaş hesaplarına kaydedilecektir. Belirlenen tutarın altında gerçekleşen demirbaş alımları ise direkt olarak gider hesaplarına alınabileceklerdir. Tüm yılların sonunda amortisman sınırları tebliğle belirlenip izleyen yıl başından itibaren uygulanmaktadır.

Tablo 5'te amortisman ve demirbaş sınırlarının detayına yıl bazında yer verilmektedir.

Tablo 5: Son 10 Yıl Nezdinde Amortisman ve Demirbaş Sınırı Tablosu

YILLAR	TUTAR
2020	1.400,00 TL
2019	1.200,00 TL
2018	1.000,00 TL
2017	900,00 TL
2016	900,00 TL
2015	880,00 TL
2014	800,00 TL

2013	800,00 TL
2012	770,00 TL
2011	700,00 TL
2010	680,00 TL

Diğer Maddi Duran Varlıklar

Önceki başlık altlarında tanımları bulunan maddi duran varlıkların kapsamı dışında bulunan ve kendi hesap gruplarında tanımlanmamış olan diğer MDV'lerin takip edildiği bir hesaptır.

256 Diğer MDV hesabının işleyişi, diğer maddi duran varlık hesaplarında da olduğu gibi varlıklar elde edinildiklerinde bu hesabın borcuna, elden çıkarılmalarında alacağına kaydedilir.

257 Birikmiş Amortismanlar

Faydalı ömürleri süresince maddi duran varlıklara ait yıpranma paylarının takip edildiği hesaptır.

257 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabı için VUK'un 313'üncü maddesinde işletme faaliyetlerinde bir seneden daha uzun kullanımı bulunan ve aşınma, yıpranmalara ya da kıymetten düşüğe maruz kalan gayrimenkuller ile 269'uncu maddede belirtilen gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymerin mefruşat, demirbaş, sinema filmi, alet ve edevata ait değerinin, VUK hükümleri gereğince itfa edilmesi amortisman mevzusunu meydana getirmekte olduğundan bahsedilmektedir.

Bilançoda pasif karaktere sahip hesaptır. Gider kalemlerine borç kaydı verilerek birikmiş amortisman hesabına alacak kaydı verilmesi sonucunda amortisman tutarları ayrılmış olur. Devri, satışı gerçekleştirilen, kullanımı sona eren MDV tutarı ise bahsedilen hesapta borç tutarı olarak kaydedilerek, varlığın ilişkin olduğu hesapta alacak tutarı olarak kaydedilir.

Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletme bünyesinde yapım aşaması henüz süren, tamamlandığı zamanda ait olduğu maddi duran varlık hesap kalemine aktarılan genel giderler, işçilik, ilk maddeler, malzemelerin

takip edildiği hesaptır. Endirekt olarak ya da direkt olarak bu hesaba giren harcama tutarları 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar kaleminde borç olarak gösterilir. Tamamlanmış bulunan yatırıma ilişkin tutarlar ilgili bulunduğu maddi duran varlık sınıfında yer alan hesabın borcuna kaydedilerek, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alacağına intikal ettirilir.

Verilen Avanslar

MSUGT'de bu hesap için, yurt dışı ya da yurt içinden işletme bünyesine katılmak üzere sipariş verilen maddi duran varlığa dair oluşan avans tutarlarının takip edildiği hesap olarak bahsedilir. Bununla beraber, siparişe ilişkin oluşan giderlerin de bu hesapta izleneceği ifadeleri yer almaktadır.

Ödeme yapıldığında 259 Verilen Avanslar hesabının borcuna kaydedilir, verilen avansa ilişkin maddi duran varlığın işletmeye teslimi halinde hesap alacaklandırılır.

Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar

İşletme bünyesinde kullanım ile satım olanakları muhtelif nedenler ile kaybeden duran varlık ve stokların takip edildiği 294 kodlu hesap Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabıdır. Bu nitelikteki amortismanla tabi iktisadi kıymetlere ilişkin değerler, içerisinde yer aldıkları hesap kalemlerinden alınarak söz konusu hesaba devredilir. Bu ATİKlerin bilanço dışına çıkarılmaları durumunda hesaba alacak kaydedilir.

Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

297 nolu hesap, 29 hesap grubunda bahsedilen MDV haricindeki diğer türlü maddi duran varlıkların takibinin yapıldığı hesaptır.

299 Birikmiş Amortismanlar

29 hesap grubu içerisinde bulunan ve ATİK'ler için ayrılan yıpranma paylarının takip edildiği 299 kodlu hesap kalemidir.

İşleyişi diğer birikmiş amortisman hesapları ile aynı şekildedir.

1.3. MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMLARININ TMS 16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

İki uygulamada bulunan MDV kavramına ilişkin hükümlerin incelemeleri doğrultusunda karşılaştırmaları yapılarak bahsi geçen karşılaştırmalar tablo ile daha anlaşılabilir hale gelmesi açısından aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Tablo 6 : Maddi Duran Varlıklar Kavramı, Kapsamı, Sınıflandırılmasının TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması

Karşılaştırma Kıstası	Türkiye Muhasebe Standardı 16	Vergi Usul Kanunu
MDV Tanımı	TMS- 16 da mevcuttur.	Direkt Vergi Usul Kanunu maddelerinde bulunmamaktadır. MSUGT’de detaylı olarak tanımlanmıştır.
MDV Tanımlama Uyumluları	Mevcuttur. Bu tanımlar, MSUGT’de yer alan tanımlar ile de uyumlu olduğu görülmektedir.	Fakat MSUGT’de yer alan tanım TMS 16 ile uyumlu olduğu görülmektedir.
Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması	TMS 16 paragraf 37’de işletme iştigal konularında benzer kullanımı olan ve benzer nitelikteki maddi duran varlıkların MDV sınıfını oluşturacağı belirtilmekle birlikte ayrı sınıflarda yer alan duran varlıklardan örneklere yer verilmiştir. Genel itibarıyla bir sınıflama yer almamaktadır. Örnek sınıflamalar MSUGT’de yer alan hesap grupları ile uyumludur.	MSUGT’de sınıflandırma genel hatları itibarıyla hesap adı bazında yer almaktadır.
Arsa, Arazi, Yer Üstü Düzenleri, Yer Altı Düzenleri, Demirbaş, Bina, Taşıt, Tesis ve Makina	Paragraf 37’de çoğu örnek belirtilmekle birlikte maddi duran varlık kapsamında kabul edilmektedir.	Maddi duran varlık kapsamında kabul edilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU'NDA ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRMASI

Çalışmanın bu bölümünde, çalışmanın ilk iki bölümünde yer verilen açıklamalar dikkate alınarak 213 sayılı VUK'ta ve TMS 16'da yer alan maddi duran varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin hükümler ışığında, elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin her iki uygulamaya göre incelemeler ve analizler yapılarak bu incelemelere ilişkin olarak karşılaştırmalar yapılmıştır.

2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16 ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Bu alt başlıkta, maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılmaları ile ilgili TMS 16 hükümlerine yer verilmiştir.

Maddi duran varlığın işletme tarafından;

- satılması,
- devredilmesi,
- kullanımından gelecek dönemlerde iktisadi yarar beklenmemesi durumlarında ya da kullanılamayacak durumda olması

sebebiyle elden çıkarılır. Maddi Duran Varlık Standardı hükümlerinde elden çıkarılan maddi duran varlıklara ait defterlerde bulunan kayıtlı değer bahsedilen durumlarda bilanço dışı bırakılabilmektedir.

İşletmenin, aktifinde bulunan MDV kalemini hangi koşullarda, hani şekilde bilanço dışı bırakacakları ve bunu hangi şekilde kayıtlarından düşecekleri konusu doğrudan, TMS 16'nın 67, 68, 68A,69,70,71 ve 72'nci paragrafları arasında hüküm altına alınmıştır.

TMS 16 paragraf 67'de maddi duran varlığa ait defterde yer alan kayıtlı bedelinin

- Elden çıkarılması halinde ya da

- Kullanımı veya elden çıkarılması halinde ileriki dönemlerde iktisadi fayda beklenmemesi durumlarında finansal durum tablosunun dışında bırakılacağı hükmedilmiştir.

Başka türlü bir ifadeyle MDV satıldığında, işletme için kullanılamaz duruma geldiğinde finansal durum tablosunda yer alan işletme aktifinden çıkarılması gerekmektedir. Söz konusu kalemler bilanço dışı bırakılırken bununla birlikte bu kalemler için ayrılan amortisman uygulamasına da son verilmelidir.

Paragraf 68'de vurgulandığı üzere maddi duran varlığa ilişkin değer finansal durum tablosu dışında bırakılması nedeniyle kaynaklanan kayıp ya da kazanç tutarı ilgili değer finansal tablo dışı bırakılması esnasında TMS 17 başka şekillerde satım ve geri kiralama gerektirmiyorsa gelir tablosunda yer alır. Maddi duran varlık finansal durum tablosunun dışında bırakılmasıyla oluşan kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Buradaki kar veya zarar, 71'inci paragrafta da belirtildiği üzere varlığın defter değerinin varlığın elden çıkartılmasından kaynaklanan net tahsilat tutarı ile kıyaslanmasıyla hesaplanır. MDV'ye ait defterde kayıtlı bulunan değer, net hasılat tutarından küçük ise kar meydana gelmiş, fazla ise zarar doğmuş sayılmaktadır.

Ancak, işletme maddi duran varlığı kiralama amacıyla elinde bulundurup sürekli bir şekilde satıyor ise, bu varlığın kiralama gayesinin bittiği ayrıca söz konusu varlıkların satış amacı ile elde bulundurulmuş varlığa dönüştüğünde, ilgili varlıkları defter değeri ile stok hesaplarına aktarır. Bahse konu varlığın satış işleminden kaynaklanan tutar, TMS 18 hükümleri gereğince hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

İşletme aktifinde bulunan maddi duran varlık kalemine ait tutarın elden çıkarılışı finansal kiralama, bağış ve satım yoluyla yapılabilir. Elden çıkarım tarihi belirlenmesinde, TMS 18 gereğince mevcut bulunan muhasebeleştirme hükümleri uygulanır.

TMS 17 hükümleri, satılarak tekrar kiralama işlemi yolu ile maddi duran varlığın elden çıkarılmasında uygulanmaktadır.

Standartta paragraf 70'te yer aldığı üzere ise maddi duran varlığa ilişkin defter değerine bu kıymete ait bir parçası için katlanılan yenileme maliyeti eklenmesi halinde; yenilenmiş

parça ayrı olarak duran varlıktan itfa edilmesi veya edilmemesi göz önünde bulundurulmaksızın yenilenen parçaya ait defterde yer alan değer bilanço dışında bırakılmaktadır. Yenilemeye konu olan bu parçaya ait maliyetin hesaplanamaması durumunda ise, parça yenileme anında katlanılan maliyet yenilenen parça edinildiğindeki veya inşa edildiğindeki maliyetin göstergesi olarak işletme tarafından kullanılabilir.

Maddi duran varlığın bilanço dışında bırakılması sonucunda oluşan kayıp veya kazanç mevcut ise varlığa ilişkin defterde kayıtlı değeri ile varlığın finansal durum tablo dışı kalması dolayısıyla meydana gelen net tahsilatın farkı şeklinde tespit edilir.

Tablo 7:Maddi Duran Varlığın Finansal Durum Tablosu Dışında Bırakılması Dolayısıyla Oluşan Kayıp veya Kazancın Belirlenmesi

Net Tahsilat > Varlığın Defter Değeri ise; Kazanç/Kar
Varlığın Defter Değeri > Net Tahsilat ise; Zarar /Kayıp

72'nci paragrafta belirtildiği üzere maddi duran varlığın elden çıkarılması dolayısıyla oluşan alacak tutarları öncelikle gerçeğe uygun değerle muhasebe kayıtlarına intikal ettirilir. Bilanço dışı bırakılan maddi duran varlığa ilişkin alacakların ileriki bir tarihte ödenmesi durumunda, alacak tutarı öncelikle peşin fiyat eşdeğeriyle muhasebeleştirilir. Alacağa ilişkin nominal değerle başlangıçtaki peşin fiyat eşdeğer arasında bulunan uyumsuzluk tutarı, TMS 18 hükümleri uyarınca alacak üzerinden elde edilecek bileşik getiriyi yansıtacak biçimde finansal tablolarda faiz geliri şeklinde yer alır.

TMS 16 hükümlerinden anlaşılacağı üzere maddi duran varlığın işletme tarafından satılması, devredilmesi, gelecekte ekonomik yarar beklenmemesi veya kullanılmayacak durumda olması durumunda bilanço dışı bırakılır. Bilanço dışı bırakılacak maddi duran varlıktan kaynaklanan kayıp ya da kazancın belirlenmesi ise net tahsilat ve defter değeri arasındaki fark üzerinden yapılmaktadır.

Maddi duran varlıklar, hurdaya çıkarılmışsa ve kullanımdan kaldırılarak satış amaçlı olarak sınıflanmışsa, bu varlıklar için amortisman ayırmaya son verilir. Bu varlıkların aktif değerleri ile birikmiş amortisman tutarları arasında bulunan tutar kar ya da zarar olarak dikkate alınır. Fakat maddi duran varlık tamamıyla kullanılmaz durumda değil

ayrıca kullanım dışı kaldığında itfa olmamışsa, bu varlıklar için amortisman ayrılmaya devam edilir. Maddi duran varlığın bir parçası yenilendiğinde ve yenileme maliyeti de maddi duran varlığın defter değerine ilave edildiğinde, yenilenen parçaya ait defterde kayıtlı olan değer bilanço dışında bırakılır.

Maddi duran varlığın satışından meydana gelen kar ya da zarar olağan gelir ve kar ya da olağan gider ve zarar olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlık vadeli olarak satıldığında, alacak peşin değeriyle muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değeriyle peşin değeri karşılaştırıldığında mevcut bulunan fark tutarı ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

TMS 16 hükümleri gereğince elden çıkarılan varlığın vadeli satışı söz konusuysa, dönem dışındaki ileriki döneme ilişkin gerçekleşen gelir tutarı, içinde bulunulan dönemde gelir olarak dikkate alınmayıp, vade gelip gerçekleştikçe TMS 18'e göre faiz geliri şeklinde gelir tablosu hesabı ile ilişkilendirilecektir.

Maddi duran varlığın satışından ortaya çıkan kar ya da zarar olağan gider ve zarar ya da olağan gelir ve kar olarak muhasebeleştirilir. Net tahsilat tutarı varlığın defter değerinden büyük ise satıştan kar elde edilmiş olacak ve kar tutarı 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar'a, kıymetin defter kayıtlarında yer alan net değeri, net tahsilat tutarından fazlaysa satış işleminden zarar doğmuş olacaktır ve zarar 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabında izlenecektir. Elde edilen kazanç, Yurt Dışı Satışlar, Yurt İçi Satışlar, Diğer Gelirler gibi satış hasılat hesaplarında sınıflandırılmayacaktır.

