



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA
DEĞERLEMESİ VE BİLANÇO KARINA ETKİSİNE
YÖNELİK BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cennet GÜRBÜZ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Hayrettin USUL

ISPARTA - 2009

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : İŞLETME EARD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız YÜKSEK LİSANS / DOKÜMAN Programı öğrencisi
..0930201015.. no.lu Cennet GÜRBOĞAZ tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.

Tez Adı Değişikliği YAPILDI / YAPILMADI

21/12/2009
Tarih

Prof. Dr. İsmail BEKİ
Eskişehir Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jüri ile Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25/39. maddesi uyarınca 21.12.2009 Pazartesi...
günü saat 14:00 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Matik... Duran... Yarıklar...
Tarihçe... Muhasebe... İstatistik... Hukuk... Kapsamında... Değerlendirme... Bilgi... Karar... İhtisase İhtisalelik...
konusu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile aşağıdaki kararı Uygulama
almıştır.

KABUL RED DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Unvan, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Doç. Dr. İsmail BEKİ	<u>Bekî</u>
Üye	Doç. Dr. Hayrettin USUL	<u>USUL</u>
Üye	Yrd. Doç. Dr. Hüseyin DALGAR	<u>DALGAR</u>
Üye		
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR.**
Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI : Tarih: Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Savunma Sonuçlarından sonra jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığına tez savunan öğrenci üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilgili kesilir. Tez hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savanma sonunda da tez kabul edilmezse öğrencinin Enstitü ile ilgili kesilir. Düzeltme alan öğrenci ile sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

MADDE-26 Tez Savunma Sonuçlarından sonra jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığına tez savunan öğrenci üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilgili kesilir. Tez hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savanma sonunda da tez kabul edilmezse öğrencinin Enstitü ile ilgili kesilir.

ÖZET

MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA DEĞERLEMESİ VE BİLANÇO KARINA ETKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Cennet GÜRBÜZ

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Tezi, 101 Sayfa, Aralık 2009

Danışman: Doç. Dr. Hayrettin USUL

Bu tez çalışmasında, maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı sonucu bilançolarda oluşan farklılıklar ortaya konmaktadır. Çalışma kapsamında maddi duran varlıklara ilişkin uluslararası muhasebe standartları incelenerek gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır. Uygulama şirketinin muhasebe verileri kullanılarak değer düşüklüğüne uğrayan maddi duran varlıklar belirlenmiştir. Bu maddi duran varlıkların değer düşüklüğü uygulaması ile amortisman paylarının ve vergi durumlarının nasıl etkilendiği tespit edilmektedir.

Sonuç olarak maddi duran varlıkların uğradığı değer düşüklüklerinin, amortisman paylarını ve vergi hesaplamalarını etkilendiği ve bilanço karını azalttığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü.

ABSTRACT**EVALUATION OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN THE
COVERAGE OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND
APPLICATION ABOUT EFFECT OF BALANCE SHEET PROFIT****Cennet GÜRBÜZ****Suleyman Demirel University, Department of Business Administration,
Master Thesis, 101 Pages, December 2009**

Supervising Professor: Associate Prof. Dr. Hayrettin USUL

In this thesis, the evaluation result of property, plant and equipment with using Turkish Accounting Standards which differences is manifestation in the balance-sheet. In this coverage has been examined International Accounting Standards relevant to property, plant and equipment and made needed accounting records. Impairment of assets is determined with using accounting data of application company. This relevant to impairment of property, plant and equipment has been identified how affected damping shares and tax situation.

Consequently impairment of property, plant and equipment has affected to damping shares and tax calculations and reduce the balance-sheet profits have been identified.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Property, Plant and Equipment, Impairment of Assets.

İÇİNDEKİLER TABLOSU

	Sayfa No
İÇİNDEKİLER TABLOSU	iii
KISALTMALAR DİZİNİ	vii
TABLolar LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS ve TFRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1. Standartta Yer Alan Terimler	4
1.2. Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	6
1.2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	7
1.2.2. Durdurulan Faaliyetler	9
1.2.3. Aktifleştirme	10
1.2.4. Değerlendirme	10
1.2.5. Satış Planına İlişkin Değişiklikler	11
1.2.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sunumu	12
1.3. Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar	12
1.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kısmen Kullanımı	13
1.3.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Yardımcı Hizmetler	13
1.3.3. Grup İçi Kiralama	14
1.3.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferleri	14
1.3.5. Gerçeğe Uygun Değer Esasına Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	15

1.3.6.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkartılması	17
1.4 Kullanımdaki Duran Varlıklar	17

İKİNCİ BÖLÜM

KULLANIM AMAÇLI MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ

2.1. Başlangıç Maliyetleri	19
2.2. Sonraki Maliyetler	21
2.3. Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Bedelinin İçeriği	24
2.3.1. Satın Alma Yoluyla Elde Edilen Varlıkların Maliyeti	25
2.3.2. İmal Veya İnşa Edilen Varlıkların Maliyeti	27
2.3.3. Takas Yolu İle Edinilen Varlıkların Maliyeti	28
2.4. Borçlanma Maliyetlerinin Maliyetle İlişkisi	29
2.4.1.Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	30
2.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine Son Verilmesi	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KULLANIM AMAÇLI MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLME SONRASINDA DEĞERLEMESİ

3.1. Maliyet Yöntemi	35
3.2. Yeniden Değerleme Yöntemi	37
3.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemi Sonucunda Varlıkta Değer Artışı.....	41
3.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi Sonucunda Varlıkta Değer Azalışı...	42

3.3. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	42
3.3.1. Maddi Duran Varlıkları Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma...	45
3.2.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma.....	46
3.3.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderlerinin Finansal Tablolarda Gösterilmesi	47
3.3.4. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	47
3.3.5. Amortisman Yöntemi	50
3.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	52
3.4.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi	53
3.4.1.1. İşletme Dışı Bilgi Kaynakları.....	54
3.4.1.2. İşletme İçi Bilgi Kaynakları.....	54
3.4.2. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi	56
3.4.3. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	57
3.4.4. Kullanım Değeri	60
3.4.5. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası	61
3.4.6. İskonto Oranı	62
3.4.7. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	63
3.4.8. Değer Düşüklüğünün İptalinin Muhasebeleştirilmesi	65
3.5. Kiralanan Maddi Duran Varlıkların Değerlendirilmesi	67
3.6. Gelir Vergileri Standardının Etkisi	69
3.6.1. Sürekli Farklar - Geçici Farklar	70
3.6.2. Vergiye Esas Değer (Vergi Değeri)	73
3.6.3. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	73
3.6.4. Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme Uygulamasında Vergi Etkisi	74

3.6.5. Amortisman Uygulamasında Vergi Etkisi	75
3.6.6. Değer Düşüklüğü Uygulamasında Vergi Etkisi	76
3.7. Bilânço Dışı Bırakma	77
3.8. Açıklama	78

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KULANIMDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS ve TFRS KAPSAMINDA DEĞERLEDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

4.1. Çalışmanın Amacı	80
4.2. Çalışmada Verileri Kullanılan Şirketin Tanıtımı	80
4.3. Örnek Olay	84
4.4. Değer Düşüklüğünün Muhasebe Kayıtları	86
SONUÇ	93
KAYNAKÇA	96

KISALTMALAR

SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslar arası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

- Tablo 1** Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirmesi
- Tablo 2** İndirilebilir ve Vergilendirilebilir Geçici Farkların Sınıflandırılması
- Tablo 3** Uygulama Şirketine Ait 2008 Yılı Bilançosunun Aktif Değerleri
- Tablo 4** Uygulama Şirketine Ait 2008 Yılı Bilançosunun Pasif Değerleri
- Tablo 5** Uygulama İşletmesinin Tesis Makine ve Cihazları
- Tablo 6** Uygulama İşletmesinin Taşıtları
- Tablo 7** Uygulama İşletmesinin Demirbaşları
- Tablo 8** Uygulama İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarına İlişkin Değerler
- Tablo 9** Maddi Duran Varlıklarda Toplam Değer Düşüklüğü
- Tablo 10** Değer Düşüklüğü Öncesi Amortismanlar
- Tablo 11** Değer Düşüklüğü Sonrası Ayrılacak Birikmiş Amortisman Tutarları
- Tablo 12** Değer Düşüklüğü Sonrası Bilançoda Etkilenen Aktif Değerlerin Durumu
- Tablo 13** Değer Düşüklüğüne Göre Düzeltilmiş 2008 Yılı Aktif Değerleri
- Tablo 14** Değer Düşüklüğü Sonrası Bilançoda Etkilenen Pasif Değerlerin Durumu
- Tablo 15** Değer Düşüklüğüne Göre Düzeltilmiş 2008 Yılı Pasif Değerleri

GİRİŞ

Günümüzde, küreselleşme ile birlikte dünyanın çeşitli bölgelerindeki piyasalar arasındaki sınırlar kalkmakta ve rekabet uluslar arası boyut kazanmaktadır. Artan küreselleşme ve rekabet ise farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal raporların karşılaştırılmasında sıkıntılara neden olmaktadır. Bu nedenle mali tabloların uyumlaştırılması doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı sözkonusu olmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartları ile dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak işletme faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir muhasebe bilgilerine ulaşılabilmesine, hazırlanan finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırmasının daha kolay yapılabilmesine ve de kullanıcı ihtiyaçlarına daha uygun hale getirilmesine imkan tanınmaktadır.

Küreselleşmenin etkisiyle artan şirket birleşmeleri ve satın almaları, şirketlerin nasıl değerlendirileceği konusunda sıkıntıları ortaya çıkarmıştır. Ülkelerin kendi yasal mevzuatlarına göre hazırlanmış mali tablolar arasında karşılaştırma yapmanın zorluğu ve varlıkların değerlendirme ilkelerini de farklılıklar olması karışıklıklara neden olmuştur. Uluslararası muhasebe standartları iş dünyasında ortak bir dil oluşturulma çabası sonucunda kullanılmaya başlanmıştır. Böylelikle herkesin anlayacağı sade ve karşılaştırılabilir mali tabloların oluşturulması mümkün kılınmıştır.

Maddi duran varlıklar bir işletmede genellikle toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturdukları için işletmelerin özellikle de üretim işletmelerinin etkinliğinde önemlidirler. Bu bağlamda şirket varlıkları arasında önemli yeri olan maddi duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği, özellikle üretim işletmelerinde maddi duran varlıkların önemi, bu varlıkların değerlemesinin yaratacağı farklılıklar ve şirket değerinin tespitindeki yeri mali tablo kullanıcıları için önem arz etmektedir.

Ülkemizdeki maddi duran varlıkların değerlemesi ile ilgili uygulamalar ve uluslararası muhasebe standartlarına göre değerlemenin yaratacağı farklılıklar ve bu farkların bilanço karına etkisi bu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda tez çalışması dört bölümden oluşturulmuş sonuç ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde standartlar kapsamında maddi duran varlıklar ele alınmıştır. Standartlara göre maddi duran varlıklar; satış amaçlı duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler, yatırım amaçlı duran varlıklar ve kullanım amaçlı duran varlıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu bölümde hangi durumda duran varlıkların hangi sınıfa tabi olacakları, hangi şartlarda hangi standart çerçevesinde değerlendirilecekleri ve hangi koşullarda ilgili standart kapsamına dahil edilip, hangi koşullarda kapsam dışı bırakılacakları açıklanmaktadır.

İkinci bölümde kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi; başlangıç ve sonraki maliyetleri, borçlanma maliyetleri ile ilişkisi incelenecektir. Maliyet unsurlarının başlangıçta nasıl değerlendirileceği, aktifleştirme sonrasında oluşan maliyetlerin hangi şartlarda maliyete, hangi şartlarda gelir tablosu hesaplarına aktarılabilmesi açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümde kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirilme sonrasında değerlendirme yöntemleri bu varlıklar için amortisman ayrılması ve değer düşüklüğü uygulanması, kiralanmış maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilecektir. Değerleme yöntemleri olarak; maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri ve uygulanmasına ilişkin gerekli açıklamalar yapılacaktır. Ayrıca maddi duran varlıkların değerlemesinin gelir vergileri standardı kapsamında etkileri, bilanço dışı bırakılma durumları ve finansal tablolarda maddi duran varlıklara ilişkin yapılması gereken açıklamalar ortaya konmaya çalışılacaktır.

Dördüncü bölümde ayakkabı imalatı yapan bir üretim işletmesinin maddi duran varlıklarına ilişkin veriler standartlar kapsamında değerlendirilerek, aktifleştirme sonrası değerlendirme yapılacaktır. Değerlendirme sonucunda belirlenen değer düşüklüklerinin amortisman ve vergi etkileri incelenerek, değerlemenin bilanço karına etkileri ortaya konmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS ve TFRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

TMS’ de maddi duran varlıklar; yatırım amaçlı varlıklar, satış için elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetlerle ve kullanılan varlıklar şeklinde bölümlere ayrılmıştır. Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ifade edilir. Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak için elde tutulanlar ise kullanım amaçlı maddi duran varlıklardır. Belirlenen program çerçevesinde satışı planlananlar ve üretimden çekilenler ise satış amaçlı elde tutulan ve kullanımdan çekilen maddi duran varlıklar olarak tanımlanır. Bu nedenle maddi duran varlıklar; sabit varlık olmalarına karşın farklı nitelikleri içermeleri açısından farklı standartlarla değerlendirilmektedirler.

Maddi duran varlıklar farklı standartların kapsamına girdiklerinden dolayı nitelikleri açısından ilgili oldukları standarda göre değerlendirilirler. Örneğin yatırım amaçlı olan duran varlıklar TMS 40 “Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar”, Standardı kapsamında; bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kalemi finansal kiralama işlemi ise “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardına göre değerlendirilir. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri devlet bağıışı alınması halinde “TMS 20 Devlet Bağıışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardına uygun olarak incelenir.

Maddi Duran Varlık içinde çalışması ve kullanımları benzer özellikleri taşıyan varlık ve teçhizatlar, özellikleri bakımından gruplandırılarak ifade edilmektedirler. Maddi Duran Varlıklara ilişkin bu gruplar; arsalar, binalar, makineler, gemi, uçak, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar ile ofis araçları şeklinde örneklendirilebilirler.¹

Bu kapsamda duran varlıklar aşağıdaki ana başlıklar altında ayrı ayrı ele alınıp sınıflandırılacaktır. Fakat çalışmamız özünde kullanım amaçlı duran varlıkları

¹ **International Financial Reporting Standards (IFRS), Including (IAS) and Interpretations as at 1 January, 2005: 867.**

kapsadığından esasta çalışmamız kullanım amaçlı duran varlıklar üzerinde şekillendirecektir.

1.1. Standartta Yer Alan Terimler

Standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

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)

Maliyet bedeli: TMS'ye göre bir varlığın maliyeti muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatının eşdeğeridir.²

'İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder' şeklinde VUK'da tanımlanmaktadır.³ Bu tanıma göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması için katlanılan satın alma, imalat harcamaları ile alış giderlerinin toplamıdır. Bir varlığın alımıyla ilgili olan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, komisyon giderleri, kur farkı ve faiz giderleri alış giderlerine örnek olarak verilebilir.

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

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

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir

² TMS 16, Madde 23.

³ VUK, Madde 262.

yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

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

Maddi duran varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanılması planlanan fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve 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: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın “kullanım değeri” ile “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış değeri)’ den daha büyük olanıdır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Diğer taraftan TMS 12’de ticari kar kavramı yerine muhasebe karı, mali kar kavramı yerine ise vergiye tabi kâr kavramı kullanmıştır.⁴ TMS 12 Gelir Vergilerine ilişkin standart kapsamında yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir.

Muhasebe kârı: Vergi gideri öncesi dönem kârını ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı ifade eder. Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançların düşüldüğü karı ifade eder.

Vergi değeri: Vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya yükümlükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutardır. Diğer bir ifade ile bir varlık veya yükümlük unsurunun vergi yasalarınca kabul edilen ve vergi matrahının tespitinde esas alınacak değerdir.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Başka bir ifade ile gelecek dönemlerde vergiye ilave edilecek tutarlardır.

Ertelenmiş vergi varlıkları: indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarıdır.

1.2. Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5 nolu standart satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları düzenlemektedir.

⁴ TMS 12, Madde 5.

1.2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

5 nolu TFRS bir duran varlığın defter değerinin kullanımına ilişkin oluşan bir değeri ifade etmekten çok satışı ile oluşacak bir değeri ifade etmesi durumunda söz konusu duran varlık satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırmaktadır.

Bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan duran varlık tanımına girmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar;⁵

- Duran varlık veya duran varlıklardan oluşan grubun satışı için şirketin yetkili kuruluşları tarafından karar alınmış olmalı ve bu karar açıklanmış olmalıdır. Dolayısıyla duran varlığın satışa çıktığı ilan edilmiş ve alıcı müşteri aranır duruma gelmiş olması gerekir.

- Varlığın piyasa fiyatları ile elden çıkmaya müsait olması gerekir. Eğer varlık mevcut hali ile kullanılamaz durumdaysa veya üzerinde bir takım değişiklikler yapılması gerekiyorsa, bunun tamamlanmış olması gerekir.

- Satışın veya elden çıkarmanın bu sınıfa alındıktan sonra on iki ay içinde ve yüksek düzeyde olması gerekir.

İlgili duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmasından itibaren bir yıl içerisinde satışının tamamlanması ve planda iptal işleminin düşük olmasını gerekmektedir. Satış işleminin süresi beklenen bir yıldan daha uzun sürmesi durumunda; satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir;⁶

- Gecikmenin işletmenin kontrolü dışında gerçekleştiğini.
- İşletmenin bir yıllık süre içerisinde ortaya çıkan değişikliklere karşın gerekli tedbirleri almış olması.
- Satış planının uygulanmasına devam edilmesi.
- Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözüm önerileri geliştirilmesi.

⁵ ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008: 739.

⁶ TFRS 5, Madde 9.

- Koşullardaki değişikliğine ilişkin uygun bir fiyatla pazarlama yapıldığının kanıtlanması gerekmektedir.

İşletmenin bir duran varlığı daha sonra elden çıkartmak amacıyla satın alması halinde duran varlığı edinme tarihi itibariyle bir yıllık süre koşulunun sağlanması gerekir. Ayrıca bir program yapılmamış olması halinde edinme tarihini takip eden genellikle üç ay gibi bir kısa süre içinde satış olasılığın yüksek olmasına ilişkin plan ve aktif bir satış programının hazırlanması gerekir.⁷ Bilânço tarihinde satış olasılığının yüksek olduğunu gösteren bir plan ve aktif bir satış programı şartları sağlanmadığı takdirde satış amaçlı elde tutulan varlık olarak bilançoda gösterilemez.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan çok satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme sözkonusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Ayrıca satış işleminin de bir yıl içinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir.⁸ Müşteriye teslim edilebilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekiyor ise varlık bu standarda göre sınıflandırılmaz.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, bilançoda dönen varlıklar içerisinde ayrı bir başlık altında yer alır. Eğer duran varlığa ilişkin borçlar da varsa bunlar da bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilmek zorundadır. Yine bu kapsama giren duran varlıklarla ilgili olarak bilançonun özkaynaklar bölümünde yer alan rakamlarda olabilir. Örneğin faaliyeti durdurulan bölüme veya satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubunun bir parçası olan satılmaya hazır varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden doğan ve kar yazılmamış olan bilançoda “Finansal Varlıklar Değerleme Farkı” içinde gösterilen rakamlarda bu kapsamdadır.⁹

⁷ TFRS 5, Madde 11.

⁸ GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN-AKGÜL, Başak, ÇAKICI, Cemal, **UMS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, 2006: 47.

⁹ ÖRTEN, vd., 2008: 741.

