



T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
OLUŞTURULAN TMS-16, TMS-36, TMS-38 MUHASEBE
STANDARTLARININ TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE
KARŞILAŞTIRILMASI VE ÇORUM'DA BİR SANAYİ İŞLETMESİ
ÖRNEĞİ.**

Emrah ŞAHİN

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2010

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
OLUŞTURULAN TMS-16, TMS-36, TMS-38 MUHASEBE
STANDARTLARININ TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE
KARŞILAŞTIRILMASI VE ÇORUM'DA BİR SANAYİ İŞLETMESİ
ÖRNEĞİ.**

Emrah ŞAHİN

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi


Tez Danışmanı

Yard. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ

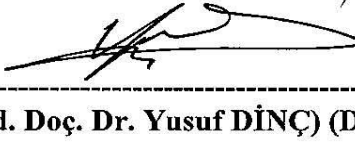
Çorum 2010

KABUL VE ONAY


Emrah ŞAHİN tarafından hazırlanan “ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE OLUŞTURULAN TMS-16, TMS-36, TMS-38 MUHASEBE STANDARTLARININ TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE ÇORUMDA BİR SANAYİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ” başlıklı bu çalışma, 30 Haziran 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

İmza 

(Doç. Dr. Azzem ÖZKAN) (Başkan)

İmza 

(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ) (Danışman)

İmza 

(Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

İmza 
(Prof. Dr. A. K. ŞATIROĞLU)
Enstitü Müdür Vekili

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bölümlerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları anladığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (30.06.2010)

Emrah ŞAHİN



ÖZET

ŞAHİN, Emrah, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2010.

Küreselleşme, diğer disiplinleri etkilediği gibi muhasebe bilimini de etkilemektedir. Özellikle yirminci yüzyılın son çeyreğinde muhasebe biliminin küreselleşmesi adına büyük adımlar atılmıştır. Ortak bir muhasebe dili oluşturulması sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturularak, Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmıştır. 2002 yılında, Avrupa Birliği bu standartları benimseyerek üye ve aday tüm ülkelerden bu standartları uygulamalarını istemiştir. Ülkemizde de bu standartlar 2005 yılından itibaren benimsenmiş ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerde uygulanmaya başlamıştır.

1994’ten beri ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin değiştirilerek, yerine farklı bir sistemin getirilmesi beraberinde bir uyum sorununu da getirecektir. Bu çalışmanın amacı, uygulamada görülebilecek uyum sorunlarının çözümü noktasında, ilgililerin karşılaşılabilecekleri muhtemel sorunlara, açıklama ve örneklerle açıklık getirerek uyum sürecine katkı sağlamaktır.

Bu çalışmada yalnızca TMS-16, TMS-36 ve TMS-38 standartları ele alınmıştır. Çalışmanın hazırlanmasında yoğunlukla literatür taranmış, ayrıca tezin son bölümünde Çorum’da yer alan bir sanayi işletmesinin verileri kullanılarak, anılan standartların etkileri incelenmiştir. Bu işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin gerçeğe uygun değerlerin tespiti, yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak elde edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Varlıklarda Değer Düşüklüğü.

ABSTRACT

ŞAHİN, Emrah, Comparing The TMS-16, TMS-36, TMS-38 Formed in the Frame of International Accounting Standarts with Uniform Accounting System and the Example of an Industrial Enterprise in Çorum.

Globalization has affected the science of accounting as the other disciplines. The important steps have been progressed in the name of globalization of accounting science particularly in the last quarter of twentieth century. International Accounting Standards Board has been formed and International Accounting Standards have been published in the process of making up common accounting language. European Union that accepted these standards wanted to accept them from all the members and candidate states in 2002. These standards have been accepted in our country since 2005 and started to apply at the enterprises depending on The Capital Markets Law.

Changing of The Uniform Accounting System that has been applying in our country since 1994 and accepting another system instead of it will bring herewith the harmonization problems. The purpose of this work, at the point of solving these harmonization problems that will may be seen at the practice, is contributing to the proses of harmonization by providing clarification with the explanations and examples to the possible problems that those concerned may meet.

At this study, it's been handled only TMS-16, TMS-36 and TMS-38 standards. In the preparing of this work, literature has been mostly searched, in addition at the last section of this thesis, the effects of aforementioned standarts have been examined by using data of an industrial enterprice in Çorum. Determination of fair values related to Property, Plant and Equipment of this enterprice has been carried out by using the face to face method.

Key Words: Property, Plant and Equipment, Intangible Assets, Impairment of Assets.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	xii
GİRİŞ.....	1

I.BÖLÜM

1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE GEREKLİLİĞİ..... 3

2.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR 5

2.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 6

2.1.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Amacı..... 8

2.1.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı..... 9

2.2.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 10

2.3.Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 11

2.4.Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) 12

2.5.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)..... 13

2.5.1.IASCF'nin Organizasyon Yapısı 15

2.5.2.IASB'nin Standart Oluşturma Süreci 17

3.BAZI ÜLKE VE BİRLİKLERDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMALARI 18

3.1.Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları 18

3.2.Amerika'da Uyum Çalışmaları..... 20

3.3.Bazı Asya Kıtası Ülkelerinde Uyum Çalışmaları..... 21

3.4.Türkiye'de Uyum Çalışmaları 23

3.4.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 26

3.4.2.Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK) 27

3.4.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	28
---	----

II.BÖLÜM

1.TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI	31
1.1.Amaç.....	31
1.2.Kapsam	31
1.3.Standartta Yer Alan Tanımlar.....	32
1.4.Maddi Duran Varlığın Belirlenmesi	33
1.5.İlk Alım veya Üretim Maliyetinin Belirlenmesi.....	34
1.6.Maddi Duran Varlığın Edinim Sonrası Maliyetleri	36
1.7.Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme	36
1.8.Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Modelleri	40
1.8.1.Maliyet Modeli	40
1.8.2.Yeniden Değerleme Modeli.....	40
1.9.Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması	45
1.9.1.Amortismana Tabi Değer ve Amortisman Süresi.....	46
1.9.2.Amortisman Yöntemleri	48
1.10.Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	52
1.11.Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması.....	53
2. TMS-38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI.....	57
2.1.Amaç.....	57
2.2.Kapsam	57
2.3.Standartta Yer Alan Tanımlar.....	59
2.4.Maddi Olmayan Duran Varlığın Belirlenmesi	61
2.5.Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İlk Muhasebeleştirme	62
2.5.1.Maddi Olmayan Duran Varlığın Ayrı Olarak Elde Edilmesi	63

2.5.2.Maddi Olmayan Duran Varlığın İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme.....	64
2.5.3.Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Özellikli Harcamalar ve Muhasebeleştirilmesi	65
2.5.4.Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçinde Oluşturulması	74
2.5.5.Maddi Olmayan Duran Varlıkların Devlet Teşviki ve Takas Yoluyla Edinimi.....	75
2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme.....	76
2.6.1.Maliyet Yöntemi	76
2.6.2.Yeniden Değerleme Yöntemi	77
2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Kalıntı Değer.....	78
2.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Süresi ve Yöntemi.....	80
2.9. Şerefiye	81
2.9.1.Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi.....	82
2.9.2.Şerefiyenin İtfası.....	84
2.9.3.Şerefiyede Değer Düşüklüğü.....	85
2.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	87
2.11. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılması.....	88
3. TMS-36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI.....	90
3.1. Amaç.....	90
3.2. Kapsam	90
3.3. Standartta Yer Alan Tanımlar	91
3.4.Değer Düşüklüğüne Uğrayan Varlığın Belirlenmesi.....	93
3.4.1.İşletme Dışı Bilgi Kaynakları	94
3.4.2.İşletme İçi Bilgi Kaynakları.....	94
3.5.Varlıklarda Geri Kazanılabilir Değerin Belirlenmesi.....	97
3.6.Kullanım Değeri	98

3.6.1.Gelecekteki Nakit Akımlarının Tahmini	99
3.6.2.İskonto Oranı	100
3.7.Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	102
3.8.Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İptali	110

III. BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

1.SANAYİ İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	116
1.1.Maddi Duran Varlıklar	116
1.1.1.Arazi ve Arsalar	117
1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	118
1.1.3. Binalar.....	123
1.1.5 Taşıtlar	140
1.1.6. Demirbaşlar.....	145
1.1.7. Birikmiş Amortismanlar	164
1.2.Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	165
1.2.1.Haklar.....	165
1.2.2.Birikmiş Amortismanlar	168
SONUÇ	171
KAYNAKÇA.....	179
EKLER	191
EK-1: İLGİLİ FİRMA AYRINTILI GELİR TABLOSU.....	191
EK-2: İLGİLİ FİRMANIN AYRINTILI BİLANÇOSU	192

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: TMS-16 İle VUK Uygulamasının Farklılıkları	56
Tablo 2: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması	81
Tablo 3: Şerefiye Çeşitleri ve Bunların Mali Tablolara Yansımaları	83
Tablo 4: İşletmenin Sahip Olduğu Arazi ve Arsaların Listesi.....	117
Tablo 5: İşletmenin Sahip Olduğu Arazi ve Arsaların Değerlemesi	117
Tablo 6: İşletmenin Sahip Olduğu Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Listesi	119
Tablo 7: İşletmenin Sahip Olduğu Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Değerlemesi	121
Tablo 8: İşletmenin Sahip Olduğu Binaların Listesi.....	123
Tablo 9: İşletmenin Sahip Olduğu Binaların Değerlemesi	124
Tablo 10: İşletmenin Sahip Olduğu Tesis, Makine ve Cihazların Listesi	128
Tablo 11: İşletmenin Sahip Olduğu Tesis, Makine ve Cihazların Değerlemesi	133
Tablo 12: İşletmenin Sahip Olduğu Taşıtların Listesi	141
Tablo 13: İşletmenin Sahip Olduğu Taşıtların Değerlemesi.....	142
Tablo 14: İşletmenin Sahip Olduğu Demirbaşların Listesi.....	146
Tablo 15: İşletmenin Sahip Olduğu Demirbaşların Değerlemesi	154
Tablo 16: TDMS İle UMS Uygulamalarının Amortismanlara Etkisi.....	164
Tablo 17: İşletmenin Sahip Olduğu Hakların Listesi	165
Tablo 18: İşletmenin Sahip Olduğu Hakların Değerlemesi.....	166
Tablo 19: TDMS ve UMS Uygulamalarının Karşılaştırılması	169

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın Yapısı.....	17
Şekil 2: Değer Düşüklüğü Testi	96
Şekil 3: Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti	98
Şekil 4: Değer Düşüklüğünün İptali.....	112

KISALTMALAR

ASJB/JFRSK	:Accounting Standards Board of Japan/Japonya Finansal Raporlama Standartları Kurulu
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BM	:Birleşmiş Milletler
GAAP/GKGMİ	:Generally Accepted Accounting Principles/Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
FASB/FMSK	:Financial Accounting Standards Board/Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE/AMF	:Federation des Expert Comptables Europeens/Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
IASC/UMSK	:International Accounting Standards Committee/Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF/UMSKV	:International Accountig Standarts Committee Foundation /Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IASB/UMSK	:International Accounting Standards Board/Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IAS/UMS	:International Accounting Standards/Uluslararası Muhasebe Standartları
IFAC/UMF	:International Federation of Accountants/Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS/UFRS	:International Financial Reporting Standards/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO/UMKKÖ	:International Organization of Securities Commission/Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

OECD/EİKK	:Organization for Economic Cooperation and Development/Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Kurulu
SEC/MKK	:Securities and Exchange Commission/Menkul Kıymetler Komisyonu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebe Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından oluşturulmuş olan 41 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Çalışmamızda bu standartlar içerisinde yer alan TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ele alınarak incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Uluslararası Muhasebe Standartlarının gerekliliği, Uluslararası Muhasebe Standartlarına yön veren kuruluşlar, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum noktasında dünyadaki gelişmeler ve son olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının kabulü sürecinde ülkemizde gelinen son nokta ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, sırasıyla TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartları Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırılarak incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde Çorum'da bir sanayi işletmesi ele alınarak değerlendirilmiştir. Halen Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre finansal tablo düzenleyen işletmenin söz konusu standartlarla ilgili verileri elde edilmiş ve işletmenin standart hükümleri doğrultusunda finansal tablolarını düzenlemesi durumunda, nasıl bir sonuç çıkacağı belirlenmiş ve sonuçlar karşılaştırmalı olarak ortaya konulmuştur.

GİRİŞ

Küreselleşmenin nihai bir sonucu olarak dünya genelinde, insanların ortak sorunları ile ilgilenen birçok kuruluş ve örgüt kurulmuştur. Bu kuruluşlar içerisinde yer alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), sınırların kalktığı, uluslararası ticaretin yaygınlaştığı günümüz çağında, tüm toplumların, benzer bir muhasebe dili kullanmalarını sağlamak amacıyla kurulmuştur. IASB, bu amaçla oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nı tüm dünya toplumlarının kullanımına sunmuştur. Bu standartlar, dünya genelinde muhasebe uygulamalarını birbirine yakınlştırılacak ve finansal tabloların karşılaştırılmasına imkan sağlayacaktır. Bu amaçla Avrupa Birliği de 19 Temmuz 2002 tarihinde 16/2002 sayılı Tüzük'le birlikte, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren, borsasında hisse senetleri işlem gören tüm işletmelerin en geç 01.01.2005 tarihine kadar konsolide finansal tablolarını IAS'ye uygun şekilde düzenlemeleri istemiştir.