2.2.VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MADDİ DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

İşletme bünyesinde bir seneden daha uzun bir süre ile işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için kullanılan maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması sadece birtakım sayılan zati durumlarda meydana gelir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılma nedenleri arasında

- yenileme,
- maddi duran varlığın kullanılmaması,
- maddi duran varlığın ekonomik ömrünü tamamlamış olması

bulunmaktadır.

ATİKlerin satışı durumunda bilanço dışı kalma hususuna yönelik hükümler Vergi Usul Kanunu'nda mevcuttur. "Amortisman Tabi Malların Satılması" başlığı bulunan VUK madde 328 içeriğinde, ATİKlerin satışı doğrultusunda bilanço dışı kalması durumuna yönelik hususlar yer almaktadır.

2.2.1.Vergi Usul Kanunu Madde 328 ve Madde 329 Kapsamında Satılarak

Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Hususlar

VUK 328'inci maddesinde ATİK'in satışı durumunda alınan tutarla varlığın, maliyet değerinden birikmiş amortismanları düşülerek bulunan değer (defter değeri) kıyaslanarak, hesaplanan fark doğrudan gelir tablosuna kar veya zarar hesaplarına aktarılır. Yer verilen vergi mevzuatı hükmü gereğince, ATİK'in satışı halinde tahsil edilen bedelle söz konusu kıymetin defterde kayıtlı bulunan değeri arasında mevcut olan fark, eğer satıştan elde edilen bir kar söz konusu ise kar hesabına ve eğer satıştan zarar oluşuyorsa fark, zarar hesabına geçirilmesi uygun olacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutmakta olan mükellef ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetin satışından kaynaklanan farkı, hasılat veya gider olarak defter kayıtlarına intikal ettirecekleri aynı maddede belirtilmiştir.

Önceden amortisman ayrılan iktisadi kıymetlere ait değer, ayrılan amortismanların varlığın maliyet değerinden azaltılması sonrasında oluşan meblağ olduğu yine aynı maddede ifade edilmiştir. Ayrıca mezkur maddede devir ve trampanın satış hükmünde olduğu da vurgulanmaktadır.

VUK'un 328'inci maddesinin devamında şu hükümlerden bahsedilir: İktisadi kıymetin yenilenmesi, işin esasına nazaran zorunlu bulunması ya da bu konuda işletme yöneticilerince karar verilmesi ve harekete geçilmesi halinde satış nedeniyle elde edilen kar, yenilemede katlanılacak bedelleri karşılması için, geçici olarak pasif hesap nezdinde en fazla üç yıl süreyle izlenebilir. Bahsedilen süre zarfında kullanılmayan kar tutarı üçüncü yıla ait vergi matrah tutarına ilave edilir. Üç yıllık süre içerisinde, işletme tasfiyesi, işin devri ya da terki hallerinde mevcut bulunan bu karlar ilgili yılın matrah tutarına eklenecektir. Yenilenen varlığın ilk elde edilmesinde oluşan kar, yeni varlık için ayrılacak

olan amortisman tutarından düşölerek mahsubu gerçekleştirilir. Mahsup işlemi gerçekleşmesi sonrasında da itfa edilmeyen kalan değerin amortisman tutarından mahsup edilmeye devam edilir.

Mezkur Kanun'da 329'uncu madde hőkümlerinde ise, su basması, sel, deprem v.b. afetler dolayısıyla tamamıyla ya da kısmi olarak ziyan olan ATİKler adına elde edilen sigorta tazminatları, varlıkların defter değerinden büyük veya küçük olması halinde fark zarar ya da kar hesabına geçirileceği ifade edilmiştir.

Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerine istinaden vergi mükelleflerine sağlanan vergiyi bir erteleyiş şekli olarak yenileme fonu uygulaması belirtilebilir. İktisadi değerlerin satışında ya da hasara uğraması durumunda sigorta acentelerinden tahsil edilen tazminatlar neticesinde meydana gelen karların VUK 328 ve 329. maddeleri hőkümleri gereğince, gelecek yıllara ötelenmesi ya da yatırımlara dönüştürölmesine olanak sağlayan işleyiştir.

Yer verilen madde hőkümünde yer aldığı üzere yenileme fonundan yararlanılabilmesi için temel koşul kıymetin yenilenmesi hususunun işin mahiyeti gereğince zorunlu olması ya da şirkette bulunan yöneticilerce karar verilmiş ve teşebbüsse geçilmiş olması gerekmektedir. Bu bağlamda iktisadi kıymet yenilemesinin işletme açısından zorunlu olması ya da yenilemeye karar verilmiş olması hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda yenileme fonundan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Aşağıda maddeleri halinde verilen beş temel şart yenileme fonu ayrılabilmek için gerekli görölmektedir:

- Yenileme fonu kapsamında elde edilen karın üç yıl içerisinde kullanılması gerekmektedir.
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler sadece, fondan yararlanabilir.
- Yenileme amacıyla satılan MDV'den elde edilen kar, aynı özelliklere haiz ve işletme bünyesinde aynı amaçlarla kullanılacak varlık alımı için kullanılabilir.

- Yenilemeye konu olan varlık için hesaplanan yıpranma payı, yenileme fonunda yer alan tutardan mahsup edilmektedir.
- İşletmede, işletmeyi yönetenler tarafınca kurul kararı verilmesi koşulu, satılan varlığın yenilenmesi işletme faaliyeti için zorunlu ise aranmayabilecektir.

Bu durumda iktisadi kıymetin satışından kaynaklanan kar tutarı, yenileme için katlanılan giderleri karşılamak üzere, bilançoda bir pasif hesapta (549 Özel Fonlar Hesabı) geçici olarak maksimum üç yıllık süre ile mevcut bulundurulabilir. Ekonomik değerlerin yenilenmesi amacıyla pasifte geçici olarak takip edilen karlar, üç yıllık süre zarfında kullanılmayan fon tutarı ise son yılın vergi matrahına eklenecektir. Pasif hesapta takip edilen söz konusu kar tutarı, üç yıllık süre içerisinde işletme tasfiye halinde olursa, işin devri veya terki gerçekleşirse, ilgili yıla ait vergi matrah toplamına eklenecektir.

Yenileme fonu uygulanabilirliği açısından satışa konu olan ve bununla birlikte satış sonucu oluşan karı yenileme fonunu teşkil eden duran varlık ile yerine yenisi edinilen duran varlık aynı niteliklere haiz olmalıdır. Fon yalnızca, bilanço esasına göre defter tutan mükellef tarafından kullanılabilir. Yenileme fonu, kar yedeği mahiyetinde olmakla birlikte 549 Özel Fonlar hesabı bilançoda kar yedekleri hesap grubunda yer almaktadır.

Yenileme amacıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetin satışından doğan kar tek düzen hesap planı uyarınca 549 Özel Fonlar Hesabı'na alacak olarak kaydedilir. Bu hesapta tutulan yenileme fonu alınan yeni iktisadi kıymet için ayrılacak amortismanlarına mahsup edilerek kullanılır. Bu mahsup işleminin tamamlanması sonucunda, itfa edilememiş olarak kalan değerler için normal amortisman uygulamasına devam edilerek cari yıl amortisman giderine eklenir. Satışı gerçekleştirilecek iktisadi kıymet ve birikmiş amortismanları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş ise enflasyon düzeltme farkları satış karının tespitinde dikkate alınacaktır.

Yıpranma payı fondan mahsup edilmiş olan kıymetin satışı gerçekleştiğinde satıştan kaynaklı kar hesaplanır iken, birikmiş olan amortismanlar normal biçimde dikkate alınır. Fakat bununla birlikte, bu karın yenileme fonuna tekrar kaydedilmesi hususu olasıdır.

İşletme sattığı maddi duran varlığın yerine üç yıl içerisinde yenisini almaz veya alamaz ise 549 Özel Fonlar hesabında izlenen yenileme fonu üçüncü yılın vergi matrahına

eklenmek üzere gelir tablosu hesabı olan 679 Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına aktarılır.

İşletmeler, enflasyonun olduğu bir ortamda vergi erteleme fırsatından yararlanmak için “yenileme fonu” ayırmayı tercih etmektedirler. Böylece vergi avantajı elde edilmiş olur.

Enflasyon oranı yükseldikçe, ertelemenin işletmeye sağladığı vergi avantajı da artmaktadır. Piyasa koşullarında deflasyon meydana geldikçe ise de vergi avantajı azalmaktadır.

Yenileme fonu kapsamında tahsis edilen ve iktisadi kıymetin yenilenmesi amacıyla pasifte geçici olarak takip edilen kar tutarları, üçüncü yılın matrahına üç yıllık süre zarfında kullanılmamış ise eklenir. Bu hususta yenileme fonunun kullanım süresindeki üçüncü yılın hangi yıl olacağı konusunda danıştay kararları ve Maliye Bakanlığı özelgeleri arasında görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

VUK 328’inci maddesinde “...Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.”⁶ ifadesi yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın konu ile ilgili vermiş olduğu özelgeler mevcuttur. Nitekim Bakanlık tarafından verilen bir özelgede “...Aktifinize kayıtlı akaryakıt tankerlerinin satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği yılın dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç üçüncü yılın son günü itibarıyla, yani 2012 yılında yapılan satıştan elde edilen karın en geç 2014 yılı sonuna kadar, 2013 yılında yapılan satıştan elde edilen karın ise en geç 2015 yılı sonuna kadar kullanılması, üçüncü yılın son gününe kadar kullanılmamış olması halinde ise üçüncü yılın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.” denilmektedir.

Özelgede yer alan Maliye Bakanlığı görüşüne üç yılın başlangıç yılı satışın gerçekleştiği yıl da dahil olmak üzere üç hesap yılıdır. Bakanlık burada konu hakkındaki soru işaretlerini özelgeler yoluyla gidermeye çalışmış ve kanundaki ifadede herhangi bir düzenleme yoluna gitmemiştir. Özelgede yer alan ifadeler açıktır. Örneğin; yenileme

⁶ Vergi Usul Kanunu Madde 328.

amacıyla 2017 yılında satılan iktisadi kıymet için ayrılan yenileme fonu eğer yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılmaz ise 2019 yılının kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekecektir.

Danıştay tarafından konu hakkında verilen bir çok karar neticesinde ise, yenileme amacıyla satışı gerçekleştirilen iktisadi kıymete ilişkin elde edilen karın yenileme fonu olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve bu fonun geçici bir pasif hesaba intikal ettirildiği yılı (satış yılını) takip eden üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerektiği yönündedir.

Konuya emsal olarak Danıştay 4'üncü Dairesi'nin davaya ait karar özetinde ise "*Yenileme fonu uygulamasındaki üç yıl deyiminden üç hesap dönemi değil üç yıl pasifte tutulmanın anlaşılması gerekeceği ve 1987 yılında satılan ve karı yenilemede kullanılan iktisadi değerlerin satış karınının 1990 yılı karına ithal edilmesi gerektiği*" ifadeleri yer almaktadır. Karar özetine göre üç yıl olarak belirtilen süre başlangıcı satış tarihi değil değerlemeye esas günden itibaren hesaplanması uygun olacaktır. Diğer bir ifade ile ATİK'in satışının gerçekleştiği seneyi takip eden üç tam yıl esas alınmıştır.

Yukarıda yer verilen özalgede yer alan görüş ve Danıştay tarafından verilen karar neticesinde Maliye Bakanlığı görüşünde belirtilen yönlerden dolayı geçerli olduğunun kanaatindeyiz.

2.2.2.Maddi Duran Varlığın Satış İşlemi Dışında Bilanço Dışı Bırakılmasına İlişkin İlişkin Hususlar

Maddi duran varlıklar, bazı durumlarda satışı gerçekleştirilmeden veya fevkalade amortisman şartları da bulunmadan, ekonomik ömürlerinin sonunda bilanço dışı irakılabilirler. Faydalı ömür tükenmeden, maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasını Vergi Usul Kanunu, fevkalade amortisman şartlarının oluşması haricinde, kabul etmediği için bunlar atıl bırakılan maddi duran varlık kabul edilmektedir.

Bölümde, faydalı ömür dolduktan sonra bilanço dışı bırakılması konu edilecektir.

İşletmeler, bir yıldan daha fazla süreli kullanılmak üzere aktifinde bulunan maddi duran varlıklara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür süresince, amortisman ayırmaya devam ederler. Bununla birlikte bu süre itfa edilmiş olmasına rağmen, yine de

işletmede varlıklar kullanılmaya devam ederler ve kullanıldıkları süre boyunca da bilanço kayıtlarında yer alırlar.

Ekonomik ömrünü tamamlamış olan varlığın, işletmede halen fiilen kullanılması söz konusu olmayabilir. Ekonomik ömrü dolan iktisadi kıymet, işletmeye ekonomik yarar sağlamaz hale geldiyse işletme aktifinden çıkarılabilir. Örneğin, on beş yıl önce işletme aktifine kaydı gerçekleştirilmiş, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan amortisman listesinde demirbaş niteliğindeki amortisman oranı %25 kabul edilen bilgisayarların bu sürede ekonomik ömrünü tamamlamış olması ve günümüzde işletmede halen kullanılması düşünülemeyecektir. Bununla birlikte bu duran varlığın ekonomik değeri olacağı tartışmalıdır.

İşletme kayıtlarının gerçeği yansıtması açısından ve muhasebenin temel kavramlarından biri olan“özün önceliği” kavramı gereğince de, işletmeye ekonomik fayda sağlamayan ve faydalı ömrünü tamamlamış olan varlıklara ait aktif değerlerin ve birikmiş amortisman tutarlarının kayıtlardan ve sabit kıymet listelerinden çıkartılması daha uygun olacak ve mevcut durumu daha iyi yansıtacaktır. Böylece söz konusu varlıklar, tamamıyla bilanço dışına çıkartılabilirler.

İşletmede ekonomik ömrünü tamamlamış aynı zamanda kullanılmayan veya ekonomik bir fayda sağlanması beklenmeyen varlığa ilişkin değerlerin bilanço dışı bırakılması, hesapların ters kaydı ile mümkün olmaktadır.

Özellikle üretim işletmelerinin sabit kıymet listelerinde yıllar itibarıyla kullanılan ve ekonomik ömrünü tamamlamış fakat kullanımına devam edilen bir çok makina bulunmaktadır. Bu makinalar değerini yitirerek işletme bünyesinde kullanılmayacak hale geldiklerinde izlendiği maddi duran varlık hesaplarında yer alan değerlerinin ters kayıtları ile bilanço dışına çıkarılmaları mümkün olmaktadır.

Hesap planında karışıklık yaşanmaması adına ekonomik ömrünü tamamlamış, işletmede kullanılmayan ve değerini yitirmiş makinalara ilişkin 253 Tesis Makina Cihazlar hesabında yer alan tutarların, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabının borcuna, makinalara ait birikmiş yıpranma payı tutarlarının ise 299 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabının alacağına intikal ettirilmesi uygun olacaktır.

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı içerisinde bulunan bu makinaların hurda olarak satışa çıkarılması ve neticesinde hurda mahiyetinde satılmalarının durumunda hurda satışına ilişkin bedel, 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar'ın alacağına kaydedilerek gelir tablosunda arızı gelirlerin takip edildiği bu hesapta yer verilir.