1.2.2. Durdurulan Faaliyetler

Kullanımdan çekilen duran varlık kavramı ile ekonomik ömrü sona erinceye kadar kullanılabilme imkânı olan ve satılmayıp faaliyetine son verilen duran varlıkları ifade etmektedir. Kullanımdan çekilen duran varlıklar satış amaçlı olarak sınıflandırılmaz. Çünkü kullanılması sözkonusu olduğu takdirde defter değerinin geri kazanılabilecek durumda olması muhtemeldir. Ayrıca işletmeler geçici olarak kullanımına ara verdikleri duran varlıkları kullanımdan çekilen varlık statüsünde sürekli bir biçimde kullanımdan çekilmiş gibi gösteremez.¹⁰

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların bir işletme birimi oluşturması halinde, bir başka ifade ile durdurulan faaliyet olarak adlandırılması durumunda, durdurulan faaliyetlere ait varlık ve yükümlülükler, satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve yükümlülükler içerisinde raporlanırlar.¹¹

Bu durumda işletmeler durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zararlarını, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri indirilerek durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılmasına ilişkin muhasebeleştirilen kar veya zararları tek kalem adı altında gelir tablosunda göstermek durumundadır. Bu bilgilere ulaşmak için uygulanan analiz dipnotlarda veya gelir tablosunda gösterilebilir. Analizin gelir tablosunda sunulması durumunda sürdürülen faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetler için oluşturulacak bir bölümde gösterilmesi gereklidir. Elde edilen bağlı ortaklık niteliğindeki elden çıkarılacak varlıklara ilişkin herhangi bir analiz yapılmasına gerek yoktur. Çünkü edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmıştır.

Bir faaliyet alanının veya bir bölümünün, tesisin bir parçasının faaliyetlerinin talep yetersizliği, finansman güçlüğü, büyük tamir ve bakım gibi nedenlerle durdurulmuş olması bu standarda uygun şekilde ayrıca raporlanması için yeterli olmamaktadır. Bölüm veya faaliyet alanının işletmenin tümü açısından önemli bir büyüklükte olması, bu faaliyet alanının elden çıkarılabilmesi için gerekli satış kararı

¹⁰ TFRS 5, Madde 13–14.

¹¹ ÖRTEN, vd., 2008: 742.

alınmış olması, satılabilir hale veya müşteriye teslim edilebilir hale gelmiş olması veya çoktan elden çıkarılmış olması gerekir.¹²

1.2.3. Aktifleştirme

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya durdurulan faaliyetlerin satışları planlanmakta ise gerekli koşulları sağlamaları şartıyla standart kapsamında değerlendirilirler. Koşulları sağlayan duran varlıklar defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılıp, hangisi küçük ise o değerle bilançoda gösterilir. Standart kapsamında değerlendirilen varlıklar için amortisman ayrılması da durdurulacaktır.¹³

1.2.4. Değerleme

Sınıflandırma yapılmadan önce duran varlıklar ilgili standart kapsamında değerlendirilerek; amortisman ve yeniden değerlemeleri yapılır. Satışa çıkarılacak varlıkla ilgili tüm alacak ve borçları ile bağlantılı olan duran varlıklar gözden geçirilir. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri, anılan grubun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülmesi suretiyle yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili TFRS'ler çerçevesinde yeniden ölçülür.¹⁴

İkinci olarak satışı planlanan varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Daha sonra satış için oluşabilecek maliyet belirlenir. Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşülerek bir değer tespiti yapılır.

Duran varlık grubunun mevcut defter değeri ile “Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düştükten sonra kalan değeri” karşılaştırılır ve bunlardan düşük olanı ile bilançoya alınır. Eğer defter değeri net gerçeğe uygun değerinden küçük ise, yani gerçeğe uygun değer daha yüksekse bilançoya defter değerleri ile aktarılır. Aksi takdirde net gerçeğe uygun değeri defter değerinden küçük ise gerçeğe uygun

¹² ÖRTEN, vd., 2008: 740.

¹³ ÖRTEN, vd., 2008: 740.

¹⁴ TFRS 5, Madde 19.

değerden beklenen satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle bilançoya alınacaktır. Bu durumda bir değer düzeltme veya değer azalma zararı söz konusudur. Bu zarar sadece duran varlıkların defter değerinden düşülecek bu bir karşılık gideri veya değer düzeltme zararı olarak muhasebeleştirilecektir.¹⁵

Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşülerek bulunan değer defter değerinden düşük ise değerde azalma sözkonusu olmaktadır. Bu nedenle de defter değerinde değer düşüklüğü için karşılık gideri ayrılarak değer düzeltilmesi gerekecektir.

Durdurulan faaliyetler için faaliyetin durdurulduğu zaman da değil, elden çıkartılmasına karar verildiği zaman değerlendirme yapılması mümkün olacaktır.

1.2.5. Satış Planına İlişkin Değişiklikler

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıkların satış olasılığının düşmesi nedeniyle gerekli koşulları karşılamaması halinde satış amaçlı varlık olarak sınıflandırılmasına son verilir.¹⁶ Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlık; sınıflandırılma yapılmadan önceki amortisman, itfa ve ya yeniden değerlendirme ilgili durumları dikkate alınarak oluşacak defter değeri veya sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilebilir. Defter değeri veya geri kazanılabilir tutardan hangisi küçük ise onunla değerlendirilir.¹⁷

İşletme satış amaçlı olarak tuttuğu grup halindeki varlıklardan tek bir varlık çıkartması halinde; kalan diğer varlık ya da borçların satış amaçlı olarak gruplandırmaya devam edilmesini sağlayacak gerekli koşulları sağlayıp sağlamadığına bireysel olarak bakılır. Bu durumda koşulu sağlayanların sınıflandırılmasına devam edilebilir. Bu ölçüm için grupta kalan diğer duran varlıkların defter değeri ile o tarihteki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin düşük olanı ile bireysel olarak değerlendirilirler.¹⁸ Koşulları

¹⁵ ÖRTEN, vd., 2008: 746.

¹⁶ TFRS 5, Madde 26.

¹⁷ TFRS 5, Madde 27.

¹⁸ TFRS 5, Madde 29.

sağlayamayan bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmaya devam edilmesi mümkün değildir.

1.2.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sunumu

Satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlık veya varlık grubu içinde yer alan varlıklar bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Bu varlıklara ilişkin borçlar da bilançoda diğer borçlardan farklı olarak belirtilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları bilanço üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanır. Bu varlıklar ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını varsa bu tutarlar da ayrı ayrı gösterir.

İşletme, önceki dönem bilânçolarında duran varlıklar veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin varlık ve borçlara ait tutarları; son dönem bilânço sunumundaki sınıflandırmayı yansıtması için tekrar sınıflandırmaz veya yeniden göstermez¹⁹.

1.3. Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar

TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin standart da yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller şeklinde tanımlanmıştır.²⁰ Bu kapsamda bir varlığın muhasebeleştirilmesi için gayrimenkulle ilgili gelecekteki işletmeye ekonomik yararların girişine ilişkin olasılık bulunması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

Uzun vadede sermaye kazancı elde edilmesi planlanan veya gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş (Satışı veya kullanımına ilişkin herhangi bir karar alınmamış) arsalar, faaliyet kiralamasına konu olan binalar, kiralanmak üzere boş tutulan binalar yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir.

¹⁹ TFRS 5, Madde 40.

²⁰ TMS 40, Madde 5.

Kendi başına diğer varlıklarından ayrı büyük nakit akışı yarattığı tespit edilen gayrimenkuller TMS 40 Standardı kapsamında değerlendirilir. Eğer üretim ve tedarik aşamasında kullanılan ve diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen bir nakit akışı sözkonusu ise bu durumda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine tabi olur.

Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilebilir. Bunun için gayrimenkulün; tanımına uygun olması ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması gerekir.

1.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kısmen Kullanımı

Bazı gayrimenkullerin bir bölümünden kira geliri veya sermaye kazancı elde edilirken, diğer bir bölümün kullanımı sözkonusu olabilir. Bu durumda hangi standart hükümlerinin uygulanacağını tespitinde bu bölümlerin her birinin ayrı ayrı satışının mümkün olup olmadığına bağlıdır. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda; bu bölümlerin her birini ayrı ayrı ilgili standart kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Eğer ayrı olarak satışı yapılmıyor ise; ilgili gayrimenkullerden hangi bölümün önemli olduğuna bakmak gerekir. Önemli bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanılır iken önemsiz bir bölüm yatırım amaçlı olarak kullanılıyor ise TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Önemli bölümüm yatırım amaçlı olarak kullanılıyorken, küçük bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanılıyor ise TMS 40 kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

1.3.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Yardımcı Hizmetler

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin işletme tarafından verilen yardımcı hizmetler toplam anlaşma içinde önemsiz bir kısmını oluşturmakta ise işletme bu yardımcı hizmetleri de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Sunulan bu hizmetler anlaşma içinde önemli boyutlarda olması halinde yatırım amaçlı

gayrimenkullere ilişkin standart çerçevesinde değerlendirilmemesi gerekebilir. Bu durumda yardımcı hizmetlerin bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilmemesine sebep olacak kadar önemli olup olmadığının tespiti zor olabilir. Sınıflandırma işleminin güç olduğu durumlarda, söz konusu sınıflandırma işlemlerinin işletme tarafından neye göre yapıldığının kamuoyuna açıklanmasını gerektirir.

1.3.3. Grup İçi Kiralama

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralandan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Bu gayrimenkuller grup açısından değerlendirilir ve konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Çünkü işletme grup açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin koşulları taşıması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkul standardı kapsamında değerlendirilir. Bu nedenle de kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak göstermelidir.

1.3.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferleri

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması veya kaybetmesi yalnızca kullanımda değişiklik olması durumunda mümkündür. Değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlar TMS 40 kapsamında ele alınmıştır. Aşağıdaki olaylar, kullanımdaki değişikliğe kanıtlık eder.

Tablo 1: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirmesi

OLAY	TRANSFER
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule
Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirmeye başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün faaliyet kiralmasına tabi tutulmaya başlanması	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün inşaat veya geliştirme faaliyetinin son bulması	Gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere

Kaynak: ÖRTEN, vd., 2008: 618.

Bazen yatırımlara başlandıktan sonra, yatırımı yapan şirketin karın yetersiz kalması nedeniyle otofinansman sağlayamaması, bankaların açtıkları kredilerin kesilmesi, piyasada ikame mallar çıktığı için yatırımın yapılmasından vazgeçilmesi veya bir süre beklemeye alınması gibi nedenlerle yatırımlar durabilir veya durdurulabilir. Kısa dönemli veya işin gereği veya idari ve teknik hazırlıklar nedeniyle bekleme süreleri gerekiyor ise bu bekleme sürelerinde yatırımın durduğu anlamına gelmez. Uzun süre yatırımın durduğu dönemlerde örneğin; bekçi ücretleri, sigorta ücretleri gibi küçük çapta giderler ile kullanılan kredilerin faiz ve kur farkları gerçekleşmeye devam eder. Normal yatırım döneminde o yatırımın maliyetine verilmesi gereken bu giderlerin, yatırımın durması durumunda artık yatırım maliyetine değil, dönem giderlerine verilmesi gerekir. Buradaki mantık bu maliyetlerin yatırımın yapılması için değil, yapılmış yatırımların korunması nedeniyle doğduklarıdır.²¹

1.3.5. Gerçeğe Uygun Değer Esasına Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; bilanço tarihinde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirilir. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda; maddi duran varlıklarda açıklanan değerlendirme esasları uygulanır. Varlığa amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Maliyet yönteminin

²¹ KAVAL, Hasan, *UFRS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2.Baskı, 2005:336-337.

kullanılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda açıklanması gerekir.²²

Genellikle gerçeğe uygun değer; bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre oluşur ve belirli bir tarihe özgü değeridir. Bu fiyat; satıcılar için elde edilebilen en iyi, alıcılar için ise elde edilebilen en avantajlı fiyattır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinde zaman içinde değişiklikler olabilir. Ortaya çıkan farklar, gelir tablosunda değerlendirme farkı kârları veya zararları olarak raporlanır.²³

Kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme kullandığı değişikliklerin gerçekleştiği tarihe kadar TMS 16'yı uygular. Bu tarihte meydana gelecek gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farklılığı TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işlemine tabi tutar.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde, transfer sonrasında TMS 16 veya TMS 2'ye göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.²⁴

Sahibi tarafından kullanılmakta olan bir gayrimenkul, yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismanına tabi tutulur. Bu tarihe kadar oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır. İşletme, TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutar.²⁵

²² AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, (a), "TMS'na Uyum için Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın No:29, Sayı:84, Hakemli Yazılar, Kasım-Aralık, 2007: 56.

²³ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, 2007: 56.

²⁴ TMS 40, madde 60.

²⁵ TMS 40, madde 62.

1.3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkartılması

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilanço dışı bırakılması; kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği için elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği durumlar için geçerlidir.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk önce peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.²⁶

Etkin faiz yöntemi; basit faiz formülünün yerine, birleşik faize göre iç iskonto yöntemi kullanılarak vade farkı ve faiz hesaplanmasıdır. Bu faiz oranı da VUK'nun 264. maddesine göre yapılan reeskont işleminden farklı oran ve yöntemlerle yapıldığı için mali kar ticari kar farkı doğuracak, 'Gelir Vergisi' standardına göre geçici farklılara neden olacaktır. Vadeli satışlardan ortaya çıkan faiz gelirleri ve vadeli alışlardan ortaya çıkan faiz giderleri, gelir tablosu dipnotlarında açıklanır.²⁷

1.4. Kullanımdaki Duran Varlıklar

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uygulanır. Satış amaçlı elde tutulan veya yatırım amaçlı olarak düşünülen duran varlıklar dışındaki mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkuller TMS 16 kapsamında sürekli kullanımı amaçlanan duran varlıklar olarak ele alınır ve değerlendirilir.

Bu standart satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran

²⁶ TMS 40, madde 70.

²⁷ ÖRTEN, vd., 2008: 269.

varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilir.²⁸

Gelecekte kullanılmak için beklenen veya kullanımdan önce geliştirilmek amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar da TMS 16 nolu standart kapsamında ele alınır. Ayrıca gelecekte yatırım amaçlı kullanılmak için inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller de bu aşamada TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Ancak inşa veya geliştirilme aşaması tamamlandığında TMS 16 kapsamında değerlendirilmesine son verilip, TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul standardı kapsamında değerlendirilmesine başlanır. Çünkü inşa veya geliştirme aşaması tamamlandığında yatırım amaçlı olarak kullanılmaya başlanacağı açıktır. Ancak gelecekte de yatırım amaçlı kullanımı düşünülen bir yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin yeniden geliştirme çalışması sözkonusu ise bu çalışmalar boyunca da TMS 40 kapsamında değerlendirilmesine devam edilir.

²⁸ ÖRTEN, vd., 2008: 205.

İKİNCİ BÖLÜM

KULLANIM AMAÇLI MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ile birlikte ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.²⁹

Bu varlıkların aktifleştirilmesi için gelecekte ekonomik yararlar sağlanması ilk ölçüttür. Bu nedenle, ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekir. Bu tahminler güvenilir bir biçimde yapılırsa gelecekte bu varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilir. Elde edilen bu tür varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanamayacağı tahmin edilmişse dönem giderlerine atılır. Bu tür tahminlerin güvenilir olması varlıklara ilişkin her türlü gelirlerin ve risklerin işletmenin kontrolü altında olmasına bağlıdır. Bir varlığın aktifleştirilmesindeki ikinci ölçüt ise maliyetin güvenilir olarak hesaplanmasıdır. Çoğunlukla bu maliyet, satın alma maliyeti, inşa maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilir.³⁰

Bu standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturacağına ilişkin kesin bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirmenin işletmeye özgü koşullar dikkate alınarak karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamıştır. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, toplam değer olarak muhasebeleştirilmenin yapılmasını mümkün kılmaktadır.³¹

2.1. Başlangıç Maliyetleri

İşletmelerin maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirmeleri gerekir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık

²⁹ TMS 16, Madde 7.

³⁰ SÖNMEZ, Feriştah, '8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırılmalı Olarak)', **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak, 2004, s.83-84.

³¹ TMS 16, Madde 9.

kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Buna göre maddi duran varlığın maliyeti, işletme tarafından inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında ve duran varlığın elde edilip yararlanılabilir duruma getirilmesine kadar yapılan harcamalardan oluşur.³²

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretilip satamayacağından, bunlar maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.³³

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla, gerekli duruma ve yere getirilmesi anına kadar ortaya çıkan giderler dahil edilmektedir. Bu noktadan sonra ortaya çıkan giderlerin ise maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmesine izin verilmemektedir.³⁴

Hediye şeklinde veya hisse senedi karşılığı gibi duran varlığın satın alma dışında bir yolla edinilmesi durumunda varlık edinim için gerekli nakit tutarı temelinde (makul piyasa değeri) değerlendirilmelidir. Kullanılmış duran varlıklar edinildiğinde, bunlarla ilgili yapılan boyama, parça değişimi gibi varlığı kullanıma

³² SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, 13.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007:424.

³³ TMS 16 Madde 11.

³⁴ AKBULUT, Yıldız, Özerhan, "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, Mart, 2008: 1-41. (s13)

hazır hale getirme amacına yönelik harcamalar maliyete eklenmelidir. Arazi-arsa maliyetleri; komisyon ödemeleri, yasal ödemeler, transfer vergileri ve arazi-arsayı kullanıma hazır hale getirme harcamalarını (yıkım, düzeltme, temizleme gibi) içerir.

Maddi duran varlığın kullanılacağı yere veya yönetimin istediği kullanım şekline getirilmesi için katlanılan her türlü giderler ile bir maddi varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satın alma maliyetine dahil edilir. Eğer maddi duran varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman gideri yer almaz.³⁵

2.2. Sonraki Maliyetler

TMS 16 nolu standartta göre, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir, maliyet olarak aktifleştiremez. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır.³⁶

Bakım giderleri, “Duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar”; onarım giderleri ise, “Kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için yapılan harcamalar” şeklinde tanımlanabilir. Günlük bakım ve onarım maliyetleri işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içermekte olup maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı amacıyla yapılır.³⁷

Bir varlığın iktisap edilmesinden sonra katlanılan maliyetler, duran varlığın iktisabı sırasında öngörülen performans standardını aşacak derecede varlıktan gelecekte elde edilecek yararları artırdığı zaman ilgili varlığın maliyetine eklenebilir. Gelecekte elde edilecek yararlarda artış sağlayacak harcamalara ilişkin örnekler şunlardır;³⁸

³⁵ ÖRTEN, vd., 2008: 206.

³⁶ TMS 16, Madde 12.

³⁷ SEVİLENGÜL, 2007: 425.

³⁸ KAVAL, 2005:327–328.

- Tesisteki bir varlığın ekonomik ömrünü uzatan, kapasitesini artıran harcamalar.
- Makine parçalarının yenilenmesiyle üretimin kalitesini artırıcı harcamalar.
- İşlem maliyetlerini azaltan yeni bir üretim sürecinin geliştirilmesine ilişkin harcamalar.

Varlıkların aktifleştirilmesinden sonraki günlük bakım-onarım maliyetleri oluştuğu tarihte gider yazılır. Ancak varlığın değerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan ve normal bakım-onarım, temizleme gideri dışındaki kapasite artırıcı ya da maliyeti azaltıcı giderler ilgili varlığın maliyetine eklenir.

Sabit varlıklar için yapılan giderlerin hem tamir hem de kıymet artışı ile ilgili giderlerden oluşması durumunda, mükellefler bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek zorundadırlar.

Harcamaların maddi duran varlığın önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılmış olması gerekir. Buna göre çalışabilir duruma gelmiş bulunan duran varlıklara artık maliyet yüklenemez. Bundan sonraki giderler ortaya çıktıkları dönemle ilgilendirilir. Örneğin kullanılabilir hale gelmiş bir makinenin yangın sigortası primi, makine ile ilgili olduğu halde, onun maliyetine eklenmez gider yazılır.³⁹

Maddi duran varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler, ilgili varlığın ömrünü uzatıcı bir nitelik taşıyorsa gayrimenkulün kalan ömrü içerisinde; ilgili gayrimenkulün ömrünü uzatıcı bir nitelik taşıyorsa ayrı bir varlık gibi düşünülerek varlıktan bağımsız olarak amorti edilirler.⁴⁰

Maddi varlığa ilişkin önemsiz ikame ya da yenilme maliyetleri ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek faydaları iyileştirmek veya korumak amacıyla yapıldığından

³⁹ AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, (b)TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitapevi, Mart, 2007: 234.

⁴⁰ ÖRTEN, Remzi, KARAPINAR, Aydın, TMS ile Uyumlu, Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007: 155.

bakım onarım gibi dikkate alınır ve oluştukları dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Örneğin otobüs lastiklerinin, aküsünün yenilenmesi gibi.⁴¹

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Standart eğer yedek parça ve bakım malzemelerinin sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanımı sözkonusu, bir yıldan daha uzun süre kullanımının olup olmadığına bakılmaksızın maddi duran varlık olarak değerlendirilmesini de mümkün kılmaktadır.