Son yirmi yılda gözle görülür bir şekilde dünyaya açılan ülkemizde de, hem uluslararası ticarete aktif bir rol üstlenilmesi hem de Avrupa Birliği uyum sürecinde olunması Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kabul edilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bu kapsamda, 24.12.2004 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu finansal tablo düzenlemelerini sağlayacak bir standart seti oluşturmaktır. Ülkemizde halen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na bağlı işletmeler finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlemektedirler.

Şu anda (2010) taslak halindeki Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun 88. maddesinde, tüm gerçek ve tüzel kişilerin, hazırlayacakları bireysel ve konsolide finansal tablolarını, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na uygun şekilde düzenlemeleri yönünde bir bağlayıcı hüküm bulunmaktadır. Halen ilgili komisyonda görüşülen TTK'nın yasalaşması durumunda, ülkemizdeki büyük küçük tüm işletmeler finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na yani Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlemek zorunda kalacaklardır.

İşletme varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar bu çalışmada ele alınmıştır. Maddi varlıklar genel olarak, mal ve hizmet üretimi veya idari amaçlarla bir yıldan daha fazla bir dönemde kullanılması beklenen somut varlıklar olarak tanımlanabilir. Maddi olmayan varlıklar ise fiziki bir niteliği bulunmayan parasal olmayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmada maddi veya maddi olmayan varlıkların aktifleştirilebilmesi için gerekli şartlar, muhasebeleştirilmesi, amortismanı, değerlemesi ve bilanço dışı bırakılması ele alınmıştır. Ayrıca bu konular irdelenirken Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları ile Uluslararası Muhasebe Standartları hükümleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar da incelenmiştir.

Çalışmanın bir diğer konusunu varlıklarda değer düşüklüğü standardı oluşturmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre varlığın değerinde azalışın tespit edilmesi durumunda, söz konusu azalış varlığın defter değerine yansıtılmalıdır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ise genel olarak maliyet değerini esas almakta, vergi uygulamalarının da etkisiyle değer düşüklüğüne karşılık ayırmak belirli şartlara bağlanmaktadır. Oysa Uluslararası Muhasebe Standartları gerçeğe uygun değeri esas almakta, değer düşüklüğünün hangi durumlarda gerçekleşeceği, nasıl muhasebeleştirileceği, karşılık iptalinin gerçekleştirilebilme şartları da açıklanmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde ise Çorum ilinde faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinin bu çalışma kapsamındaki verileri ele alınarak incelenmiş ve mevcut uygulamalarla, Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamaları arasındaki farklılıklar belirlenmiş, bu farklılıklarının mali tablolara etkileri değerlendirilmiştir.

I. BÖLÜM

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE GEREKLİLİĞİ

Muhasebede standart, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Diğer bir tanıma göre muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır. Bu bağlamda muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir¹.

Her ülke kendi sosyal, kültürel ve ekonomik yapısına uygun muhasebe standartlarını belirlemekte ve finansal tablolarını bu standartlar çerçevesinde hazırlamaktadır. Özellikle son yarım asırda küreselleşme ile birlikte ticaret, uluslararası para ve sermaye hareketleri artık sınır tanımaz hale gelmiştir. Günümüzde şirketler birçok ülke ile ticari faaliyetlerde bulunmakta, hammadde, malzeme, yarı mamül, mamül alıp satmaktadır. Ayrıca alış veriş sadece mal hareketleri ile sınırlı olmayıp, sermaye, işgücü ve teknoloji alanlarına da yansımaktadır.

Genel anlamıyla muhasebe işletmelerde yaşanan ve para ile ölçülebilen iktisadi olayların kayıtlara geçirilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve sonuçlarının ilgi duyanlara sunulmasından oluşan bir süreçtir². Önceleri her işletmenin faaliyet gösterdiği ülkenin muhasebe ilke ve kurallarına uyması ve ülkenin gereklerine göre muhasebeyi şekillendirmesi yeterli olurken, küreselleşmenin etkisiyle bu alanda uluslararası bir dil kullanılması zorunlu hale gelmiştir. Ülkemizde özellikle vergi yasalarının etkisiyle şekillenen muhasebe uygulamaları, küresel hareketlerin artmasıyla uluslararası ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. Vergi için muhasebe anlayışı günümüzde yerini bilgi için muhasebe anlayışına bırakmıştır. Bu durum muhasebe uygulamalarında uluslararası ortak bir dilin kullanılması ve standartlaşma zorunluluğunu doğurmuştur.

¹ Hatice Belgin Şensoy, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s. 7.

² Aydın Karapınar vd., *Bilgisayarlı Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2003, s. 3.

Muhasebe mesleği, birçok ÷lkede, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini yaşamaktadır. Dünya ekonomisinde küreselleşme neticesinde, sermaye ve mallar çeşitli ÷lkeler ve çok uluslu şirketler arasında eş zamanlı olarak serbestçe hareket edebilmektedir. Bu durum siyasi olarak değilse bile, ekonomik olarak ÷lkeleri tek bir ÷lke gibi davranmaya zorlamakta, daha bütünleşmiş bir yapı oluşturmakta ve farklı ÷lkelerdeki firmaları birbirine bağlamaktadır. İletişim imkânlarının genişlemesi, para ve bilgi akışının kolaylaşması bu ticari genişlemeyi her geçen gün büyötmektedir. Teknolojik gelişmelerin baş döndürücü hızı ve uluslararası ticaretin boyutlarının her geçen gün büyümesi mikro düzeydeki tüm firmaların ortak bir muhasebe dili kullanılması ihtiyacını her geçen gün arttırmıştır. İşletmede yaşanan ekonomik olayların sonuçlarını raporlayan mali tabloların karşılaştırılabilir olması uluslararası firmaların yatırım kararlarında çok daha hayati bir öneme taşımaya başlamıştır. Bu şartlar altında, mantıklı olan küresel anlamda muhasebe standartlarının varlığıdır. Aynı muhasebe standartlarıyla farklı ÷lkelerde finansal raporların hazırlanması artık bir zorunluluk haline gelmiştir³.

Uluslararası alanda birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleriyle uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi için uluslararası bir kurula ihtiyaç duyulmuştur⁴. Ayrıca, ÷lkeler arasında ekonomik veya siyasi birliklerin kurulması, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliğinin artmış olması, son yıllarda uluslararası alanda muhasebe usulsüzlüklerinin çoğalması ve finansal piyasaların küreselleşmesi gibi etkenler de muhasebede uluslararası standartlaşma ihtiyacını arttırmıştır⁵.

Özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış ve şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ÷lkede ihraç etmeye başlamışlardır. Özellikle son yıllarda uluslararası alanda önemli bir güç olarak ortaya çıkan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Teknik Komitesi'nin 1989 yılında "Uluslararası Halka Arzlar" üzerine hazırladığı raporda;

³ Mustafa A. Aysan, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği" *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2008, Ekim, S. 40, s. 47.

⁴ Fatih Yılmaz, *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1994, s. 20.

⁵ Şakir Sakarya, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizlerin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2007, C. 9, S. 4, s. 188.

ülkeler arasındaki farklı mali raporlama yükümlülüklerinin sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan biri olduğu belirtilmiştir. Örneğin, hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Türkcell, 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Türkcell New York Borsası'nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Diğer bir örnek ise 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler- Benz ile ilgilidir. Daimler-Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Almanya Muhasebe Standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem karı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Standartlarına göre 1,839 milyon DM zarar açıklamıştır⁶.

Örneklerden de görüleceği üzere bir firma aynı yıl için iki farklı finansal sonuç çıkarabilmekte, bir ülkede zarar etmiş görünürken, diğer bir ülkede ise kar etmiş görünebilmektedir. Aslında ilk bakışta firmaların, finansal tablolarını hileli yollara başvurarak oluşturduğu akla gelebilir. Ancak asıl neden, ülkelerin kendi siyasi, kültürel ve ekonomik yapılarına göre oluşturdukları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin birbirinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Yatırımcılar, yapacakları yatırımların kararlarını verirken hangi ülke standartlarına göre değerlendirme yapacakları da yatırımın sonucunu etkilemektedir. Çünkü yatırım yapılması düşünülen işletme, bir ülke standartlarına göre zarar ederken, diğer ülke standartlarına göre kar etmektedir. Ayrıca her ülkenin birbirinden farklı uygulamaları olduğu düşünüldüğünde, bir yatırımcının tüm ülkelerin muhasebe uygulamalarına hâkim olması ve yatırım kararını buna göre vermesi de mümkün görünmemektedir. İşte bu noktada tüm dünya piyasalarında kabul edilen bir muhasebe dilinin oluşturulması finansal tabloların kalitesini artıracak, finansal işlemleri kolaylaştıracak, uluslararası sermaye akışını hızlandıracaktır.

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Dünya üzerinde küresel anlamda muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek bir kurumdan söz etmek mümkün değildir. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası

⁶ Cemil İbiş, Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış" *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, Ocak-Şubat-Mart Dönemi, S. 74, s. 26.

düzyeyde muhasebe standartlarının belirlenebilmesi için birçok kurum ve kuruluş çalışmalarda bulunmuştur. Aslında 1960'lerden itibaren küresel muhasebe standartları oluşturulması tartışılmasına rağmen, küresel düzeyde tek ve zorlayıcı bir standart koyucunun olmamasından dolayı bu hedef gerçekleştirilememiştir. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yön veren bu kurum ve kuruluşlar aşağıda incelenmiştir.

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Küresel standartlar noktasında ilk tartışmaların 1960'lı yıllarda başladığını görmekteyiz. 1966 yılında, en fazla çok uluslu şirkete sahip olan Kanada, İngiltere ve ABD, Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu oluşturulması ve ülkelerarası karşılaştırmalı muhasebe ve denetim uygulamaları araştırması yapılmasını önermiştir. 1967'de oluşturulan bu çalışma grubu 1968'de ilk araştırmasını, bu üç ülkedeki stok değerlendirme ve muhasebeleştirilmesi alanında yapmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmasından sonra, bu çalışma grubu 1977'de dağılmıştır⁷.

1972 yılı Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde, bir örgütsel yapı içerisinde standartların oluşturulması önerisi yapılmıştır. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (IASC) oluşturmuşlardır⁸.

Söz konusu komitenin kuruluş yasasındaki anlaşmaya göre, üyeler aşağıdaki yükümlülükleri üstlenme konusunda anlaşmışlardır⁹.

⁷ Can Şimşak Muğan, Nazlı Hoşal Akman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri" 22. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim, Eğilim ve Etkileşimler*, 2003, 21-25 Mayıs, Antalya, s. 77.

⁸ Mustafa Türkot, "Finansal Muhasebe'de Uluslararası Standartlar", *Yaklaşım Dergisi*, 2005, Nisan Dönemi, S. 148, s.38.

⁹ Ali İhsan Akgün, *Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 86.

- ✓ Komite tarafından yürürlüğe konulan standartları desteklemek,
- ✓ Yayınlanan finansal tabloların bu standartlara uygun olmasını, uyumsuzluk bulunması halinde ise, uyumsuzluk derecesinin finansal tablolarda belirtilmesini ve hükümetlerini, menkul kıymet borsaları yetkililerini ve iş çevrelerini uluslararası muhasebe standartlarına uyulma konusunda ikna etmek,
- ✓ Denetçilerin, inceleme esnasında finansal tabloların bu standartlara uygun olduğu veya olmadığı konusunda bir kaniya varmalarını sağlamak,
- ✓ Finansal tablolarda uluslararası standartlara uyulmadığının açıklanmaması halinde, denetçilerin bunu denetim raporlarında belirtmelerini sağlamak.

Yükümlülüklerden de anlaşılacağı üzere, Komite üyelerine Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmeleri yönünde bir zorlayıcılık söz konusu değildir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının tüm dünya piyasalarında çok uzun bir süre sonra henüz kabul edilmeye başlanmasının belki de en önemli sebebi, üyelerini uluslararası muhasebe standartları kabul etmeleri noktasında zorlamamasıdır. Diğer bir önemli neden ise Dünya ticaretinin önemli bir kısmına hâkim olan Amerika Birleşik Devletleri'nin küresel standartları kabul etmemesidir.

IASC 1973 yılında kurulmuş olup 2001 yılında yapılan bir değişiklikle tüm yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na devretmiş, IASC vakıf haline getirilerek, IASB bu vakfa bağlı özerk bir kurum haline dönüştürülmüştür. IASC, 28 yıl boyunca uluslararası düzeyde kullanılabilir karşılaştırılabilir, şeffaf ve üstün nitelikli 41 standart ve yorumu hazırlamış, dünya piyasalarının kullanımına sunmuştur.