Vergi mevzuatında, yukarıdaki işlemlerin hangi şekilde yapılacağını düzenleyen doğrudan hükümler bulunmamaktadır.

Ancak, gerçekten de hiçbir değer taşımadığı herkesçe kabul görebilecek derecede küçük değerler (örneği verilen bilgisayar gibi) için işletme yöneticilerinin aldığı karar doğrultusunda düzenleyeceği tutanak, tevsik edici belge olarak sunulmak üzere yeterli olabilir. VUK madde 3 içeriğinde yer alan vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ait muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı ifadesinden yola çıkılarak , bahsi geçen tutanağın yeterli olacağı kanaatindeyiz.

Diğer yandan, bilanço dışı bırakılacak varlık, daha değerli bir makine v.b. bir iktisadi kıymet ise ve de değerinin olup olmadığı tartışılabilir durumda olan bir varlık ise, bu varlığın bilanço dışı tutulabilmesi açısından gelir idaresine ve ilgili yerlere başvurularak varlığın değer tespiti sonrası sökülüp, fotoğraflar v.b. ile tevsik edici belgeler ile işletmeden fiziken çıkartılması ve kayıtlardan düşülerek bilanço dışı bırakılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Katma Değer Vergisi Kanunu ("KDVK") 17'nci maddesi 4/g fıkrası gereğince, "*metal, plastik, lastik kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi*" KDV istisnası kapsamında bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddede, "*İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.*" hükümleri bulunmaktadır.

Öte yandan, vergiye tabi olmayan ya da vergiden istisna edilen hizmetin ifası ve malın teslimiyle alakalı alım faturalarında gösterilen ya da bu mal, hizmetlerin maliyeti içerisinde bulunan KDV tutarının indirim konusu edilemeyeceği mezkur Kanun'un 30/a maddesince hükmedilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı KDV Uygulama Genel Tebliği'nde, KDV madde 30'da yukarıda detayına yer verilen imalat artık tesliminin KDV'den istisnası kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Belirtilen artıkların işletmenin esas üretim faaliyetini teşkil etmemesi sebebiyle bu atıklar için gelir vergisi ve kurumlar vergisi hükümleri gereğince bu atıklara maliyet ilave edilmemektedir. Bu bağlamda bahsi geçen artıklar nedeniyle yüklenilmiş KDV tutarından da söz edilemeyecek olması nedeniyle teslim döneminde artıklara ilişkin yüklenilen KDV hesaplanarak döneme ilişkin KDV Beyannamesinin İlave Edilecek KDV bölümünde beyanına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabın takibi gerçekleştirilen izlenen ve satılmak üzere hurda mahiyetine çıkarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı, KDVK madde 17 gereğince KDV istisnası kapsamında bir teslim olarak nitelendirildiğinden, teslim sırasında oluşturulan fatura üzerinde KDV'ye yer verilmesine lüzum bulunmamaktadır.

Öte yandan, iktisadi kıymet hurda niteliğinde satışının gerçekleştirilmesi ayrıca bu işlemin KDV istisnası kapsamında bir işlem olması nedeniyle KDVK madde 30 uyarınca iktisadi kıymete ait alım esnasında yüklenilmiş olan KDV indirilememektedir.

Bu sebeple ATİK'in ilk iktisabında ödenen ve söz konusu dönem içinde indirilen KDV tutarına uygulanan oranın satışı gerçekleşen maddi duran varlık değerine uygulanmasıyla bulunan tutarın, indirilemeyen KDV'ye dönüşmesi sebebiyle satımın ilgili olduğu KDV KDV beyannamesi üzerinde Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi tutarına eklenerek indirim konusu yapılan tutardan geri çekilecektir.

Makinaların hurda olarak satışa çıkarılması ve neticesinde hurda mahiyetinde teslimleri kapsamında KDV'den istisna fatura düzenlenebileceği kanaatindeyiz. Ayrıca hurdaya ayrılan makinaların satışının gerçekleşmesi durumunda KDV'siz gerçekleştirilecek olan hurda teslimleri nedeniyle makinaların ilk iktisabında yüklenilen KDV dolayısıyla KDV düzeltilmesi yapılmasının söz konusu olacağı kanaatindeyiz.

Öte yandan, Türk vergi mevzuatında varlığın bilanço dışı bırakılması finansal kiralama ile oluyorsa, bu konuda Vergi Usul Kanunu' nun 328'inci maddesi değil, konunun ayrıca

ele alındığı “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme” başlıklı mükerrer 290’ıncı maddenin hükümleri geçerli olmaktadır. Fakat, bu düzenleme tezin kapsamı dışında olduğu için ayrıca incelenmemiştir.

2.2.3.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Hususlar

MSUGT’nin Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarında maddi duran varlık kalemleri hesap bazında tanımlanmış bulunup elden çıkarılacak maddi duran varlıklar hesabının tanımı ayrıca belirtilmiştir.

Hesap planı açıklamalarında 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı, firmada kullanımıyla satım olanağını çeşitli sebeplerle kaybeden stoklar ve duran varlıkların takibinin yapıldığı hesap olarak belirtilmiştir.

Elden çıkarılacak olan maddi duran varlıkların muhasebesel kayıt düzeninde kullanılacak hesap ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği yine aynı bölümde yer almaktadır.

Satış olanağını ve işletmede kullanım niteliğini çeşitli sebeplerle kaybeden MDV ait olduğu maddi duran varlık sınıfındaki hesabı borcundan çıkartılarak 294 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar hesabının borcuna dahil edilir; elden çıkarıldıklarında ise hesap kapatılır.

İşletme faaliyetleri doğrultusunda kullanımı gerçekleştirilen bir duran varlığın faaliyetlerde kullanılmaması halinde, bu iktisadi kıymet maddi duran varlık hesaplarındaki ilgili hesapta izlenemeyecektir. Söz konusu maddi duran varlığın 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı altında izlenmesi gerekmektedir. Bahsi geçen MDV’nin amortisman tutarı ise mevcut bulunduğu 257 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabına borç kaydedilerek, 299 kodlu Birikmiş Amortismanlar (-) hesabının alacağına kaydedilecektir. MDV için mevcut amortisman uygulaması sürdürülecektir.

2.2.4.Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması Esnasında Kullanılan Hesaplar

İktisadi kıymet ilk iktisap edildiği esnada aktifte bir maddi duran varlık sınıfına ait hesabın borcuna kaydedilir.

213 sayılı VUK'ta 315'inci maddesinde Maliye Bakanlığı nezdine verilen yetki gereğince ATİK için uygulanması gereken faydalı ömürleri "Faydalı Ömür ve Amortisman Listesi" ile tespit edilerek bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 333 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin ekinde bulunan "Amortisman Listesi"nde belirtilmiştir.

İşletmeye alınan iktisadi kıymet için dönemler itibarıyla iktisadi kıymet için geçerli olan, yukarıda detayına yer verilen tebliğ eklerinde yer alan amortisman listelerindeki amortisman oranına göre amortisman ayrılacaktır.

İşletmeler sahip oldukları maddi duran varlıklarını herhangi bir sebepten dolayı satabilirler ve bu satış gerçekleştikten sonra üç durum söz konusu olur. Bunlar ise bu işlemde kar olması, zarar olması ve herhangi bir kar ya da zarar olmaması durumlarıdır.

İşletmede iktisadi kıymetin elden çıkarılması durumunda iktisadi kıymetin maliyet değeri izlendiği aktif hesabın alacağına kaydedilir. Ayrılan amortisman tutarları diğer bir deyişle maddi duran varlığa ilişkin birikmiş amortisman tutarı ise 257 Birikmiş Amortismanlar (-) hesabının borcuna intikal ettirilir.

ATİK'in satışı halinde işletme defterinde kayıtlı olan değeriyle satım değeri arasında fark olabilmektedir. Türk vergi sisteminde ve tek düzen hesap planı çerçevesinde mevcut uygulamada, bu fark işletme lehine gerçekleşiyor ise doğrudan gelir tablosu ile ilişkili 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar'ın alacak tarafına kaydedilirken, aleyhe gerçekleşiyorsa bir başka gelir tablosu hesabı olan 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabında izlenir. Maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılması işletmenin olağan faaliyeti dışında bir gelir ya da gider unsuru olduğundan söz konusu hesaplar kullanılmaktadır.

Maddi duran varlığa ait maliyet değerinden, satım anında birikmiş amortismanlar hesabında kayıtlı bulunan söz konusu maddi duran varlığa ait amortisman tutarı düşülerek net defter değeri bulunmaktadır.

Tablo 8: Net Defter Değeri Formülü

$\text{Net Defter Değeri} / \text{Net Aktif Değer}$ $= \text{Maddi Duran Varlık Maliyet Değeri} - \text{Maddi Duran Varlığa Ait Birikmiş Amortismanlar}$
--

Maddi duran varlık satışı esnasında ulaşılan net defter değer ile satış tutarı eşitse işlem den kaynaklı kar ya da zarar bulunmamaktadır. Net aktif değer in, satış tutarından az olması halinde kar, fazla olması halinde ise zarar meydana gelecektir. Bu durumda kâr elde edilmesi halinde tutar, arızı nitelikte bir gelirden dolayı oluşacağı için Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kar lar'a alacak, zarar meydana geldiğindeyse Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabında borç olarak arızı nitelikte bir giderden dolayı kaynaklanacağı için intikal ettirilir.

2.3.ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS 16 VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI

Çalışmanın önceki bölümlerinde TMS 16 ve Türk vergi sistemine göre, işletmede maddi duran varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin hükümler incelenmiştir. Mevcut iki uygulamada yer alan hükümlerin incelemeleri doğrultusunda karşılaştırmaları yapılarak söz konusu karşılaştırmalara bir ek tablo ile vurgu yapılmıştır. Düzenlemelerde bulunan hükümlere ışığında varsayımsal örneklere yer verilerek bu örnekler üzerinden karşılaştırmalı tablo oluşturularak konu izah edilmeye çalışılmıştır.

2.3.1.TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlığın Satışı ile Elden Çıkarılması

İşletmeler maddi duran varlıklarını çeşitli nedenlerle elden çıkartırlar ve bu varlıklara ilişkin değerleri bilanço dışı bırakma olanakları her iki uygulamada da mevcuttur. Bunlardan bir tanesi varlığın satılarak bilanço dışı bırakılmasıdır.

Türk vergi sisteminde, işletmede amortisman a tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde yapılacak işlemler Vergi Usul Kanunu madde 328 içeriğinde ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

VUK 328'inci maddesinde ATİK'in satışı durumunda alınan tutarla varlığın, maliyet değerinden birikmiş amortismanları düşülerek bulunan değer (defter değeri) kıyaslanarak, hesaplanan fark doğrudan gelir tablosuna kar veya zarar hesaplarına aktarılır. Defter değeri, alınan bedelden daha büyük ise zarar, daha küçük ise kar elde edilmektedir.

Türk vergi mevzuatına göre, satıştan elde edilen kar işletme tarafından istendiği durumda, yine bu madde de belirtilen koşullar ile gelir tablosuna aktarılmak yerine, pasifte özel bir hesapta (549 Özel Fonlar) “Yenileme Fonu” olarak da üç yıl izlenebilecektir. Bu fon, üç yıl içerisinde yenilenen maddi duran varlıkların amortismanından mahsup edilerek yok edilecektir. Üç yıl içerisinde kullanılmayan fonlar son yılın vergi matrahına dahil edilecektir.

Satışa ait, vade farkları da, faiz geliri sayılmayıp, satışa ait gelirin içerisinde dikkate alınmaktadır. Satışa ait gelir tutarı oluşmuşsa eğer gelir tablosu hesabında izlenip olağan dışı gelir olarak raporlanacaktır.

Satış ya da başka yollarla, bir grup şeklinde, varlıklar ile doğrudan ilişkili borçlar ile beraber tek bir işlem ile elden çıkarılan varlık grubu elden çıkarılacak varlık olarak tanımlanır.

Satış amaçlı sınıflanan duran varlıklarda standart gereğince amortisman uygulamasına son verilir. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar olarak 19 grubu hesap kalemlerinde izlenmesi uygun olacaktır.

Satış amaçlı olarak sınıflanan MDV değeri TFRS 5’e göre ölçümlenir. MDV’nin satış gününe kadar mevcut bulunan kazanç ya da kayıp tutarı, MDV’nin bilanço dışında bırakıldığı tarihte muhasebeleştirilir.

Satış amaçlı elde bulundurulan MDV’nin bilanço dışı bırakılması hususu TMS 16 paragraf 68A’da detaylı olarak belirtilmiştir. Söz konusu paragrafta işletme satış amaçlı olarak sınıflandıracağı MDV’yi defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Varlık satışından doğan tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz.

2.3.2.TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlığın Satışı Dışında Elden Çıkarılması

VUK’ta, varlığın satılarak bilanço dışı bırakılması ayrıntılı düzenlenirken, yararlı ömrünün dolması nedeniyle fiilen kullanılmayan ve ekonomik değeri bulunmayan varlıkların, hangi şekilde bilanço dışı bırakılması gerektiğine dair hüküm ve düzenleme

yoktur. Bu bağlamda, bilanço dışı bırakmanın tanım ve açıklaması bulunmamakla birlikte konu vergi mevzuatı ve tek düzen hesap planı uygulamaları çerçevesinde genel yorumlar ile yorumlanabilmektedir.

Bu varlıklar, işletmede hiç kullanılmayacak halde ise, varlığın maddi duran varlıklar hesap grubundaki değerleri ters kayıt yapılmak suretiyle, bilanço dışı bırakılmalıdır. Veyahut da maddi duran varlığın hurda değerleri ile satışa konu edilerek, bilanço dışına bırakılabilecektir.

Bahsi geçen varlıkların belirtilen biçimde bilanço dışı bırakılması esnasında, herhangi bir gelir tutarı elde edilmiş ise veya gider yapılmışsa, söz konusu tutarlar direkt gelir ve gider olarak kar ve zarar hesaplarına kaydedilirler.

Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması hususu TMS 16'da 67, 68, 68A, 69, 70, 71 ve 72'nci paragraflarda, VUK'tan farklı biçimde "bilanço dışı bırakma" kavramı geniş düzenlemeler ile açıklanmıştır.

ATİK'lerin yalnızca satış şeklinde elden çıkarılması değil, diğer hallerde de bilanço dışı bırakılması hususları düzenlenmiştir.

2.3.3. TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması Durumunda Ortaya Çıkan Gelir/Gider ve Kar/Zararların Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatında olduğu gibi TMS 16'da da, varlığın elden çıkartılması sırasında kaynaklanan hasılat tutarıyla varlığa ait defterde kayıtlı bulunan değer karşılaştırması ve karşılaştırmaya göre satıştan doğan kar zararın hesaplanması kabul edilmektedir. Elden çıkarılan maddi duran varlığın satış anında defterde kayıtlı bulunan değer, hasılattan az ise kar, hasılat tutarından fazla ise zarar meydana gelmiş bulunmaktadır.

TMS 16 gereğince, maddi duran varlığın elden çıkarılmasından oluşan gelir ve giderler, hasılat olarak hesaplara alınmaz, direkt kar ve zarar hesaplarına aktarılır.