Yedek parça ve bakım malzemeleri esas olarak stoklarda izlenir, kullanıldıklarında gider yazılır. Ancak, bu yedek parça ve malzemelerin bir dönemden fazla kullanılacağı değerlendiriliyor ise bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilip kaydedilir ve amortisman yolu ile gidere dönüştürülür. Ancak kullanım süresi bir yılın altında olan yedek parça ve bakım malzemeleri tek bir maddi duran varlık için kullanılabilir ise o duran varlığa özgü bir yatırım olması nedeniyle maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. Ancak, bu malzemelerin maliyeti kullanıldıklarında bir defada gider yazılır.⁴²

Bir maddi duran varlığa ait parçanın yenilenmesi ya da ikamesi sırasında katlanılan maliyetler, söz konusu maddi duran varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan bir harcama olmayıp ayrı bir varlığın elde edilmesi gibi muhasebeleştirilir ve yenilenen ya da ikame olunan parçanın kayıtlı değeri mali tablolardan çıkarılır.⁴³ Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Böyle bir durumda yenilenen parçanın değeri bilanço dışı bırakılır; yeni alınan parçanın maliyeti ise, ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilir. Bu durumda eski defter değeri ile yeni parça maliyetinin toplanarak eski parça maliyetinin çıkartılması ile maddi duran varlığın yeni defter değeri hesaplanır.

⁴¹ KAVAL, 2005:328.

⁴² AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007: 315.

⁴³ GÜCENME, Ümit ve ARSOY-POROY, Aylin, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt:5, Yıl:14, Sayı:14, Ekim, 2005: 227.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Standartta belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında işletme; muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini olduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Eski parçaların defter değeri, (maliyet-birikmiş amortisman farkı) bu Standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümler uygulanarak bilanço dışı bırakılırlar.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan, fiziki parçalardan ayrıştırılabilen herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğindeki kontrol unsuru, gösterge olarak kullanılabilir.

2.3. Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Bedelinin İçeriği

Maddi duran varlıkların elde edilmeleri satın alma, takas, imal veya inşa edilmeleri şeklinde gerçekleşebilir. Buna göre maddi duran varlıkların elde edilme niteliklerine göre farklı maliyet içerikleri oluşacaktır.

2.3.1. Satın Alma Yoluyla Elde Edilen Varlıkların Maliyeti

Standartta maliyetin aşağıda belirtilen unsurlardan oluştuğunu nitelendirmektedir,⁴⁴

- Satın alma maliyeti, önemli gümrük vergileri, geri iade edilmeyen satın alma vergileri ile indirim ve iskontolar eksi değerde gösterilerek.
- Varlığa direkt olarak yüklenebilen maliyetler.
- Varlığın ilk elde etme maliyetine giren veya varlığın üretimde kullanımı sonucu oluşan sökme, kaldırma ve yer düzenlemelerine ilişkin değerler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı ile aşağıdaki unsurlardan oluşur;⁴⁵

- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde).
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- İlk teslimata ilişkin maliyetler.
- Kurulum ve montaj maliyetleri.

⁴⁴ MİRZA, A. Ali, GRAHAM, J.Holt, ORELL; Magnus, **WILEY, IFRS; International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, John WILEY and Sons. Inc., USA, 2005: 86.

⁴⁵ TMS 16, Madde 16–17.

- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

- Mesleki ücretler.

Varlığın maliyeti veya inşaatı ile ilgili işçilik ödemeleri, yer hazırlama maliyetleri, ilk teslim ve elden geçirmeye yönelik maliyetleri, tesisat ve montaj maliyetleri, mesleki ücretler, test maliyetleri ancak test üretimlerinden ortaya çıkan ürünlerin satışından elde edilen net gelir eksi olarak gösterildikten sonra maliyet içeriğine direkt yüklenebilen unsurlara örnek olarak gösterilebilir. Borçlanma maliyetleri için IAS 23 “Borçlanma Maliyetleri” standardı ölçü olarak kabul edilir.⁴⁶

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir;⁴⁷

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri.
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil).
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil).
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.
- Maliyetin içeriğine direkt olarak yüklenemeyen maliyetler gelir tablosu hesaplarında gider olarak gösterilirler.

Yeni bir tesisin açılış maliyetleri, eğitim masrafları, yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapmak için yeni bir yere taşıma maliyetleri başlangıçtaki çalışma kayıp veya zararları gibi giderler maliyete direkt olarak yüklenemeyen giderlerdir. Ayrıca belli bir parça veya varlığın tümü için yapılan yeniden yerleşme ve düzenleme maliyetleri

⁴⁶ MİRZA, vd., 2005: 87.

⁴⁷ TMS 16, Madde 18.

ve full kapasite ile çalışmanın altındaki çalışma giderleri de maliyete direkt olarak yüklenemeyen giderlere örnek olarak gösterilebilir.⁴⁸

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez;⁴⁹

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler.
- Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları.
- İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

2.3.2. İmal veya İnşa Edilen Varlıkların Maliyeti

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla ürettiği varlıklardan işletme faaliyetlerinde kullanıma tahsis edilenlerin maliyeti, satış için üretilen varlıkların maliyetine eşit olur ve satış bedelleri üzerinden değil, maliyet bedelleri üzerinden aktifleştirilirler. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, işgücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez.

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edilen varlıklar aynı ilkelere göre belirlenir. İşletmenin satış amacıyla ürettiği varlıklardan işletme faaliyetlerinde kullanıma tahsis edilenler satış bedelleri üzerinden değil maliyet

⁴⁸ MİRZA, vd., a2005: 87.

⁴⁹ TMS 16, Madde 20.

bedelleri üzerinden aktifleştirilirler. İşletmenin kendisinden kar etmesi doğal bir sonuç olmayacağı için maliyet bedeli ile aktifleştirilmesi gereklidir. Dolayısıyla bu mamüllerin duran varlık olarak ayrılması dolayısıyla işletmenin gelir giderlerini etkilemez.⁵⁰

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler olmayabilir. Ancak bunlar inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir ve bu faaliyetler arızı faaliyetler olarak nitelendirilir. Bu arızı faaliyetler nedeniyle gelir de elde edilebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Elde edilen gelirin gelir tablosunda gösterilmesi esastır.

Eğer inşa ettirilecek binanın yerine işletmeye ait eski bir bina varsa, bu binanın yıkım masrafları yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinin de yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Yıkıtılan binanın yıkıntı değerlerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda, elde edilen değer eski binanın itfa edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın tespitinde vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınır.⁵¹

2.3.3. Takas Yolu İle Edinilen Varlıkların Maliyeti

Takas yoluyla edinilen bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; takas işleminin ticari nitelikli olması ve elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumlarının mevcut olması halinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.⁵² Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter

⁵⁰ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007:318.

⁵¹ ÖRTEN ve KARAPINAR, 2007: 153.

⁵² TMS 16. Madde 24.

değeri ile ölçülür.

Bir işletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini gözönünde bulundurarak belirler.

Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir. İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve takas işlemi sonucunda oluşan farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması halinde de takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir.⁵³

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını belirlemede, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmamasına rağmen ilgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması ve belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin güvenilir biçimde değerlendirilerek gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılması durumlarında gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlendiği kabul edilir.

Bir işletme alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenmemesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.⁵⁴

2.4. Borçlanma Maliyetlerinin Maliyetle İlişkisi

Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı ile belirlenmiştir. TMS 23 nolu standart borçlanma

⁵³ TMS 16. Madde 25.

⁵⁴ TMS 16, Madde 22.

maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları içermektedir. Bu kapsamda genel olarak borçlanma maliyetlerini oluştukları anda gider olarak finansal tablolarda gösterilmesi esastır. Alternatif olarak özellikli varlık niteliğindeki varlıkların satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin ise maliyete eklenmesine olanak verilmektedir.

Özellikli varlıklara örnek olarak; satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilebilir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özellikli varlık sayılmaz.⁵⁵

Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir;⁵⁶

- Kredili mevduat hesabı ile uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler.
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları.
- Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları.
- TMS “17 Kiralama İşlemleri” standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri.
- Yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.

2.4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Borçlanma maliyetleri özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilmediği sürece oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık ve stoklar için varlığın aktife alındığı tarihe kadar hesaplanan vade farkları ve faiz giderleri, ilgili varlığın maliyetine eklenmektedir.

⁵⁵ TMS 23, Madde 6.

⁵⁶ ÇONKAR, Kemalettin, GÖKÇE, Naciye, TELLİOĞLU, Tülay, “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim, 2007: 75.

Aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan vade farkları ve faiz giderleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.⁵⁷

Bir özelliikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özelliikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir. Bu tür maliyetler güvenilebilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özelliikli varlığın maliyetine dâhil edilir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin işletme tarafından inşa edilmesi sürecinde özelliikli varlık kapsamında değerlendirilip, kullanıma hazır hale gelinceye kadar doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özelliikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktife kaydedilecektir.

Bir özelliikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özelliikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında ilgili dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı harcamaların makul bir tahminidir.⁵⁸ Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez.⁵⁹

Bir dönemde, özelliikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla borç alınan fonlara ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarı; ilgili dönemde bu varlıklar için katlanılan toplam borçlanma maliyetlerinden bu fonların geçici yatırımlarından elde edilen gelirlerin düşülmesi sonucu belirlenen tutardır.⁶⁰ Döneme ilişkin borçlanma maliyetlerinin; borç alınmış fonlardan sağlanan yatırım gelirleri sözkonusu ise; gelir indirildikten sonraki tutarı ile aktifleştirilme yapılır.

⁵⁷ SÖNMEZ, Feriştah, “14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:129, 2003: 11.

⁵⁸ TMS 23, Madde 21.

⁵⁹ TMS 16, Madde 22.

⁶⁰ TMS 23, Madde 15.

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesinden daha fazlasını ifade eder. Bu işlemler; fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri içerir. Ancak bu tür faaliyetler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatı hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazideki ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.⁶¹

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar. Eğer ödeme vadeli yapılıyorsa peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.⁶²

Maddi duran varlıkların aktife alındığı tarihe kadar oluşan ilgili varlıkla ilişkili vade farkları, kur farkları, faiz giderleri vb. giderler, varlığın maliyetine eklenmektedir. Başka bir deyişle, varlığın işletme aktiflerine girdikten sonra oluşan faiz giderleri ve vade farkları varlığın maliyetine eklenmemektedir. Bu giderler, dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Fakat SPK Tebliği 29 a göre maddi duran varlıkların ediniminde borçlanma giderleri ile ilgili ortaya çıkan ve varlıkla direkt ilişkilendirilebilen kur farklarının aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte, bu giderler ilgili dönemin gideri olarak da muhasebeleştirilmektedir.⁶³

Standarda göre eğer maddi duran varlık taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz.⁶⁴

Belirli bir varlığın alımı amacıyla borçlanıldığında, aktifleştirme için uygun borçlanma maliyeti tutarı dönem boyunca söz konusu borçlanmadan kaynaklanan gerçek borçlanma maliyetinden, bu borçlanmadan temin edilen fonların varsa geçici

⁶¹ TMS 23, Madde 22.

⁶² GÖKÇEN, vd., 2006: 149.

⁶³ SÖNMEZ, 2003:9.

⁶⁴ ÖRTEN, vd., 2008: 206.

olarak değerlendirildiği yatırımlardan elde edilen gelirlerinin düşülmesi suretiyle bulunur. Örneğin; bir yatırım için tahsil edilmiş kredi, kullanılacağı zamana kadar başka bir mevduat hesabında tutulmuş ve bu nedenle faiz geliri veya kur farkı geliri doğmuş ise, bu tutar esas borçlanma maliyetinden indirilir, aleyhte kur farkı doğmuş ise esas borçlanma maliyetine ilave edilir.⁶⁵

Bir duran varlıkla direkt ilgili bir kredinin, o duran varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi vergi uygulaması açısından bir zorunluluktur. Kullanıma hazır nitelikteki bir duran varlığın satın alınmasından doğan borçlanma maliyetleri TMS 23'e göre maliyetlere verilmez, doğrudan gider yazılır. Nitekim TMS 16 bir maddi duran varlığın maliyeti; muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatının eşdeğeri olarak tanımlamıştır. Buna göre vade farkı fiyata dahil ise satın alma bedelinden vade farkı ayrılır ve ilgili dönemlerde faiz gideri olarak yazılır.⁶⁶

2.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine Son Verilmesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler uzun süreli kesintiye uğradığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.⁶⁷

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; şirketin otofinansman sağlayamaması, banka kredilerinin kesilmesi, yatırımdan vazgeçilmesi veya bir süre beklemeye alınması gibi nedenlerle kesintiye uğramış olabilir. Önemli idari veya teknik çalışmalar nedeniyle meydana gelen kesintiler ile kısa süreli kesintiler yatırımın durduğu anlamına gelmez ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Ancak uzun süreli kesintiler yatırımın durduğu anlamına gelir ve borçlanma maliyetleri yatırımın maliyetine değil, dönem giderlerine dahil edilmelidir.

İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu

⁶⁵ ÖRTEN, vd., 2008: 376.

⁶⁶ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007: 319.

⁶⁷ TMS 23, Madde 23.

durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışıl gelmiş bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprü'nün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.⁶⁸

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.⁶⁹ Dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilse bile ilgili varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmiş kabul edilir.

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanımının mümkün olduğu durumlarda işlemler esas itibarıyla tamamlandığı takdirde, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.⁷⁰

⁶⁸ TMS 23, Madde 24.

⁶⁹ TMS 23, Madde 26.

⁷⁰ TMS 23, Madde 28.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KULLANIM AMAÇLI MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLME SONRASINDA DEĞERLEMESİ

Maddi duran varlıkların değerlemesi standartta aktifleştirme tarihinde ve aktifleştirme sonrası bilanço tarihinde olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır. Yukarıda maddi duran varlıkların ilk edinim sırasında aktifleştirilmesi incelenmiştir. Bu kısımda bilanço tarihlerindeki değerlendirme konusu üzerinde durulacaktır. Bilanço tarihlerinde değerlemede iki yöntem kullanılabilir. İşletme seçmiş olduğu yöntemi maddi duran varlık grubunda yer alan varlıklara uygulamak durumundadır. Diğer bir ifade ile iki model birlikte işletme varlık gruplarında uygulanmamalıdır. Bilanço tarihlerindeki değerlendirme ile ilgili modelleri maliyet modeli ve gerçeğe uygun değer modeli olarak sınıflandırılır.

Maddi Duran Varlıklar “Duran varlıkların maliyetle değerlendirilmesi ilkesi” gereğince, işletme tarafından satın alınmaları, inşa veya imal edilmeleri yada ettirilmeleri karşılığında yapılan harcamalardan oluşan maliyetle değerlendirilir. Ancak maliyet değerinin anlamını yitirdiği durumlarda dönem sonu değerlemesinde maliyet değeri yerine başka değerlendirme ölçülerine başvurulabilir. Bunlardan en uygunu ‘Yenileme değeri’dir.⁷¹

3.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.⁷²

⁷¹ SEVİLENGÜL, 2007:599.

⁷² ÖRTEN, vd., 2008: 207.

Maliyet modeli ilk kabulden sonra, varlığın devam eden dönemlerde yıpranma ve değer düşüklükleri için ayarlama yapılmış kayıtlarla gösterilen orijinal maliyetlerdir.⁷³

Maliyet yaklaşımı varlığın hizmet kapasitesini yerine koymak için gerekli olacak nakit tutarına dayalı olan bir yaklaşımdır. Böylece, bir varlığın fiyatı varlığın ömrü boyunca sağlayabileceği hizmetin ekonomik değeri ile orantılı olmaktadır.⁷⁴

Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.⁷⁵

Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri (Maliyet eksi birikmiş amortisman) geri kazanılabilir değerinden büyük ise, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlık bilançoda geri kazanılabilir değeri üzerinden raporlanmaktadır. Geri kazanılabilir değer; satış giderleri çıkartılmış gerçeğe uygun değerinden ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Buna göre maliyet yöntemini kullanan işletmeler maddi duran varlıklarını, bu varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlayacaklardır.⁷⁶

Bu yöntemde; cari uygulama ve standart arasındaki en belirgin fark maddi duran varlıklar değer düşüklüğü için karşılık ayrılmasının gerekliliğidir. Standartta

⁷³ ALFREDSON, Keith, LEO, Ken, PICKER, Ruth, PACTER, Paul, RADFORD, Jennie, **Applying International Accounting Standards**, Ernst & Young, John Wiley & Sons Australia Ltd. 2005: 297.

⁷⁴ ULUSAN, Hikmet, “Finansal Raporlama Açısından Değerleme” **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, 2007: 531.

⁷⁵ KAYA, Uğur ve DİNÇ, Engin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2007: 346.

⁷⁶ DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan, “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, TÜRMOB, Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007: 74.

öngörülmesine karşılık, Türk vergi mevzuatında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır.

Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış sözkonusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında, karşılık tutarının gelir kaydedilmesi gerekmektedir.⁷⁷

3.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

Standartta bu yönteme “Yeniden Değerleme Modeli” denmekle birlikte bu yöntem temelde gerçeğe uygun değer yöntemidir. Bu yöntemde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlık kalemi, ilk olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir.⁷⁸

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.⁷⁹

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymet bedelleri ile bunlara ilişkin olarak önceki yıllarda ayrılmış olan amortismanların yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle yapılır. İktisadi kıymet net değeri, iktisadi kıymet bedeli ile bu kıymetin birikmiş amortismanı arasındaki farktır. Değer artışı ise, yeniden değerlendirme sonrası net değerle yeniden değerlendirme öncesi net değer arasındaki olumlu farktır.⁸⁰

TMS 16 yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer kullanıldığını öngörmektedir. Gerçeğe uygun değer

⁷⁷ ÖRTEN, Remzi ve BAYIRLI, Rıdvan; “TMS 16’ ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Mufad Dergisi**, Ekim, 2007: 37.

⁷⁸ ÖRTEN ve BAYIRLI, 2007: 37.

⁷⁹ TMS 16, Madde 31.

⁸⁰ SÖNMEZ, 2003:15; (AKYOL, Emin ve KÜÇÜK, M., Sema, Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak, 2003: 94-97.)

ikincil piyasaya sahip varlıklar için genellikle piyasa değerine işaret etmektedir (Eğer piyasalar etkinse piyasa değeri aynı zamanda kullanım değerine eşit olacaktır). Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir.⁸¹

Defter değeri yaklaşımının amaçları açısından, yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle bilançoya yansıtılacaklarından herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Ancak, maliyet yöntemi kullanıldığında varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerden düşükse bu varlıklar gerçeğe uygun değerlerine getirilmelidir.⁸²

Duran varlıklar maliyet bedelinden daha yüksek bir bedel olan “Makul değer-gerçeğe uygun değer” ile değerlendirilebilirler. Gerçeğe uygun değer bilgili alıcı ile bilgili bir satıcının alım satım yapabilecekleri değeri ifade eder. Dolayısıyla işletmeler duran varlıkları satın almadan sonraki dönemlerde maliyet bedelinden başka bir değerle değerlendirme olanağına sahiptirler. Eğer gerçeğe uygun değer, duran varlığın defter değerinden yüksek ise aradaki fark doğrudan gelir olarak kaydedilmeyip, öz sermaye hesap grubu içinde sermaye yedekleri alt grubunun altında Yeniden Değerleme Fonu kalemine alınırlar.⁸³

Yeniden değerlendirme modelinin kullanımında, gerçeğe uygun değerlerin tespitinde aktif bir piyasanın varlığı zorunludur. Eğer aktif bir piyasa yoksa sözkonusu değerlerin bağımsız değerlendirme uzmanlarınca tespit edilmesi ve bu durumun finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlıkları finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterebilmek için yeniden değerlendirme işlemi düzenli olarak yapılmalıdır.⁸⁴ Bu modeli başarı ile uygulayabilmek maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesine bağlıdır.

⁸¹ DEMİR ve BAHADIR, 2007: 74.

⁸² DEMİR ve BAHADIR, 2007: 75.

⁸³ KAVAL, 2005: 340

⁸⁴ ULUSAN, 2007:347; HUSSEY, Roger, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide and Dictionary**, John Wiley & Sons, Incorporated, USA, 2005: 99.