IASC, uluslararası muhasebe standartlarının, dünyanın bütün ülkelerinde uygulanmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle basit ve anlaşılabilir düzenlemeleri getirmektedir. Standartların zorla kabul edilmesi mümkün olmadığından, ikna ve benimseme yolu izlenmektedir. İlk standartlarda, yaygın benimsenme, kabul edilme ve kullanımı artırma amacıyla, serbest seçenekler daha fazla bırakılmıştır. Bir yandan birliğe yönelme açısından serbest seçeneklerin sınırlandırılması, öte yandan standartların güncelleştirilmesi gereksinimi, standartların zaman zaman yeniden ele

alınmasını ve düzeltilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu amaçla standartların bir kısmı yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁰.

IASC'nin standart oluşturma süreci üç aşamada incelenmektedir. IASC, 1973–1988 dönemini kapsayan birinci aşamada 26 adet genel standart yayımlamış, bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış, alternatif uygulamalara izin verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. 1989–1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada, işletmelerin tercihine bırakılan seçeneklerin çoğu elimine edilmiştir. Bu amaçla 1989'da “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi”ni, 1990'da “Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi”ni yayımlamıştır. Çalışmaların üçüncü aşaması, 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nün uluslararası muhasebe standartlarını onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır. IOSCO'nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi, IASC için bir yapıtaşı olarak kabul edilmektedir¹¹.

2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Amacı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin genel itibariyle amacı, isminden de anlaşılacağı üzere uluslararası düzeyde daha nitelikli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir muhasebe standartlarını hazırlamak ve tüm dünya ülkelerinin bu standartları uygulamalarını sağlamaktır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır¹²:

- ✓ Kamu yararı gözetilen, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirilerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte

¹⁰ Nurten Gökgöz, *Ara Dönem Mali Raporlarda Uyulması Gereken Esaslar Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1999, s. 18-19.

¹¹ Seçkin Gönen, Gülşah Uğurluel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/>, (Erişim Tarihi: 12.08.2009).

¹² Edibe Yılmaz Yanık, *Ara Dönem Mali Raporlarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 15.

olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla, diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

- ✓ Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- ✓ Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı

Muhasebe standartlarına ilişkin kararlar IASC bünyesindeki bir kurul tarafından yürütülmekte olup, bu kurul Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 2,5 yıllık süre için atanan 13 ülke temsilcisi ile finansal raporlama ile ilgili diğer kuruluşların 4 temsilcisinden oluşmaktadır. Kurul üyesi kuruluşlar, kurul toplantılarına katılmak üzere iki temsilci ve bir teknik danışman belirlemektedirler¹³.

IASC bünyesinde, 1981 yılında “Danışmanlık Grubu”, 1995 yılında da “Danışmanlık Konseyi” olmak üzere iki birim oluşturulmuştur. Üyeleri, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarının uluslararası örgütleri, sermaye piyasası ve borsa yöneticileri, standart oluşturucu kuruluşlar ve hükümetler arası organizasyonlar v.b. kuruluşların temsilcilerinden oluşan Danışmanlık Grubu, IASC’nin projelerine ilişkin teknik konular, çalışma programı ve stratejileri üzerinde görüşmeler yapmak üzere toplanmaktadır. Grubun üyeleri, Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu (FIBV), Uluslararası Ticaret Odaları (SICC), Uluslararası Serbest Ticaret Birlikleri Konfederasyonu (ICFTU), Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği Enstitüsü (IAFEI), Uluslararası Finans Analistleri Birlikleri Koordinasyon Komitesi (ICCFAA), Dünya Bankası, OECD, Uluslararası Şirketler’dir. Merkezi, Birleşmiş Milletler’dedir. Danışmanlık Grubu, IASC projelerindeki teknik konuları tartışmak üzere Kurul ile düzenli aralıklarla toplanır. Danışmanlık Grubu, standartların oluşturulması aşamasında ve oluşan standartların kabul görmesinde önemli bir rol oynamaktadır¹⁴.

¹³ Şensoy, a.g.e., s. 7.

¹⁴ Şensoy, a.g.e., s. 68.

2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurularak, muhasebe mesleğinin dünya çapında geliştirilmesi amaçlanmıştır¹⁵. Örgütün merkezi, kurulduğundan bu yana New York'tadır. 1977'de 63 üyeye çalışmalarına başlayan örgüt, geçen 30 yılda büyüyerek 123 ülkeden 157 üye ve mesleki odaya ulaşmıştır. Örgütün amacı, yüksek kalitede uluslararası standartlar geliştirmek, bu standartların kabul edilmesi ve kullanılmasını desteklemek, kendisine üye odalar arasında işbirliğini kolaylaştırmak, diğer uluslararası örgütlerle işbirliğini sağlamak, muhasebe mesleğinin uluslararası sözcülüğünü yapmak ve bu sayede muhasebe mesleğini dünya çapında kamu yararına güçlendirmektir¹⁶.

IFAC, ulusal profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulmuş bir kuruluştur ve kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe işiyle sık sık bir araya gelen uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmektedir. IFAC, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmeti kamu yararına sunabilmelerini sağlamak üzere, mesleğin geliştirilmesini ve standartların dünya çapında yaygınlaştırılmasını amaçlamaktadır. Komite ve görev grupları üye kuruluşlarla çalışarak, tüm sektörlerdeki muhasebeciler için yüksek kalitede, profesyonel ve etik yayınlar hazırlamaya ve rehberlik yapmaya çalışmaktadır. Yeni ortaya çıkan konularda ve muhasebe hizmetlerinin serbestleştirilmesinde önderlik yapmak, kamusal ve profesyonel açıdan önemi olan konularda dünya muhasebecilerinin sesi olma ve muhasebe mesleğinin dünya çapında uyumlu hale getirilmesi için yerel muhasebe birlikleri ve ulusal muhasebe organizasyonları ile işbirliği yapma gibi faaliyetlerde bulunmaktadır¹⁷.

¹⁵ Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

¹⁶ Nuray Demirel, *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK'ya Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2009, s. 22.

¹⁷ Cengiz Toraman. Fatih Bayramoğlu, "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Kuruluşun yönetimi, her bir üye muhasebeci kurumdan bir temsilci ile oluşan “IFAC Meclisi”dir. Meclis tarafından bir konsey seçilir. Bu konsey, Yönetici Komitesi ile IFAC’ın politikalarını ve görevlerini yürütür¹⁸.

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşmayla çalışmaların uyumlaştırılması kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC aynı çatı altında çalışmalarına devam etmişlerdir¹⁹.

UMS’nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC’da olmuştur. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri’ni onaylamış ve bu bildirim 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını UMS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir²⁰. Böylece IFAC, kendisine bağlı üyelerin UMS’leri kabul etmelerine yönelik olarak ilk girişimlerde bulunmuştur.

2.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), ABD’deki Sermaye Piyasaları Komisyonu, İngiltere’deki Finansal Kurumlar Otoritesi, Türkiye’deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir²¹.

Yüzden fazla ülkenin sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulan ve uluslararası fon akımlarının artmasına paralel olarak son yıllarda uluslararası arenada önemli bir güç olarak ortaya çıkan IOSCO, IASC tarafından yürütülen çalışmalara destek olacak şekilde bir temel politika izlemektedir.

¹⁸ Batuhan Güvemli, *Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 42-43.

¹⁹ Yılmaz, a.g.e., s. 22.

²⁰ Tamer Aksoy, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi” *Mali Çözüm Dergisi-71*, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

²¹ Dilek Şahin, *TFRS (TMS-1, TMS-2, TMS-7, TMS-18, TMS-24, TMS-40) SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2007, s. 33-34.

1993 yılında IOSCO önemli standartların listesi konusunda IASC ile mutabık kalmış ve IASC'nin nakit akış tabloları ile ilgili 7 nolu standardın IOSCO'ya bağlı menkul kıymet borsalarına bağlı işletmelerde uygulanması zorunlu kılınmıştır. 1994 yılında, IOSCO 14 adet UMS'yi kabul etmiştir. IOSCO kararları üye ülkeler açısından bağlayıcı olmamakla birlikte, SEC (Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)'in de IOSCO üyesi olduğu düşünüldüğünde, yapılan bu girişimlerin muhasebe standartlarının uluslararası uyumu konusunda kayda değer gelişmeler sağlanmıştır²².

Bu doğrultuda 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere IASC tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır.²³ IOSCO 2000 yılı mayıs ayında üyelerine, yabancı şirketlerin sınır ötesi kayıt ve menkul kıymet ihracı işlemlerine ancak bu şirketlerin bilançolarını IFRS esaslarına uygun olarak düzenlemeleri koşulu altında izin vermelerini önermiştir²⁴.

2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)

FEE, Belçika yasalarına göre “Uluslararası bir Örgüt” olarak, 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. Kar amacı olmayan bir kuruluştur. FEE'nin amaçlarından biri de Avrupa Muhasebe Mesleğini uluslararası düzeyde temsil etmek olup, IFAC, IASB, OECD ve Dünya Ticaret Örgütü gibi kuruluşların çalışmalarına da aktif olarak katılmaktadır. Kısaca, FEE standart koyucu olmayıp, uzmanlaşmış çalışma grupları ile bu sayılan faaliyet konularında AB kurumlarının düzenlemeye ilişkin girişimlerini izleyerek görüşlerini bu kuruma aktarmakta ve Avrupa Muhasebecilik Mesleğini uluslararası platformda temsil etmektedir²⁵.

²² Yanık, a.g.e., s. 19.

²³ Nagihan Karaman, *Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosu'nda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2008, s. 29.

²⁴ Asuman Yılmaz, “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku'nda IAS-Tüzüğü'nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye'deki Durum”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2003, C. 3, S. 10, s. 118.

²⁵ Hale Usta, *Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 45.

FEE, IASC tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiş ve 1989'dan itibaren komitenin çalışmalarına dahil olmuştur. Her ne kadar ABD'li yetkililer ülke sınırları içinde belirledikleri muhasebe prensipleri yerine Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayı kabul etmemişse de, FEE tarafından atılan bu adım, standartların küreselleşmesi açısından büyük öneme sahiptir²⁶.

1996 yılında FEE, IASC'nin standartlar konusundaki genel çerçevenin uygulanması için çağrı yapmıştır²⁷.

2.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASC, 1997 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan uluslararası muhasebe standartlarına yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), Mart 2001'de kurulmuştur. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Tavsiye Konseyi de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) organlarıdır²⁸.

Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeye amaçlamaktadır. Ayrıca, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır²⁹.

Dünyada, uluslararası muhasebe uyumlaştırma çalışmaları konusunda, iki farklı anlayış ortaya çıkmıştır. Bunlardan biri, uluslararası muhasebe standartlarını olduğu gibi benimseme, diğeri ise uluslararası muhasebe standartlarına yakınlaştırma anlayışıdır.

²⁶ Mustafa Aysan, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve küresel Uyum", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2007, Nisan Dönemi, S. 34, s. 53.

²⁷ Yanık, a.g.e., s. 19.

²⁸ Samet Evcı, *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 5.

²⁹ Usta, a.g.e., s. 17.

Birinci anlayışı uygulayan ülkeler arasında, Avrupa Birliği, Avustralya, Yeni Zelanda, Rusya, Güney Afrika, İsviçre, Türkiye sayılabilir. İkinci anlayışı uygulayan ülkeler arasında ise Kanada, Çin, Hong Kong, Japonya ve ABD sayılabilir³⁰.

IASC'nin 1973–2001 tarihleri arasında yayınlamış olduğu ve Uluslararası Muhasebe Standartları olarak adlandırılan 41 adet standart bulunmaktadır. Bu standartların bir bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra, yani IASB'nin kurulmasından sonra yayınlanan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmaktadır. IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları kural bazlı değil, ilke bazlı standartlardır. Son yıllarda ABD'de ortaya çıkan skandalların sebebinin Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin ilke bazlı değil, kural bazlı olmasından kaynaklandığı iddia edilmektedir. ABD, Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte artık kural bazlı anlayıştan, ilke bazlı anlayışa doğru yönelmiştir.

Kural bazlı anlayışla, ilke bazlı anlayış arasındaki temel fark, kural bazlı anlayışın bir işlem veya olayla ilgili olarak en ince ayrıntısına kadar yapılacakları belirtmesidir. İlke bazlı anlayışta ise olay ve işlemle ilgili olarak genel itibariyle yapılacaklar anlatılır³¹.

IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartlarına (IAS/IFRS) uyumun sağlanması ve uzmanlaşmanın artması amacıyla yeni kararlar almaktadır. Yeni standartların ilgili dillere çevrilmesi ve yasal çerçeveye oturtulabilmesi ve uygulanması için, pek çok ülkenin zamana ihtiyacı bulunduğundan hareketle IASB, 2009 yılına kadar yeni IFRS'lerin yürürlüğe girmemesi kararını almıştır. Bu süre içerisinde mevcut IFRS uygulamalarının yaygınlaştırılması ve ülke uygulamalarıyla uyumlaştırma çalışmalarının sürdürülmesi planlanmaktadır. Böylece 2005 yılında IFRS'leri uygulamaya başlayan işletmelere dört yıllık bir istikrarı da sağlamayı amaçlamaktadır³².