72'nci paragrafta hükmedildiği üzere, elden çıkartma sonucunda oluşan alacağın ayrıca "gerçeğe uygun değer" ile muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Elden ıkarma nedeniyle işletme tarafından alınan değerlerin içerisinde faiz geliri varsa “TMS 18 Hasılat” standardı gereğince, ayrıştırılarak gelir tablosunda “faiz geliri” olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan, Türk vergi sisteminde ayrıştırmaya gidilmeksizin alınan değerin tamamı, satış karı olarak dikkate alınmaktadır.

Varlığın elden çıkartılması işlemi finansal kiralama yoluyla yapılıyorsa konu TMS 16 ya göre değil, TMS 17 standardındaki düzenlemelere göre muhasebeleştirilmektedir. Konu, VUK'ta ise 290'ıncı maddede ayrı olarak düzenlenmiştir. Bu hususta da vergi mevzuatı ile standartlardaki sistem arasında uyumluluk söz konusudur.

TMS 16'ya göre, işletme yeniden değerleme ya da maliyet modelini seçer ve söz konusu politikasını MDV sınıfının bütününe uygular. Yeniden değerleme modeli seçiliyorsa ilgili MDV'nin yeniden değerlenen tutarlar üzerinden gösterimi gerçekleştirilir. Yeniden değerlenen tutarlar değerleme günündeki gerçeğe uygun değerden birikmiş değer dūřüklüęü zararı ve birikmiş amortisman tutarlarının dūřülmesi şeklinde oluşan değerdir. Yeniden değerleme artışları finansal durum tablosunda pasifte öz sermaye kalemlerinde bulunan yeniden değerleme fonu hesabında izlenir. Deęerleme artışı öncesinde bir değer azalışı meydana gelmiş ve yeniden değerleme fonu mevcut değilse direkt gider olarak yazılan tutar kadar gelir yazılır artan kısmı yeniden değerleme fonuna aktarılır.

Yeniden değerlemeden kaynaklı değer azalışları ise standart gereği gider olarak dikkate alınmalıdır. Ancak önceden bu varlığa ait yeniden değerleme fonu mevcutsa öncelikle bu fondan karşılanır. Fon tutarından daha fazla bir değer dūřüklüęü meydana geldiyse fondan karşılanan değer dışında kalan tutar gider hesapları ile giderleştirilecektir. Yeniden değerlemeden kaynaklı artış fonlarının geçmiş yıl karlarına aktarılması hususu döneme ait gelir ya da gider kaydı ile yapılmayıp, fon hesabındaki tutarın azaltımı yoluyla olacaktır.

Standart gereğince, öz kaynak hesap kaleminde yer alan yeniden değerleme fonu, MDV'nin elden çıkarılması halinde direkt olarak geçmiş yıl karları hesabına aktarılabilir. Yeniden değerleme fonundan geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üstünden gerçekleştirilmez. Değer artışı tutarının bir miktarı, varlığın kullanımı gerçekleştikçe de aktarılabilir.

2.3.4.Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması

Mevcut iki uygulamada yer alan hükümlerin incelemeleri doğrultusunda karşılaştırmaları yapılarak söz konusu karşılaştırmalar bir ek tablo ile vurgulanarak açıklanmaya çalışılmıştır. İncelemelerin daha anlaşılabilir hale gelmesi açısından karşılaştırmalı ek tablo aşağıdaki şekildedir.

Tablo 9: Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Karşılaştırması

Karşılaştırma Kıstası	Türkiye Muhasebe Standardı 16	Vergi Usul Kanunu
MDV Tanımlamaları	Mevcuttur. Bu tanımlar, MSUGT’de yer alan tanımlar ile de uyumlu olduğu görülmektedir.	Direkt Vergi Usul Kanunu maddelerinde bulunmamaktadır. Fakat MSUGT’de yer alan tanım TMS 16 ile uyumlu olduğu görülmektedir.
Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması	TMS 16 paragraf 37’de işletme iştiğal konularında benzer kullanımı olan ve benzer nitelikteki maddi duran varlıkların MDV sınıfını oluşturacağı belirtilmekle birlikte ayrı sınıflarda yer alan duran varlıklardan örneklere yer verilmiştir. Genel itibarıyla bir sınıflama yer almamaktadır. Örnek sınıflamalar MSUGT’de yer alan hesap grupları ile uyumludur.	MSUGT’de sınıflandırma genel hatları itibarıyla hesap adı bazında yer almaktadır.
Arsa, Arazi, Yer Üstü Düzenleri, Yer Altı Düzenleri, Demirbaş, Bina, Taşıt, Tesis ve Makina	Paragraf 37’de çoğu örnek belirtilmekle birlikte maddi duran varlık kapsamında kabul edilmektedir.	Maddi duran varlık kapsamında kabul edilmektedir.
Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışında Bırakılması	MDV’nin finansal durum tablosu dışına çıkarılmasından kaynaklanan kazanç yada kayıp söz konusu MDV bilançısı dışına çıkarıldığında gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilir. Elde edilen kazanç oluşması durumunda, hasılat niteliğinde sınıflandırılmaz.	ATİK satışı halinde tahsil edilen bedel ve söz konusu kıymetin defterde mevcut bulunan değeri arasındaki fark, eğer satıştan elde edilen bir kar söz konusu ise kar hesabına ve eğer satıştan zarar oluşuyorsa fark, zarar hesabına geçirilmesi uygun olacaktır.
MDV’nin Satılarak	Satış nedeniyle oluşan değerle defterde bulunan varlığa ilişkin değer kıyaslanarak satışa ilişkin kar /zarar hesaplanır.	

Bilanço Dışı Bırakılması		
Satıştan Kaynaklanan Alacak Tutarının Ne Şekilde Dikkate Alınacağı	Alacak başlangıçta gerçeğe uygun değer ile kayda alınır. Daha sonra, içerisindeki vade farkı ve faiz geliri ayrıştırılarak, TMS 18 gereğince, gerçekleşme durumuna bağlı olarak faiz geliri şeklinde kaydedilir.	Alacağın tamamı kayıtlı değeri ile satış geliri olarak kayda alınır. Herhangi bir ayrıştırma yapılmaz.
Bilanço Dışı Bırakılma Hallerinin Düzenlenmesi	MDV'nin satış dışındaki bilanço dışı bırakılması halleri de belirtilmiştir.	Sadece satış durumunda elden çıkarılma hali var. Diğer haller uygulamada, tek düzen hesap planı ile vergideki mevcut uygulamalar doğrultusunda açıklanabilmektedir.
Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılmasında Elde Edilen Kar Durumu	Hasılat olarak dikkate alınmaz. Doğan kazanç gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ve ilgili dönemin kazancı sayılır.	Hasılat olarak dikkate alınmaz, Doğan kar gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ve ilgili dönemin kazancı sayılır. Ayrıca, VUK'un 358. maddesine göre karın, gelir yazılmama seçeneği de mevcuttur.
Yenileme Fonu	Böyle bir düzenleme mevcut değildir.	VUK'un 358. maddesine göre karın, gelir yazılmama seçeneği de mevcuttur.
MDV'nin Satılması Dışında Elden Çıkarılması	İşletme insiyatifinde bir karar verilerek elden çıkarma söz konusu olabilir.	Faydalı ömrü doldurmuş ise, bazı durumlarda değeri serbestçe kayıtlardan düşerek olabilir. Bazı hallerde, kanunun özel izin ve saptamaları gerekebilir.
Gelecekte Yarar Beklenmeyen MDV'nin Amortisman Uygulaması	Sonraki dönemlere varlığın ekonomik fayda sağlayamayacağı öngörülmekte ise ve varlık satış amaçlı sınıflandırılıyorsa amortisman hesaplama uygulaması durdurulmaktadır.	Sonraki dönemlere varlığın ekonomik fayda sağlayamayacağı öngörülmekte ise amortisman hesaplama uygulaması durdurulmamaktadır.
Yeniden Değerleme	Uygulama mevcuttur. Yeniden değerlendirme fonu, MDV'nin elden çıkarılması halinde direkt olarak geçmiş yıl karları hesabına aktarılabilir.	Uygulama mevcut değildir.
Finansal Kiralama ile Elden Çıkarmalar	Ayrı bir standart olarak, TMS 17'de düzenlenmiştir.	Satıştan ayrı olarak VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.
Satış Amaçlı Elden Tutulan Maddi Duran Varlıklar	Amortisman ayrılmaya devam edilmez. MDV dönen varlık kalemlerine aktarılır. TFRS 5'de düzenlenmiştir.	Amortisman ayrılmaya devam edilir.

Yukarıda sunulan tablo dikkatle incelendiği takdirde maddi duran varlık tanımı, tanımı, sınıflandırılması, kapsamı ve bilanço dışı bırakılması açısından VUK hükümleriyle TMS 16 hükümleri arasında maddi duran varlık bir paralellik bulunduğu görülmektedir.

Tabloda da detayına yer verildiği üzere, TMS 16'da, varlığın bilanço dışı bırakılması hususu daha geniş kapsamlı şekilde düzenlenmektedir. Türk vergi mevzuatı hükümlerinde, MDV satılması dışında, bilanço dışı bırakma konusunun dar kapsamda bırakıldığı doğrudan düzenlenmediği incelenmiştir. Bu hususta oluşan boşluk, tek düzen hesap planı uygulamaları ile ve muhasebesel uygulamalar gereğince açıklanmaya çalışılmaktadır.

İki uygulamada da maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması halinde, temel ortak yönü bulunmaktadır. Temel yaklaşım, elden çıkarmadan dolayı elde edilen tutar ile varlığın defter değeri, dikkate alınarak karşılaştırılmakta ve karşılaştırma neticesinde elde edilen tutar fazla ise kar, eksik ise zarar oluşumu kabul edilmektedir. Alınan bedel hasılat ile ilişkilendirilmemektedir. Alınan bedel arzi bir kazanç olması nedeniyle hasılat olarak kayıtlara alınmayacaktır.

Ancak, burada önemli bir farklılık karşımıza çıkmaktadır. Elden çıkarmada işlemde MDV vadeli olarak satışı gerçekleştiriliyor ise, alacağın içerisinde vade farkını oluşturan faiz ve benzeri farkların ayrıştırılması standartta kabul edilmiş iken, Türk vergi sistemindeki hükümlerde bu ayırım kabul edilmemektedir. Bu doğrultuda, vergi mevzuatı hükümlerince bu konuya temel bir yaklaşım sergilenmesi nedeniyle konunun geniş kapsamlı düzenlemeden sadece vade farkına ilişkin farklılığı giderici bir düzenleme yapılması bu hususta beklenmemektedir.

Türk vergi mevzuatı ile muhasebe standardını birbirinden ayıran en önemli unsurlardan biri de MDV'nin satışından elde edilen kar tutarını, yenileme fonu şeklinde özel bir fon hesabında izlenmek üzere ayrılmasıdır.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu 358'inci maddesine göre kar, gelir yazılmayabilecektir. TMS 16 hükümlerinde yer almayan yenileme fonu kar erteleme fonu olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda, VUK hükümlerine göre, uygulamada döneme ilişkin elde edilen kazanç toplamının ticari kara göre az hesaplanacak olmasına neden olmaktadır.

Enflasyon oranı yükseldikçe, ertelemenin işletmeye sağladığı vergi avantajı da artmaktadır. Piyasa koşullarında deflasyon meydana geldikçe ise de vergi avantajı azalmaktadır.

VUK ve TMS 16 hükümleri uyarınca, MDV'nin elden çıkarılması yani diğer bir ifade ile bilanço dışı bırakılmaları açısından karşılaştırıldığında her iki uygulama anlayışının da benzerlik taşıdığı görülmektedir. Ayrıca, amortisman tutarları ve maliyet tutarlarının oluşması konusundaki uygulama arasında bulunan farklı durumlar nedeniyle iki uygulamada meydana gelecek kar tutarlarının birbirleriyle uyumsuz olmasına neden olacaktır.

Maddi duran varlıklar standardı gereğince, sonraki dönemlerde iktisadi fayda sağlaması öngörülme­yen maddi duran varlık için amortisman hesaplama uygulaması durdurulmaktadır. Sonraki dönemlerde iktisadi fayda sağlaması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerde VUK'a göre ise amortisman ayırmaya devam edilir. Bu fark nedeniyle de finansal durum tablosu ile gelir tablosu birbirinden farklılaşmaktadır.

2.3.5.Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Varsayımsal Örnekler

Çalışmanın önceki bölümlerinde Türk vergi mevzuatı ve Maddi Duran Varlık Standardı gereğince, işletmede MDV'nin elden çıkarılmasına ilişkin hükümler dikkate alınıp incelenerek karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar ışığında konunun idrak edilebilmesi açısından her iki mevzuata göre varsayımsal örneklere ve bu örneklere ilişkin karşılaştırmalı tabloya yer verilmiştir.

Maddi duran varlıklar ile ilgili uygulamalar TMS ve VUK'a göre çok geniş kapsamlıdır. Bu nedenle daha dar kapsamda, elden çıkarılan maddi duran varlıkların TMS ve VUK'a göre karşılaştırılması örneklerin konusunu oluşturmaktadır. Varsayımsal örneklerde konu edinilen bir kaç işletmenin elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin Türk vergi sistemi çerçevesinde tek düzen hesap planına göre mevcut uygulamalardaki kayıt düzeni ve hesaplamaları hem de TMS 16' ya göre kayıt düzeni ve hesaplamalarına yer verilmiştir.

Kar Ederek Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlık

A işletmesinin bilançosunda 750.000,00 TL kayıtlı değerle 150.000,00 TL birikmiş amortisman tutarı bulunan bir makinayı 650.000,00 TL değerle satmış ayrıca bu tutar

üzerinden %18 oranında KDV hesaplamış ve satış bedelini tahsil etmiştir. Satış bedeli alıcı tarafından şirket banka hesabına havale edilmiştir.

Bu durumda A işletmesinin satışa ilişkin muhasebe kaydı TMS 16 ve VUK'a göre aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

102 Bankalar	767.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		750.000,00
391 Hesaplanan KDV (%18)		117.000,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		50.000,00
Makinanın satış kaydı		

Yevmiye kaydında da görüldüğü üzere makina satışından elde edilen 95.000,00 TL kar tutarı 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar gelir tablosu hesabının alacak tarafına intikal ettirilmiştir. Söz konusu hesap alacak tutarı dönem sonunda her iki uygulamada da 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının alacağına devredilerek kapatılacak ve tutar gelir tablosunda gösterilecektir.

679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	50.000,00	
690 Dönem Karı veya Zararı		50.000,00
Dönem sonu 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabının K/Z hesaplarına devri		

Maddi Duran Varlık Satışından Elde Edilen Karın Yenileme Fonu Olarak Ayrılması

VUK'un 328'inci maddesi ATİK'in satışından kaynaklanan kar tutarının mutlak surette kar veya zarar hesabına alınmasını diretmemektedir. Maddede belirtilen şartları yerine getirilmesi şartıyla, işletmeye en fazla üç yıl süreyle pasifinde bulunan geçici bir pasif hesapta izlenebileceği bir fon hesabı açma hakkı verilmektedir. Fon tutarı, Türk vergi mevzuatında uygulamada "Yenileme Fonu" olarak adlandırılmaktadır. TMS 16'da elde

edilen karın yenileme fonu şeklinde geçici bir pasif hesapta izlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Karlı maddi duran varlık satışına ilişkin uygulamada A İşletmesi yenileme amacı ile satmış olduğu makinanın satışından elde etmiş olduğu karı,yenileme fonu olarak ayırmaya karar vermiştir.