Maddi duran varlıklarda gerçeğe uygun değer;⁸⁵

- Arsa ve binalarda aynı türden bir işletmenin, aynı varlık için ödeyeceği değer olup, bunun bulunmasında mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanlarınca yapılmış hesaplardan yararlanır.
- Tesisler, cihazlar, fabrika ve genel yönetimde kullanılan müstemilat pazar değerlerinin tahmini ile bulunur. Eğer bunların pazar değerleri bulunamıyorsa amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılır.
- Diğer maddi duran varlıkların değeri, bunların gelecekte yaratacakları fayda (Kullanım değerleri) ile ölçülür.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi duran varlık kaleminin satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgiye ulaşılamıyorsa, işletmenin bir gelir veya amorti edilmiş edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir. Bunun için maddi duran varlık kaleminin özellikli varlık veya devam etmekte olan bir işin parçası olmaması gereklidir.

Varlıklarla ilgili bir bağlayıcı satış anlaşması var ise varlığın gerçeğe uygun değeri anlaşma değeridir. Bağlayıcı bir anlaşma yoksa, varlığın aktif bir piyasası olup olmadığına bakılır. Varlığın aktif bir piyasası var ise gerçeğe uygun değeri, aktif piyasadaki satış fiyatıdır. İşletme, varlığın bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasası yoksa gerçeğe uygun değerini belirlerken aynı endüstri kolunda benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonucunu dikkate alabilmektedir.⁸⁶

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle piyasa değerleridir. Bu değer, bilirkişilerce belirlenir. Arazi ve binalar dışındaki maddi varlıkların gerçeğe uygun değeri değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle piyasa değerlerine ilişkin bilgiye ulaşamadığı takdirde, gelir yaklaşımı veya itfa edilen

⁸⁵ ÖRTEN, vd., 2008: 207.

⁸⁶ ESEN, Ö.Muhittin ve PEREK, Atilla, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:11, Sayı:3, Eylül, 2009:143-172.

yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılarak makul değeri saptanmaya çalışılabilir. Piyasa değerinin olmaması halinde makul değer tespitine ilişkin yöntemler standartlar içerisinde açıklanmamıştır. Standartta sözü geçen gelir yaklaşımında birime özgü değer hesaplanmaktadır. Birime özgü değer şu şekilde tanımlanmaktadır:⁸⁷ “Birime özgü değer, bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkartıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında katlanılması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.”

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminleri yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Yani gerçeğe uygun değer işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise, işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmelere uygulanamayan işletmeye özgü faktörleri yansıtır.⁸⁸

Gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılacak diğer yöntem itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımıdır. Bu yaklaşım amorti edilmiş ikame maliyetine işaret eder. Bu değer, benzer bir varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesi suretiyle bulunur. Sonuçta, varlığın yeniden değerlendirme artışı eski kayıtlı değeri ile amorti edilmiş değeri arasındaki farktır.⁸⁹

Yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı maddi varlığın değerinde görülen değer değişiminin sıklığına ve dalgalanmanın boyutuna bağlıdır. Prensipler olarak, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın fazla açılmasını beklemeden yapılması gerekir. Eğer gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark çok hızlı bir şekilde açılıyorsa, yeniden değerlendirme her dönem yapılmalı, ancak bu farkın açılması sıklıkla olmuyor ise, 3-5 yıllık aralıklarla yapılabilir.⁹⁰

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden

⁸⁷ GÜCENME, ve ARSOY, P., 2005: 3.

⁸⁸ GÜCENME ve ARSOY, P., 2005: 3

⁸⁹ GÜCENME ve ARSOY, P., 2005: 4.

⁹⁰ ÖRTEN, vd., 2008: 207.

değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Standart gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanımına varlığın ilk muhasebeleştirme tarihini izleyen değerlendirme dönemlerinde izin verilmiş olmasına rağmen gerçeğe uygun değer ölçüsünün aslında ilk kayıta da kullanılabileceğini belirtmektedir. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kaleminin parasal olmayan varlık veya varlıklar ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilmesi halinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti bedeli gerçeğe uygun değerine göre belirlenecektir.⁹¹

3.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemi Sonucunda Varlıkta Değer Artışı

Değer artışı olması halinde bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa bu artış kar yazılmaz, doğrudan özkaynak hesaplarında gösterilir. Bu fark bilançoda öz sermaye kalemleri içinde ayrı bir kalem olan “Maddi Varlıklar Değer Artış Fonunda” (SPK Bilanço formatında yeniden değerlendirme fonu) gösterilir.⁹²

Kullanımdan çekilmesinde veya elden çıkarılması durumunda, yeniden değerlendirme değer artışı, geçmiş yıl kârları hesabına aktarılabilir.⁹³

Yeniden değerlendirme uygulaması vergi kanunlarımızda yer almayan bir uygulamadır. Önceki uygulamalar yeniden değerlendirme değer artış fonunu sermayeye ilave edilmediği sürece, varlık elden çıkarıldığında kapatılan bir hesap olarak ele almaktaydı. Yani varlığın elden çıkarılması esnasında satış kar veya zararının hesaplanmasında dikkate alınıyordu. Standarda göre ise, yeniden değerlendirme değer artışları varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan vazgeçildiğinde geçmiş yıllar

⁹¹ TOKAY, Semih, Hüseyin, ve DERAN, Ali, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, Mart, 2008:149-188.

⁹² ÖRTEN, vd., 2008: 208.

⁹³ ÖRTEN ve KARAPINAR, 2007: 167.

karlarına aktarılmaktadır.⁹⁴ Ayrıca yeniden değerlendirme sonucunda varlığın değerinde meydana gelen artış aynı zamanda amortisman tabii tutarını da değiştireceğinden gelecek dönemlerde ayrılacak amortisman payı da artacaktır. Bu durumda vergi mevzuatı ile standart arasında farka neden olacağı unutulmamalıdır.

3.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi Sonucunda Varlıkta Değer Azalışı

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak gelir tablosunda gösterilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını yok edecek ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür. Kalan tutar var ise gider olarak muhasebeleştirilir.

Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da bu kural geçerlidir. Ayrıca değer artışının bir kısmı varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.⁹⁵

Varlığın defter değerinden düşürülmesi gerekiyor ise, fark doğrudan Gelir Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Bu esasında değer düşüklüğü karşılık gideridir. Ancak bu tür gider kalemlerini, TFRS'ler karşılık gideri olarak ele almamakta varlıklarda değer düzeltme zararı olarak ele almaktadır. Bazı yayınlarda olağanüstü amortisman olarak nitelenmektedir. Ancak bunlar diğer amortisman giderleri gibi üretim veya hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilmezler.⁹⁶

3.3. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

Bir varlığın yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak tanınır. Birden fazla dönemi yararlandıran bir varlığın (Sabit

⁹⁴ AKBULUT, 2008:26.

⁹⁵ TMS 16, Madde 41.

⁹⁶ ÖRTEN, vd., 2008: 209.

varlığın) maliyeti ise, varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Amortismanlar, gerçekte sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma ve gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır.⁹⁷

Standarda göre, amortismana tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin maliyetten düşülmesi esastır. Ancak, kalıntı değer olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Kalıntı değer hesaplamada paranın zaman itibarıyla değerinin de dikkate alınması ve düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir.⁹⁸

Amortisman, varlığın değerinde bir değişiklik yaratacaktır. Varlığın kullanım sürecinde kullanımından dolayı değerinde bir azalma, genel fiyat seviyesindeki değişik nedeniyle değerinde bir küçülme veya varlığın cinsine özgü fiyat seviyesindeki değişiklikler nedeniyle bir azalmanın ortaya çıkması gerekir.⁹⁹

Boş arsa ve arazi amortismana tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerindeki meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her türlü yollar ve arklar amortismana tabi tutulur. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez.¹⁰⁰

Maddi duran varlığın birbirinden bağımsız olarak değer yitirmiş her bir bölümü maliyetle önemli bir ilişkisi içindedir. Amortisman gibi kayıtlar diğer varlıkların üretiminin maliyetleri içermediği takdirde gelir tablosuna kaydedilirler. Amortisman; amortismana tabi kabul edilebilen varlığın temelde beklenen kullanım ömrü olarak kabul edilir. Beklenen kullanım ömrü ise kullanılan dönemdir ve varlığın ekonomik ömrü biçilen değerden daha uzun olabilir.¹⁰¹ Eğer ki varlığın

⁹⁷ SÖNMEZ, 2004: 93.

⁹⁸ ÖRTEN, vd., 2008: 209.

⁹⁹ ALFREDSON vd. 2005: 297.

¹⁰⁰ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007: 327.

¹⁰¹ MİRZA, vd., 2005: 88.

gerçek değeri arta kalan değerini geçecek olursa amortisman kayıtlarının değiştirilmesi gerekli görülür.¹⁰²

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir durumda olduğunda başlar. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihinin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, üretim miktarına göre amortisman gideri hesaplanıyor ise, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Başka bir duran varlığın edinilmesinde kullanılan maddi duran varlığın amortismanı dönem giderleri arasında yer almaz. Söz konusu amortisman yeni edinilen duran varlığın maliyetine eklenir. Örneğin işletme için yapılan tesislerin inşaatında kullanılan yükleyicinin amortismanı yapılmakta olan yatırımın maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Yani yükleyici satın alındığında 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabına alınır. Amortismanı da 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının alacağına karşılık gider hesabı yerine 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına borç yazılır.¹⁰³

3.3.1. Maddi Duran Varlıkları Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma

Standart bir maddi duran varlık kaleminin, herbir parçasının toplam maliyetinin içinde önemli bir maliyeti oluşturması halinde ayrı ayrı amortismanına tabi

¹⁰² MİRZA, vd.; 2005: 89.

¹⁰³ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007:321.

tutulmasını mümkün kılmaktadır. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür.¹⁰⁴ Bu maddi duran varlık kaleminin geride kalan önemli olmayan parçaları için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmini teknikleri kullanılabilir. İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.¹⁰⁵

Bir duran varlık farklı parçaları ile bir bütün olarak alınıyorsa, bütünü oluşturan parçalar farklı kullanım ömürlerine sahip olması ve parçaların bedellerinin ayrıca belirlenebilmesi koşullarıyla, parçalar için farklı oranlarda amortisman ayrılması söz konusu olabilir. Örneğin bir fabrika bina, tesis, araç ve gereçleri ile bir bütün olarak satın alınmış ise her bir ayırık kısım ayrıca kayda alınır ve farklı sürelerde amortismanına tabi tutulur.¹⁰⁶

Amortisman uygulanacak olan bir maddi duran varlık birimini oluşturan parçaların ömürleri, ana birimin ömrü kadar uzun olmayabilir. Ana birimin faaliyetlerine devam edebilmesi için bu parçaların, ana birimin hizmet süresi içinde değiştirilmesi gerekebilir. Bu gibi durumlarda ana birimin ömründen daha kısa ömürlü olan parçalar üzerinden farklı oranlar uygulanarak amortisman ayrılır. Gerçekten de, işletmelerin kullanım amacıyla edindikleri duran varlıkların pek çoğu faydalı ömrü birbirinden çok farklı olan değişik unsurlardan oluşmuştur. Isıtmada kullanılan kalorifer kazanının gövdesinin hizmet vereceği süre ile kazanın haznesinde yer alan ızgaranın hizmet süresi arasında büyük fark vardır. Kazan on yıllarca hizmet vermesine karşın ızgara maruz kaldığı yüksek ısı nedeniyle erimekte ve üç ya da dört yılda yenilenmesi gerekmektedir.

Bir işletmede çok sayıda ve aynı cinsten maddi duran varlıklar bulunabilir. Bu tür maddi duran varlıkların tek tek ele alınarak amortisman hesaplanması yerine, grubun toplam değeri üzerinden amortisman hesaplanır. Bu duruma örnek olarak kamyon ve kamyonet gibi çok sayıda nakil aracına sahip nakliyat şirketleri

¹⁰⁴ TMS 16, Madde 44.

¹⁰⁵ TMS 16, Madde 46-47.

¹⁰⁶ KAVVAL, 2005:327.

verilebilir. Şirkete ait araçların üzerindeki lastikle, bu varlıkların amortisman işleminde tek lastik esasında değil tüm lastikler için toplu olarak yapılır.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutuyorsa, o kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım kalemin tek başına önemli olmayan parçalarının bütününden oluşur.¹⁰⁷

3.3.2. Maddi Duran Varlıkları Gruplandırarak Amortisman Ayırma

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle bir durumda yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olan önemli parçaların amortisman gideri açısından tek bir grup olarak sınıflandırılması mümkün olmaktadır.¹⁰⁸

Örneğin uçağı bir maddi duran varlık olarak düşünürsek, uçağı tek bir varlık gibi bakmak yeterli midir? Uçağın analizi sonucunda; uçağın farklı parçalarında farklı kullanım ömürleri olduğu açığa çıkmaktadır. Uçağın motoru, kasası, koltuk, döşeme gibi parçalarının farklı kullanım ömürleri olduğu örnek gösterilebilir. Uçağın parçaları için beş yılda bir yenileme yapılması yeterli olurken, motorun yenilenmesinin iki yıldan daha uzun bir süreyi aşmaması gerekir. Aynı şekilde bir fırının filtre sisteminin çalışması için belirli periodlarla astarlama yapılması gerekir. Böylece ocağın astarlamasına fırından ayrı bakılması gerekir.¹⁰⁹

Dolayısıyla bir varlığın farklı parçalarında farklı kullanım ömrünün

¹⁰⁷ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007:321.

¹⁰⁸ TMS 16, Madde 45.

¹⁰⁹ ALFREDSON vd. 2005: 288.

sözkonusu olması halinde; varlık kullanım ömürleri dikkate alınarak gruplandırılır ve amortismanına tabi tutulur.

3.3.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderlerinin Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosunda amortisman gideri olarak muhasebeleştirilir. Amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır.

3.3.4. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uygun olarak muhasebeleştirme yapılır.¹¹⁰

Maddi varlıkların kalan faydalı ömürleri ve dolayısıyla seçilen amortisman oranları her dönem gözden geçirilerek ve gerçekçiliği test edilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılan değer artırıcı harcamalar, bakım ve tamir politikaları varlığın faydalı ömrünü uzatırken, teknolojiye veya ürünün piyasasında meydana gelen değişimler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu birimler dikkate alındığında varlığın kalan faydalı ömründe ve dolayısıyla amortisman oranlarında değişiklik yapmak gerekir ve belirlenen yeni duruma uydurulur. Varlığın kalan faydalı ömründe kısaltma yapılacak ise olağanüstü amortisman yöntemi ile muhasebeleştirilir. Bu durumlarda “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” standardına başvurulur.¹¹¹

¹¹⁰ TMS 16, Madde 51.

¹¹¹ KAVAL, 2005:338.

TMS' de amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir. Amortisman ayırma işleminde yararlı sürenin belirlenmesi teknik bir işlemdir. Bu konuda hassas davranılsa bile, bazı hatalar veya teknolojik değişiklikler bu sürenin hesabında yanılmalara neden olabilmektedir.¹¹² Vergi mevzuatında bir varlığın ömrü Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Standart varlığın amortisman tutarının esasta kullanım ömrü boyunca sistematik bir şekilde ayrılmasını gerekli görmektedir.¹¹³ Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. Vergi Usul Kanunu'nda da kalıntı değerinin öznel bir değerlendirme olacağından hareketle, kalıntı değer bırakılması zorunluluğu getirilmemiş ve duran varlığın tamamının amorti edilmesine imkan tanınmıştır.¹¹⁴

Bir varlığın içerdiği gelecekteki ekonomik faydalar genellikle varlık tarafından kullanıldıkça tükenecek niteliktedir. Bununla birlikte atıl kalan varlığa giydirilmiş ve yüklenmiş değerler, teknik veya ticari yıpranma gibi faktörlerin varlığın ekonomik değerinin azalmasına neden olurlar. Sonuç olarak varlığın kullanım ömrünün netleştirilmesinde tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir. Bu faktörler; varlıktan beklenen kullanım kapasitesi, beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, üretimdeki değişiklikler, pazardaki değişiklikler nedeniyle ticari ve teknik değer yitirmeler ve varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalardır.¹¹⁵

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır;¹¹⁶

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

¹¹² TENKER, 1999: 224.

¹¹³ BONHAM, Mike, CURTIS Matthew, DAVIES, Mike, DEKKER, Pieter, DENTON, Tim, MOORE; Richard, RICHARDS, Hedy, WILKINSON, Gregory, WILSON, Allister, **International GAAP 2005, Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Ernst & Young, 2004: 671.

¹¹⁴ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007:322.

¹¹⁵ “**International Financial Reporting Standards (IFRS), Including (IAS) and Interpretations as at 1 January**”, 2005: 869.

¹¹⁶ TMS 16. Madde 56.

- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu durumda, varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.¹¹⁷

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda amortisman uygulaması durdurulur ve kalıntı değer defter değerine eşitlenir. Örneğin; makinenin maliyeti 60.000 TL ve birikmiş amortismanı 54.000 TL ise ve makinenin kalıntı değeri 8.000 TL olarak tahmin ediliyorsa amortisman ayırma işlemi durdurulmalıdır. Standardın bu düzenlemesi Vergi Usul Kanunu'na uymamaktadır. Çünkü bir yıl ayrılmayan amortisman tutarı daha sonraki yıllarda ayrılması kununen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir.¹¹⁸

Teknolojik değişiklikler sonucunda varlıkların kullanım ömrünün eksik tahmin edilmesi mümkündür. Bilgisayar sistemleri gibi araç gereçler yüksek teknolojiden çok etkilenen varlıklardır. Örneğin pek çok ofis daha inşa aşamasında demode olabilmekte, bilgisayar ağ yapısında veya hava şartlarında yaşanan zorluklar

¹¹⁷ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007: 324.

¹¹⁸ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007: 322.

gibi pek çok sebep nedeniyle onların bünyesinde fiziksel bozulmalarla karşılaşabilmektedir.¹¹⁹

Duran varlığın ömrünü artırıcı harcamalar, sağlanan ek ömür içinde, verimi artıran harcamalar ise kalan ömür içinde gidere dönüştürülür.¹²⁰ Bir varlığa bakım onarım yapılması amortisman ayırma gereğini ortadan kaldırmaz. Çünkü bakım onarım işlemleri değer azalmasına yönelik değil, maddi duran varlığı bulunduğu durumda tutmaya yönelik işlemlerdir.¹²¹

Standart varlığın kullanıma hazır olması halinde amortisman başlanmasını ve varlığın satış için TFRS 5 Standardına uygun olarak sınıflandırıldığı zaman amortisman ayrılmasına son verilmesini öngörmektedir.¹²²

3.3.5. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi işletmenin gelecekteki uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Standartta bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi şeklinde sıralanmıştır.

Üretim yöntemi modeli genellikle petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesislerinin amortize maliyetleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır.¹²³

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır. Varlığın beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde ve

¹¹⁹ BONHAM, 2004: 686.

¹²⁰ SEVİLENGÜL, 2007: 446.

¹²¹ AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, (b), 2007:322.

¹²² BONHAM, 2004: 673.

¹²³ BONHAM, 2004: 692.

TMS 8 standardına uygun olarak değiştirilir.¹²⁴ Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin mali tabloların dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunludur.

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özelliklerini göz önünde tutarak amortisman yöntemlerinden herhangi birisini ve kendilerine uygun gördükleri bir başka amortisman yöntemini karar alma sürecine yardımcı olmak ya da işletmenin genel durumunu görebilmek için serbestçe belirleyebilmektedirler. Fakat bu serbestlik, gerek standartların uygulanması gerekse vergi uygulamaları açısından mevcut değildir. Bu nedenle amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler gerek standartlarda gerese VUK’nda belirtilmiş ve bir sınırlamaya tabi tutulmuştur.¹²⁵

Standartlar seçilen amortisman yöntemi seçiminin ve uygulanmasının dönem sonucuna dolayısıyla da finansal tabloların yıllar itibariyle karşılaştırılmasına yapacağı etki ile ilgilenmektedir. Başka bir ifade ile standartlar amortisman yöntemlerinin dönemler boyunca tutarlı şekilde kullanılmasını öngörmektedir. Seçilen amortisman yönteminin değiştirilmesini haklı çıkaracak bir neden yoksa, seçilen yöntemin bir dönemden diğerine tutarlı bir şekilde kullanılması beklenmektedir. Değişikliğin yer aldığı muhasebe döneminde değişikliğin etkisi ölçülür ve değişikliğin nedeni ile birlikte açıklanması gerekir.¹²⁶

Standart amortisman yöntemi için sıkı kurallar koymamıştır. Doğru amortisman yöntemi, azalan bakiyeler ve üretim yöntemlerinden istenilenin kullanımına olanak sağlamaktadır. Uygulanan amortisman modeli, varlığın kullanım ömrü boyunca azalan faydalarını yansıtmalıdır. Amortisman yönteminin iptal edilme gereksiniminde, uygulanacak amortisman yönteminin değişiklikleri yansıtması gerekir.¹²⁷

¹²⁴ TMS 16, Madde 61.