³⁰ Murat Erdoğan, Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2009, Temmuz Dönemi, S. 43, s. 156.

³¹ Ayçiçek Fahri, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 6-7.

³² Ahmet Ağca, Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007, S. 18, s. 46.

2.5.1. IASCF'nin Organizasyon Yapısı

Daha öncede söz edildiği üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) dört ana bölümden oluşmaktadır. Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC), IASCF'nin ana organlarını oluşturmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Tavsiye Konseyi (SAC) de IASCF'nin diğer organlarıdır.

Önemli bir yapısal dönüşüm olarak yeni kurumsal yapısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, daha önceki yapısıyla kıyaslandığında, kendisini üç temel alanda farklılaştırmıştır. Öncelikle, kurula atanma önceliği, ulusal temsil temelinden, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimi temeline kaydırılmıştır. Ayrıca Kurul üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır. Son olarak, kurul üyeleri yalnızca kurulda çalışmak üzere değil, aynı zamanda ülkelerin yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır³³.

2.5.1.1. Mütevelli Heyeti

IASB ve onun ilgili organlarının idaresi, mütevelli heyetinin elindedir. Heyetin 22 üyesi bulunmaktadır. Mütevelli Heyeti, IASB, IFRIC ve SAC üyelerini de atamaktadır. Ayrıca Mütevelli Heyeti³⁴;

- ✓ Yıllık olarak IASB stratejilerini ve onun etkinliğini gözden geçirir,
- ✓ IASB'nin yıllık bütçesini tasdik eder ve fonlama esaslarını kararlaştırır,
- ✓ Muhasebe standartlarını etkileyen stratejik konuları gözden geçirir, IASB'yi, işlevini ve standart uygulamalarının tarafsızlığını destekler,
- ✓ IASB, IFRIC ve SAC'ın operasyon prosedürlerini ortaya koyar ve değiştirir,

Vakıf tüzüğüne göre, dünya sermaye piyasalarını temsil etmek üzere, farklı coğrafyaları temsil eden ve farklı mesleki deneyimleri bulunan, Mütevelli Heyeti üyeleri, her durumda kamusal çıkar doğrultusunda davranmakla yükümlüdürler. Ancak,

³³ Evcı, a.g.e., s. 6.

³⁴ Fahri Ayçiçek, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 18-19.

tüzükte değinilen “kamu çıkarı”nın nasıl tanımlandığına ilişkin hiçbir açıklayıcı ibare bulunmamaktadır. Heyetin, uluslararasılığı temsil etmek üzere üyelik dağılımı, 6 üye Kuzey Amerika’dan, 6 üye Avrupa’dan, 6 üye Asya/Okyanusya bölgesinden, kalan 4 üye ise bir bütün olarak coğrafya temelindeki dengeye bağlı olarak, herhangi bir bölgeden olmak üzere belirlenmiştir³⁵. Tüzüğe göre mütevelliler; denetçi, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur³⁶.

2.5.1.2. Standart Tavsiye Konseyi (SAC)

SAC, farklı coğrafyaları temsil eden ve farklı mesleki deneyimlere sahip olan üyeleriyle kurula, önemli gündem maddeleri konusundaki görüşlerini bildirmektedir. SAC, çalışma alanları ile ilgili ferdi ve organizasyonel danışmalarda, IASB’nin ihtiyaç duyduğu yüksek kalitede uluslararası finansal raporlama standartları geliştirmeye yönelik forumlar düzenler. Bu danışmanlık sürecinin bir parçası olarak SAC, ilgili konularda IASB’ye tavsiyelerde bulunur³⁷.

2.5.1.3. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)

IFRIC, IASB’nin yorumlayıcı organı olup, eski IASC’nin yorum komitesinin Aralık 2001’de yeniden yapılandırılmış halidir. IFRIC, IFRS çerçevesine bağlı ve IASB çatısı altında yer almakla beraber, farklılık arz eden muhasebeleştirme işlemlerini, bir uzlaşya ulaştıracak bakış açısı ile değerlendirir. IFRIC, oy hakkı olan 12 üyesiyle, temel olarak IFRS’lerin açıklanması ve özel olarak değinilmeyen konularda rehberlik etmekle sorumludur³⁸.

IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)’nin Organizasyon yapısını aşağıdaki şekilde daha net görmek mümkündür:

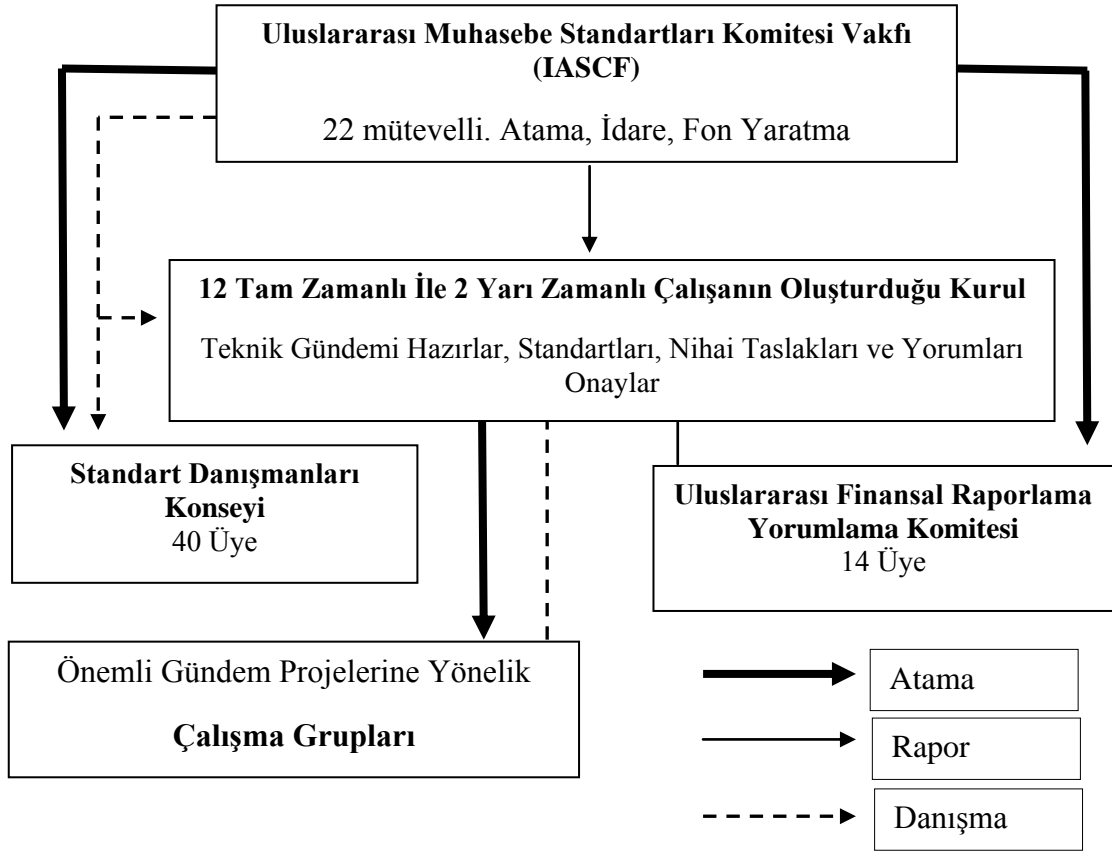
³⁵ Özgür Özmen Uysal, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2006, Ocak Dönemi, S. 17, s. 99.

³⁶ Erkan Solmaz, *UFRS ve SPK Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıklar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2008, s. 4.

³⁷ Ayçiçek, a.g.e., s. 20.

³⁸ Ayçiçek, a.g.e., s. 21.

Şekil 1: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın Yapısı



Kaynak: Ay Zafer, *Dış Ticarete Bir Ödeme Aracı Olarak Akreditif ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2008, s. 54.

2.5.2. IASB'nin Standart Oluşturma Süreci

IASB'nin standart oluşturma süreci altı aşamadan oluşur. Birinci aşama "gündem oluşturma" aşamasıdır. Bu aşamada IASB, esas olarak yatırımcıların ihtiyaç duyduğu konuları referans olarak gündem oluşturur. Bunun için çeşitli toplantılar düzenler ve gündemindeki konuları tavsiye kuruluna danışır. İkinci aşamada gündeme alınmasına karar verilen konularla ilgili "projeler" geliştirir ve bunların planlaması yapılır. Bu projelerin yalnız mı veya bir başka standart düzenleyici kurulla mı birlikte yürütüleceği kararlaştırılır. Üçüncü aşamada, emredici nitelikte olmayan tartışma kâğıtlarını yayımlar ve kendisine bağlı organlardan görüş ve yorum ister. Dördüncü aşamada bir taslak metin geliştirir ve yayımlar. Bu adım IASB'nin en önemli adımlarından birisidir. Kurul, tavsiye ve önerileri, tartışma kâğıtlarına yapılmış

yorumları, tavsiye kurulu çalışma gruplarının, muhasebe standardı düzenleyen diğer kuruluşların ve eğitim kuruluşlarının görüşlerini değerlendirir. Beşinci aşamada IASB, tüm başlıklarda tartışma kâğıtlarını ve taslak metinleri ve yorumları yayınlamaya, kamuoyunu yorum yapmaya davet eder. Bu süre farklılık arz etmesine rağmen genelde 120 gündür. Bunun 60 günü IFRIC'den gelen yorum mektupları süresidir. IASB, gelen bu yorum mektuplarını özetler ve analiz eder. Böylece bir standart geliştirilmiş olur. Son aşamada, standart revize edilmiş son haliyle basılıp yayımlandıktan sonra, ilgili taraflarla uygulamaya yönelik konularda ve potansiyel etkileri üzerinde düzenli toplantılar yapılarak son değerlendirmeler yapılır³⁹. Görüldüğü gibi bir standart, hayli yoğun çalışmalar sonucu ortaya çıkmaktadır. Standart oluşturma işlemi, IASB'den önce daha ayrıntılı ve karmaşık bir yapıya sahipti.

3. BAZI ÜLKE VE BİRLİKLERDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM ÇALIŞMALARI

Uluslararası Muhasebe Standartlarının uyumlaştırılması yönünde birçok adımlar atılmış, dünya üzerinde birçok ülke ve birlik, ya Uluslararası Muhasebe Standartlarını olduğu gibi kabul etmiş ya da kendi ulusal standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumunu sağlamıştır. Çalışmamızın bu bölümünde, Uluslararası Muhasebe Standartlarının küreselleşmesi yönünde bazı ülkelerin ve birliklerin yaptığı çalışmalar incelenmiştir.

3.1. Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları

Avrupa Birliği'nin sistemsel işleyişini sağlayan ve temelini oluşturan 1960 Roma Antlaşması, Avrupa Birliği Muhasebe Yönergelerinin de yapılandırılmasına olanak vermiştir. Dördüncü Yönerge, 1978 yılında yürürlüğe girmiştir. Avrupa'da birlik söz konusu yönergelerle sağlanmıştır⁴⁰.

³⁹ Ayçiçek, a.g.e., s. 19-20.

⁴⁰ Ümit Gökdeniz, "2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2004, Ekim Dönemi, S. 24, s. 166.

Üye ülkelerin muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla bugüne kadar “Şirketler Kanunu Yönergeleri” adı altında üç ayrı yönerge yayınlanmıştır. Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler, aynı zamanda Topluluğun muhasebe sistemini de belirlediğinden “Avrupa Topluluğu Muhasebe Sistemi” olarak da adlandırılabilirler⁴¹. Bu direktifler bir anlamda birlik içinde muhasebe standartlarını oluşturmuş, hesapların karşılaştırılmasını kolaylaştırmış, birlik üyesi ülkeler arası ticaretin gelişmesini sağlamış ve hesapların ortak anlamlar içermesi nedeniyle şirketlerin birlik borsalarında kote edilmesinde faydalar sağlamıştır. Ancak, bu direktifler 1990’lı yılların sorunlarını çözmede başarısız olmuş ve şirketlerin diğer uluslararası piyasalardan borçlanmalarında ayrı muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş hesapların düzenlenmesini engelleyememiştir. Komisyon, Birlik üyesi ülke şirketlerinin rekabet gücünü artırmak için uluslararası muhasebe standartları ile Birlik içinde uygulanacak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması amacıyla 1990 yılında bir konferans düzenlemiş ve Muhasebe Tavsiye Forumunu kurmuştur. Birliğin standartlarını geliştirmesi veya uluslararası standartları kabul önerisinden ikincisini kabul etmiş ve IASC’e üye olmuştur. İlişkileri yürütmek üzere İletişim Komitesi kurulmuştur⁴². Avrupa Birliği’nde muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve AB muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında FEE’nin büyük katkısı olduğu bilinen bir gerçektir.

15 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda AB’nin yeni stratejisini belirleyerek, Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile uyumlu olması yönündedir. 1996 yılında AB İlişkiler Komitesi, IAS ile AB direktifleri arasında önemsiz sayılabilecek az sayıda fark olduğunu saptamıştır. Haziran 2000’de AB komisyonu bir rapor hazırlayarak, Avrupalı şirketlerin konsolide mali tablo hazırlamada

⁴¹ Yavuz Çiftçi, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 1997, C. 26, S. 2, s. 174.