Bu durumda A işletmesinin satışa ve karın yenileme fonu olarak ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı VUK'a göre aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Bankalar	767.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		750.000,00
391 Hesaplanan KDV (%18)		117.000,00
549 Özel Fonlar		50.000,00
549 01 Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu		
Makinanın satışı ve karın özel fonlara aktarılması kaydı		

Makinanın satışından doğan 50.000,00 TL tutarındaki kar bir gelir tablosu hesabı olan Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına değil 549 Özel Fonlar hesabının alt hesabı olarak açılacak 549 01 Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu hesabının alacağına kaydedilir. TMS 16'da elde edilen karın yenileme fonu şeklinde geçici bir pasif hesapta izlenmesin mümkün bulunmaması nedeniyle böyle bir kayıt söz konusu olmayacaktır. TMS 16'ya göre elde edilen kar gelir tablosu hesabına aktarılacaktır.

Maddi Duran Varlık Satışından Elde Edilen Karın Yenileme Fonu Olarak Ayrıldıktan Sonra Yenilenen Varlığın Amortismanından Mahsup Edilmesi

Bir önceki örnekte yer alan A İşletmesi yenileme amaçlı satmış olduğu makinadan elde ettiği karı yenileme fonu olarak ayırmaya karar vermiştir. 850.000,00 TL + % 18 KDV 'ye üretimde kullanılmak üzere aynı niteliklere haiz yeni bir makina alınmıştır. Yeni alınan makinanın itfa edilmesinde dikkate alınacak amortisman oranı %10 kabul edilecektir.

Bu durumda A işletmesi tarafından yeni makina alımı ve yenileme fonunun alınan makinanın ilk yılında ayrılacak amortismanına mahsup edilmesine ilişkin muhasebe kaydı VUK hükümlerine göre aşağıdaki şekilde olacaktır:

253 Tesis Makine ve Cihazlar	850.000,00	
191 İndirilecek KDV %18	153.000,00	
320 Satıcılar		
Yeni amortismanına tabi iktisadi kıymet alış kaydı		1.003.000,00

549 Özel Fonlar	50.000,00	
549 01 Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu		
730 Genel Üretim Giderleri	30.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		85.000,00
Amortisman ayrılması ve amortisman giderinin yenileme fonundan mahsup edilmesi kaydı		

Eğer maddi duran varlık için ayrılan yenileme fonunun tamamı ilk yıl ayrılan amortisman tutarına mahsup edilemez ise izleyen yıllarda fondan kalan tutar mahsup edilmek üzere amortisman ayrılmaya devam edecektir.

Maddi duran varlık yenilemesi üç yıl içerisinde mümkün olmaz ise 549 Özel Fonlar hesabında izlenen fon tutarı üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilecektir.

Maddi Duran Varlığın Vadeli Satışı

A işletmesinin bilançosunda 750.000,00 TL kayıtlı değerle 150.000,00 TL birikmiş amortisman tutarı bulunan bir makinayı 650.000,00 TL peşin değerli makinayı dört ay vadeli olarak satmış ayrıca bu tutar üzerinden %18 oranında KDV hesaplamıştır. Dört aylık hesaplanan vade farkı tutarı 20.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Satış bedeli alıcı tarafından şirket banka hesabına havale edilmiştir.

Bu durumda A işletmesinin satışa ilişkin muhasebe kaydı VUK'a göre aşağıdaki şekilde olacaktır.

120 Alıcılar	790.600,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		750.000,00
391 Hesaplanan KDV %18		120.600,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		70.000,00
Makinanın vadeli satış kaydı		

Yevmiye kaydında da görüleceği üzere vadeli olarak gerçekleştirilen maddi duran varlık satışına ilişkin alacak tutarı doğrudan satış geliri olarak değerlendirilerek gelir tablosu hesabına kaydedilir.

A işletmesinin TMS'ye göre satışa ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

120 Alıcılar	670.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		750.000,00
122 Ticari Alacak Reeskontu (-)		20.000,00
391 Hesaplanan KDV %18		120.600,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		50.000,00
Makinanın vadeli satış kaydı		

A işletmesinin satıştan elde ettiği vade farkı tutarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmesine ilişkin dönem sonunda gerçekleştireceği TMS 16'ya göre muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

122 Ticari Alacak Reeskontu (-)	20.000,00	
642 Faiz Geliri		20.000,00
Dönem sonunda vade tutarının gelir tablosuna aktarılması kaydı		

Alacak başlangıçta gerçeğe uygun değer ile kayda alınır. Daha sonra içindeki vade farkı ve faiz geliri ayrıştırılarak tutar ayrıca TMS 18 hükümleri gereğince, gerçekleşme durumuna göre faiz geliri olarak kayıtlara alınır.

Zarar Edilerek Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlık

B işletmesinin bilançosunda 750.000,00 TL kayıtlı değerle 150.000,00 TL birikmiş amortisman tutarı bulunan bir cihazı 500.000,00 TL'ye satarak bu işlem üzerinden ayrıca işletme %18 KDV hesaplamıştır. Satış bedeli alıcı tarafından şirket banka hesabına havale edilmiştir.

Bu durumda B işletmesinin maddi duran varlık satışından zarar ettiği kayda ilişkin muhasebe kaydı TMS 16 ve VUK hükümlerine göre aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 Bankalar	590.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar	100.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		750.000,00
391 Hesaplanan KDV %18		90.000,00
Makinaya ilişkin satış kaydı		

Yevmiye kaydında anlaşıldığı üzere makina satışından doğan 100.000,00 TL zarar 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabına intikal ettirilmiştir. Bu hesapta kalan alacak tutarı dönem sonu itibarıyla 690 Dönem Karı veya Zararı'na devredilerek kapatılacak ve tutar her iki mevzuata göre de gelir tablosu içeriğinde gösterilecektir.

690 Dönem Karı veya Zararı	100.000,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar		100.000,00
Dönem sonunda 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabının K/Z hesabına devri		

İtfa Olan Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması

C İşletmesinin aktifinde yer alan, 15 yıl önce 15.000,00 TL maliyet değeri ile aktif hesaba alınan, 255 Demirbaşlar hesabında izlenen klimanın faydalı ömrü tükenmesi ve kullanılmaması nedeniyle bilanço dışı bırakılacaktır.

İtfa olan klimaya ait bilanço değerinin bilanço dışına çıkarılmasında TMS 16 hükümlerine göre C İşletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

257 Birikmiş Amortismanlar (-)	15.000,00	
255 Demirbaşlar		
İtfa olan klimanın bilanço hesaplarından çıkarılması kaydı		15.000,00

Klimanın aktif değeri kalmaması sebebiyle maddi duran varlığa ilişkin değerlerde herhangi bir kar zarar oluşmamasından dolayı, ters kayıt ile bilanço dışı bırakılmıştır.

VUK'ta konu ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde konu değerlendirilerek TMS 16'daki kayıtlara aynen yer verilebilecektir.

Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan ve Gelecekte Kullanımından Yarar Beklenmeyen Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması

D İşletmesinin aktifinde yer alan, 3 yıl önce 10.000,00 TL maliyet değeri ile aktif hesaba alınan, 7.500 TL birikmiş amortismanı bulunan, 255 Demirbaşlar hesabında izlenen bilgisayarın kullanımından gelecekte yarar beklenmemesi ve kullanılmaması nedeniyle bilanço dışı bırakılacaktır.

Bilgisayara ait bilanço değerinin bilanço dışına çıkarılmasında TMS 16 hükümlerine göre D İşletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

257 Birikmiş Amortismanlar (-)	7.500,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar	2.500,00	
255 Demirbaşlar		10.000,00

Kullanılmayan bilgisayarın bilanço hesaplarından çıkarılması kaydı		
--	--	--

Maddi duran varlığı “bilanço dışı bırakma” kavramı TMS 16’da “kavramı geniş düzenleme ile açıklanmış olup paragraf 68’de vurgulandığı üzere maddi duran varlığa ilişkin değer finansal durum tablosu dışında bırakılması nedeniyle kaynaklanan kayıp ya da kazanç tutarı ilgili değer finansal tablo dışı bırakılması esnasında TMS 17 başka şekillerde satım ve geri kiralama gerektirmiyorsa gelir tablosunda yer alır. Örnekte de olduğu üzere bilanço dışı kalan MDV nedeniyle oluşan zarar tutarı gelir tablosu ile ilişkilendirilerek 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabında izlenerek kaydedilmiştir.

maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan zarar,

MDV’ye ilişkin kalemler bilanço dışı bırakılırken bununla birlikte bu kalemler için ayrılan amortisman uygulamasına da standart hükümleri gereğince son verilmelidir.

VUK’ta yararlı ömrünün dolması nedeniyle fiilen kullanılmayan ve ekonomik değeri bulunmayan varlıkların, hangi şekilde bilanço dışı bırakılması gerektiğine dair hüküm ve düzenleme yoktur. Bu bağlamda, bu tür varlıkların bilanço dışı bırakılmasıyla birlikte konu vergi mevzuatı, mevcut muhasebe uygulamaları ve muhasebenin temel kavramları ışığında genel yorumlar ile açıklanabilmektedir. VUK’ta da muhasebenin temel kavramları gereğince kayıt düzeni bu örnekte olduğu gibi aynı olabilecektir.

Ancak, gerçekten de hiçbir değer taşımadığı herkesçe kabul görebilecek derecede küçük değerler (örneği verilen bilgisayar gibi) için işletme yöneticilerinin aldığı karar doğrultusunda düzenleyeceği tutanak, tevsik edici belge olarak sunulmak üzere yeterli olabilir. VUK madde 3’te bulunan “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” ifadeden yola çıkılarak, bahsi geçen tutanağın yeterli olacağı kanaatindeyiz.

Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan Maddi Duran Varlığın Satılmak Üzere Hurdaya Ayrılması

E üretim işletmesinin aktifinde yer alan, 9 yıl önce 100.000,00 TL maliyet değeri ile aktif hesaba alınan, Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu amortisman listesinde amortisman oranı %10 olarak belirlenen, 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabında izlenen makinanın üretim bünyesinde artık kullanılamayacak hale gelmesi nedeniyle satış amaçlı olarak hurdaya ayrılacaktır.

Makinanın kullanılamayacak hale gelmesinin işletme personeline tespit edilerek işletme yetkililerince imzalanan tutanak neticesinde makinanın hurdaya ayrılmasında TMS 16 ve VUK hükümlerine göre E üretim işletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

294 Elden Çıkarılan Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	100.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	90.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		100.000,00
299 Birikmiş Amortismanlar		90.000,00
Makinanın hurdaya ayrılması kaydı		

Örnekte yer aldığı üzere maddi duran varlıklar, hurdaya çıkarılmışsa ve kullanımdan kaldırılarak satış amaçlı olarak sınıflanmışsa, TMS 16'ya göre bu varlıklar için amortisman ayırmaya son verilir.

Esasında TMS 16'da hurdaya ayrılan MDV'nin ayrı bir hesapta takip edilmesi vurgulanmamıştır. Fakat üretim işletmeleri gibi çok sayıda sabit kıymet bulunduran işletmelerde maddi duran varlıkların çok sayıda bulunması sebebiyle işletme hesap planında karışıklık yaratmaması adına MSUGT Hesap Planı açıklamalarında yer aldığı gibi ayrı bir hesapta takip edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan ve Satılmak Üzere Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlığın Satış Yoluyla Bilanço Dışı Bırakılması

E üretim işletmesinin aktifinde yer alan, 9 yıl önce 100.000,00 TL maliyet değeri ile aktif hesaba alınan, Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu amortisman listesinde amortisman oranı %10 olarak belirlenen, 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabında izlenen makinanın üretim bünyesinde artık kullanılamayacak hale gelmesi nedeniyle hurdaya ayrılan makina 11.000,00 TL bedel ile satılmıştır.

Hurdaya ayrılan makinanın satışında TMS 16 ve VUK hükümlerine göre E üretim işletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

102 Bankalar	11.000,00	
299 Birikmiş Amortismanlar (-)	90.000,00	
294 Tesis Makine ve Cihazlar		100.000,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		90.000,00
Hurdaya ayrılan makinanın satış kaydı		

Maddi duran varlık hurda değerleri ile satışa konu edilerek, bilanço dışına bırakılabilecektir.

Örnekte yer aldığı üzere hurdaya çıkarılmış ve satış amaçlı olarak sınıflanmış makinanın aktif değerleri ile birikmiş amortisman tutarları arasındaki fark kar veya zarar yazılır.

Bilanço dışı bırakılacak varlık, daha değerli bir makine v.b. bir iktisadi kıymet ise ve de değerinin olup olmadığı tartışılabilir durumda olan bir varlık ise, bu varlığın bilanço dışı tutulabilmesi açısından gelir idaresine ve ilgili yerlere başvurularak varlığın değer tespiti sonrası sökülüp, fotoğrafları çekilerek v.b. ile tevsik edici belgeler ile işletmeden fiziken çıkartılması ve kayıtlardan düşülerek bilanço dışı bırakılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Yukarıdaki örnekte E üretim işletmesinin hurda satışına isabet eden KDV (11.000,00* %18 KDV=1.980,00 TL) tutarının indirim hesaplarından çıkarılarak aynı zamanda gider olarak kayıtlara alınmasındaki yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar	1.980,00	
391 Hesaplanan KDV %18 391 01 İlave KDV		1.980,00
Hurda makinanın satışından kaynaklı alımında yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması kaydı		

Hurda tesliminde KDV istisnası dolayısıyla satışı gerçekleşen makinaya ait alımda yüklenilmiş bulunan KDV tutarının yalnızca satışına düşen kısım indirim hesaplarından çıkarılıp muhasebe kaydı örneğinde görüldüğü üzere Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV İlavesi bölümünde KDV beyannamesi üzerinde de gösterilecektir. Söz konusu bedel gider hesaplarına intikal ettirilecektir. Hurda olarak değerlendirilen makina tesliminden kaynaklanan safi kazanç tutarı, böylelikle (11.000,00-1.980,00=) 9.020,00 TL olarak kayıtlara yansımış olacaktır.

Önceki Dönemlerde Yeniden Değerleme Artışı Bulunan Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması

F işletmesinin aktifinde yer alan makinanın aktif hesapta kayıtlı değeri 20.000,00 TL birikmiş amortismanı 14.400,00 TL, yeniden değerlendirme değer artış fonu ise 3.200,00 TL'dir. Makina 1.400,00 TL bedel ile satışına karar verilmiş ve makina bilanço dışı bırakılmıştır.