¹²⁵ DOĞAN; Zeki, “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanununun ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan, 2004: 5.

¹²⁶ SÖNMEZ, Feriştah, “Tarım İşletmelerinde Amortisman”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Temmuz, 2006: 53.

¹²⁷ BONHAM, 2004: 673.

Standart bir varlığın değişik amortisman yöntemleri ile amorti edilebileceğini belirtmiştir. Bu yöntemler; normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir. Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir. VUK ise amortisman yöntemi olarak normal amortisman ile azalana bakiyeler yöntemlerini ve istenilen yöntemin seçilebileceğini işaret etmektedir. Yöntem tercihinin sınırlandırılmaması ve vergi avantajı sağlaması nedeni ile azalan bakiyeler yöntemi tercihli yöntem olmaktadır. Bu nedenle TMS çerçevesinde hazırlanan gelir tablolarındaki amortisman giderlerinin beyannamede sunulan giderlerden daha az olması beklenmektedir.¹²⁸

3.4. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.¹²⁹

TMS 36 nolu standartta göre; varlığın geri kazanılabilir tutarı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinden büyük olandır.¹³⁰

¹²⁸ NUHOĞLU, İrem ve PARLAK, Deniz, “Türkiye’de Üretim sektöründe Gelir Tablosu Sunum Farklılıkları: UFRS ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Karşılaştırmalı Analiz”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:10, Sayı:4, Aralık, 2008:103-116.

¹²⁹ TMS 36, Madde 1.

¹³⁰ MİRZA, vd., 2005: 265.

3.4.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi

Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin belirtiler standartta belirtilmiştir. İşletme herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın aşağıda yer alan işlemleri de uygular;¹³¹

- Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.

- Bir işletme şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından standartta yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder.

Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda işletmeden resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir. Yukarıda sayılan hükümlerin dışında değer düşüklüğü oluştuğuna yönelik herhangi bir belirtinin olmadığı durumlarda resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmininin yapılması gerekmez.

TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının uygulandığı işletmelerde öncelikle değer düşüklüğü testinin hangi varlık veya varlık grupları için ne zaman yapılması gerektiği bilinmelidir. Daha sonra gerekiyorsa değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Herhangi bir varlığın değer düşüklüğü ve bu değer düşüklüğüne ilişkin tutar belirlendikten sonra sıra bunun muhasebeleştirilmesine gelir. Amaç; bilançoda varlıkların, gerekli değer düzeltilmesi yapıldıktan sonra net değeriyle gösterilmesi, bundan doğan zararın da gelir tablosuna değer düşüklüğünün tespit edildiği dönemde aktarılması ve zarar olarak dönem gelirinden düşülmesidir.

¹³¹ TMS 36, Madde 10.

3.4.1.1. İşletme dışı bilgi kaynakları

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, işletme dışındaki kaynakların belirtilerini dikkate alır. Bunlar;¹³²

- Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup, söz konusu artışların varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

3.4.1.2. İşletme içi bilgi kaynakları

Maddi duran varlıkların değerinin düşüp düşmediğine ilişkin işletme içi bilgi kaynakları ise şunlardır;¹³³

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- İşletmede varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışı olması, varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden

¹³² TMS 36, Madde 12.

¹³³ TMS 36, Madde 12.

yapılandırılması planları vardır. Varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır. Varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmaktadır.

- İşletme içi raporlamada varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

İşletme varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler tespit ederse, bu belirtiler de işletmenin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmesini gerektirir. Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır;¹³⁴

- Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir.

- Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür.

- Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur.

- Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

Dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artmış olması durumunda, işletmenin aşağıdaki durumlarda varlığın geri kazanılabilir tutarı için resmi bir tahminde bulunması gerekmez;¹³⁵

- Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olmaması. Örneğin, kısa vadeli faiz oranlarındaki artış uzun bir yararlı ömrü kalan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli bir etki yapmayabilir.

¹³⁴ TMS 36, Madde 14.

¹³⁵ TMS 36, Madde 16.

- Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olması; fakat geri kazanılabilir tutara ilişkin önceki duyarlılık analizinin aşağıdakileri göstermesi;
 - > Gelecekteki nakit akışlarının da artması muhtemel olduğundan geri kazanılabilir tutarda önemli ölçüde azalma olması olası değildir (örneğin; bazı durumlarda, işletme, piyasa oranlarındaki herhangi bir artışı telafi etmek için gelirlerini ayarlayabildiğini gösterebilir) veya
 - > Geri kazanılabilir tutardaki azalmanın önemli değer düşüklüğü zararına sebep olması olası değildir.

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosunda gösterilir.

3.4.2. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Bu tutarlardan birinin ilgili varlığın defter değerini aşması söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramamış olduğunu gösterir. Bu nedenle diğer tutarın tahmin edilmesine gerek yoktur.

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine karar vermek kolay olmayabilir. Çünkü varlığın aktif bir pazarı yoksa başlangıçta varlık için geri kazanılabilir tutar gibi kullanım değeri kullanılabilir. ¹³⁶

Varlık, diğer varlık ya da varlık gruplarına ilişkin nakit girişlerine büyük ölçüde bağımlı nakit girişleri yaratmadıkça, geri kazanılabilir tutar her bir varlık için ayrı olarak belirlenir.

¹³⁶ MİRZA vd, 2005: 265.

Standart, örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer Standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır. Değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanılan esasa bağlıdır;¹³⁷

- Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri dikkate alınarak belirlenmişse, varlığın gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın miktarı önem arz edecektir. Ortaya çıkan fark, varlığı elden çıkarmak için oluşacak doğrudan ek maliyeti gösterecektir. Bu durumda elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz bir miktarda ise; yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek bulunmamaktadır. Fakat bu farkın önemli bir miktarda olması sözkonusu ise; değer düşüklüğüne uğraması sözkonusu olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu standardın uygulanması gerekecektir.

- Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir yöntemle tespit ediliyor ise; söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değeri) geri kazanılabilir tutarından daha büyük ya da daha düşük olabilir. Bu nedenle, işletme, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu standardı uygulamak durumundadır.

3.4.3.Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Her dönem sonunda işletme varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını incelemek ve değer düşüklüğü oluşması durumunda bunu mali tablolara almak zorundadır. Mevcut uygulamalarımızda yer almayan bu işlem sürekli izlemeyi

¹³⁷ TMS 36, Madde 5.

gerektirmektedir. Ayrıca ülkemizdeki mevcut durum için maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılması da yeni bir uygulama getirmektedir.¹³⁸

Gerçeğe uygun değer; bilgili ve istekli taraflar arasında herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması beklenen fiyattır. Gerçeğe uygun değeri, piyasada oluşan fiyatlardan tahmini satış maliyetleri düşülerek de tespit etmek mümkündür.¹³⁹

Gerçeğe uygun değer tanımında “bilgili, istekli taraflara” işaret edilmektedir. Bundan kastedilen, hem istekli alıcının hem de istekli satıcının, yatırım amaçlı gayrimenkulün niteliği, özellikleri, mevcut ve potansiyel kullanımı ve bilanço tarihindeki piyasa koşulları hakkında gerçekçi bir şekilde bilgilendirilmiş olduğudur. İstekli satıcı; aşırı istekli veya belli bir fiyattan satmaya zorlanan kişi olmadığı gibi, mevcut piyasa koşullarına göre makul sayılmayacak bir fiyat üzerinde ısrar eden kişi de olmayacaktır. Ayrıca “karşılıklı pazarlık ortamı” ile de her biri bağımsız olarak hareket eden, birbiri ile ilişkisi olmayan taraflar arasında oluşan ve piyasa koşullarına uygunsuz fiyatların ortaya çıkmasına neden olmayacak bir piyasa ortamı belirtilmektedir.¹⁴⁰

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için; piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu takdirler esas alınabilir.¹⁴¹

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutarıdır. Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır.

¹³⁸ GÜCENME ve ARSOY, P., 2005: 6.

¹³⁹ KAYA ve DİNÇ, 2007: 345.

¹⁴⁰ AKBULUT, Yıldız, “Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar: FASB157”, **Muhasebe Bilim Dünyası**, Cilt:9, Sayı:1, Mart:2007:23-38.

¹⁴¹ KAYA ve DİNÇ, 2007: 345.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek için bilinçli ve istekli taraflar bir araya geldikleri aktif bir piyasa ortamı aranır. Bazen varlık aktif bir piyasada işlem görmese bile, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olabilir. Ancak bazen varlığın satışından elde edilecek tutarı tahmin etmek için esas teşkil edilecek bir belirti ve aktif bir piyasa işlemi mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanmak durumundadır.

Bir varlık için bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasa bulunmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra bilanço tarihinde bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken işletme aynı endüstri dalında benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçlarını dikkate alır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, yönetim acil olarak satışa zorlanmadıkça zorunlu bir satışın sonucunu yansıtmaz.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin tespiti esnasında elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi gerekir. İndirilmesi gereken bu maliyetler; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler şeklinde sıralanabilir. Ancak, işten çıkarma tazminatları ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı şekilde) ve varlığın elden çıkarılmasını müteakip, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir.¹⁴²

TMS 36 standardı satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olarak şu örnekleri standart dışı bırakmaktadır;¹⁴³

- Satış anlaşması sözleşmesindeki fiyat satış bedeli olarak kabul edilebilir.
- Aktif piyasadaki fiyat elden çıkarma maliyeti olarak kabul edilebilir.

¹⁴² TMS 36, Madde 28.

¹⁴³ MİRZA, vd., 2005: 266.

- Standarttaki en iyi kanıt ayarlanmış işlem süresi içinde elden çıkarma maliyeti için yasal satış sözleşmesindeki fiyattır.

3.4.4.Kullanım Değeri

Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır;¹⁴⁴

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akış tahmini.
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler.
- Piyasa riski dışında cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri.
- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli ve
- Likidite azlığı gibi piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması ile varlığın kullanım değerinin tahmini yapılabilir.

Kullanım değerinin hesaplanmasında bugünkü değer tekniklerinden yararlanır. Bu teknikler, geleneksel yöntem ve beklenen nakit akış yöntemi olmak üzere iki tanedir.¹⁴⁵ Kullanım değerinin hesaplanabilmesi için, ilk olarak ilgili maddi duran varlığın gelecekteki nakit girişleri ve nakit çıkışları tahmin edilmeye çalışılır. Daha sonra gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranları tahmin edilir. Son olarak da nakit akışları bugünkü değer faktörleri ile düzeltilerek ilgili maddi duran varlığın kullanım değeri hesaplanmaya çalışılır.¹⁴⁶ Kullanım değerinin tüm maddi

¹⁴⁴ TMS 36, Madde 30.

¹⁴⁵ TMS 36, Ek A.

¹⁴⁶ ŞENSOY, Nejdet, “UFRS’ deki Değerleme Ölçekleri”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V**, 27 Şubat, 2006: 60.

duran varlıklar için kullanılması mümkün değildir. Bu ölçek yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir.¹⁴⁷

3.4.5. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası

Gelecekteki nakit akış tahminleri belirlenirken; varlıktan kullanımı süresince ve yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek nakit akışlarına ilişkin tahminlerin yapılması gerekir. Ayrıca varlığın kullanımı süresinde nakit girişi oluşturmak için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili tahminlerde nakit akış tahminleri belirlenmesinde dikkate alınır.

Nakit çıkış tahminleri; varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

Yönetim geçmişteki tahminleri ile gerçekleşen tahminlerini karşılaştırıp farkların olup olmadığını tespit eder. Farkların sebeplerini incelenerek, tahminlere uygunluğunu değerlendirir. Yönetim, geçmişte nakit akışları gerçekleşirken mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de dikkate alarak; cari nakit akışlarını belirler.

Bir işletme kullanım değerini ölçerken aşağıdakileri yöntemleri uygular;¹⁴⁸

- Nakit akış tahminleri; ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. Bu yaklaşım işletme dışı kanıtların da ağırlıklı olarak ele alınmasına bağlıdır.
- Nakit akış tahminleri; yönetim tarafından en güncel finansal tahminlerle ve haklı gerekçeler bulunmadığı takdirde en fazla 5 yıllık süre için belirlenebilir.

¹⁴⁷ AKBULUT, Yıldız ve MARŞAP, Beyhan, “Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün “TMS 36:Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı kapsamında incelenmesi ve İMKB’de işlem gören şirketlerdeki uygulamaların değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, 2006: 97.

¹⁴⁸ TMS 36, Madde 33.

- Ancak bu yöntem, gelecekte gerçekleştirilmesi planlanan yeniden yapılandırmalar veya gelecekteki performans artırma, iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almamaktadır.

- Güncel tahminlerden oluşan nakit akış tahminleri ilerleyen dönemlerde sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle tahmin edilebilir. Ancak artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmaması gerekir. Büyüme oranı daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı takdirde; işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşamaz.

Yönetim tahminlerin güvenilir olduğuna dair emin kanıtlara sahip ise 5 yıldan daha uzun dönem için yapılan bu finansal tahminlerinde yer alan nakit akışları esas alınabilir. Fakat genellikle en fazla 5 yıllık bir döneme ilişkin en güncel tahminleri esas alınması kabul görmektedir.

Finansal tahminler esas alınarak varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akış tahmini yapılabilir. Bu durumda gelecek dönemlere ilişkin uygulanacak oran önem arz etmektedir. Söz konusu oran, kendisinde meydana gelen artış bir ürün veya endüstrinin yaşam süresi ile ilgili yöntemler hakkındaki objektif bilgilerle uyumlu olmadıkça, sabit ya da azalan bir orandır. Uygun olması durumunda, büyüme oranı sıfır ya da negatiftir.

3.4.6. İskonto Oranı

İskonto oranı, paranın zaman değeri ile gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü risklerin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi orandır.¹⁴⁹

İskonto oranı; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançtır. Bu oran iki şekilde tahmin edilebilir;

¹⁴⁹ TMS 36, Madde 55.

- Benzer varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden.
- Hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir.

Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmede kullanılan iskonto oranı, gelecekteki nakit akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.¹⁵⁰

Bir varlığın kullanım değeri belirlenirken hesaplanması gereken iskonto oranı olarak varlığa sahip işletme ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin kullanılabilir. Eğer ilgili işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin hesaplanması zor ise, benzer bir varlığa sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti de kullanılabilir.¹⁵¹

3.4.7. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, değer düşüklüğü zararı sözkonusu olmakta ve varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına indirilmesi gerekmektedir.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını sözkonusu ise fazlalık tutarı aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesinde iki farklı durumdan söz edebiliriz. Duran varlığın maliyet bedeli ile izlenmesi söz konusu ise aktif değerinin azaltılmasına karşılık gelir tablosu hesaplarının birine de zarar yazılacaktır. Eğer duran varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri üzerinden bilançoda gösteriliyor ise bu durumda değer düşüklük zararının öncelikli olarak yeniden değerlendirme fonunda

¹⁵⁰ TMS 36, Madde 56.

¹⁵¹ ESEN ve PEREK, 2007:151.

varlığa ilişkin bulunan miktardan karşılanması gerekir. Yeniden değerlendirme fonunda bulunan miktarın zararın tamamını karşılamaması halinde kalan kısım dönemin gelir tablosundaki bir hesaba aktarılmalıdır.

Yeniden Değerleme modelinde, önceki yıllarda değer artışı kaydedilmiş maddi duran varlıklarda, değer düşüklüğü oluşması durumunda, ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı önce mevcut yeniden değerlendirme artış fonundan mahsup edilir. Eğer değer azalış zararı fazla ise aradaki fark gider olarak kaydedilir. Bir başka ifadeyle, yeniden değerlendirme artışları hiçbir zaman borç bakiyesi vermez.¹⁵²

Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda borç olarak muhasebeleştirir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ile yeni defter değerine göre varlığa ilişkin amortisman tutarının (itfa payı) ve hurda değerinin gelecek dönemlerde düzeltilmesi gereklidir.

TMS 36 muhtemelen değer düşüklüklerinin belirlenmesi bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir ‘Değer Düşüklük Karşılık Hesabı’ kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır.¹⁵³ Bu durumu ülkemiz uygulamaları ile birleştirerek şu şekilde yorumlayabiliriz;

- TFRS’ye göre raporlama yapan şirketlerimiz buna uyum için yapılan kayıtlarını defterlerinde göstermeyip, mali tablolar üzerinde düzeltme şeklinde gerçekleştirdiklerine göre bu değer düşüklüklerinin de kayda alınmasında zorunluluk yoktur. Mali tablo üzerinde düzeltme yaparak doğrudan ilgili aktiften indirilebilirler.¹⁵⁴

¹⁵² ULUSAN, 2007: 358; EPSTEİN, Barry J., and Abbas Ali MİRZA **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey, 2005: 218.

¹⁵³ ÖRTEN, vd., 2008:533.

¹⁵⁴ KAVAL, 2005:379.

- Eğer kayıtlar TFRS'ye uygun tutuluyor ve değer düşüklükleri yasal defterlere alınıyor ise, iki yöntemden birisi seçilerek kullanılabilir. Ya hesaplanan net değer düşüklüğü aktifin değerinden düşülür. Aynı şey Birikmiş Amortismanlara ekleme yapılarak da elde edilebilir. Bu birinci yöntemdir. İkinci yöntemde ise; hem aktif değer, hem birikmiş amortismanlar birlikte düzeltilir. Yurt dışı uygulamalarda varlıkların aktif değerinden doğrudan düşüldüğüne veya birikmiş amortismanlar gibi ' Olağanüstü Amortismanlar' gibi bir hesap kullanıldığına tanık olunmaktadır.¹⁵⁵

- Gelir tablosu hesaplarında: '654 Karşılık Giderleri Hesabına mı alınması, yoksa amortisman giderleri alınarak fonksiyonlara dağıtılması mı veya olağan gider ve zararlara mı alınması gerekmektedir?' sorusunun yanıt aranmalıdır. Bunun normal amortisman giderleri gibi düşünülüp diğer amortisman giderleri ile birlikte fonksiyonlara dağıtılması mümkün değildir. Özellikle üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmesi hiç mümkün değildir. Diğer karşılık giderleri ile aynı nitelikte olduğu yorumu yapılabilir ve SPK'nın belirlediği gelir tablosu modelinde 'Diğer Gider ve Zararlar' kaleminde gösterilebilir.

- Bazı gelir ve gider kalemlerini 'Diğer' başlığı ile raporlanması tam açıklama kuralı ile çeliştiğinden, çok düşük ve önemsiz kalemler olduğunda bu şekilde gösterilmesinin uygun olacaktır. Eğer bu zarar önemli bir rakamı oluşturuyor ise gelir tablosunda ayrı bir kalem açılarak 'Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararı' isimli bir kalemle daha açık bir şekilde gösterilmesi daha uygun olacaktır. Rakam önemli bir büyüklükte değilse, 'Diğer Gider ve Zararlar' kalemi içinde gösterilebilir.¹⁵⁶

3.4.8. Değer Düşüklüğünün İptalinin Muhasebeleştirilmesi

Herhangi bir nedenle bir kez değer düşüklüğü nedeniyle zarar yazılmış, varlık veya varlık gruplarının net defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenmiş ise, izleyen yıllarda bu testin tekrar edilmesi bu varlıklarda hesaplanan değer düşüklüğünün sürüp sürmediği azaldığı veya arttığı gibi olasılıklar incelenmelidir. Dolayısıyla varlıklarda değer düşüklüğü zararı olarak yazılan tutarın geçerliliği, bu

¹⁵⁵ ÖRTEN, vd., 2008:533.