⁴² Namık Kemal Uyanık, “Muhasebe, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler” *Yaklaşım Dergisi*, 2004, Aralık Dönemi, S. 17, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm>, (Erişim Tarihi: 05.12.2009).

IAS'ye ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)'ne uymaları konusunda serbestlik getirmiş ve AB Ekonomi ve Maliye Bakanları zirvesinde bu konuya destek verilmiştir⁴³.

Son olarak, Avrupa Birliği 19 Temmuz 2002 tarihinde 16/2002 sayılı Tüzük'le birlikte, Avrupa Birliğinde faaliyet gösteren, borsasında hisse senetleri işlem gören tüm işletmelerin en geç 01.01.2005 tarihine kadar konsolide finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'na uygun şekilde düzenlemeleri istemiştir. Yani Avrupa Birliği 01.01.2005 tarihi itibariyle uluslararası muhasebe standartlarını tamamen benimsemiştir.

3.2. Amerika'da Uyum Çalışmaları

Sermaye piyasalarının son derece gelişmiş olduğu ABD'de, muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin yasal yetkinin ABD sermaye piyasaları düzenleyici kuruluşu olan Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC)'nda olduğu bilinmektedir. Muhasebe standartları bakımından yasal yetkinin kamu otoritesinde olmasına karşın, uygulamada kamu ve özel sektör düzenlemelerinin bir karışımı esasına dayalı bir sistem mevcuttur⁴⁴.

Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra, krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"nda yer almaktadır. Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) 1933 Yasası'nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC daha ziyade denetim fonksiyonlarının geliştirilmesinde etkili olurken, muhasebe ve bağımsız denetim kuralları için özel sektör kuruluşları etkili olmuştur. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'dür. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından üç döneme ayırmak mümkündür. İlk dönem, AICPA'nın etkin olduğu "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi

⁴³ Necdet Sağlam, "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2004, Ocak Dönemi, S. 21, s. 51-52.

⁴⁴ Zafer A.R. Sayar, Saim Üstündağ, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri", *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2003, Nisan Dönemi, S. 18, s. 51.

(AICPA-CAP)'dir. İkinci dönem, “1959–1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemi ve son olarak 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)’dur⁴⁵. ABD’de muhasebe standartlarını 1973’ten beri belirleyen SEC ile FASB olmuştur. Ancak özellikle son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarının tüm dünyada yaygınlaşmaya başlaması ve ABD’de meydana gelen şirket skandalları sonucu ABD de uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmalarına başlamak zorunda kalmıştır.

2002 yılında FASB ile UMSK, Norwalk Anlaşması olarak da bilinen bir anlaşmaya imza koymuşlar ve IFRS ile ABD’de genel kabul görmüş muhasebe standartları (US-GAAP) arasındaki farklılıkları azaltmaya, iki standart setini uyumlu hale getirmeye çaba harcayacaklarını açıklamışlardır⁴⁶.

2007 yılında ise, muhasebe mesleği tarihine önemli bir olay gerçekleşmiş, ABD Menkul Kıymetler Komisyonu’nun halka arz edilen yabancı firmaların finansal tablolarını, IASC tarafından yayınlanan IFRS’na uygun hazırlamalarına yönelik kuralları benimsemeyi kabul etmesidir⁴⁷.

Muhasebe standartlarının uluslararası bir standart haline gelmesinde, gerek ülke ekonomisinin çok büyük olması gerekse de menkul kıymet borsasının gelişmiş ve birçok dünya şirketinin bu piyasada bulunmasından ötürü ABD’nin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemesi önemlidir. Yukarıda anlatılan çalışmalar elbette dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşmasında büyük rol oynamaktadır. Ancak henüz ABD, uyumlaştırma çalışmalarında son noktaya gelememiştir.

3.3. Bazı Asya Kıtası Ülkelerinde Uyum Çalışmaları

Japonya, ulusal muhasebe standartlarını IFRS’ler ile uyumlaştırma sürecine doksanlı yılların sonlarında girmiş, ancak ilk ciddi adım Ekim 2000’de atılmıştır. Bu tarihten itibaren Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan Muhasebe Standartları

⁴⁵ Sayar, Üstündağ, a.g.e., s.51.

⁴⁶ Nazlı Akman, *Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası*, (Doktora Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s. 9.

⁴⁷ Valle Dell Fermin, “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler” *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2008, Ekim, S. 40, s. 19.

Oluşturma Birimi birkaç yıl boyunca IFRS'leri inceleyerek mevcut muhasebe sisteminde ne tür değişiklikler yapılması gerektiğini değerlendirmiştir. Mart 2005 yılında Japonya Finansal Raporlama Standartları Kurulu (ASJB) ile IASB arasında Tokyo'da yapılan görüşmelerde, Japon Muhasebe Standartlarının IFRS'lerle uyumlaştırılması konusunda görüş birliğine varılmış ve bu sürecin birinci aşamasında takip edilecek adımlar kararlaştırılmıştır⁴⁸.

Rusya Federasyonu'nu da uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmalarını doksanlı yılların sonlarına doğru başlatmıştır. 1998 yılında kabul edilen bir program ile Rusya muhasebe sistemi, uluslararası muhasebe standartlarına doğru yöneltilmeye başlanmıştır. Rusya Maliye Bakanlığı, ülkenin Merkez Bankası'yla ilgili kararlar hariç olmak üzere, ülke sınırları içerisindeki tüm finans kurumlarıyla ilgili her türlü yapısal değişikliği yapma ve muhasebe sistemini oluşturma konusunda tek yetkili ve sorumlu merciidir⁴⁹. Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 2003 yılında 1 Ocak 2004 tarihinden geçerli olmak üzere, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uyumlaştırılmasını Avrupa Birliği'nden 1 yıl önce Rusya Federasyonu'nda gerçekleştirilmiştir. Bu karar çerçevesindeki hareketin temeli, Rus işletmelerince düzenlenen finansal tabloların uluslararası sermaye piyasalarındaki güvenin, kreditebilitesinin kazandırılmasına yönelik olmasıdır⁵⁰.

Çin Halk Cumhuriyeti'nin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırma çalışmaları, 1997 yılında, Çin'in IASC yönetim kurulunda gözlemci statüsü ile çalışmalara katılmasıyla başlamıştır⁵¹. Çin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak için, 1998 yılında yeni Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini yayınlamıştır. Finans Bakanlığı tarafından IFRS model alınarak hazırlanan 16 adet yeni Çin Muhasebe Standartları yayınlanmıştır. Bu standartlar 1 Ocak 2007'den itibaren borsaya kote edilmiş şirketler için geçerli olmuştur. Çin Muhasebe Standartları işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını doğru ve güvenilir

⁴⁸ Yıldız Ayanoglu, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2007, C. 9, S. 3, s. 119-120.

⁴⁹ Ayanoglu, a.g.e., s. 124.

⁵⁰ Akgün, a.g.e., s. 98.

⁵¹ İdil Kaya, "Global Muhasebe Standartları", *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2000, Mart Dönemi, S. 21, s. 36.

şekilde yansıtarak, yatırımcılar, kreditorler ve diğer kullanıcılar için karar verme sürecinde objektif bilgiler sağlamak amacını hedeflemektedir⁵².

Çin’de IFRS’lere yönelik hazırlık çok yönlü olarak devam etmektedir. Çin Muhasebe Standartları Kurulu 2006 yılında IFRS’lere yakın ulusal muhasebe standardı ve bir kavramsal çerçeve hazırlayıp onaylamıştır. Bu standartlar IFRS’lerden bazı noktalarda uzaklaşsalar da genelde IFRS’leri temel almıştır. Bu süreçte halka açık ve büyük şirketlerin muhasebecileri ve denetçilik hakkına sahip diğer meslek mensupları sıkı bir eğitimden geçmektedir. Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı dünyada bu şekilde eğitim veren tek bakanlıktır⁵³. Çin Halk Cumhuriyeti’nin uluslararası muhasebe standartları uyumlaştırma çalışmalarında farklı bir uygulama gerçekleştirmiştir. IFRS’leri olduğu gibi benimsemek yerine, ulusal muhasebe sistemi korunmuş, IFRS’lerin getirdiği en son ve gelişmiş uygulamalar ulusal muhasebe sistemine eklenerek, Asya Pasifik bölgesinde bir örnek uygulama olan “Çin Modeli” geliştirilmiştir.

3.4. Türkiye’de Uyum Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının, daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. 1950 yılından sonra ise ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile Avrupa Birliği düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır⁵⁴.

⁵² Fikret Çankaya, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007, C. 3, S. 6, s. 135.

⁵³ Ayanoğlu, a.g.e., s. 121-122.

⁵⁴ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Kaynak :<http://portal1.sgb.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 12.05.2009).

Türkiye’de ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nda yer almıştır. Ancak TTK’nın hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır⁵⁵.

Ülkemiz muhasebe sistemine yön veren Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde yer alan muhasebe ve raporlamaya ilişkin farklı hükümler, ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemesine yol açmaktadır. Bu finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar dahi karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmektedirler. Bazen bir bankanın aynı zamanda halka açık olması halinde; vergi mevzuatına göre çıkarttığı bilançosunu, Banka ve SPK mevzuatına göre ayrı ayrı düzenlemek zorunda kalmaktadır. Böyle bir durumda ortaya üç ayrı dönem kazancı veya zararı çıkmakta, bunların hangisinin dağıtımına esas alınacağı konusunda sorun yaşanmaktadır⁵⁶. İşte bu tür çok başlılığın ortadan kaldırılması için ülkemizde birçok kurum çalışmalar yapmış, ancak bu çalışmaların yasal bir yaptırımının olmaması ve muhasebe sistemimizi vergi yasalarının yönlendirmesi nedeniyle istenilen sonuçlar alınamamıştır. Yani ülkemizde muhasebe, ilgililere bilgi üretmek için değil, vergi yasaları çerçevesinde vergi matrahının belirlenmesi için tutulmaktadır.

Ülkemizde kamu işletmeleri için tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar 1960 yılında başlamıştır. Bu amaçla kurulan çeşitli komite ve kurulların yaptıkları çalışmalar sonucunda, 1964 yılında çıkarılan 440 Sayılı Kanun’la “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmuştur. Komisyon kamu kurumlarında uygulanmak üzere oluşturduğu tekdüzen genel hesap planıyla birlikte, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması için gerekli hususları içeren bir rapor halinde yayımladıktan sonra 1968 yılında dağılmıştır. Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır⁵⁷.

⁵⁵ Zafer A.R. Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2002, C. 2, S. 7, s. 77.

⁵⁶ Bülent Üstünel, “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, *Mali Çözüm Dergisi*, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

⁵⁷ Yavuz Çiftçi, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri” Kaynak: <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.05.2009).

Türkiye Bankalar Birliği muhasebe konusunda özellikle kredi isteyenlere yönelik olarak bir bilanço düzeni ile ilgili çalışmalar yapmıştır. 1963 yılında yürürlüğe konulan bu uygulama, tekdüzen bilançooya yönelik ilk uygulamadır. Türkiye’deki ticaret bankaları, kredi isteyen firmalara bu formu doldurturlar ve kullanırlar. Bu formun doldurulmasında her işletme, kendine göre düzenlediği bir bilançosunu, bu forma uydurmaktadır. Türkiye Bankalar Birliği’nin bu bilanço örneği, gereksinimi bir ölçüde karşılamakta ve birçok kurumlara bilançoların tekdüzeni için örnek olmaktadır⁵⁸.

Türkiye’de ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili ilk çalışma Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)’nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirmesi ve bu standartları yayınlamasıdır. Bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine gidememiştir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1973 yılından beri IASC üyesi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir⁵⁹.

Türkiye’de özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemenin kapsamı da sadece SPK’ ya dahil işletmelerle sınırlı kalmıştır. Ülkemizde en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđidir⁶⁰. 06.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılından itibaren muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlamış, büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılması temin edilmiştir⁶¹.

Türkiye Muhasebe Odaları Birliği (TURMOB) bünyesinde oluşturulan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 9 Şubat 1994 yılında çalışmalarına başladığı zaman, kurul üyelerinden oluşmuş otuz komisyon kurulmuştur. Bu komisyonların çalışmaları sonucu; 1 Ocak 1997 yılında yürürlüğe girmek üzere 11

⁵⁸ Akgün, a.g.e., s. 126.

⁵⁹ Çankaya a.g.e., s. 132.

⁶⁰ Ahmet Ağca, Rafet Aktaş, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007, S. 18, s. 47.

⁶¹ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, Kasım-Aralık Dönemi, S. 84, s. 31.

adet ve 1 Ocak 2000'de yürürlüğe girmek üzere 4 adet olmak üzere toplam 15 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır⁶². Ancak TMMOB'un oluşturduğu bu standartlar da uygulama alanı bulamamıştır. TMMOB tüm bu görevlerini 1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na devretmiştir.