Makinanın satışında TMS 16 hükümlerine göre F işletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

522 MDV Yeniden Değerleme Değer Artışları	3.200,00	
671 Önceki Dönem. Gelir ve Karları		3.200,00
MDV Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabının Geçmiş Yıl Karlarına Aktarılarak Kapatılması		

102 Bankalar	1.652,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	14.400,00	
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	4.200,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		20.000,00
391 Hesaplanan KDV %18		252,00
Makinanın satış kaydı		

Örnekte yer aldığı üzere önceden yeniden değerlendirme artışı bulunan makinanın yeniden değerlendirme artışı doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılacaktır.

VUK'ta yeniden değerlendirme artışı söz konusu olmadığından normal makina satışı şeklinde muhasebesel kayıtlar gerçekleştirilecektir.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

G İşletmesi bir yıl içerisinde satışı için karar aldığı makinanın sınıflandırma tarihindeki mevcut değeri 120.000,00 TL birikmiş amortismanı 40.000,00 TL olan makinayı üç ay sonra 100.000,00 TL'ye satışını gerçekleştirmiştir.

Makinanın TMS hükümlerine göre satış amaçlı olarak sınıflandırılmasında G işletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

19X Satış Amaçlı Elde Tutulan MDV	120.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	40.000,00	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		120.000,00
299 Birikmiş Amortismanlar (-)		40.000,00
Makinanın Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılması kaydı		

Makinanın satışında TMS hükümlerine göre G işletmesi tarafından oluşturulacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

102 Bankalar	118.000,00	
299 Birikmiş Amortismanlar (-)	40.000,00	
19X Satış Amaçlı Elde Tutulan MDV		120.000,00
391 Hesaplanan KDV %18		18.000,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		20.000,00
Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılan Makinanın satış kaydı		

Muhasebe kaydında yer aldığı üzere TMS hükümlerine göre satış amaçlı sınıflandırılan maddi duran varlık dönen varlıklar hesap grubunda yer alacak olduğundan satışı dönen varlıklar üzerinden gerçekleştirilmiştir.

VUK'ta satış amaçlı sınıflanan MDV normal makina satışı şeklinde muhasebesel kayıtlar gerçekleştirilecektir

Elden Çıkarılan Varlıkların VUK ve TMS-16 Açısından Karşılaştırılması

Mevcut iki uygulamada yer alan hükümlerin incelemeleri doğrultusunda karşılaştırmaları yapılarak oluşturulan varsayımsal örnekler tablo ile açıklanmaya çalışılmıştır. Örneklerin daha anlaşılabilir hale gelmesi açısından karşılaştırmalı tabloya aşağıda yer verilmektedir.

Tablo 10:Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıkların TMS 16 ve VUK Açısından Örnekler Doğrultusunda Karşılaştırması

Karşılaştırmaya Konu Varsayımsal Örnek	Türkiye Muhasebe Standardı 16	Vergi Usul Kanunu
Kar Ederek Elden Çıkarılan MDV Satışına İlişkin Örnek	MDV satışından elde edilen değer ile varlığın defter değeri arasında oluşan lehe fark neticesinde 95.000,00 TL olan karın tamamı, Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar'da gösterilerek dönem sonunda tutar gelir tablosuna aktararak gösterilecektir.	
MDV Satışı Kaynaklı Elde Edilen Karın MDV Yenileme Fonu Olarak Ayrılmasına İlişkin Örnek	Yenileme fonu uygulamasının TMS 16'da yer almaması nedeniyle, makinanın satışından doğan 50.000,00 TL tutarındaki kar doğrudan gelir tablosu hesabına aktarılacaktır.	Makinanın satışından doğan 50.000,00 TL tutarındaki kar, 549 Özel Fonlar hesabının alt hesabı olarak açılacak 549 01 Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu hesabının alacağına kaydedilir.

<p>Maddi Duran Varlık Satışından Elde Edilen Karın Yenileme Fonu Olarak Ayrıldıktan Sonra Yenilenen Varlığın Amortismanından Mahsup Edilmesine İlişkin Örnek</p>	<p>Yenileme fonu uygulamasının TMS 16'da yer almaması nedeniyle, makinanın amortismanı için gider hesabı kullanılacaktır.</p>	<p>Maddi duran varlık için hesaplanan amortisman tutarı, ayrılan yenileme fonundan mahsup edilir. Eğer maddi duran varlık için ayrılan yenileme fonunun tamamı ilk yıl ayrılan amortisman tutarına mahsup edilemez ise izleyen yıllarda fondan kalan tutar mahsup edilmek üzere amortisman ayrılmaya devam edecektir. Maddi duran varlık yenilemesi üç yıl içerisinde mümkün olmaz ise 549 Özel Fonlar hesabında izlenen fon tutarı üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilecektir.</p>
<p>Maddi Duran Varlığın Vadeli Satışına İlişkin Örnek</p>	<p>Maddi duran varlık satışına ilişkin alacak başlangıçta gerçeğe uygun değer ile kayda alınır. Daha sonra içindeki vade farkı ve faiz geliri ayrıştırılarak tutar ayrıca TMS 18 hükümleri gereğince, gerçekleşme durumuna göre faiz geliri olarak ayrıştırılarak kayıtlara alınır.</p>	<p>Maddi duran varlık satışına ilişkin oluşan alacak tutarı doğrudan satış geliri olarak gelir tablosu hesabına aktarılır. Herhangi bir ayrıştırma söz konusu değildir.</p>
<p>Zarar Edilerek Elden Çıkarılan MDV Örneği</p>	<p>MDV satışından elde edilen değer ile varlığın defter değeri arasında oluşan aleyhe fark neticesinde 100.000,00 TL zarar, Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabında borca intikal ettirilerek dönem sonunda tutar gelir tablosuna aktarılarak gösterilecektir.</p>	
<p>İtfa Olan Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılmasına İlişkin Örnek</p>	<p>Maddi duran varlığa ilişkin değerlerde herhangi bir kar zarar oluşmamasından dolayı, ters kayıt ile bilanço dışı bırakılmıştır.</p>	<p>VUK'ta konu ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde konu değerlendirilerek TMS 16'daki kayıtlara aynen yer verilebilecektir.</p>
<p>Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan ve Gelecekte Kullanımından Yarar Beklenmeyen Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılmasına İlişkin Örnek</p>	<p>MDV bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan zarar, gelir tablosu ile ilişkilendirilerek 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar'a kaydedilecektir.</p>	<p>VUK'ta konuyla alakalı herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiş olmakla birlikte genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde konu değerlendirilerek TMS 16'daki kayıtlara aynen yer verilebilecektir. Ancak, gerçekten de hiçbir değer taşımadığı herkesçe kabul görebilecek derecede küçük değerler (örneği verilen bilgisayar gibi) için işletme yöneticilerinin aldığı karar doğrultusunda düzenleyeceği tutanak, tevsik edici belge olarak sunulmak üzere yeterli olabilir. VUK madde 3'te bulunan vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ait muamelelerin</p>

		gerçek mahiyetinin esas olacağı ifadesinden yola çıkılarak , bahsi geçen tutanağın yeterli olacağı kanaatindeyiz
Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan Maddi Duran Varlığın Satılmak Üzere Hurdaya Ayrılmasına İlişkin Örnek	Maddi duran varlıklar, hurdaya çıkarılmışsa ve kullanımdan kaldırılarak satış amaçlı olarak sınıflanmışsa, TMS 16'ya göre bu varlıklar için amortisman ayırmaya son verilir. Esasında TMS 16'da hurdaya ayrılan MDV'nin ayrı bir hesapta takip edilmesi hususu vurgulanmamıştır.	MSUGT'de diğer hesaplarda izlenmeyen diğer maddi duran varlıkların 297 Diğer Çeşitli Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenmesi mümkündür. İşletmede çok sayıda sabit kıymet bulunması sebebiyle işletme hesap planında karışıklık yaratmaması adına MSUGT Hesap Planı açıklamalarında yer aldığı gibi ayrı bir hesapta takip edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu gibi MDV'ler için işletmede amortisman uygulamasına son verilmesi gibi bir husus VUK'ta yer almaktadır.
Faydalı Ömrü Henüz Dolmamış Olan ve Satılmak Üzere Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlığın Satış Yoluyla Bilanço Dışı Bırakılmasına İlişkin Örnek	Maddi duran varlık hurda değerleri ile satışa konu edilerek, bilanço dışına bırakılabilecektir. Hurdaya çıkarılmış ve satış amaçlı olarak sınıflanmış makinanın aktif değerleri ile birikmiş amortisman tutarları arasındaki fark kar veya zarar yazılır.	VUK'ta konuyla alakalı doğrudan düzenleme mevcut olmamakla beraber genel muhasebe uygulamaları çerçevesinde konu değerlendirilerek maddi duran varlık hurda değerleri ile satışa konu edilerek, bilanço dışına bırakılabilecektir. Hurdaya çıkarılmış ve satış amaçlı olarak sınıflanmış makinanın aktif değerleri ile birikmiş amortisman tutarları arasındaki fark kar veya zarar yazılır. Bilanço dışı bırakılacak varlık, daha değerli bir makine v.b. bir iktisadi kıymet ise ve de değerinin olup olmadığı tartışılacak durumda olan bir varlık ise tevsik edici belgeler ile işletmeden fiziken çıkartılması ve kayıtlardan düşülerek bilanço dışı bırakılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.
Önceki Dönemlerde Yeniden Değerleme Artışı Bulunan Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması	Yeniden değerlendirme fonu, MDV'nin elden çıkarılması halinde direkt olarak geçmiş yıl karları hesabına aktarılır.	Yeniden değerlendirme uygulaması mevcut değildir.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	Satış amaçlı sınıflanan maddi duran varlıklar için amortisman uygulamasına devam edilmez. MDV artık dönen varlık grubunda gösterilir ve satışı bu hesap grubu üzerinden gerçekleştirilir.	Satış amaçlı sınıflanan maddi duran varlıklar için amortisman uygulamasına devam edilir. Duran Varlıklar hesap grubunda yer alır ve satışı bu hesap grubu üzerinden gerçekleştirilir.
--	--	--

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA YANSIMALARI VE ANALİZİ

Çalışmanın bir önceki bölümünde Türk vergi mevzuatında bulunan hükümler ile Türkiye Muhasebe Standardı 16 hükümlerince, işletmede maddi duran varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin hükümler dikkate alınarak incelenerek karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar neticesinde çalışmanın üçüncü bölümünde konunun daha kolay anlaşılabilmesi açısından bazı halka açık şirketlerin finansal tabloları incelenmiş ve bu finansal tablolara ait dipnotlardan bazı bölümlere yer verilerek ve elden çıkarılan maddi duran varlıkların finansal tablo ve dipnotlarına yansımaları değerlendirilmiştir.

Bu çalışmada Kamuyu Aydınlatma Platformu (“KAP”) üzerinde finansal tabloları ve dipnotları bulunan ve örneklem olarak seçilen firmaların elden çıkardıkları maddi duran varlıklara ilişkin uygulamaları karşılaştırılarak incelenmiştir. Çalışmada işletmelerin finansal tablo ve finansal tablo dipnotları üzerinden elden çıkardıkları maddi duran varlıklara ilişkin uygulamalar çıkarımlar yapılarak ele alınmıştır.

Çalışmamıza dair bir başka sınırlama ise; KAP üzerinde finansal tabloları ve dipnotları yer alan beş şirket üzerinden incelenmiştir. Finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin dipnotları Kamuyu Aydınlatma Platformu sitesi (<https://www.kap.org.tr/tr/>) üzerinden sağlanmıştır.

İşletmelerin elden çıkardıkları maddi duran varlıklara ilişkin bilgiler KAP üzerinden elde edilmiştir. Finansal tablo dipnotlarından, elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin incelemeler yapılmıştır. Bu şirketlere ilişkin bazı finansal tablolara ait bilgiler ve tablolara ilişkin dipnotlara ve değerlendirmelere çalışmanın devamında yer verilmiştir.

3.1.ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARINA YANSIMALARI

Bazı halka açık şirketlerin finansal tabloları incelenmiş ve bu finansal tablolara ait dipnotlardan bazı bölümlere yer verilerek ve elden çıkarılan maddi duran varlıkların finansal tablo ve dipnotlarına yansımaları değerlendirilmiştir.

3.1.1.Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

Şirket ve Bağlı Ortaklıkları'nın konsolide finansal tablolarında TMS16'ya göre sahip olduğu bazı maddi duran varlıklara ön gördüğü faydalı ömürler aşağıda yer aldığı gibidir. Grup bu faydalı ömürleri dikkate alarak amortisman ayırmaktadır.

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Uçak	23 yıl
Motor ve parçaları	8 yıl

Grubun 31.12.2018 tarihli finansal durum tablosu dipnotlarında detayı yer alan sahip olunan ve finansal kiralama yoluyla alınan uçaklara ilişkin tutarlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2018	Sahip Olunan ve Finansal Kiralama Yoluyla Alınan Uçaklar (TL)
Maliyet:	
Açılış	5.106.452.248
İlaveler	2.159.107.104
Çıkışlar	(144.286.346)
Transferler	-
Yabancı para çevrim farkları	1.856.515.698
Kapanış	8.977.788.704
Birikmiş amortismanlar:	
Açılış	(1.015.320.632)
Dönem amortismanı	(431.221.392)
Çıkışlar	77.772.358
Yabancı para çevrim farkları	(399.083.062)
Kapanış	(1.767.852.728)
Net defter değeri	7.209.935.976

Tablodan da anlaşılacağı üzere Grup içerisinde 2018 döneminde 144.286.346,00 TL maliyet değeri bulunan uçak/uçaklar bilanço dışı bırakılmıştır. Söz konusu MDV'ye ilişkin yıpranma payı tutarı 77.772.358,00 TL'dir.

Grubun 2018 hesap dönemi Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu kalemlerinde yer alan Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler/Giderler bölümüne ilişkin dipnotta aşağıdaki detay bilgileri yer almaktadır.

Yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler:	1 Ocak-31 Aralık 2018 (TL)
Uçak satışından kaynaklanan gelirler (**)	22.335.451
İştirak satışından elde edilen gelir	-
Diğer gelirler	712.037
	23.047.488
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan kur farkı gideri	-

“(**) Uçak satışından kaynaklanan gelirler, 2018 yılı içerisinde gerçekleşen 1 adet Boeing 737-800 tipi uçağın satışından oluşmaktadır.”⁷

Maddi duran varlığın elden çıkarılması ya da hizmet dışı bırakılması nedeniyle meydana gelen kayıp ya da kazanç varlığa ait defterde kayıtlı değerle satım dolayısıyla elde edilen hasılat arasında oluşan fark tutarı belirlenerek mahiyetine göre kar veya zarar tablosunda ilgili kısma dahil edileceği TMS 16 hükümlerinde belirtilmiştir.