¹⁵⁶ ÖRTEN, vd., 2008:534.

hesap yapılırken yapılan varsayımların hala sürüp sürmedikleri her bilanço döneminde gözden geçirilmelidir. Mevcut değer düşüklüğünün ortadan kalktığına ilişkin göstergeler, aynen değer düşüklüğünün olabileceğine ilişkin iç ve dış göstergeler gibidir. Bu göstergeler meydana geldiğinde işletme yönetimi, yılsonunu beklemeden işletmenin varlıkları üzerine etkisini değerlendirmeli ve gereken değer düzeltmelerini yapmalıdır.¹⁵⁷

Varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının gelecekte olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, işletme içi ve dışı belirtilerin dikkate alınması gerekir. Düzeltme ile ulaşılan yeni net değer doğrultusunda amortisman hesabın ve ertelenmiş vergi etkilerinin de dikkate alınması gerekecektir.

Bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir.¹⁵⁸

Varlık diğer bir Standarda (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan yeniden değerlendirme yöntemine) göre yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece, varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararının iptali yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaklara alacak kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde düzeltme dikkate alınarak muhasebeleştirilir.

Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda değer düşüklüğünün iptali yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır. Değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki defter değerinden fazla olursa bu yeniden değerlendirme anlamına gelir. Bu modelde bu fazlalıklar özkaynaklar grubunda yeniden

¹⁵⁷ KAVVAL, 2005:386.

¹⁵⁸ TMS 36, Madde 114.

değerleme değer artışı hesabında gösterilir. Ancak daha önce yeniden değerlendirme değer artışı hesabını aşan bir değer düşüklüğü zararı nedeniyle dönem gider olarak yazılmış bir tutar varsa, bu zarara isabet eden kısım dönem geliri olarak muhasebeleştirilir. Nakit yaratan birim içinde değerlendirilen bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali ise, ilgili birimin varlıklarına bu varlıkların defter değerlerine oranlanarak dağıtılır. Artan değer özkaynaklar grubunda değer artışı olarak muhasebeleştirilir.¹⁵⁹

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.¹⁶⁰

3.5. Kiralanan Maddi Duran Varlıkların Değerlendirilmesi

TMS 17 nolu standart kiralama işlemlerini: finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak iki grupta ele almaktadır. Finansal kiralama bir ödeme karşılığında belirlenen süreçte kiracıya kullanım hakkı ile birlikte mülkiyete ilişkin her türlü risk ve yararın da devredildiği sözleşmedir. Süre sonunda kiracıya mülkiyetin devri de yapılabilir. Faaliyet kiralaması ise finansal kiralama tanımının dışında kalan kiralama çeşitlerini kapsamaktadır.¹⁶¹

Finansal kiralama yoluyla kiralanan maddi duran varlıklar, mülkiyet hakkına sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı amortisman yöntemine tabi tutulur ve sözleşme kapsamında yapılan kira ödemeleri faiz ve ana para ödemeleri olarak ayrılır.¹⁶² Kiracı kiralama ile ilgili ödemelerin asıl borç ve faiz ödemesi olarak mali tablolarda göstermelidir.

Finansal kiralama yoluyla elde edilen maddi varlık, varlığın kiralama döneminin başındaki vergi avantaj veya teşvikleri düşüldükten sonraki gerçeğe

¹⁵⁹ AKBULUT ve MARŞAP, 2006: 109–110.

¹⁶⁰ ÖRTEN, KARAPINAR, 2007:169.

¹⁶¹ ÇETİN, Ayten, “Sat ve Geri Kirala İşlemlerinin Kiracı ve Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi”, *Analiz Dergisi*, Sayı:14, Ekim, 2005: 82.

¹⁶² ÖZULUCAN A, ve DERAN Ali, “TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kirala İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Sayı:1, Mart, 2003, s.17,

uygun değerinden (makul değer) veya asgari kira ödemelerinin o tarihte indirgenmiş değerinden düşük olanı üzerinden aktifleştirilmektedir. Anapara kira ödemeleri yükümlük olarak gösterilmekte ve ödendikçe azaltılmaktadır. Faiz ödemeleri ise, finansal kiralama dönemi boyunca konsolide gelir tablosunda giderleştirilmektedir. Finansal kiralama sözleşmesi ile elde edilen maddi varlıklar, varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulmaktadır. Mülkiyete ait risk ve getirilerin önemli bir kısmının kiralayana ait olduğu kiralama işlemi yapılan ödemeler, kira dönemi boyunca doğrusal yöntem ile gelir tablosuna gider olarak kaydedilmektedir.¹⁶³

TMS 17 nolu standarda göre kira süresinin başında ilk muhasebeleştirme anında kiracılar; finansal kiralama işlemini kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Ayrıca finansal kiralamaya konu varlığın kalıntı değerinin de gerçeği uygun değer ölçüsü ile ölçülmesi gerekmektedir.¹⁶⁴

Kiracı tarafından faiz giderleri gerçekleştiğinde dönemsellik ilkesine göre tahakkuk yoluyla gider kaydedilir. Kiraya veren açısından da faiz gelirleri gerçekleştiğinde gelir olarak kaydedilir.

Kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi veya yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.¹⁶⁵

Finansal kiralamaya konu varlığa amortisman ayırma işlemi kiracı tarafından yapılır. Amortisman ayırma politikası kiracının sahip olduğu diğer benzeri duran varlıklarına uygulanan politikalara paralel olarak yürütülür. Şu farkla ki, kira süresi sonunda kiracıya devredileceğine ilişkin makul bir kesinlik yoksa kiralanan varlığın tamamı kira süresi ile kullanım süresinin kısa olanına göre amorti edilir.¹⁶⁶

¹⁶³ AKBULUT, Yıldız ve YANIK, Serap, "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:9, Sayı:4, Aralık, 2007:69-98.

¹⁶⁴ TOKAY ve DERAN, 2008: 164.

¹⁶⁵ TMS 17, Madde 27.

¹⁶⁶ ÖRTEN, vd., 2008: 241.

Kiracı tarafından hurda değeri garanti edilmediği takdirde; kiraya veren garanti edilmemiş hurda değeri ile ilgili tahminlerini düzenli olarak gözden geçirir. Değerle ilgili bir azalış tespit edilirse gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansman gelirleri tutarı bu azalmaya göre yeniden hesaplanır ve ilgili döneme kadar meydana gelen birikmiş tutarlar topluca gelir tablosunda gider olarak gösterilir.¹⁶⁷

Arazi ve binanın birlikte kiralamasında arazi ve bina unsurları ayrılmalıdır. Arazi unsuru genellikle bir faaliyet kiralamasıdır. Bina unsuru ise TMS 17 standardındaki ölçüte göre faaliyet veya finansal kiralama değildir. Ancak, kiracı söz konusu arazi ve binayı TMS 40 standardına göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmış ve gerçeğe uygun değer modelini uygulamış ise bu durumda arazi ve bina unsurlarının ayrı olarak hesaplanması gerekli değildir.¹⁶⁸ Ancak, aksi halde bina ve araziden birinin ya da her ikisinin sınıfının belirlenmemesi durumunda, sözü edilen değerlendirmeye ilişkin ayrıntılı hesaplamaların yapılması gerekir.¹⁶⁹

Boş araziler ile üzerinde bina bulunan arazilerin kiralaması da, diğer varlıkların kiralaması ile aynı hükümlere tabidir. Ancak, kiralama süresi sonunda mülkiyetin kiracıya geçeceği öngörülmemişse, arazilerde mülkiyete ilişkin risk ve getirilerin tamamının veya tamamına yakınının kiracıya devredilmiş olduğu varsayılmaz. Böylelikle mülkiyetin kiracıya geçmesinin öngörülmediği arazi kiralamaları, finansal kiralama olarak kabul edilmez. Bu tür kiralama işlemlerinde yapılan ödemeler, peşin ödenmiş kiralama bedelini temsil eder ve kiralanan araziden elde edilen faydaya uygun şekilde kiralama dönemi içinde itfa edilir.¹⁷⁰

3.6. Gelir Vergileri Standardının Etkisi

TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı" na uygun olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca, standartta yer verilen amortisman uygulamaları ile

¹⁶⁷ ÖRTEN, vd., 2008: 242.

¹⁶⁸ AKDOĞAN, Nalan, "Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde IAS 17 Nolu Standart ile Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV Yayını, Sayı:1, Nisan 1999.

¹⁶⁹ TMS 17 Madde 18.

¹⁷⁰ SAYILGAN; Güven, "Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri ve Örnek Uygulama", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:12, Nisan, 2004: 90.

mevcut amortisman uygulamaları arasında ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle de gelir vergisi etkisi meydana gelmektedir.

Muhasebe standartlarına göre gider veya zarar yazılması gereken durumların bazılarında vergi kanunları yazılan bu giderlerin matrahtan indirilmesine izin vermemektedir. Diğer taraftan muhasebe standartlarına göre gelir veya kâr yazılması gereken bazı gelir veya kârlar da vergi mevzuatı açısından vergi dışı bırakılmaktadır. Bu durumda muhasebe standartlarına göre hesaplanan kâr ile vergi mevzuatı açısından kurumlar vergisi matrahı olacak kâr farklılaşmaktadır.

3.6.1. Sürekli Farklar - Geçici Farklar

Mali kâr ile ticari kârın birbirinden farklılaşmasına yol açan unsurlar, sürekli ve geçici farklar olarak ikiye ayrılır.

Sürekli farklar; ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır.¹⁷¹ Diğer bir ifadeyle, sürekli farklar hiçbir zaman vergiden indirilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirlerden kaynaklanır. Sürekli farklara neden olan giderlere; vergi ve trafik cezaları, gecikme zamları, yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar gibi kanunen kabul edilmeyen giderler; sürekli farklara neden olan gelirlere ise; iştiraklerden temettü gelirleri, yatırım indirimi istisnası, serbest bölge kazançları gibi vergiye tabi olmayan gelirler örnek olarak verilebilir.

Geçici farklar; yarattıkları vergi etkisi cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlere; cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderlerden oluşur.¹⁷² Geçici farklar sonraki dönemlerde matraha ilave edilebilecek veya matrahtan indirilebilecek nitelikteki farklardır.

¹⁷¹ AKDOĞAN, Nalan, “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 17, Ocak, 2006, s.2.

¹⁷² ÖRTEN, vd., 2008:157.

Bunlar vergi karı ile ticari karın farklılaşmasını sağlayan ancak sonraki dönemlerde ortadan kalkan farklardır. Örneğin yasal koşulları taşımaması nedeniyle vergi matrahına ilave edilen bir şüpheli alacak karşılık gideri bu alacak vergi mahkemesine verildiğinde veya alacak tamamen değersiz duruma geldiğinde vergi matrahından da indirilebilir duruma gelir. Dolayısıyla karşılığın ayrıldığı dönemde vergiye esas kar rakamı yüksek, muhasebe karı düşük olur. Bu aynı zamanda aktifte alacağın vergi değerinin yüksek, muhasebe değerinin düşük olması demektir. Böylece muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark oluşmuştur. Ancak bu fark izleyen dönemde ortadan kalkacaktır. Vergi açısından da gerekli işlemler tekemmül ettirilmiş olacağı için dönem sonunda ticari kardan düşülerek vergiye tabi kara ulaşılacaktır. Dolayısıyla birinci yıldakinin tam tersi olarak vergiye esas kar düşük, muhasebe karı yüksek olacaktır. Birinci yılda doğan farklılık ikinci yıl kapanmış olacaktır. Böylece bilançonun aktifinde net alacağın tutarı hem vergi açısından hem muhasebe açısından aynı tutar olacaktır.¹⁷³

Geçici farklar indirilebilir geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklar şeklinde iki türlü ortaya çıkabilirler;

İndirilebilir geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.¹⁷⁴ Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı giderleri, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, yasal oranların üstünde ayrılmış amortisman giderleri gibi. Bu durumda indirilebilir geçici farkların ilgili oldukları gelecek dönemin vergi matrahını azaltması sözkonusu olacaktır.

İndirilebilir geçici farklar vergi yasalarına göre değeri yüksek, muhasebe değeri düşük nitelikte ise ilk yıl ticari kara göre daha fazla vergi verilmesi sözkonusu olacaktır. Vergi matrahına eklenmiş olması nedeniyle doğan ek vergi, izleyen yıllarda vergi matrahından indirildiğinde daha az vergi ödeneceği için de mahsup yapılmış gibi olacaktır.

Varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kar/zararın tespitinde vergi matrahından

¹⁷³ KAVVAL, 2005: 407.

¹⁷⁴ TMS 12, Madde 5.

indirilecek geçici farklardır. Başka bir ifadeyle, farkları yaratan nedenler ortadan kaktığı dönemde vergi matrahında azalışa neden olacak tutarlardır.¹⁷⁵

İndirilebilir geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) olarak muhasebeleştirilir. Ertelenmiş vergi varlığı şu şekilde hesaplanır.¹⁷⁶

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Dönemi Vergi Oranı

Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahına dâhil edilecek tutarlardır.¹⁷⁷ Bu durumda vergiye tabi geçici farkların ilgili oldukları gelecek dönemin vergi matrahını artırması sözkonusudur. Örneğin; hisse senetleri değer artış kazancı, yasal oranların altında ayrılmış amortisman giderleri vb.

Vergiye tabi geçici farklar ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) olarak muhasebeleştirilir. Ertelenmiş vergi borcu şu şekilde hesaplanır:¹⁷⁸

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü= Vergiye Tabi Geçici Farklar x Vergilendirme Dönemi Vergi Oranı

Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu farklar geçici farkların bir kısmını oluşturur. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasiflerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır. Bunlar;¹⁷⁹

- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar
- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında gelir ve giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar(zamanlama farkları)

¹⁷⁵ ÖRTEN, vd., 2008:157.

¹⁷⁶ AKDOĞAN, 2006: 4.

¹⁷⁷ TMS 12, Madde 5.

¹⁷⁸ AKDOĞAN, 2006: 4.

¹⁷⁹ GÜCENME, Ümit ve ARSOY, POROY, Aysin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak, 2007: 4.

Tablo 2: İndirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların sınıflandırılması

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
AKTİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
PASİFLERDE		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: KAVAL, 2005: 411.

3.6.2. Vergiye Esas Değer (Vergi Değeri)

Bir varlığın vergiye esas değeri (bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı değer) işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.¹⁸⁰ Diğer bir ifadeyle, varlıkların muhasebe değeri vergi değerine eşitse cari uygulamaya göre herhangi bir fark söz konusu olmaz.¹⁸¹ Ancak varlıkların muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir fark söz konusu olması durumunda standart ve vergi açısından farklı değerlendirmeler oluşacaktır.

3.6.3. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ticari karın tespitinde uygulanan dönemsellik ilkelerinin vergi hesaplarında uygulanarak tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle, gelecekte vergilenebilecek gelirler için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilmesi sağlanacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü dönemin vergisi ile birlikte dönemin kar ve zararına dahil edilir.¹⁸² Ancak yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerinde meydana gelen artışlar,

¹⁸⁰ TMS 12, Madde 7.

¹⁸¹ ÖRTEN ve BAYIRLI, 2007: 5

¹⁸² TMS 12, Madde 58.

öz kaynaklar içinde “Yeniden Değerleme Fonu’na yazıldığından, bu varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan dönem vergisi de doğrudan öz kaynaklarda gösterilir.¹⁸³

Ertelenmiş vergi varlıkları bilançonun aktifinde duran varlıklar içinde ertelenmiş vergi borçları da uzun vadeli yükümlülükler içinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda kullanılacak hesaplar şunlardır: “284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları” ile “484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri” hesaplarıdır.¹⁸⁴

Vergi etkilerinin kar/zarar’da muhasebeleştirileceği hesap ise 691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabıdır. Ancak bu hesabı standarttaki niteliğine uygun şekilde 691 Vergi Gideri/Geliri şeklinde kullanmak yararlı olacaktır.¹⁸⁵

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü şöyle kayda alınacaktır:

...../...../.....		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE		XXX
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜĞÜ		XXX
...../...../.....		

Ertelenmiş Vergi Varlığının sözkonusu olması halinde kayıt şöyle olacaktır:

...../...../.....			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		XXX	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL			XXX
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI			
...../...../.....			

3.6.4. Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme Uygulamasında Vergi Etkisi

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na göre maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini sağlamak amacıyla değerlendirilir. Ancak muhasebe standartlarının öngördüğü değerlendirme anlayışı Türk Vergi Yasaları açısından kabul gören bir uygulama değildir. Dolayısıyla maddi duran varlığın değerlemeye tabi tutularak gerçeğe uygun değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi karını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak

¹⁸³ TMS 12, Madde 61–62.

¹⁸⁴ ÖRTEN, vd., 2008: 164.

¹⁸⁵ ÖRTEN, vd., 2008: 164.

vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır.¹⁸⁶

Bu durumda gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasında bir fark oluşacaktır. Eğer varlığın defter değeri vergiye esas değerini aşarsa muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutardan fazladır. Aradaki fark vergiye tabi geçici fark olup ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurur.¹⁸⁷ Bu durumun geçerli olması için ilgili varlığın işletme tarafından elden çıkartılma niyetinde olmaması veya satışı halinde satıştan elde edilen tutarın benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılması gereklidir. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

Ülkemizdeki mevcut uygulamalardan farklı olarak muhasebe standartlarına göre muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren işlemler kayıtlanmalı ve mali tablolarda gösterilmelidir.¹⁸⁸

3.6.5. Amortisman Uygulamasında Vergi Etkisi

Standarda göre muhasebe kârının tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir.¹⁸⁹

Örneğin; vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde defter değeri vergiye esas değeri aşar, aradaki fark vergiye tabi geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan, vergi açısından uygulanan amortisman ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş ise, vergiye esas değeri defter değerini aşar, aradaki fark indirilebilir geçici fark doğurur ve ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) olarak muhasebeleştirilir.¹⁹⁰

¹⁸⁶ TMS 12, Madde 20.

¹⁸⁷ TMS 12, Madde 16.

¹⁸⁸ GÜCENME ve ARSOY, P., 2007: 5.

¹⁸⁹ TMS 12, Madde 17/b.

¹⁹⁰ ÇORUM, Sebehat, “Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007: 123.

Amortisman ayrılırken maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerini de içeren “elde etme maliyetleri”nin esas alınması öngörülmüştür.¹⁹¹

Standart ile VUK arasında oluşan bir farklılık ise amortisman konusunda ortaya çıkmaktadır. Standartta göre, varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlamaktadır. Yani kıst esası geçerlidir. VUK’da ise, binek otomobiller hariç olmak üzere, varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınmakta, örneğin varlık yılın sonunda işletmeye girmiş olsa dahi, yılın tamamını kapsayacak şekilde amortisman ayrılmaktadır.¹⁹²

3.6.6. Değer Düşüklüğü Uygulamasında Vergi Etkisi

Değer düşüklüğü, varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak muhasebe standartlarınca muhasebeleştirilmesi öngörülen değer düşüklüğü zararı da gerçeğe uygun değer uygulaması gibi, vergi mevzuatı açısından kabul gören bir uygulama değildir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi karını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Diğer bir ifadeyle, bazı varlıklar gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılmamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.¹⁹³

Vergi kanunları ile standart arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ve kısmen vergi usul kanununda şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı vb. uygulaması bulunmaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması işlemi yeni bir uygulamadır. Bir varlığın net defter değerinin geri

¹⁹¹ YALKIN, Yüksel, Koç, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ilkeleri ve Yöntemleri, TMS 14”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1, Nisan 2000:8–9.

¹⁹² AKBULUT, 2008: 15.

¹⁹³ TMS 12, Madde 26/d.

kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Bu durumda da değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece VUK ile standart arasında bir farklılık oluşmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da değişiklik olmaktadır. Bu durum ise VUK ile standart arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.¹⁹⁴

3.7. Bilânço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından dolayı gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.¹⁹⁵

Duran varlıklar elden çıkarıldığı, kullanımdan kaldırıldığı veya hiçbir ekonomik yarar beklenilmediği zaman aktiften çıkarılmalıdır. Duran varlıkların satılması halinde sağlanan satış bedelinin duran varlığın net değeri karşısındaki durumuna göre kar veya zarar ortaya çıkacaktır. Bu farklar diğer gelirler veya diğer giderler hesaplarına alınır. Doğal olarak böyle bir satıştan elde edilen gelir satış hasılatı olarak kaydedilmez.¹⁹⁶

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılması halinde bu durumdan dolayı ortaya çıkan kazanç veya kayıplar gelir tablosunda gösterilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.¹⁹⁷

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden

¹⁹⁴ AKBULUT, 2008: 14-15.