3.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

1981 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan tebliğlerle kamuyu aydınlatma ilkesi, ilk defa gerçek anlamda hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 22-e maddeleri ile kurula muhasebe standartlarını düzenleme yetkisi verilmiş olup; kurul bu yetki çerçevesinde, kurula bağlı işletmelerin uymak zorunda oldukları muhasebe ilke ve esasları yayımladığı tebliğler ile kamuoyuna ilan etmektedir⁶³. SPK sermaye piyasası kanununun mali tablolara ilişkin esasların saptanması ile ilgili hükümlere dayanarak, kuruluşundan bu yana sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında çok sayıda tebliğ yayımlamıştır. Bu tebliğlerin bir kısmında değişiklik yapılmış, bir kısmı ise yürürlükten kaldırılmıştır⁶⁴. Son yıllarda yaşanan gelişmelerle birlikte, SPK'nın IOSCO üyesi olması, bu kuruluşun üyelerine IFRS'lerin uygulanmasına yönelik olarak çağrıda bulunması ve AB'nin üye devletlere ve üyelik sürecinde bulunan ülkelere IFRS'leri kullanmaları yönünde bir direktiflerinin olması, SPK'yı IFRS'leri kabule zorlamıştır.

Nitekim SPK, 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu 33 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Söz konusu tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin amacı, SPK'nın değişik 16. ve 22/e maddeleri uyarınca işletmeler tarafından düzenlenecek

⁶² Yüksel Koç Yalkın, "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMMOB) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2001, C. 2, S. 5, s. 1.

⁶³ Evci, a.g.e., s. 13.

⁶⁴ Burcu Demirel, *Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2003, s. 22.

finansal tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemektedir⁶⁵.

Son olarak SPK, 9 Nisan 2008'de Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar (Seri: XI, No: 29) isimli tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğle birlikte Seri: XI, No:25 tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğe göre, SPK'ya tabi işletmeler tarafından 01.01.2008 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal raporlardan itibaren geçerli olmak üzere, Avrupa Birliği'nce kabul edilen IFRS'nin uygulanmasını kabul etmiştir. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları esas alınır⁶⁶. Yani bu tebliğle birlikte SPK'ya bağlı tüm işletmeler, söz konusu tarihten itibaren finansal tablolarını TMSK tarafından belirlenen TMS'lere uygun olarak düzenlemek zorunda bırakılmıştır.

3.4.2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)

Türk Bankacılık Sistemi'nde gözetim ve denetim fonksiyonlarının tek bir çatı altında toplanması amacıyla Ağustos 2000'de kurulan BDDK, bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan uluslararası standartların Türk Bankacılık Sistemi'ne uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve iç denetim mekanizmalarının oluşturulması konularında çalışmalar yürütmektedir⁶⁷.

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır⁶⁸.

⁶⁵ Şükriye Gül Kötüoğlu, *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2008, s. 19.

⁶⁶ 9 Nisan 2008 Çarşamba, Resmî Gazete, Sayı: 26842; Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (SERİ: XI, NO: 29).

⁶⁷ Şensoy, a.g.e., s. 196.

⁶⁸ Ay, a.g.e., s. 45.

3.4.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 07.03.2002 tarihinde Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını saptamak ve yayımlamak amacıyla, ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir⁶⁹.

Bu kurula üye veren kuruluşların başında, ülkemizdeki bu çok başlı uygulamanın kaynağını teşkil eden Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı gelmektedir. Kurula üye veren diğer kuruluşlar ise, konuyla ilgili geniş kitleleri temsil eden Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB'dur⁷⁰. TMSK'nın temel amacı ise, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak üzere ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır⁷¹.

Uluslararası uygulamalarda sermaye piyasaları otoriteleri, finansal raporlama standartlarına ilişkin gerekli görülen ilave düzenleme ve açıklamaları yapmakla beraber, benzer bir uygulama ile ülkemizdeki muhasebe standartlarındaki çok başlı yapının ortadan kalkması gerekliliği önem arz etmektedir. Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS/IAS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Bu bağlamda, TMSK; Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılının Nisan ayında yayımlamıştır⁷².

⁶⁹ Burçin Gözlüklü, "Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Son Nokta" Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92 (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

⁷⁰ Bülent Üstünel, "Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş" Kaynak: <http://bsy.marmara.edu.tr/Konferanslar/2004/16.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.12.2009).

⁷¹ Nalan Akdoğan. Nejat Tenker, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007, s. 27.

⁷² Ali Çelebi. Coşkun Fırat Güçlü, "Türk Ticaret Kanunu ve TMSK" Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 13.01.2010).

TMSK'nın görevlerini şu şekilde sıralamak mümkündür⁷³:

- ✓ Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- ✓ Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- ✓ Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- ✓ Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- ✓ Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- ✓ Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,
- ✓ Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Şuan (2010) Türkiye Büyük Millet Meclisi gündeminde görüşülmekte olan yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısı eğer kabul edilirse, ülkemizdeki büyük küçük tüm işletmeler, TMSK tarafından, uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na uygun şekilde finansal tablo düzenlemek zorunda kalacaklardır.

⁷³ Mustafa Çolak, "Muhasebe Standartları Kurulu, Görevleri, Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler" *Yaklaşım Dergisi*, 2004, Aralık Dönemi, S. 144, s. 78.

Tasarının 88-(1) maddesi aynen Şu Őekildedir⁷⁴:

64 ila 88 inci madde hŐkŐmlerine tabi gerçek ve tŐzel kiŐiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek mŐnferit ve konsolide finansal tablolarını dŐzenlerken, TŐrkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, TŐrkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçeve de yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

GörŐldŐğŐ gibi TTK deđiŐtiđinde ve yasalaŐtıđında, muhasebe standartlarının daha geniş bir uygulama alanı bulacağı kuŐkusuzdur.

⁷⁴ Nuran CÖmert Doyrangöl, “TŐrk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2008, C.1, S. 1, s. 20.

II. BÖLÜM

1. TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulmuş, Maddi Duran Varlıklar Standardı yapısı itibariyle tüm işletmeleri ilgilendirmektedir. Bu standart 31.12.2005 tarihinde 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Standart, Uluslararası Muhasebe Standartları'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla yürürlüğe girdiği tarihten itibaren birkaç kez güncellemeye tabi tutulmuştur.

1.1. Amaç

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının raporlanmasıdır.

1.2. Kapsam

Standart, satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar bu standart kapsamında değerlendirilir. Özel tükenmeye tabi varlıklar ile özel maliyetler de bu standart kapsamında değerlendirilirler⁷⁵.

Aşağıda yer alan konular bu standart kapsamı dışındadır⁷⁶. Bu konular başka standartlarda ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

⁷⁵ Örtün, Remzi, vd., *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2008, s. 205.

⁷⁶ İbiş, Cemal vd., *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Açıklamalar ve Uygulamalar)*, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 2009, s. 147-148.

- ✓ Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar,
- ✓ Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- ✓ Madenler, petrol, doğalgaz, ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar.

1.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Standardın 6. maddesinde standartta kullanılan tanımlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan bedeli 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 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,

- ✓ Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri Kazanılabılır Tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden, satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

1.4. Maddi Duran Varlığın Belirlenmesi

Standartta maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulan ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıklar olarak ifade edilmiştir⁷⁷. Bu tanım çerçevesinde, işletmede bir yıldan uzun vadeli kullanılan her varlığın maddi duran varlık olarak mı değerlendirileceği, yoksa belli bir maddi ve fiziki değere kadar olanların mı maddi duran varlık olarak değerlendirilebileceği açık değildir. Bu konuda TMS-16 ve VUK'da farklı açıklamalar göze çarpmaktadır.

Bu standart muhasebeleştirilmede, maddi duran varlık kalemlerini nelerin oluşturduğuna ilişkin bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerektiği bildirilmiştir. VUK, bu konuya daha net bir açıklama getirmiştir. Buna göre 2010 yılı için değeri 680 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak, doğrudan doğruya gider yazılabileceklerdir⁷⁸.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır⁷⁹:

- ✓ Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- ✓ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Standartta göre, yedek parça ve bakım malzemeleri, genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir

⁷⁷ Ümit Cücenme Gençoğlu, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul, 2007, s. 198.

⁷⁸ Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkları Elde Edilmesinde TMS-16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", Kaynak: www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

⁷⁹ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007, s. 315.

dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir⁸⁰.

1.5. İlk Alım veya Üretim Maliyetinin Belirlenmesi

Standarda göre maddi duran varlıklar, ilk elde edilmeleri durumunda elde etme maliyeti veya üretim maliyetleri ile dikkate alınır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir⁸¹:

- ✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- ✓ 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 belli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Yukarıda sayılan maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise TMS-16'ya göre maliyete dahil edilmezler⁸²:

- ✓ Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- ✓ Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler,
- ✓ Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler,
- ✓ Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

⁸⁰ Gençoğlu, a.g.e., s. 198.

⁸¹ Çiğdem Çelik, *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 76.

⁸² Kaya, a.g.m., Kaynak: www.tmsk.org.tr (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Maddi duran varlığın maliyetinin tespiti ile ilgili olarak VUK 269. maddede; “*iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenir*” ibaresi yer almaktadır. 262. madde ise maliyet bedelini şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*” Ayrıca VUK 270. maddede şu ibareler mevcuttur⁸³:

“*Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka aşağıda yazılı giderler girer:*

- ✓ *Makine ve tesisatta gümrük vergileri ve bunların nakliye ve montaj giderleri,*
- ✓ *Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın tesviyesine ilişkin olarak yapılan tüm giderler,*

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir.”

Görüldüğü üzere VUK ile TMS-16 arasında maddi duran varlıkların maliyetlerinin belirlenmesinde genel olarak bir fark yoktur. Ancak VUK 270. maddede yer alan ifade ile TMS-16 arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. TMS-16’ya göre, VUK 270. maddenin son paragrafında sayılan giderler, ilgili varlık ile bağlantılı oldukları sürece maliyete dahil edilirler. Ancak VUK hükümlerine göre mükellefler, bu giderleri maliyete dahil etme veya dönem gideri olarak yazma noktasında serbest bırakılmışlardır.

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan

⁸³ Vergi Usul Kanunu, *Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 286.

normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez⁸⁴.

1.6. Maddi Duran Varlığın Edinim Sonrası Maliyetleri

Maddi duran varlıkların günlük bakım ve onarım maliyetleri aktifleştirilmez. Bakım ve onarım maliyetleri oluştuğu dönemde gider yazılır. Buna karşılık edinim sonrası maliyetlerden, duran varlığın değerini sürekli olarak artıracak nitelikte olanların duran varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmesi gerekir⁸⁵.

Edinim sonrası maliyetler konusunda VUK 272. maddede benzer bir açıklama yaparak, varlığın değerini artırıcı maliyetler dışında yapılan giderlerin maliyete dahil edilemeyerek doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Takas yoluyla alınan maddi duran varlıklar, esas olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden aktifleştirilir. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülememesi durumunda, maliyet elden çıkarılan varlığın defter değeridir⁸⁶.

1.7. Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme

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 edilmezler⁸⁷:

- ✓ Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,

⁸⁴ Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16), Madde 22.

⁸⁵ Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s. 317.

⁸⁶ Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s. 320.

⁸⁷ Mehmet Murat Kesgin, *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 77.

- ✓ 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.

Duran varlık alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Tebliğ hükümlerine göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizleri veya varlıkların yabancı para ile kredili olarak satın alınması durumunda ortaya çıkan kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyete aktararak, amortisman tabi tutulması gerekir. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir⁸⁸. Ancak TMS-16'da bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Bu standart peşin fiyatın dışında oluşan yapay maliyet artırıcı kalemlerin, maddi duran varlığın maliyetine eklenmesini öngörmemektedir⁸⁹.

Örnek 1: ABC işletmesi üretim yapmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde 750.000 TL'ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme bu binanın 250.000 TL'sini banka aracılığıyla peşin, 500.000 TL'sini birer yıl vadeli olmak üzere iki eşit taksitte vadeli bir çek keşide ederek ödeyecektir. Mevcut piyasada faiz oranı % 20, fabrika binasının yıllık amortisman oranı %2'dir⁹⁰. (Fabrika binasının üzerinde bulunduğu araziden arındırılmış değerinin 750.000 TL olduğu düşünülmüştür.)

Mevcut uygulamalarımıza göre, vade farkı maddi duran varlığın maliyetine eklenerek kayıtlama yapılmaktadır. Yani vergi mevzuatı fabrika binasını, alım için katlanılan finansman giderlerinden arındırmadan, 750.000 TL üzerinden değerlendirecektir.

⁸⁸ Ali Deran, Sıtkı Necdet Yakupçebioğlu, "Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi" *Mevzuat Dergisi*, 2006, Ağustos Dönemi, S. 104, Kaynak: <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 17.05.2009).

⁸⁹ İbiş, vd., a.g.e., s. 149.

⁹⁰ Örtten, vd., a.g.e., s. 216.