Örnekte yer alan dipnot verilerinden varsayımla Grup içerisinde 2018 döneminde 144.286.346,00 TL'lik uçak bilanço dışı bırakılmıştır. Bu maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarı 77.772.358,00 TL'dir. Dönem sonunda kapsamlı gelir tablosuna ilişkin dipnotlarda uçak satışından kaynaklanan gelirler 22.335.451,00 TL olarak görülmektedir. Bu durumda Grubun TMS'ye göre hazırlanmış olduğu finansal tablolarda maddi duran varlıkların satışı sonucunda meydana gelen kayıp ve kazanç tutarını, varlığa ait defterde kayıtlı değerle satım dolayısıyla elde edilen hasılat arasında oluşan fark tutarı şeklinde belirleyerek kapsamlı gelir tablosuna yansıttığı anlaşılmaktadır.

3.1.2.Sasa Polyester Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklığı

Şirket ve Bağlı Ortaklığı 30.09.2019 tarihli konsolide finansal tablolarında Maddi Duran Varlık Standardına göre sahip olduğu maddi duran varlıklardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir. Firmada MDV kalemlerine ilişkin düzeltilen değer tutarları baz alınıp varlıklar

⁷ <https://www.kap.org.tr/tr/>

için firma tarafından öngörülen ekonomik ömürleri dikkate alınarak normal amortisman yöntemi tercih edilmiş ve tutarlar buna göre hesaplanmıştır.

Bahsi geçen varlıklara ait öngörülen ekonomik ömürler tablo halinde yer almaktadır.

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Makine, tesis ve cihazlar	15-25 yıl

Grubun 30.09.2019'da biten hesap dönemleri içerisinde bazı maddi duran varlıklar ve ilgili birikmiş amortisman tutarlarında meydana gelen değişiklikler tabloda yer aldığı gibidir:

30.09.2019	Makine, Tesis ve Cihazlar (bin TL)
Maliyet:	
Açılış	451.572
İlaveler	14.871
Çıkışlar	(20.218)
Transferler	1.020.829
Kapanış	1.467.054
Birikmiş amortismanlar:	
Açılış	(322.846)
İlaveler	(15.556)
Çıkışlar	20.218
Kapanış	(318.184)
Net defter değeri	1.148.870

Tablodan da anlaşılacağı üzere Grup içerisinde 01.01.2019 -30.09.2019 döneminde 20.218.000,00 TL maliyet değeri bulunan tesis, makine ve teçhizatlar bilanço dışı bırakılmıştır. Bu iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortisman tutarı 20.218.000,00 TL'dir.

Grubun 01.01.2019 -30.09.2019 dönemi Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler/Giderler bölümüne ilişkin dipnotta aşağıdaki detay bilgiler yer almaktadır.

Yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler:	1 Ocak-30 Eylül 2019 (bin TL)
Maddi duran varlık satış karları (*)	2.842
Kira gelirleri	220
Maddi duran varlık satış zararları (*)	(1.271)

	1.791
--	--------------

“(*) Grup’ta atıl durumda bulunan muhtelif makine ve ekipman satışını içermektedir.”⁸

Maddi duran varlık kaleminin satışından ve kullanımından ileriki dönemlerde iktisadi fayda beklenmesi öngörülüyorsa ya da elden çıkarılması halinde finansal durum tablosunun dışında bırakılır.

Örnekte yer alan Grubun dipnot verilerinden varsayımla Grup içerisinde 01.01.2019 - 30.09.2019 döneminde bulunan bazı tesis, makine ve cihazlar bilanço dışı bırakılmıştır. Bu maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarı 20.218.000,00 TL’dir.

Dönem sonunda kapsamlı gelir tablosuna ilişkin dipnotlarda maddi duran varlık satış karları 2.842.000,00 TL iken maddi duran varlık satış zararları ise 1.271.000,00 TL’dir. Atıl durumda bulunan makine ve ekipmanlar ile, itfa olmuş makine ve teçhizatların satışı gerçekleştirilmiş görünmektedir. Bu durumda Grubun TMS’ye göre hazırlanmış olduğu finansal tablolarda maddi duran varlıkların elden çıkarılması veya hizmet dışı bırakılması nedeniyle meydana gelen kayıp ya da kazanç varlığına ait defterde kayıtlı değerle satım dolayısıyla elde edilen hasılat arasında oluşan fark tutarı şeklinde belirleyerek mahiyetine göre kar veya zarar tablosunda ilgili kısma dahil ettiği anlaşılmaktadır.

3.1.3.Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş.

Mondi Tire Kutsan, 31.12.2018 tarihli finansal tablolarında TMS16’ya göre sahip olduğu maddi duran varlıklardan bazılarının aşağıda yer verilmiştir. İşletmede bilanço tarihindeki satıl alım gücüyle ifade edilmiş olan maddi duran varlıklara normal amortisman yöntemi uygulanıp yıpranma payı ayrılmaktadır. İşletme bünyesindeki bazı maddi duran varlıkların yaklaşık ekonomik ömürleri aşağıda yer aldığı şekildedir:

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Makine, tesis ve cihazlar	4-15 yıl
Demirbaşlar	4-24 yıl
Taşıt araçları	5 yıl

⁸ <https://www.kap.org.tr/tr/>

Şirketin 2018 hesap dönemine ilişkin finansal durum tablo dipnotlarında detayı yer alan bazı maddi duran varlıklara ilişkin tutarlar aşağıdaki gibidir:

31.12.2018	Makine, Tesis ve Cihazlar (TL)	Taşıt Araçları (TL)	Döşeme ve Demirbaşlar (TL)
Maliyet:			
Açılış	372.645.736.	106.975	18.197.451
İlaveler	232.236	-	862.949
Çıkışlar	(3.925.566)	(420)	(576.165)
Transferler	23.743.153	-	2.556.279
Kapanış	392.695.558	106.555	21.040.514
Birikmiş amortismanlar:			
Açılış	(227.462.367)	(106.975)	(13.438.044)
İlaveler	(17.435.288)	-	(1.402.498)
Çıkışlar	2.201.768	420	516.407
Kapanış	(242.695.887)	(106.555)	(14.324.135)
Net defter değeri	149.999.671	0	6.716.379

Tablodan da anlaşılacağı üzere firmada 2018 hesap döneminde 3.925.566,00 TL maliyet değeri bulunan tesis, makine ve teçhizatlar, 420,00 TL maliyet değeri bulunan taşıt araçları ve 576.165,00 TL'lik maliyet değeri bulunan döşeme ve demirbaşlar bilanço dışı bırakılmıştır. Bu varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları sırasıyla 2.201.768,00 TL, 420,00 TL ve 516.407,00 TL'dir.

İşletmenin 2018 hesap dönemi Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda yer alan Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler/Giderler bölümüne ilişkin dipnotta aşağıdaki detay bilgileri yer almaktadır.

Yatırım faaliyetlerinden gelirler:	1 Ocak-31 Aralık 2018 (TL)
Maddi duran varlık satış karı (*)	825.560
Yatırım faaliyetlerinden giderler:	1 Ocak-31 Aralık 2018 (TL)
Maddi duran varlık satış zararı	1.956.617

Örnekte yer alan Mondi Tire Kutsan'ın dipnot verilerinden varsayımla işletme 2018 hesap döneminde bulunan bazı tesis, makine ve teçhizatlar, taşıt araçları, demirbaş ve döşemeler bilanço dışı bırakılmıştır.

Dönem sonunda kapsamlı gelir tablosuna ilişkin dipnotlarda maddi duran varlık satış karları 825.560,00 TL iken maddi duran varlık satış zararları ise 1.956.617,00 TL'dir. Bu durumda firmanın TMS'ye göre hazırlamış olduğu finansal tablolarda yukarıda bahsi geçen MDV'nin bilanço dışı bırakılması neticesinde elde edilmiş olan kar ya da zararı, söz konusu MDV'nin taşıdığı değere göre belirlediği ve oluşan karı yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında, oluşan zararı ise yatırım faaliyetlerinden giderler hesabında raporladığı anlaşılmaktadır.

3.1.4.Desla Deri Ticaret A.Ş.

Desa 2018 finansal tablo dipnotlarında TMS16'ya göre sahip olduğu bazı maddi duran varlık kalemlerine ön gördüğü faydalı ömürler aşağıda yer almaktadır.

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Makine Tesis	5-10 yıl
Demirbaşlar	5-10 yıl

Şirketin 31.12.2018 tarihli finansal durum tablosu dipnotlarında detayı yer alan bazı maddi duran varlıklara ilişkin hareketler aşağıdaki gibidir.

31.12.2018	Makine, Tesis (TL)	Demirbaşlar (TL)
Maliyet:		
Açılış	9.881.461	19.006.304
İlaveler	1.298.403	2.251.030
Çıkışlar	(37.002)	(1.893)
Transferler	-	-
Kapanış	11.142.862	21.255.441
Birikmiş amortismanlar:		
Açılış	(5.754.627)	(14.442.028)
İlaveler	(990.315)	(821.023)
Çıkışlar	33.638	505
Kapanış	(6.711.014)	(15.262.546)
Net defter değeri	4.431.848	5.992.895

Tablodan da anlaşılacağı üzere işletmede 2018 hesap döneminde 37.002,00 TL'lik makine ve tesis, 1.893,00 TL maliyet değeri bulunan demirbaşlar bilanço dışı bırakılmıştır. Bu iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortisman bedelleri sırasıyla 33.638,00 TL ve 505,00 TL'dir.

İşletmenin 2018 hesap dönemi Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda yer alan Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler bölümüne ilişkin dipnotta yer alan detaylar aşağıdaki şekildedir:

Yatırım faaliyetlerinden gelirler	1 Ocak-31 Aralık 2018 (TL)
Sabit Kıymet Satış Geliri	111.309

Örnekte yer alan firmanın dipnot açıklamalarından varsayımla işletme 2018 hesap döneminde aktifinde bulunan bazı makine, tesisleri, ve demirbaşları bilanço dışı bırakılmıştır.

Dönem sonunda kapsamlı gelir tablosuna ilişkin dipnotlarda maddi duran varlık satış karları 111.309,00 TL'dir. Bu durumda firmanın TMS'ye göre hazırlamış olduğu finansal tablolarda yukarıda bahsi geçen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması sonucunda oluşan karı, düzeltilen tutarlarla tahsil edilen tutarın karşılaştırmasıyla belirleyip dönem sonunda yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında raporladığı anlaşılmaktadır.

3.1.5.Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

Bak Ambalaj ve Bağlı Ortaklıklarına ait 31.12.2017 tarihli konsolide finansal tablolarında TMS16'ya göre sahip olduğu maddi duran varlıklardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir. İşletme aşınma payını, enflasyon oranı dahilinde düzeltilen bedeller üzerinden ve maddi duran varlıklara ait ekonomik ömrünü yansıtan oranlar ile normal amortisman metodu ile hesaplamaktadır.

Grup tarafından belirlenen maddi duran varlıklara dair yaklaşık faydalı ömürler aşağıda gösterilmektedir.

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür
Makine, Tesis ve Cihazlar	4-25 yıl
Taşıt Araçları	4-50 yıl
Döşeme ve Demirbaşlar	5-50 yıl

Grubun 01.01.2017- 31.12.2017 hesap dönemi finansal durum tablosu dipnotlarında detayı yer alan bazı maddi duran varlıklara ilişkin hareketler aşağıdaki gibidir.

31.12.2017	Makine, Tesis ve Cihazlar (TL)	Taşıt Araçları (TL)	Döşeme ve Demirbaşlar (TL)
Maliyet:			
Açılış	127.176.077	3.800.773	49.996.180
İlaveler	10.395.190	451.923	2.374.713
Çıkışlar	(34.271)	(68.084)	(218.220)
Transferler	26.167.169	7.818	2.136.546
Kapanış	163.704.165	4.192.430	54.289.219
Birikmiş amortismanlar:			
Açılış	(77.259.497)	(2.910.620)	(31.934.103)
İlaveler	(5.280.012)	(232.792)	(5.305.372)
Çıkışlar	34.271	68.083	218.220
Kapanış	(82.505.238)	(3.075.329)	(37.021.255)
Net defter değeri	81.198.927	1.117.101	17.267.964

Tablodan da anlaşılacağı üzere Grubun 2017 hesap döneminde 34.271,00 TL makine ve tesis, 68.084,00 TL taşıt araçları ve 218.220 TL maliyet değeri bulunan döşeme ve demirbaşlar bilanço dışı bırakılmıştır. Bu maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarları sırasıyla 34.271,00 TL, 68.083 TL ve 218.220 TL'dir. Hareketlerden de anlaşılacağı üzere bilançodan çıkarılan makine, tesis ve döşeme, demirbaşların tamamı, taşıt araçlarının ise büyük bir çoğunluğu itfa olmuştur.

İtfa olan maddi duran varlıkların satışından elde edilen tutarların doğrudan gelir tablosun üzerinde yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında gösterimi gerçekleştirilecektir.

Grubun 2017 hesap dönemine ilişkin Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu üzerinde yer alan Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler bölümüne ilişkin dipnotta yer alan detaylar aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Yatırım faaliyetlerinden gelirler	1 Ocak-31 Aralık 2017 (TL)
Sabit Kıymet Satış Karı	70.868

E İşletmesi ve Bağlı Ortaklıklarına ait konsolide finansal tablolardan dönem sonunda kapsamlı gelir tablosuna ilişkin dipnotlarda maddi duran varlık satış karları 111.309,00 TL'dir. Bu durumda Grubun TMS'ye göre hazırlanmış olduğu finansal tablolarda yukarıda bahsi geçen maddi duran varlıkların elden çıkarılması sonucu oluşan karı, düzeltilen

tutarlarla tahsil edilen tutarın karşılaştırması ile belirleyip cari dönemde yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında raporladığı anlaşılmaktadır.

Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda finansal bilgileri bulunan bazı firmaların finansal tablo ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan elde edilen veriler ile şirketlerin aktiflerinde kayıtlı maddi duran varlıklarının bilanço dışı bırakılmasında elde edilen kar ve zararı, kar veya zarar diğer kapsamlı gelir tablosu üzerinde gösterilen yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan giderler ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan gelirler hesaplarında raporladıkları anlaşılmıştır.