¹⁹⁵ TMS 16. Madde 67.

¹⁹⁶ SEVİLENGÜL, 2007: 453.

¹⁹⁷ TMS 16. Madde 71.

çıkarma tarihinin belirlenmesinde, “TMS 18 Hasılat” Standardında yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda ise TMS 17 Standardı uygulanır.

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. Yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaz. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.¹⁹⁸

3.8. Açıklama

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılması gerekir;¹⁹⁹

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları.
- Kullanılan amortisman yöntemleri ve oranları ile faydalı ömürler.
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte) ve mutabakatı.
- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları.
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı.
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşme taahhütleri.
- Gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

¹⁹⁸ ÖRTEN ve KARAPINAR, 2007: 169.

¹⁹⁹ GÖKÇEN vd. 2006: 54.

- Dönem boyunca gelir tablousunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı.

Maddi Varlıklar ile ilgili bilanço rakamının referans numarasında ise şunlara yer verilir.²⁰⁰

- Maddi duran varlıklarda dönem içinde meydana gelen; yeni girişler, elden çıkarmalar, işletme birleşmeleri neticesinde giren varlıklar, yeniden değerlendirme neticesinde değer azalışları ve artışları, değer azaltmaları neticesinde Yeniden Değerleme Fonu'ndan iptaller ve Gelir Tablosu'na verilen tutarlar.

- Dönemin amortisman giderleri ve bilançoda ayrıca gösterilmemiş ise birikmiş amortismanlar.

- Yurtdışı veya başka para birimi ile raporlama yapan işletmelerin konsolide mali tablolara alınmasından doğan kur farkları.

- Varlıkların üzerindeki rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar olup olmadığı.

- Maddi varlık alımı için girilmiş taahhütlerin olup olmadığı.

- Yeniden değerlendirme yapılmış ise bunun esasları.

- Varlıklarda değer azalışı ve muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar Standardına göre uygulama yapılmış ise bunun esasları.

- Geçice olarak kullanılmayan, hurdaya ayrılan, elden çıkarılacak varlıkların değeri.

- Tamamen amorti edilmiş olmasına rağmen kullanılmaya devam edilen varlıklar.

- Eğer elde etme maliyeti kullanılıyor fakat varlıkların değeri elde etme maliyetinden önemli oranda sapsa bunların piyasa veya yeniden elde etme değerleri.

²⁰⁰ ÖRTEN, vd., 2008: 214.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KULANIMDAKİ MADDİ DURAN VARLIKLARIN TMS ve TFRS KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

4.1. Çalışmanın Amacı

Küreselleşme ile TMS ve TFRS kapsamındaki standartların uygulanması işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir. Çalışmamızdaki amaç TMS ve TFRS standartlarını uygulamayan bir üretim işletmesini ele alarak standartların uygulanması halinde Maddi Duran Varlık kalemlerinde ne gibi farkların oluşacağını ve bilanço karında nasıl bir değişiklik göstereceğini belirlemektir. Bu uygulamaya ile Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak hazırlanmış mali tablolarda maddi duran varlık grubunda ortaya çıkan farklılıkları saptamak ve bu farkların işletmeye etkilerini ortaya koymak amaçındadır. Bu kapsamda örnek olay olarak ele aldığımız şirketin maddi duran varlıklarına ilişkin değerlemeleri incelenerek standartlara uygun olarak da düzeltme kayıtları yapılacak, standartlara uygun bir bilanço düzenlenecektir. Standartlar doğrultusunda oluşan farklar ile bilanço karına etkileri ortaya konacaktır.

4.2. Çalışmada Verileri Kullanılan Şirketin Tanıtımı

Uygulamada verilerini kullandığımız şirket İstanbul ilinde ayakkabı üretimi gerçekleştiren bir Limited şirkettir. Şirketin 2008 yılı karı 23.341,92 TL'dir.

Şirketin 2008 yılına ilişkin 486.772,11 TL'lik aktif toplamı bulunmakta olup; bunun 341.346,98 TL'si Dönen Varlık, 145.425,13 TL'si Duran Varlık toplamından oluştuğu görülmektedir. Şirketin pasif değerlerine baktığımızda; 347.319,91 TL'lik Kısa Vadeli Yabancı Kaynak toplamına karşın, 27.119,33 TL'lik Uzun Vadeli Yabancı Kaynak toplamı olduğu, kalan 112.332,87 TL'sinin ise Özkaynak toplamını oluşturduğu görülmektedir.

Şirketin maddi duran varlıklarının; taşıtlar, demirbaşlar ile tesis, makine ve cihazlar hesaplarından, maddi olmayan duran varlıklarının ise özel maliyetler hesabın oluştuğu görülmektedir. İşletmenin 67.935,05 TL'lik tesis, makine ve

cihazları, 125.005,74 TL'lik taşıtları, 25.177,40 TL'lik demirbaşı ve 5.451,27 TL'lik özel maliyetleri bulunmaktadır.

Şirketin 112.332,87 TL'lik Özkaynak toplamında 2008 yılına ait 23.341,92 TL'lik karı bulunmaktadır. Şirketin ayrıntılı bilançosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 3: Uygulama Şirketine Ait 2008 Yılı Bilançosunun Aktif Değerleri

VARLIKLAR	Cari Dönem		
	01.01.2008- 31.12.2008		
I. DÖNEN VARLIKLAR			
A. HAZIR DEĞERLER		12.730,88	
1. KASA	12.730,88		
2. BANKALAR	<u>0,00</u>		
B. TİCARİ ALACAKLAR		207.686,41	
1. ALICILAR	<u>207.686,41</u>		
C. DİĞER ALACAKLAR		858,33	
1. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	<u>858,33</u>		
D. STOKLAR		111.924,85	
1. STOKLAR	93.312,41		
2. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	<u>18.612,44</u>		
E. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		338,00	
1. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	<u>338,00</u>		
F. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		7.808,51	
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	<u>7.808,51</u>		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			341.346,98
II. DURAN VARLIKLAR			
A. MADDİ DURAN VARLIKLAR		139.191,27	
1. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	67.935,05		
2. TAŞITLAR	125.005,74		
3. DEMİRBAŞLAR	25.177,40		
4. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	<u>-78.926,92</u>		
B. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		2.293,93	
1. ÖZEL MALİYETLER	<u>5.451,27</u>		
2. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	<u>-3.157,34</u>		
C. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		3.939,93	
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	<u>3.939,93</u>		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			145.425,13
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			486.772,11

Tablo 4: Uygulama Şirketine Ait 2008 Yılı Bilançosunun Pasif Değerleri

KAYNAKLAR	Cari Dönem		
	01.01.2008- 31.12.2008		
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A. MALİ BORÇLAR		9.925,76	
1. BANKA KREDİLERİ	<u>9.925,76</u>		
B. TİCARİ BORÇLAR		196.388,96	
1. SATICILAR	122.161,84		
2. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	<u>74.227,12</u>		
C. DİĞER BORÇLAR		131.114,19	
1. ORTAKLARA BORÇLAR	126.505,17		
2. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	<u>4.609,02</u>		
D. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		9.890,51	
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.933,81		
2. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	<u>4.956,70</u>		
E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		0,49	
1. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	5.835,48		
	<u>5.834,99</u>		
2. DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDEN. VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM. (-)		0,00	
F. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			347.319,91
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		27.119,33	
A. MALİ BORÇLAR			
1. BANKA KREDİLERİ	<u>27.119,33</u>		
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			27.119,33
III. ÖZKAYNAKLAR			
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		148.168,85	
1. SERMAYE	50.000,00		
2. SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARKLARI	<u>98.168,85</u>		
B. KAR YEDEKLERİ		9.310,00	
1. ÖZEL FONLAR	<u>9.310,00</u>		
C. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		30.913,80	
1. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	<u>30.913,80</u>		
D. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		-99.401,70	
1. ENFLASYON SONRASI ZARARI	<u>-99.401,70</u>		
E. DÖNEM NET KARI (ZARARI)		23.341,92	
1. DÖNEM NET KARI	<u>23.341,92</u>		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			112.332,87
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			486.772,11

Şirketin maddi duran varlıklarının; tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlarla bunlara ait birikmiş amortisman kalemlerinde oluştuğu görülmektedir. Aşağıdaki tablolarda maddi duran varlıkların ayrıntılı dökümü; varlıkların şirkete giriş tarihlerindeki giriş değerleri ve her bir kalemin birikmiş amortisman değerleri gösterilmektedir.

Tablo 5: Uygulama İşletmesinin Tesis Makine ve Cihazları

TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	DEFTER DEĞERİ	BİRİKMiŞ AMORTİSMAN
Fırın	702,36	702,36
Bant	1.053,54	1.053,54
Şok	1.755,91	1.755,91
Sıkma	877,95	877,95
Pres	1.580,32	1.580,32
Kompresör	351,18	351,18
Buhar	351,18	351,18
Kaşık	351,18	351,18
Kesim presi	3.840,27	3.840,27
Kenar Dikme Makinesi	2.240,16	2.240,16
Kapsül Takma Makinesi	2.560,18	2.560,18
Gezer Kafa Kesim	8.960,63	8.960,63
Makinata Makinesi	897,34	717,87
Istampa Takımlama Makinesi	269,20	215,36
Freze-Ökçe ve Pyerta Yapar	897,34	717,87
Çevrim K78 Monte	13.460,08	10.768,06
Çevrim K78 Arka Monte	13.464,60	10.771,70
Atom Kesim Makinesi	897,34	717,86
Benazotto A300 Şejil Makinesi	897,34	717,86
Ormak Arka Monte Makinesi	179,47	143,57
Deri Şerit Makinesi	269,20	211,21
Veroli Bombe Ökçe Makinesi	1.346,01	1076,80
Egeli Şerit Makinesi	358,94	287,14
Kalıplama Makinesi	1.346,01	1.076,80
İlaç Sürme Makinesi	269,20	215,36
Fore Makinesi	2.243,35	1794,68
Salpe Freze Makinesi	179,47	143,57
Silindir Makinesi	2.243,39	1.794,70
Ayakkabı Yapıştırma Presi	762,81	610,25
MS 474 Çift İğne Saya Dikiş	1.531,05	918,63
GEM 20V 23 ZİKZAK	340,23	204,13
Demir Kesim Kalıpları %12,5	1.457,82	437,34

Tablo 6: Uygulama İşletmesinin Taşıtları

TAŞITLAR	DEFTER DEĞERİ	BİRİKMiŞ AMORTİSMAN
34 AUN 19 Megan Sedan %2	33.882,94	11.859,02
34 AGL 90 Renault Master	28.388,90	11.355,55
34 RS 665	31.366,95	4.705,04
34 RS 883	31.366,95	4.705,04

Tablo 7: Uygulama İşletmesinin Demirbaşları

DEMİRBAŞLAR	DEFTER DEĞERİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
Şofben	175,06	175,06
5495 ONF Buzdolabı	652,56	652,56
Şömineli Soba	188,62	188,62
Setun Klima	1.332,39	1.065,91
Show 37E TV	138,90	83,34
Daylüt Klima	397,13	238,27
Teba TS 12003 Dış Klima	622,84	264,27
Teba TS 12003 İç Klima	311,42	132,14
Nokia 6230 Cep %33,33	521,19	171,99
Casper 17 LCD Monitör %	381,36	95,34
688 Ön Monte Mak.	14.300,00	2.860,00
689 Arka Kapama Mak.	4800,00	960,00
Nokia W73	1.355,93	176,27

İşletmenin taşıtlar, tesis, makine ve cihazların genel olarak üretim amaçlı kullanıldığı buna karşın demirbaşların üretimde kullanımdan daha çok yönetimin ihtiyaçları karşılamak için alındığı görülmektedir. Bu nedenle çalışmamızın devamında Tesis, Makine ve Cihazlar ile Taşıtlar dikkate alınacaktır. Üretimde kullanılmayan Demirbaşlar çalışmamızın devamında kullanılmayacaktır.

4.3. Örnek Olay

Yukarıda sözünü ettiğimiz şirketin standartlar kapsamında incelenmesini yapmadan önce; şirketin tesis, makine ve cihazlar ile taşıtlarına ilişkin net defter değerleri hesaplanmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda varlıklara ilişkin net defter değerleri ve geri kazanılabilir değerler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Tablo 8: Uygulama İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarına İlişkin Değerler

		Net Defter Değeri	Geri Kazanılabilir Değeri
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	Makinata Makinesi	179,47	400,00
	Istampa Takımlama Makinesi	53,84	100,00
	Freze-Ökçe ve Pyerta Yapar	179,47	500,00
	Çevrim K78 Monte	2.692,02	800,00
	Çevrim K78 Arka Monte	2.692,90	800,00
	Atom Kesim Makinesi	179,48	400,00
	Benazotto A300 Şejil Makinesi	179,48	400,00
	Ormak Arka Monte Makinesi	35,90	50,00
	Deri Şerit Makinesi	57,99	150,00
	Veroli Bombe Ökçe Makinesi	269,21	900,00
	Egeli Şerit Makinesi	71,80	200,00
	Kalıplama Makinesi	269,21	800,00
	İlaç Sürme Makinesi	53,84	150,00
	Fore Makinesi	448,67	1.500,00
	Salpe Freze Makinesi	35,90	150,00
	Silindir Makinesi	448,69	1.500,00
	Ayakkabı Yapıştırma Presi	152,56	500,00
	MS 474 Çift İğne Saya Dikiş	612,42	800,00
	GEM 20V 23 ZİKZAK	136,10	200,00
Demir Kesim Kalıpları %12,5	1.020,48	750,00	
TAŞITLAR	34 AUN 19 Megan Sedan %2	22.023,92	25.000,00
	34 AGL 90 Renault Master	17.033,35	24.000,00
	34 RS 665	26.661,91	25.000,00
	34 RS 883	26.661,91	24.500,00

Varlıklara ilişkin net defter değerleri ve geri kazanılabilir değerleri incelendiğinde bazı varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin defter değerlerinin altında kaldığı görülmektedir. Buna bağlı olarak defter değerleri geri kazanılabilir değerlerinden yüksek olan bu varlıklarda değer düşüklüğünün gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Oluşan değer düşüklüğünün aktiflerin olduğundan daha fazla gösterilmesine yol açtığı söylenebilir.

Varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin tespitinde işletme içi ve dışı kaynaklara başvurulmuş ve varlıklara ilişkin piyasa değerleri tespit edilmiştir. Maddi duran varlıkların piyasa değerleri ile yapılan kıyaslamalarda bazı varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin defter değerlerinin altında kalmasına neden olduğu anlaşılmıştır.

Değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilen tesis, makine ve cihazlar; Çevrim K78 Monte, Çevrim K78 Arka Monte ve Demir Kesim Kalıplarıdır. Çevrim K78 Monte

makinesinin 2.692,02 defter değerine karşılık 800,00 TL geri kazanılabilir değeri tespit edilmiştir. Çevrim K78 Arka Monte makinesinde ise 2.692,90 defter değerine karşılık 800,00 TL geri kazanılabilir değer belirlenmiştir. Demir Kesim Kalıplarında ise defter değeri 1.020,48 olmasına karşın 750,00 TL geri kazanılabilir değeri olduğu görülmektedir.

Taşıtları değerlendirdiğimizde ise 34 RS 665 plakalı taşıtın defter değerinin 26.661,91 olmasına karşın 25.000,00 TL geri kazanılabilir değeri tespit edilmiştir. Ayrıca 34 RS 883 plakalı taşıtın ise 26.661,91 TL'lik defter değeri, 24.500,00 TL'lik geri kazanılabilir değerinden yüksek olduğu için bu iki taşıtın da değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir.

Değer düşüklüğüne uğrayan varlıkların kayıtlarda düzeltilmesi için öncelikli olarak değer düşüklük miktarını hesaplanması gerekecektir. Değer düşüklüğüne uğradığını tespit ettiğimiz bu maddi duran varlıkların değer düşüklük miktarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayarak ulaşabiliriz.

Tablo 9: Maddi Duran Varlıklarda Toplam Değer Düşüklüğü

MADDİ DURAN VARLIK GRUBU	MADDİ DURAN VARLIK ADI	Net Defter Değeri	Geri Kazanılabilir Değeri	Değer Düşüklüğü Miktarı
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	Çevrim K78 Monte	2.692,02	800,00	1.892,02
	Çevrim K78 Arka Monte	2.692,90	800,00	1.892,90
	Demir Kesim Kalıpları	1.020,48	750,00	270,48
	Toplam			4.055,40
TAŞITLAR	34 RS 665	26.661,91	25.000,00	1.661,91
	34 RS 883	26.661,91	24.500,00	2.161,91
	Toplam			3.823,82
Toplam Değer Düşüklüğü				7.879,22

Bu hesaplamalar sonucunda maddi duran varlıklara ilişkin toplam 7.879,22 TL'lik bir toplam değer düşüklüğü belirlenmiştir.

4.4. Değer Düşüklüğünün Muhasebe Kayıtları

Maddi Duran Varlıklar için toplamda 7.879,22 TL'lik değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Daha önceden maddi duran varlıklara ilişkin herhangi bir değer artış kaydı yapılmadığı da dikkate alınarak değer düşüklüğünün tamamı giderlere aktarılacaktır.

Yapılması gereken muhasebe kayıtları iki farklı yöntemde gerçekleştirilebilir. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Direkt Yönteme Göre;

.....31/12/2008.....	
659 DİĞER OLAĞAN GİD.	7.879,22
VE ZARARLAR HS.	
253 TESİS MAK. VE CİH. H.	4.055,40
254 TAŞITLAR H.	3.823,82
..... / /	

Maddi duran varlıklarda “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılıkları” Standardı kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerleme işlemi sonucunda ortaya çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. Ancak 25 Maddi Duran Varlıklar grup hesapları arasında değer düşüklüklerini gösterecek boş bir hesaba bulunmaması sıkıntı yaratmaktadır. Bu nedenle “257 Birikmiş Amortisman” hesabının kapsamında genişletilerek değer düşüklüğü karşılık tutarlarının da bu hesaba izlenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Hesap ismi “Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü Karşılığı” olarak değiştirilerek çalışmamızda kullanılacaktır.

Endirekt Yönteme Göre;

..... 31/12/2008	
659 DİĞER OLAĞAN GİD. ZAR.	7.879,22
659.01 Değer Azalış Zararları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE	7.879,22
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	
257. 01 Tes. Mak. ve Cih. Değ. Düş. Krş.	4055,4
257. 02 Taşıtlar Değ. Düş. Krş.	<u>3823,82</u>
..... / /	
..... 31/12/2008	
960 MATRAHA İLAVELER	7.879,22
961 MATRAHA İLAVE KARŞILIĞI	7.879,22
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin kaydı	
..... / /	
..... 31/12/2008.....	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.382,73
691 DÖNEM KARI VE	1.382,73
YASAL YÜKM. KRŞ.	
Vergi gideri/geliri	
(6.913,64*0,20 = 1382,73)	
..... / /	

Tablo 10: Değer Düşüklüğü Öncesi Amortismanlar

MADDİ DURAN VARLIK GRUBU	MADDİ DURAN VARLIK ADI	Defter Değeri	Birikmiş Amortismanı	Birikmiş Amortisman Oranı	Değer Düşüklüğü Öncesi Bir Yıllık Amortisman Tutarı
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	Çevrim K78 Monte	13.460,08	1.0768,06	%10	1.346,01
	Çevrim K78 Arka Monte	13.464,60	1.0771,70	%10	1.346,46
	Demir Kesim Kalıpları	1.457,82	437,34	%5	72,89
TAŞITLAR	34 RS 665	31.366,95	4.705,04	%15	4.705,04
	34 RS 883	31.366,95	4.705,04	%15	4.705,04
				TOPLAM	12.175,44

Değer düşüklüğünün yansıtılması ile ilgili duran varlıkların amortisman tutarlarında da fark oluşacaktır. Yeni değerlere göre amortisman tutarları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 11: Değer Düşüklüğü Sonrası Ayrılacak Birikmiş Amortisman Tutarları

MADDİ DURAN VARLIK ADI	Net Defter Değeri	Değer Düşüklüğü	Değer Düşüklüğüne Göre Düzenlenmiş Değer	Birikmiş Amortisman
Çevrim K78 Monte	2.692,02	1.892,02	13.460,08–1.892,02 =11.568,06	1.156,81
Çevrim K78 Arka Monte	2.692,90	1.892,90	13.464,60–1.892,90 = 11.571,7	1.157,17
Demir Kesim Kalıpları	1.020,48	270,48	1.457,82–270,48 = 1.187,34	59,37
Tesis Mak. Cih. Toplamı		4.055,40		2.373,35
34 RS 665	26.661,91	1.661,91	31.366,95–1.661,91 = 29.705,04	4.455,76
34 RS 883	26.661,91	2.161,91	31.366,95–2.161,91 = 29.205,01	4.380,75
Taşıtlar Toplamı		3.823,82		8.836,51
TOPLAM		7.879,22		11.209,86

Tablo 10’da görüldüğü gibi değer düşüklüğü uygulanmadan önce bu duran varlıklara ilişkin ayrılacak amortisman tutarı 12.175,44 TL iken, değer düşüklüğü uygulamasından sonra ise bu varlıklara ilişkin ayrılması gereken amortisman tutarı 11.209,86 TL olarak hesaplanmıştır. Böylelikle değer düşüklüğü uygulaması ile (12.175,44–11.209,86= 965,58) 965,58 TL şeklinde bir amortisman farkı oluşturulduğu görülmüştür.