01.01.2006			
252. BİNALAR		750.000	
102. BANKALAR			250.000
321. BORÇ SENETLERİ			250.000
421. BORÇ SENETLERİ			250.000
31.12.2006			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		15.000	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			15.000
Amortisman tutarı = 750.000*0,02 = 15.000			

Ancak TMS-16 Madde 23'e göre ise maddi duran varlık alımı için katlanılan tüm giderler, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Örneğimizde vade farkından kaynaklanan bir finansal yük söz konusudur. Standarda göre bu yük, maddi duran varlığın peşin değerinden ayrıştırılarak kayıtlara alınması gerekir. Örneğimizdeki vade farkından kaynaklanan faiz yükü şu şekilde hesaplanacaktır:

$$BD = \frac{250.000}{(1 + 0,20)^1} + \frac{250.000}{(1 + 0,20)^2}$$

$$BD = 250.000 + 208.333,33 + 173.611,11 = 631.944,44$$

Örneğimizdeki fabrika binasının peşin değeri 631.944,44 TL'dir ve uluslararası muhasebe standardı maddi varlığın, bu tutar üzerinden kayıtlara alınması gerektiğini belirtmektedir. Geriye kalan (750.000 – 631.944,44) 118.055,56 TL faiz gideridir. Ancak bu faiz gideri tahakkuk esasına göre yani zamana bağlı olarak dönem giderlerine yansıtılacaktır. Tahakkuk esası, her işlem ve olayın gerçekleştikleri zamanda kayıtlara alınmasını öngörmektedir. Ayrıca TMS-1'in 51. maddesine göre bilançoda varlıklar ve kaynaklar vadelerine göre değil, cari/cari olmama durumlarına göre sınıflandırılmıştır. Bu nedenle aşağıdaki kayıta senetli borçlar, kısa ve uzun vadeli olmalarına göre değil, cari/cari olmama durumlarına göre değerlendirilerek kayıtlanmıştır.

01.01.2006			
252. BİNALAR		631.944,44	
32X. BORÇLAR REESKONTU		118.055,56	
102. BANKALAR			250.000
321. BORÇ SENETLERİ			500.000
250.000 - 208.333 = 41.667 ve 250.000 - 173.611 = 76.389			

Yıl sonunda fabrika binasının amortismanı 631.944,44 TL'den hesaplanacak ve amortisman tutarı $631.944,44 * \% 2 = 12.638,89$ TL olarak bulunacaktır.

31.12.2006			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		12.638,89	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			12.638,89
Amortisman Kaydı			

31.12.2006 tarihi itibariyle, reeskont hesabında yer alan faiz giderinin gerçekleşmesinden dolayı finansman giderlerine devredilmesi söz konusudur (aktarımın yıllık olduğu varsayılmıştır). Aynı tarihte ilk taksit ödenerek borç senetleri kapatılır.

31.12.2006			
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		41.667	
32X. BORÇLAR REESKONTU			41.667
Reeskontun faiz giderine devredilmesi			
01.01.2007			
321. BORÇ SENETLERİ		250.000	
102. BANKALAR			250.000
İlk taksitin ödenmesi			

Benzer kayıtlar ikinci yılda da yapılacak, sadece reeskont hesabında yer alan tutar 76.389 TL olarak değiştirilecektir.

Vergi mevzuatına göre yapılan kayıta amortisman tutarı 15.000 TL olarak belirlenmişti. TMS-16 standardına göre ise amortisman tutarı 12.638,89 TL olarak

bulunmuştur ve iki kayıt arasında 2.361,11 TL'lik bir fark oluşmuştur. Vergi mevzuatına göre kayıt yapıldığında, üretim maliyetlerinde 2.361,11 TL'lik bir artış olacaktır.

1.8. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Modelleri

TMS-16 standardına göre işletmeler, maddi duran varlıklarını bilançoda izlerken iki ayrı modelden söz edilmektedir. Bu modeller; “Maliyet Modeli” ve “Yeniden Değerleme Modeli”dir. İşletmeler bu modellerden bir tanesini seçer ve seçilen model tüm maddi duran varlık sınıfına uygulanır.

1.8.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Burada geçen birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir⁹¹.

1.8.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve sonraki birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir⁹².

⁹¹ Süleyman Yüçü, M. Yılmaz İçerli, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, Temmuz-Ağustos Dönemi, S. 82, s. 19.

⁹² Ümit Cüenme, Aylin Arsoy Poroy, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı” *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 2005, C. 5, S. 14, s. 2.

Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilmelidir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur⁹³.

Standarda göre gerçeğe uygun değer, “*karşılıklı pazar ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında, bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan tutar*” olarak tanımlanmıştır⁹⁴.

Eğer bir varlığın defter değeri, yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir⁹⁵.

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmış ise, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Eğer, aynı varlığın daha önce oluşan değer artışı varsa, bu azalış, önceden özkaynak hesap grubuna yazılan değer artışından düşülerek muhasebeleştirilir⁹⁶.

Örnek 2: Bir işletme 01.01.2000 tarihinde yeni bir makineyi (%18 KDV hariç) 600.000 TL’ye banka aracılığıyla peşin satın almıştır. Bu makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme tüm duran varlıklarda normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. Ancak 31.12.2001 tarihinde yapılan değerlendirme sonucunda duran varlığın cari değerinin

⁹³ Cücenme, Arsoy, a.g.m., C. 5, s. 3.

⁹⁴ Gençoğlu, a.g.e., s. 205.

⁹⁵ TMS 16, Madde 9.

⁹⁶ Halil Başağaç, *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 122.

390.000 TL olduğu belirlenmiştir. 31.12.2003 tarihinde yapılan değerlemede ise varlığın cari değerinin 110.000 TL olduğu saptanmıştır.

01.01.2000			
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	600.000		
191. İNDİRİLECEK KDV	108.000		
102. BANKALAR		708.000	
Makinenin alış kaydı			
31.12.2000			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		120.000	
Amortisman tutarı $600.000/5 = 120.000$			
31.12.2001			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		120.000	
Amortisman tutarı $600.000/5 = 120.000$			

31.12.2001 yılında maddi varlığın defter değeri (600.000 – 120.000 – 120.000) 360.000 TL, ancak cari değeri 390.000 TL'dir. Cari değer defter değerinden büyük olması, maddi varlığın değerinin arttığını göstermektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar ise şu şekildedir:

31.12.2001			
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	30.000		
522. MDV DEĞER ARTIŞ FONU		30.000	
Değer artışının kayıtlara alınması ⁹⁷			
31.12.2002			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	130.000		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		130.000	
Amortisman tutarı $390.000 / 3 = 130.000$			

⁹⁷ TMS 16, Madde 39.

TMS-16, madde 41'e göre, maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesaplarındaki değer artışları, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Ancak aktarılan değer artışı, yeniden değerlendirme sonucu hesaplanan amortisman tutarı ile varlığın asıl maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark kadar olacaktır. Bu örneğimizde, değer artışının sadece (130.000 – 120.000) 10.000 TL'lik kısmı geçmiş yıllar karlarına aktarılabilir.

31.12.2002			
522. MDV DEĞER ARTIŞ FONU		10.000	
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI			10.000
Değer artışının geçmiş yıllar karına devri			

Ayrıca vergi mevzuatına göre ayrılan amortisman tutarı ile TMS'ye göre ayrılan amortisman tutarı arasındaki farktan dolayı bir vergi etkisi söz konusudur. Söz konusu vergi etkisi $(130.000 - 120.000) * 0,20 = 2.000$ TL'dir.

31.12.2002			
961. MATRAHA İLAVELER		10.000	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI			10.000
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2002			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		2.000	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			2.000
Vergi etkisinin kaydı			
31.12.2003			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		130.000	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			130.000
Amortisman tutarı $260.000 / 2 = 130.000$			
31.12.2003			
522. MDV DEĞER ARTIŞ FONU		10.000	
570. GEÇMİŞ YIL KARLARI			10.000
Değer artışının geçmiş yıllar karına devri			

31.12.2003			
961. MATRAHA İLAVELER		10.000	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞILIĞI			10.000
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2003			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		2.000	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			2.000
Vergi etkisinin kaydı			

31.12.2003 tarihinde makinenin cari değerinde yine bir değişme olmuştur. Makinenin cari değeri 110.000 TL, muhasebe (defter) değeri ise (390.000 – 260.000) 130.000 TL'dir. Cari değeri muhasebe değerinden küçük olduğu için bir değer düşüklüğü oluşmuştur.

31.12.2003			
522. MDV DEĞER ARTIŞ FONU ⁹⁸		10.000	
654. KARŞILIK GİDERLERİ		10.000	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR			20.000
Değer düşüklüğünün kayıtlara alınması			
31.12.2004			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		110.000	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			110.000
Kalan amortisman tutarı	110.000 YTL		

Yine vergi mevzuatına göre ayrılan amortisman tutarı ile TMS'ye göre ayrılan amortisman tutarı arasındaki farktan dolayı bir vergi etkisi söz konusudur. Ancak burada vergi mevzuatına göre ayrılan amortisman tutarı (120.000), TMS'ye göre ayrılan amortisman tutarı (110.000)'ndan fazladır. Söz konusu vergi etkisi (120.000 – 110.000)*0,20 = 2.000 TL'dir. Yapılacak kayıt ise şöyledir:

⁹⁸ TMS 16, Madde 40.

31.12.2004		
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	10.000	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞILIĞI		10.000
Farkın matrahtan düşürülmesi		
31.12.2004		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	2.000	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.		2.000
Vergi etkisinin kaydı		

Diğer taraftan ayrılan karşılıklar vergi mevzuatı açısından indirilebilir bir gider olmadığından, vergi matrahına ilave edilecek ve ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır.

1.9. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması

Amortismanlar, muhasebe ve vergi uygulaması açısından çok yönlü ve önemli bir konudur. İşletmeler açısından amortismanlar bazen bir maliyet ögesi, çoğu zaman da bir gider kalemidir. Vergi uygulaması açısından amortismanlar, matrahtan indirilmesi kabul edilen gider sayılır⁹⁹. Amortisman genel bir tanımla, bir varlığın değerinin, faydalı ömrü boyunca bölümler halinde sona erdirilmesi veya bitirilmesidir. Amortismanın farklı tanımları aşağıda verilmiştir.

SPK Mevzuatında amortisman, Seri XI No: 1 Tebliğin 38 inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir. *Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirme*¹⁰⁰.

VUK'nun 313. maddesinde ise amortisman, *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan*

⁹⁹ Selahattin Tuncer, “Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2004, Ağustos Dönemi, S. 8, s. 110.

¹⁰⁰ http://www.odevarsivi.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=14194, (Erişim Tarihi: 26.05.2009).

gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin¹⁰¹, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” şeklinde tanımlanmıştır¹⁰².

TMS-16 standardına göre ise amortisman, *bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını* ifade eder.

1.9.1. Amortismanına Tabi Değer ve Amortisman Süresi

TMS-16’ya göre amortismanına tabi değer, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Yukarıdaki tanımda geçen kalıntı değer ise, 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 tutardır¹⁰³.

Söz konusu standartta amortisman süresi ile ilgili olarak faydalı ömürden söz edilmektedir. Standartta göre faydalı ömür¹⁰⁴:

- ✓ Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
- ✓ İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Yine aynı standardın 56. maddesinde, bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların, işletme tarafından esas olarak kullanım süresin boyunca tüketileceği bildirilmiştir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik

¹⁰¹ 269. Maddede bu kıymetler şunlardır: 1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; 2. Tesisat ve makineler; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. Gayrimaddi haklardır.

¹⁰² Erkan Karaarslan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları” Kaynak: <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/16.pdf> (Erişim Tarihi: 25.05.2009).

¹⁰³ Çelik, a.g.e., s. 74.

¹⁰⁴ Sebhat Çorum, *Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s. 92.

yararların düşmesine yol açmaktadır. Standarda göre bir varlığın faydalı ömrünün saptanması aşamasında dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- ✓ Varlığın beklenen kullanımı; kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- ✓ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma; beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- ✓ Üretimdeki 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.

Standarda göre bir varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. Gözden geçirmeler sonucunda varlığın kalıntı değerinde ve faydalı ömründe tahminlerin dışında bir değişme meydana gelmiş ise değişimler muhasebe tahminlerindeki değişiklikler standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar¹⁰⁵.

Standarda göre amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

VUK'nda, duran varlıkların amortismanına tabi değerleri maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, ekonomik değeri olan bir varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin tüm harcamalar toplamını ifade etmektedir¹⁰⁶. VUK'a göre maddi duran varlığın amortisman süresi, Maliye

¹⁰⁵ İbiş, vd., a.g.e., s. 159.

¹⁰⁶ Şule Metin, *Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 11.

Bakanlığı'nca 01.01.2004 tarihinden itibaren amortisman uygulamalarında kullanılmak üzere, yayınlanan Amortisman Listesi'nde yer almaktadır. Maliye Bakanlığı sektörler göre amortisman tabi iktisadi kıymetleri belirlenmiş ve bu kıymetlerin faydalı ömürlerine göre amortisman oranları açıklanmıştır.