3.2.İNCELENEN FİRMALARDA ELDEN ÇIKARILAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL TABLOLARA YANSIMALARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Bazı halka açık firmaların finansal tablo ve finansal tablo dipnotları incelemeleri doğrultusunda maddi duran varlık standardı çerçevesinde elden çıkarılan maddi duran varlıkların finansal tablolara yansımalarına ilişkin analizler aşağıda yer verilen tablo ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 11: İncelenen Firmalarda Elden Çıkardıkları Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablolara Yansımaları

Firmalar	Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hazırlanan Finansal Tablo ve Dipnotlarda Bulunan Elden Çıkarılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Analiz
Pegasus Hava Taş. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	Grubun 2018 hesap döneminde uçak satışı nedeniyle meydana gelen kayıp ya da kazancı, varlığa ait defterde kayıtlı değerle satım dolayısıyla elde edilen hasılat arasında oluşan fark tutarı şeklinde belirleyerek dönem sonunda kar zarar tablosuna dahil ettiği anlaşılmaktadır.
Sasa Polyester San. A.Ş. ve Bağlı Ortaklığı	Grupta atıl durumda bulunan muhtelif makine ve ekipman satışı neticesinde 01.01.2019-30.09.2019 döneminde oluşan kazanç veya kaybı varlığa ait defterde kayıtlı değerle satım dolayısıyla elde edilen hasılat arasında oluşan fark tutarı şeklinde belirleyerek 30.09.2019 tarihli kar veya zarar tablosuna dahil ettiği anlaşılmaktadır.
Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Amb. San. A.Ş.	2018 hesap döneminde bulunan bazı tesis, makine ve teçhizatlar, taşıt araçları, demirbaş ve döşemeler bilanço dışı bırakılmıştır. MDV'nin bilanço dışı bırakılması neticesinde elde edilmiş olan kar ya da zararı, söz konusu MDV'nin taşıdığı değere göre belirlediği ve oluşan karı yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında, oluşan zararı ise yatırım

	faaliyetlerinden giderler hesabında raporladığı anlaşılmaktadır.
Desa Deri San. ve Tic. A.Ş.	2018 hesap döneminde aktifinde bulunan bazı makine, tesisleri, ve demirbaşları bilanço dışı bırakılmıştır. maddi duran varlıkların elden çıkarılması sonucu oluşan karı, düzeltilen tutarlarla tahsil edilen tutarların karşılaştırılmasıyla belirleyip cari dönemde yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında raporladığı anlaşılmaktadır.
Bak Ambalaj San. ve Tic. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	Grubun 2017 hesap döneminde makine ve tesis, taşıt araçları, döşeme ve demirbaşlarının elden çıkarılması sonucu oluşan karı, tahsil edilen tutarla düzeltilen tutar karşılaştırması yaparak belirleyip cari dönemde yatırım faaliyetinden gelir olarak gelir tablosunda raporladığı anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Küreselleşen dünya ile birlikte küreselleşen ekonominin etkisiyle şirketler uluslararası alanlarda boyut kazanmaya ve diğer çok uluslu şirketler ile rekabet eder hale gelmişlerdir. Dünya ekonomisinde yer alan büyük yatırım fonlarının ulusal sermaye piyasalarına yatırım yapması hususu gittikçe önem kazanmış ve bununla birlikte şirket değer profillerinin hangi şekilde tespit edileceği konusu da önemli hale gelmiştir. Dünyaca şirket değerleri hakkında ortak bir dil oluşturulmaya çalışılmış ve neticesinde de uluslararası muhasebe standartları oluşmuştur. Yatırımcılar tarafından ve diğer finansal tablo kullanıcıları için oluşturulan finansal tablolar bu standartlar kapsamında ortak bir paydada buluşmuşlardır. Türkiye’de bu ortak dile dahil olarak standartları uyumlaştırmaya çalışmış ve TMS’yi yayımlamıştır. Standartlar ile ilgili çalışmalar ve düzenlemeler Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılmaktadır.

Şirket finansal tablolarının değerlemesinde, işletmenin ait varlıklarının hangi unsurlardan oluştuğu, borçlanma yapıları, işletmenin sektördeki konumu gibi pek çok değişken etkilidir. Özellikle finansal tablo kullanıcıları açısından şirket bilançoları incelendiğinde şirkete ait aktif değerler arasında, maddi duran varlıkların payının önemli bir orana sahip olduğu aşikardır. Bilançoda aktif tarafta yer almakta olan maddi duran varlık kalemleri, işletmede faaliyetin sürekli olarak iştigal edebilmesi için kullandığı ve bir yıldan kısa bir sürede elden çıkarmayı planlamadığı varlıklardan oluşmaktadır.

Çalışma konusunu oluşturan maddi duran varlık standardı, anılan standartlardan yalnızca birisidir. Standartta maddi duran varlık düzenlemeleri yer almaktadır. Şirketlerin büyük çoğunluğunda bulunan maddi duran varlıklara ilişkin olarak finansal tablo kullanıcılarının talep ettiği işletmenin bu varlıklara olan yatırımları ve bu yatırımlardaki değişimler hakkında bilgi edinmelerine yarayan maddi duran varlıklara dair işlemlerini düzenleyen TMS 16’dır.

Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesinde ve kayıtlardan çıkarılmasında temel olan mevzuları düzenlemektir. Bu mevzular, duran varlıklar kalemlerinin muhasebe açısından ifade edilebilmesi, muhasebeleştirilmesi, duran varlıkların defterde kayıtlı değerlerinin tespit edilmesi, duran varlıklar ile alakalı finansal tablolara yansıtılacak amortisman değerlerinin belirlenmesi, elden çıkarma kavramları kavramları oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında ise VUK ile TMS 16 açısından elden çıkarılan MDV'ler incelenmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları çevrildiğinde TMS hükümlerini oluşturmaktadır. Böylece, Uluslararası Muhasebe Standartları ile TMS ilişkisi açısından tam uyum söz konusudur. TMS ile VUK karşılaştırıldığında ise genel hükümler itibarıyla uygulamalar arasında birçok uyumsuzluk bulunmaktadır. TMS 16 ve VUK hükümleri karşılaştırıldığında da bir çok farklılık bulunmakta olup elden çıkarılan maddi duran varlıklar bazında konu incelendiğinde benzerlik ve farklılıklar söz konusudur.

VUK ile TMS 16 elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin hükümlerinin karşılaştırılmasından çıkan sonuçlar özellikle tezin ikinci bölümünde açıklanarak, tablo halinde karşılaştırmalı sunulmaktadır. Bu tablo ve tezin bütünlüğü ayrıntılı incelendiğinde VUK'ta yer alan yenileme fonu uygulamasının TMS 16'da yer almaması, TMS 16 uyarınca maddi duran varlığın sonraki dönemlerde iktisadi fayda sağlaması umulmaması dolayısıyla amortisman hesaplanmamasının mümkün olduğu fakat VUK uygulamalarında amortisman ayrılmaya devam edildiği, maddi duran varlığın satışından elde edilen alacak başlangıçta gerçeğe uygun değer ile kayda alınacağı daha sonrasında, içerisindeki vade farkı ve faiz geliri ayrıştırılarak, TMS 18 gereğince, gerçekleşme durumuna bağlı olarak faiz geliri şeklinde kaydedileceği fakat VUK'ta elde edilen hasılatın diğer olağan dışı kar olarak gelir tablosu hesabında sınıflanacağı farklılıkları dikkat çekmektedir.

Vergi sisteminde esas alınan “en çok kar ve en fazla vergi matrahı” amacı ve ülkenin mali ihtiyaçlarını gözetme ihtiyacı vardır. Öte yandan, standartların hedefi ise globalleşen dünya ekonomisindeki rekabet ortamında en doğru ekonomik kar bilgilerini ve işletmeyle ilgili diğer bilgiler finansal tablo kullanıcılarına en doğru ve güvenilir şekilde sağlamaktır.

Her iki uygulamanın amaçları doğrultusunda hükümler bulunması sebebiyle iki uygulama arasındaki uygulamalarda farkların oluşması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerinde mevcut olan TFRS uygulamaları zaruri bulunan işletme niteliklerine yer verilmiş olup, bununla beraber Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkileri arasında çeşitli işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TFRS'lerden muaf olanları belirleme ya da bu firmalar için farklı düzenlemeleri yapmak şeklinde ifade edilmektedir. Bu çerçevede KGK, 26.08.2014 tarihinde yayımlanmış olan "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı"yla TFRS'yi uygulayan firmaları genel itibarıyla; sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, reasürans, emeklilik ve sigorta şirketleri ile bankalar şeklinde belirlenerek uygulama kapsamındaki şirketler sınırlandırılmıştır.

Türkiye'de TMS uygulaması SPK'ya tabii ve halka açık olan işletmelerce uygulanmakla birlikte tanımlamada yer alan işletmelerde TMS hükümlerine göre zorunlu olarak bağımsız denetim uygulamaları gerçekleştirilmektedir. Tanımlamalar dışında kalan şirketler mevcut vergi sistemindeki uygulamaları devam ettirmektedirler. Yapılan düzenlemede denetime tabi olan işletmeler için belirlenen koşulların kapsamı mevcutta var olan bir çok işletmeleri kapsayarak bu işletmelerin TMS'yi uygulayabilmesi için düzenlenmeli ve finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgiler aktarılabilmesi açısından şirketlerce uygulanmasına olanak sağlanmalıdır.

Maddi duran varlığın elden çıkarılmasında özellikle yenileme fonu uygulaması, yeniden değerlendirme fonu uygulaması, sonraki dönemlerde varlığın ekonomik fayda sağlayamayacağı öngörülen maddi duran varlıklarda amortisman uygulamaları ve MDV'nin satışı dışında elden çıkarılması konularında her iki mevzuat birbirinden ayrılmaktadır.

İncelenen firmaların elden çıkarılan maddi duran varlıklarını TMS kapsamında hazırladıkları kapsamlı gelir tablosunda TMS 16 hükümleri gereğince elden çıkarılmaları sırasında elde edilen karı yatırım faaliyetlerinden gelirler, elden çıkarılmalarından

kaynaklanan zararı ise yatırım faaliyetlerinden giderler bölümlerinde raporladıkları anlaşılmıştır. VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda bu tutarlar Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar ya da Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar bölümünde gösterilecektir.

Her iki mevzuata göre oluşturulan mali tablolarda elden çıkarılan maddi duran varlıklara ilişkin kar/zarar durumu farklı uygulamalar dolayısıyla birbirinden farklı olarak oluşacaktır.

Çalışmada elden çıkarılan maddi duran varlıkların özel olarak her iki uygulama açısından incelemeye konu edilerek incelemeler neticesinde her iki mevzuata göre uygulamalarda benzerlik ve farklılıkların mevcut bulunduğu anlaşılmıştır. Amacımız bu konuya ışık tutmaktır. Literatüre gelecek dönemlerde kazandırılacak çalışmalarda elden çıkarılan maddi duran varlıklar diğer standartlar kapsamında da ayrıntılı olarak incelenebilir.

Çalışma ile TMS 16 ile VUK'ta yer alan konuya ilişkin farklılıkların ve benzerliklerin finansal tablo kullanıcıları açısından doğru yorumlanmasına yarar sağlaması beklenmektedir.

Farklılıklar ortaya konduğundan bu farklılıkları en aza indirmek doğru finansal tablo sonuçları oluşmasında yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağca A. ve Diğerleri. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, ss 433.
- Akbulut, A. (2015). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akgül, B. ve Akay, H. (2003) “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma” 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s.4-5
- Akyol, M. ve Küçük M. (2016) .Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Arikboğa, D. (2011). Finansal Muhasebe, İstanbul, DER Yayınları. s. 173.
- Ataman, Ü. (1996). Genel Muhasebe Cilt II, 9.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ü. (1996). Genel Muhasebe Cilt I, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Ataman Ü. (2015). Genel Muhasebe Cilt II, 1.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Çaldağ, Y. ve Ayanoglu Y. (2012). Genel Muhasebe, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Baskı, Ankara. Gazi Kitabevi, s. 228.
- Demir, Ş. (2014). Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, ss.64-224.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2012). Kobi’lerde Finansal Raporlama, Ankara, TÜRMOB Yayınları.
- Dokur, Ş. ve Diğerleri. (2012). Dönem Sonu İşlemleri, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2622 –Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1590.
- Fahran, F. (2016) Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Gençoğlu, Ü. G. ve Diğerleri. (2013). Genel Muhasebe II, 2.Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2897 –Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1854. ss. 41.
- Gençoğlu, Ü. G. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Güler, A. (2019). TMS-16 ve VUK Açısından İncelenmesi: Bir Hizmet İşletmesinde Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Güler, İ. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Gündüz N. K. ve Perçin N. (1997). Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, 1.Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları.

- Kaval, H. ve Diğlerleri. (2015). Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kaya, U., (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 83, ss.67-80.
- Kıymetli Şen, İ., (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri, Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 3 (1), ss. 21-36.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2016). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, 9.Baskı, Ankara Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2012). Vergi Usul Kanunu, 2.Baskı. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Özerhan, Y. Ve Yanık, S. (2012). Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara, TÜRMOB Yayınları.
- Özerhan, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt.10, Sayı.1.
- Özyer, A. (2018). Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulaması, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Sarı, M. (2006). Ticari Kar İle Mali Kar arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS(TFRS) ile Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi, Mali Pusula Dergisi, Yıl 2, Sayı.23.
- Sarıay, İ. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, Electronic Journal of Vocational Colleges.
- Sevilengül, O. (2013). Genel Muhasebe, Ankara, Gazi Kitabevi, ss.433.
- Taşkın, Y. (2012). “ Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı:114, ss. 99-112.
- Tekşen, Ö. Dağlı, S. (2017). “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Eylül 2017, Sayı:20, ss.424-447.
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen İ., Filiz Bülbül. (2007). UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81.
- Tokay, H. (2002). Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS, TMSK Yayınları.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. (2010). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı, TMSK Yayınları..

Uysal T.ve Şenlik, M. (2012). Genel Muhaseb, 3. Baskı, Ankara,Seçkin Yayıncılık, ss.151.

Ürel, G. (2015). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yalkın, Y. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,Cilt 4,Sayı.2, s.2.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 18, s.35.

Yükçü, S. ve İçerli, Y. (2007). TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82.

Çiftçi, Y. ve Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu Bildirileri Kitabı. Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF.

Diğerleri:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Finansal Tablo ve Dipnotlar,

<https://www.kap.org.tr/tr/> Erişim Tarihi 2020.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,

<https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/yayinlar/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi> Erişim Tarihi 2020.

Mali Çözüm Dergisi,

<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi--1> Erişim Tarihi 2020.

Resmi Gazete,

<https://www.resmigazete.gov.tr/> Erişim Tarihi 2020.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,

<https://www.gib.gov.tr/muhasebe-sistemi-uygulama-genel-tebligleri-0> Erişim Tarihi 2020.

Türkiye Muhasebe Standartları,

<http://www.kgk.gov.tr/> Erişim Tarihi 2020.

Türkiye Muhasebe Standardı 16,

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2014Seti/TMS16.pdf> Erişim Tarihi 2020.

Vergi Kanunları,

<http://www.gib.gov.tr/> Erişim Tarihi 2020.

Vergi Sorunları Dergisi,

<http://www.vergisorunlari.com.tr/> Erişim Tarihi 2020.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebligleri> Erişim Tarihi 2020.

ÖZGEÇMİŞ

1995 doğumlu olan Özge Ergül, Nişantaşı Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi bölümünü bölüm birinciliği ile birlikte onur öğrencisi olarak 2017 yılında tamamlamıştır. Sağlık Yönetimi bölümünde çift anadal yaparak onur öğrencisi olarak 2018 yılında öğrenimini tamamlamıştır.

Üniversite yılları boyunca, dört büyük vergi denetim ve danışmanlık şirketinden birinde staj yapmış ve daha önce çeşitli yerel şirketlerin Mali İşler departmanlarında stajyer olarak çalışmıştır.

2018 yılında iş hayatına vergi asistanı olarak başlamış ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı aday meslek mensubu olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajını başlatmıştır. Kariyerine yerel bir vergi denetimi şirketinde kıdemli vergi denetim uzmanı olarak halen devam etmektedir.

Kariyerine ek olarak, şu anda Işık Üniversitesi'nde Muhasebe ve Denetim alanında yüksek lisans öğrenimine devam etmektedir.