Değer düşüklüğüne uğradığını tespit ettiğimiz maddi duran varlık kalemlerine ilişkin değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki amortisman kaydı (Bu kayıtlar;

sadece değer düşüklüğüne tabi tuttuğumuz maddi duran varlıklar dikkate alınarak gösterilmiştir.) aşağıdaki gibidir;

..... 31/12/2008.....		
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.175,44	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.175,44
..... / /		

Ancak değer düşüklüğüne uğradığını tespit ettiğimiz maddi duran varlık kalemlerine ilişkin değer düşüklüklerini dikkate aldığımızda amortisman ayrılması ile ilgili yevmiye kaydında tutarlarda değişiklik oluşacaktır. Değer düşüklüğü sonrasında kayıtlar nedeniyle standartlara uygun hazırlanan kayıtlarda, değer düşüklüğü sonucunda maddi duran varlıkların amortisman tutarları toplamında 965,58 TL tutarında bir azalma oluşacaktır. Değeri düşün maddi duran varlıkların değerindeki azalmaların, ayrılacak amortisman giderlerini de azaltacağı açıktır. Değer düşüklüğü sonrasında kayıtların aşağıdaki şekilde yapılması gerekecektir.

..... 31/12/2008.....		
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	11.209,86	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		11.209,86
..... / /		

Tablo 12: Değer Düşüklüğü Sonrası Bilançoda Etkilenen Aktif Değerlerin Durumu

	BİLANÇO TOPLAM DEĞERLERİ	TOPLAM DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ SONRASI DEĞERİ
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	67.935,05	-4.055,40	63.879,65
TAŞITLAR	125.005,74	-3.823,82	121.181,92
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	<u>78.926,92</u>	-965,58	77.961,34
MADDİ DURAN VARLIKLAR	139.191,27	6.913,64	132.277,63

Tablo 13: Değer Düşüklüğüne Göre Düzeltilmiş 2008 Yılı Aktif Değerleri

VARLIKLAR	Cari Dönem	
	01.01.2008- 31.12.2008	
III. DÖNEN VARLIKLAR		
A. HAZIR DEĞERLER		12.730,88
1. KASA	12.730,88	
2. BANKALAR	<u>0,00</u>	
B. TİCARİ ALACAKLAR		207.686,41
1. ALICILAR	<u>207.686,41</u>	
C. DİĞER ALACAKLAR		858,33
1. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	<u>858,33</u>	
D. STOKLAR		111.924,85
1. STOKLAR	93.312,41	
2. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	<u>18.612,44</u>	
E. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		338,00
1. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	<u>338,00</u>	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		7.808,51
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	<u>7.808,51</u>	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		341.346,98
IV. DURAN VARLIKLAR		
A. MADDİ DURAN VARLIKLAR		132.277,63
1. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	63.879,65	
2. TAŞITLAR	121.181,92	
3. DEMİRBAŞLAR	25.177,40	
4. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	<u>-77.961,34</u>	
B. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		2.293,93
1. ÖZEL MALİYETLER	5.451,27	
2. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	<u>-3.157,34</u>	
C. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		5.322,66
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	3.939,93	
2. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	<u>1.382,73</u>	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		139.894,22
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		481.241,20

Tablo 14: Değer Düşüklüğü Sonrası Bilançoda Etkilenen Pasif Değerlerin Durumu

Etkilenen Hesaplar	Etki Tutarı	Etkilenme Durumu
659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-7.879,22	
257. Birikmiş Amortisman Farkı	+965,58	965,58 -7.879,22= -6.913,64
Toplam Dönem Net Kar/Zarar Hesabına Etkisi	16.428,28	23.341,92 -6.913,64 = 16.428,28
284. Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.382,73	6.913,64*0,20 = 1.382,73
370. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabına Etki	7.218,21	5.835,48+ 1.382,73 =7.218,21

Tablo 15: Değer Düşüklüğüne Göre Düzeltilmiş 2008 Yılı Pasif Değerleri

KAYNAKLAR	Cari Dönem		
	01.01.2008- 31.12.2008		
IV. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A. MALİ BORÇLAR		9.925,76	
1. BANKA KREDİLERİ	9.925,76		
B. TİCARİ BORÇLAR		196.388,96	
1.SATICILAR	122.161,84		
2.DİĞER TİCARİ BORÇLAR	74.227,12		
C. DİĞER BORÇLAR		131.114,19	
1.ORTAKLARA BORÇLAR	126.505,17		
2.DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	4.609,02		
D. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		9.890,51	
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.933,81		
2. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	4.956,70		
E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		1.383,22	
1. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	7.218,21		
2. DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDEN. VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM. (-)	-5.834,99	0,00	
F. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			348.702,64
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			
V. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		27.119,33	
A. MALİ BORÇLAR			
1. BANKA KREDİLERİ	27.119,33		
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			27.119,33
VI. ÖZKAYNAKLAR		148.168,85	
A. ÖDENMİŞ SERMAYE			
1. SERMAYE	50.000,00		
2. SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARKLARI	98.168,85		
B. KAR YEDEKLERİ		9.310,00	
1.ÖZEL FONLAR	9.310,00		
C. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		30.913,80	
1. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	30.913,80		
D. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		-99.401,70	
1. ENFLASYON SONRASI ZARARI	-99.401,70		
E. DÖNEM NET KARI (ZARARI)		16.428,28	
1. DÖNEM NET KARI	16.428,28		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			105.419,23
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			478.241,20

Değer düşüklüğünün ortadan kalkması halinde kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

a) Direkt Yönteme Göre;

..... / /		
253 TESİS MAK. VE CİH. H.	4055,4	
254 TAŞITLAR H.	3823,82	
659 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR HS.		7879,22
..... / /		

b) Endirekt Yönteme Göre;

..... / /		
257 BİRİKMİŞ AMORT. VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HS.	7879,22	
257.01 Değer Düşüklüğü Zararları		
659 DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZARARLAR HS.		7879,22
..... / /		

Uygulamamızda işletmenin özellikle üretim aşamasında etkin olarak kullanılan taşıtlar ve tesis, makine ve cihazların durumu değerlendirilerek, piyasa fiyatları tespit edilmiştir. Piyasa fiyatları ile yapılan karşılaştırmalarda bazı taşıtlar ve tesis, makine ve cihazlara ilişkin değer düşüklükleri tespit edilmiştir. Değer düşüklüğü nedeniyle $486.772,11 - 478.241,20 = 8.530,91$ TL'lik bilanço toplamında bir azalma görülmüştür. Bu azalmanın nedenleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

- Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün oluşması nedeniyle bilançoda 7.879,22 TL'lik bir maddi duran varlık değerlerinde azalma oluşmuştur.

- Bu azalmaya; 4.055,40 TL'lik Tesis, Makine ve Cihazların değerinde meydana gelen değer düşüklüğünün ve 3.823,82 TL'sinin Taşıtlarda oluşan değer düşüklüğünün neden olduğu belirlenmiştir.

- Değer düşüklüğü nedeniyle ayrılacak amortisman payında 965,58 TL'lik bir farka neden olunmuştur.

- Maddi duran varlıklarda; 7.879,22 TL'lik değer düşüklüğünün ve 965,58 TL'lik amortisman farkının etkisi dikkate alındığında maddi duran varlık grubunun toplam değerlerinde 6.913,64 TL'lik net bir azalış belirlenmiştir.

- Değer düşüklüğünün ve amortisman farkının dönem karı üzerindeki etkisi sonucunda karın azalmasına neden olduğu görülmektedir. Karın düşmesi ile ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkartmıştır. 6.913,64 TL'lik net fark 2008 yılında uygulanan Kurumlar Vergisi hesaplamasında; 1.382,73 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı değerine neden olduğu belirlemiştir.

Uygulama sonucunda bazı maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü belirlenmiştir. Değer düşüklüğünün amortisman ve vergi hesaplamasına etki etmesi nedeniyle bilanço karında azalmaya neden olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle de standartlara uygun hazırlanan finansal tablolar ile tek düzen hesap planına uygun hazırlanan finansal tablolar arasında önemli farklılıklar oluşmaktadır.

SONUÇ

Küreselleşme sonucunda; uluslararası piyasalar açısından muhasebe kayıtlarında da ortak bir dil kullanımının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun çalışmaları uluslararası piyasalarda ortak bir sistem kullanımını desteklemektedir. Özellikle Sermaye Piyasası Kurulunun borsada işlem gören şirketler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasını zorunlu kılması standartlara uygun mali tablo düzenlenmesi zorunluluğu gerektirmiştir. Bu zorunluluk nedeniyle Standartların uygulanması sonucunda hazırlanan mali tablolar ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Mevzuatı ile çelişkili durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Standartlar maddi duran varlıkları; yatırım amaçlı varlıklar ve durdurulan faaliyetler, satış için elde tutulan varlıklar ve kullarımdaki varlıklar şeklinde üç gruba ayırarak ele almıştır. Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ifade edilmektedir. Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak için elde tutulanlar ise kullanım amaçlı maddi duran varlıklardır. Belirlenen program çerçevesinde satışı planlananlar ve üretimden çekilenler ise satış amaçlı elde tutulan ve kullarımdan çekilen maddi duran varlıklar olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle maddi duran varlıklar; sabit varlık olmalarına karşın farklı nitelikleri içermeleri nedeniyle farklı standartlarla değerlendirilmeleri gerekmektedir.

TMS 16 nolu standart, kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasında değerlendirme ölçütü olarak iki modelin; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinin kullanımını mümkün kılmaktadır.

Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.

Standartta “Yeniden Değerleme Modeli” olarak adlandırılan ikinci yöntem esasta gerçeğe uygun değer yöntemidir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak

ölçülebilen maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme sonucunda ki net değerle yeniden değerlendirme öncesi net değer arasındaki olumlu fark değer artışı olarak nitelendirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart değer düşüklüğünün tespitinde kullanılacak kaynakları işletme içi ve işletme dışı kaynaklar olarak ayrı ayrı sıralamaktadır.

TMS 36 muhtemel değer düşüklüklerinin belirlenmesi ve bu tutarın bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşürülürken pasifte bir “Değer Düşüklüğü Karşılık Hesabı” kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşürülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır. Bu nedenle değer düşüklüğünün muhasebe kayıtlarında farklı hesapların kullanımına olanak tanınmaktadır. Kanımızca hesap isimlerinin net olarak belirlenmesi bu kargaşayı sona erdirerek, arzulan ortak kayıt durumu gerçekleştirilebilecektir.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinin de standartların dikkate alınmasının Türkiye’deki uygulamalar ile önemli farklılıklara neden olduğu görülmektedir. Tek düzen hesap planının aksine özellikle değer düşüklüğü standardının uygulaması; değer düşüklüğünün hem maddi duran varlık değerlerini hem de gelecek yıllara ilişkin amortisman paylarında farklara neden olduğu ayrıca işletmenin değer düşüklüğünü gider olarak aktarması nedeniyle hem bilanço karının azalmasına hem de ertelenmiş vergi varlığın oluşmasına neden olunduğu belirlenmiştir. Bu nedenle standartlara uygun maddi duran varlık değerlerinin gerçek değerlerinin yansıtılması

özelikle mali tablo kullanıcılarına istenen gerçek verileri sağlayabilmesi ve durumlara ilişkin ayrıntıların dipnotlarla aktarılması daha da önem kazanmaktadır.

Standart kapsamında değerlendirme sonunda bazı maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Değer düşüklüğü ile maddi duran varlıkların değerleri ve amortisman paylarının etkilendiği, bu etki ile de bilanço karında değişiklik olduğu görülmüştür. Değer düşüklüğüne bağlı bilanço karı azalırken ertelenmiş vergi varlığı değeri de oluşmaktadır. Böylece uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlanan tablolarda Tek düzen muhasebe sistemine uygun hazırlanan tablolara göre önemli farklar olduğu belirlenmiştir.

TMS 36 muhtemelen değer düşüklüklerinin belirlenmesi bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir 'Değer Düşüklük Karşılık Hesabı' kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmaması nedeniyle karışıklara meydan verildiği tespit edilmiştir. Değer düşüklüğünün gösterilmesinin ayrı bir hesapta olması gerekliliğini ifade etmemize karşın 25 nolu maddi duran varlık grup hesaplarında boş hesap kodunun bulunmaması sıkıntı yaratmaktadır. Bu nedenle de 257 nolu Birikmiş Amortisman hesabının adının değiştirilerek değer düşüklüğünü de bu hesapta birlikte kullanılması kanımızca uygundur. Ayrıca 654 Karşılık Giderleri hesabının mı? Yoksa 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına mı değer düşüklük karşılıklarının aktarılmasının gerekliliği konusunda da net bir durum bulunmamaktadır. Bütün bu karışıklıkları giderici net durumların ortaya konması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

1. AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan,(b), **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitapevi, Mart, 2007.
2. ALFREDSON, Keith, LEO, Ken, PICKER, Ruth, PACTER, Paul, RADFORD, Jennie, **Applying International Accounting Standards**, Ernst & Young, John Wiley & Sons Australia Ltd. 2005.
3. BONHAM, Mike, CURTIS Matthew, DAVIES, Mike, DEKKER, Pieter, DENTON, Tim, MOORE; Richard, RICHARDS, Hedy, WILKINSON, Gregory, WILSON, Allister, International GAAP 2005, **Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Ernst & Young, 2004.
4. EPSTEİN, Barry J., and Abbas Ali MİRZA **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey, 2005.
5. GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN-AKGÜL, Başak, ÇAKICI, Cemal, **UMS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, 2006.
6. HUSSEY, Roger, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide and Dictionary**, John Wiley & Sons, Incorporated, USA, 2005.
7. **International Financial Reporting Standards (IFRS), Including (IAS) and Interpretations as at 1 January, 2005.**
8. KAVAL, Hasan, **UFRS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2.Baskı, 2005.
9. KOCAHANOĞLU, Osman, Selim, **Gerekçeli Açıklamalı Vergi Kanunları**, Özener Matbaası, 13. Özel Baskı, İstanbul, 1998, VUK, Madde 262.
10. MİRZA, A. Ali, GRAHAM, J.Holt, ORELL; Magnus, **WILEY, IFRS; International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, John WILEY and Sons. Inc., USA, 2005.

11. ÖRTEN, Remzi, KARAPINAR, Aydın, **TMS ile Uyumlu, Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.
12. ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008.
13. SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, 13.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.

Makaleler

1. AKBULUT, Yıldız ve MARŞAP, Beyhan, “Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda değer düşüklüğü” standardı kapsamında incelenmesi ve İMKB’de işlem gören şirketlerdeki uygulamaların değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, 2006: 85-116.
2. AKBULUT, Yıldız ve YANIK, Serap, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:9, Sayı:4, Aralık, 2007: 69-98.
3. AKBULUT, Yıldız, “Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar: FASB157”, **Muhasebe Bilim Dünyası**, Cilt:9, Sayı:1, Mart:2007: 23-38.
4. AKBULUT, Yıldız, Özerhan, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, Mart, 2008: 1-41.
5. AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, (a), “TMS’na Uyum için Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın No:29, Sayı:84, Hakemli Yazılar, Kasım-Aralık, 2007: 29-70.
6. AKDOĞAN, Nalan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde IAS 17 Nolu Standart ile Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV Yayını, Sayı:1, Nisan 1999: 70-86.

7. AKDOĞAN, Nalan; "UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 17, Ocak, 2006: 1-19.
8. AKYOL, Emin ve KÜÇÜK, M., Sema, Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak, 2003: 94-97.
9. ÇETİN, Ayten, "Sat ve Geri Kirala İşlemlerinin Kiracı ve Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi", **Analiz Dergisi**, Sayı:14, Ekim, 2005: 75-86.
10. ÇONKAR, Kemalettin, GÖKÇE, Naciye, TELLİOĞLU, Tülay, "TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim, 2007: 71-84.
11. DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan, 'UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı', **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, TÜRMOB, Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007: 65-79.
12. DOĞAN, Zeki, "Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanununun ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:12, Nisan, 2004: 1-14.
13. ESEN, Ö.Muhittin ve PEREK, Atilla, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartının (TMS 36)Nakit Yaratan Birim, Şerefîye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:11, Sayı:3, Eylül, 2009: 143-172.
14. GÜCENME, Ümit ve ARSOY-POROY, Aylin, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", **Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt:5, Yıl:14, Sayı:14, Ekim, 2005: 1-12.
15. GÜCENME, Ümit ve ARSOY-POROY, Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri" , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak, 2007: 1-16.
16. KAYA, Uğur ve DİNÇ, Engin, "Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi", **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2007: 343-364.

17. NUHOĞLU, İrem ve PARLAK, Deniz, “Türkiye’de Üretim sektöründe Gelir Tablosu Sunum Farklılıkları: UFRS ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Karşılaştırmalı Analiz”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:10, Sayı:4, Aralık, 2008: 103-116.
18. ÖRTEN, Remzi ve BARLI, Rıdvan; “TMS 16’ ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Mufad Dergisi**, Ekim, 2007: 34-49.
19. ÖZULUCAN A, ve DERAN Ali, “TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kirala İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Sayı:1, Mart, 2003: 42-53.
20. SAYILGAN; Güven, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilme İlkeleri ve Örnek Uygulama”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:12, Nisan, 2004: 69-96.
21. SÖNMEZ, Feriştah, ‘8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak)’, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak, 2004: 79-100.
22. SÖNMEZ, Feriştah, “14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (IAS 23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:129, 2003: 13-27.
23. SÖNMEZ, Feriştah, “Tarım İşletmelerinde Amortisman”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz, 2006: 47-74.
24. TOKAY, Semih, Hüseyin, ve DERAN, Ali, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, Mart, 2009: 149-188.
25. ULUSAN, Hikmet, “Finansal Raporlama Açısından Değerleme” **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, 2007: 525-544.
26. YALKIN, Yüksel, Koç, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ilkeleri ve Yöntemleri, TMS 14”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 1, Sayı 1, Nisan 2000: 23-36.

Diğer

1. ÇORUM, Sebehat, “**Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi**”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
2. ŞENSOY, Nejdet, “UFRS’ deki Değerleme Ölçekleri”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V**, 27 Şubat, 2006.
3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 9.
4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 31.
5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 17)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 21.
6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 25.
7. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21)**, Hakkında Tebliğ Sıra No: 13.
8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 15.
9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 28.
10. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40)** Hakkında Tebliğ Sıra No: 27.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı: Cennet GÜRBÜZ

Doğum Yeri: ADANA

Doğum Yılı: 1978

Medeni Hali: EVLİ

Eğitim Durumu:

Lise: MERSİN ANADOLU DIŞ TİCARET MESLEK LİSESİ (1992 – 1996)

Lisans: GAZİ ÜNİVERSİTESİ/ TİCARET VE TURİZM EĞİTİM FAKÜLTESİ/
MUHASEBE FİNANSMAN ÖĞRETMENLİĞİ (1996-2000)

Yabancı Dil ve Düzeyi:

1. İngilizce İyi

İş Deneyimi:

MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI/TİCARET TURİZM ORTAÖĞRETİMİNE BAĞLI EĞİTİM
KURUMLARINDA MUHASEBE FİNANSMAN ÖĞRETMENLİĞİ (2000 EYLÜL -)