Standardın ilgili maddesi uyarınca, arsa ve araziler sınırsız ömre sahiptirler ve amortisman tabi değildirler. Arsası ile birlikte satın alınan binalar için olsa dahi, arsa değeri, binanın değerinden ayrıştırılmalı ve sadece bina amortisman tabi tutulmalıdır. Arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri ise mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanlarınca yapılmalıdır.

Türk vergi mevzuatına göre ise, arsanın sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabı'nda izlenmektedir¹⁰⁷.

1.9.2. Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir¹⁰⁸.

TMS-16 standardının mevcut uygulamalarımıza getirdiği en önemli gelişmelerden birisi de kıst amortisman yönteminin tüm duran varlıklar için uygulanmasıdır. Mevcut uygulamalarımızda kıst amortisman yalnızca binek otomobillere uygulanmakta idi.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddenin 4108 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile değişen ve 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ikinci fıkra aşağıdaki gibidir¹⁰⁹:

¹⁰⁷ Kaya, a.g.m., Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

¹⁰⁸ TMS 16, Madde 60,62.

¹⁰⁹ N.Kemal Gündüz, Necati Perçin, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 1999, s. 146.

“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralaması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir”.

TMS-16 standardına göre amortisman yöntemi olarak normal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim yöntemlerinden duran varlık için en güvenilir yöntem belirlenerek uygulanır. VUK’nda ise amortisman yöntemi olarak, normal amortisman, azalan bakiyeler, arazilerde amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemlerinden söz edilmektedir.

1.9.2.1. Normal Amortisman Yöntemi

Standarda göre normal (doğrusal) amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

Madde 315’e göre mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. VUK’na göre amortisman süresi iktisadi kıymetin işletmenin aktifine girdiği yıl başlar.

1.9.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Standarda göre azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca azalır.

Azalan bakiyeler yöntemi, ekonomik gelişme için mevcut iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek, verimliliğin ve işletmelerin likidite durumlarının iyileştirilmesini sağlamak amacıyla vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı kanunla girmiştir¹¹⁰.

¹¹⁰ Mehmet Emre Kırca, *Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 27.

VUK 315. maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün takibinde;

- ✓ Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.
- ✓ Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmeyecek şekilde normal amortisman oranının iki katıdır.
- ✓ Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Örnek 3: Bir işletme 1 Ekim 2005 tarihinde, 100.000 YTL bedelle bir kamyon satın almıştır. Kamyonun, faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir. İşletme, normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırması durumunda yıllar itibariyle amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır¹¹¹.

Mevcut uygulamalarımıza göre amortisman tutarları şu şekilde hesaplanmakta idi:

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Yöntemi
2005	$(100.000 * 0,20) = 20.000$	$(100.000 * 0,40) = 40.000$
2006	$(100.000 * 0,20) = 20.000$	$(100.000 - 40.000) * 0,40 = 24.000$
2007	$(100.000 * 0,20) = 20.000$	$(100.000 - 64.000) * 0,40 = 14.400$
2008	$(100.000 * 0,20) = 20.000$	$(100.000 - 78.400) * 0,40 = 8.640$
2009	$(100.000 * 0,20) = 20.000$	$(100.000 - 87.040) = 12.960$

TMS-16 standardının getirmiş olduğu uygulamada ise amortisman tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

¹¹¹ Örtten, vd., a.g.e., s. 210.

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi	Azalan Bakiyeler Yöntemi
2005	$((100.000 * 0,20) / 12) * 3^{112} = 5.000$	$((100.000 * 0,40) / 12) * 3 = 10.000$
2006	$100.000 * 0,20 = 20.000$	$(100.000 - 10.000) * 0,40 = 36.000$
2007	$100.000 * 0,20 = 20.000$	$(100.000 - 46.000) * 0,40 = 21.600$
2008	$100.000 * 0,20 = 20.000$	$(100.000 - 67.600) * 0,40 = 12.960$
2009	$100.000 * 0,20 = 20.000$	$(100.000 - 80.560) * 0,40 = 7.776$
2010	$((100.000 * 0,20) / 12) * 9 = 15.000$	$(100.000 - 88.336) = 11.664$

1.9.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde ise, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yöntemde aktive alınan iktisadi kıymetin yıllar itibariyle üretim miktarı ya da kullanım miktarı amortisman tutarını belirlemektedir.

Ülkemizde sadece, özel tükenmeye tabi varlıklarda kullanılan üretim miktarı yönetimi, üretimi veya işletmeye faydası yıllara göre farklılık gösteren maddi varlıkların amortisman tutarlarının doğru ve güvenilir şekilde ayrılması amaçlamaktadır.

Örnek 4: Bir işletme üretimde kullanmak üzere 01.01.2008 tarihinde 500.000 YTL'ye bir makine alıyor. Bu makinenin yararlı ömrü 10 yıl ve yararlı ömrü boyunca toplam 25.000 birim mamul üreteceği öngörülmektedir. Makinenin ilk yıl toplam üretimi 4.000 birim, ikinci yıl ise 1.500 birim olarak gerçekleşmiştir. Birinci ve ikinci yıl amortisman tutarları şu şekilde hesaplanır:

$$500.000 / 25.000 = 20 \text{ YTL/birim}$$

$$\text{İlk yıl ayrılacak amortisman tutarı} = 4.000 * 20 = 80.000 \text{ YTL}$$

$$\text{İkinci yıl ayrılacak amortisman tutarı} = 1.500 * 20 = 30.000 \text{ YTL}$$

Görüldüğü üzere bu yöntemde amortisman tutarı üretim ya da kullanım miktarlarına göre yıldan yıla değişmektedir. Esasen üretim maliyetlerine giren amortismanlarda bu yöntemin daha tutarlı bir yöntem olduğu kanaatini taşımaktayız.

¹¹² Standarda göre, maddi varlık hangi tarihte satın alınmış ise, o tarihten başlamak suretiyle amortisman ayrılır. Buradaki örneğimizde, maddi varlığın alım tarihi 1 Ekim olduğuna göre bu tarihten başlanarak, sadece (Ekim, Kasım ve Aralık) üç aylık dönem için amortisman ayrılır.

1.10. 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 varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler¹¹³.

Örnek 5: İşletme 31.12.2007 tarihiyle net defter değeri 100.000 TL olan bir makineye sahiptir. Üretim hattını oluşturan makinelerin ekonomik ömürlerinin tamamlanmasına 5 yıl kalmıştır. İşletme yönetimi 31.12.2007 tarihi itibarıyla bu makineyi elden çıkarılması halinde 45.000 TL elde edeceğini tespit etmiştir. Dolayısıyla işletmenin bu makine için değer düşüklüğü testi yapması gerekmektedir¹¹⁴.

İşletme bu makine için değer düşüklüğü testi yaparken bu makineden kalan ömrü boyunca ürettiği ürünlerin satışından elde etmeyi beklediği gelir tutarları ile ve işletmenin bu gelirleri elde etmek için katlanması gereken maliyetleri aşağıdaki şekilde bütçelemiştir:

<i>Yıllar</i>	<i>Bütçelenmiş Gelirler (a) (TL)</i>	<i>Bütçelenmiş Giderler (b) (TL)</i>
2006	30.000	25.000
2007	70.000	50.000
2008	60.000	45.000
2009	45.000	32.000
2010	40.000	27.000
Toplam	245.000	179.000

Öncelikle işletme 5 yıl boyunca elde etmeyi beklediği gelirlerin ve katlanmayı beklediği giderlerin bugünkü değerlerinden hareketle 5 yıl boyunca kendisine gelecek net nakit akımlarının bugünkü değerlerini bulmak durumundadır.

¹¹³ TMS 16, Madde 63.

¹¹⁴ İbiş, vd., a.g.e., s. 169.

Yıllar	Beklenen Gelir (a) (TL)	Giderler ¹¹⁵ (b) (TL)	Net Nakit Akışları (TL) (a-b)	Net Bugünkü Değer Faktörü (c) ¹¹⁶	Net Bugünkü Değer (TL) [(a - b) * c]
2006	30.000	25.000	5.000	0,92593	4.629,63
2007	70.000	50.000	20.000	0,85734	17.146,78
2008	60.000	45.000	15.000	0,79383	11.907,48
2009	45.000	32.000	13.000	0,73503	9.555,39
2010	40.000	27.000	13.000	0,68058	8.847,58
Toplam	245.000	179.000	66.000		52.087

Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri 52.087 TL'dir.

Bu aşamadan sonra işletme bir karşılaştırma yapmak durumundadır.

Makinelerin net defter değeri (DD) = 100.000 TL

Makinelerin satılması halinde elde edilecek tutar (PD) = 45.000 TL

Makineden elde edilecek net nakit akışları (NNA) = 52.087 TL

DD > NBD > PD olduğundan işletme varlıklarının değerini 100.000 TL'den 52.087 TL'ye düşürmelidir.

100.000 - 52.087 = 47.913 TL maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Ancak öz kaynaklarda daha önceden ayrılmış bir değer artış fonu var ise değer düşüklüğü öncelikle bu fondan karşılanmalıdır.

1.11. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır¹¹⁷:

¹¹⁵ Hesaplamaya dahil olan giderler işletmenin nakit olarak katlandığı giderlerden oluşmaktadır. Amortisman giderleri nakit olmayan gider türü olduğundan giderler toplamına dahil edilmemiştir. Ayrıca tablodaki değerler yuvarlanmıştır.

¹¹⁶ *Bugünkü Değer Faktörü* = $\frac{(1)}{(1+r)^n}$ Faiz Oranı % 8 olarak düşünülmüştür.

¹¹⁷ Yükçü, İçerli, a.g.m., 2007, s. 25.

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

Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ya da kayıp varlık bilanço dışı bırakıldığı zaman gelir tablosuna aktarılır. Maddi duran varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat var ise bu tahsilatın tutarı ile varlığın defter değeri arasındaki fark o maddi duran varlığın bilanço dışı kalması sonucu oluşan kazanç ya da kaybı verir. Bu nedenle oluşan kazançlar hiçbir zaman hasılat olarak sınıflandırılmaz¹¹⁸. Mevcut uygulamalarımıza göre maddi duran varlıklar yalnızca satılmaları halinde bilanço dışı bırakılmaktadırlar.

Örnek 6: Aktife kayıtlı bedeli 15.000 TL ve birikmiş amortismanları 13.000 TL olan bir makinenin kullanımından veya gelecekte elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği 31.12.2006 tarihinde yapılan envanter çalışmaları sırasında tespit edilmiştir. 31.12.2006’da yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir¹¹⁹.

31.12.2006	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	13.000
659. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZAR.	2.000
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	15.000
Makinenin kullanımdan çekilerek bilanço dışı bırakılması	

TMS-16 standardına göre yapılması gereken kayıt yukarıdaki gibidir. Ancak vergi kanunlarımıza göre makinenin ekonomik ömrü halen devam etmekte ve amortisman ayrılmaktadır. Yukarıdaki kayıtlarda olağan gider ve zarar olarak kaydedilen 2.000 TL matrahtan indirilemez. Bu tutarın vergi etkisi $2.000 * 0,20 = 400$ TL’dir.

¹¹⁸ Mehmet Atılğan, “Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS-16)” Kaynak: <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-3.htm>, (Erişim Tarihi: 18.12.2008).

¹¹⁹ Remzi Örtten. Rıdvan Bayırlı, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II” *Yaklaşım Dergisi*, 2007, Mayıs Dönemi, S. 173, s. 16.

31.12.2002			
961. MATRAHA İLAVELER		2.000	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			2.000
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2002			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		400	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			400
Vergi etkisinin kaydı			

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve ülkemiz maddi duran varlık uygulamaları arasında bulunan temel farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 1: TMS-16 İle VUK Uygulamasının Farklılıkları

VUK UYGULAMASI	TMS-16 UYGULAMASI
1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelidir.	1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV'ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanına konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK'ta yapılan değişiklikle "yararlı ömür amortismanına esas süre olmasına rağmen yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	6. Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler "doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

Kaynak: Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I" *Yaklaşım Dergisi*, 2007, Nisan Dönemi, S. 172, s. 17.

2. TMS-38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulmuş, 41 adet Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 17.03.2006 tarihinde 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu standart da yine Uluslararası Muhasebe Standartları'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla yürürlüğe girdiği tarihten itibaren birkaç kez güncellemeye tabi tutulmuştur.

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur¹²⁰. Bir diğer tanıma göre ise maddi duran varlıklar, maddi anlamları olmayan fakat teşhis edilebilen ve şirket tarafından yasal haklarla ve korumayla kontrol edilebilen, finansal olmayan duran varlıklar olarak tanımlanmaktadır¹²¹. Standarda göre ise maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

2.1. Amaç

Standardın amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

2.2. Kapsam

Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

¹²⁰ Akdoğan, Tenker, a.g.e., s. 129.

¹²¹ Fikret Otlu, Yusuf C. Çukacı, "Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi" *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* 2007, Ocak Dönemi, s. 115.

- ✓ Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- ✓ "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- ✓ Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi),
- ✓ Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir¹²².

Bu standart kapsamında yer alan varlık veya hesap grupları şunlardır¹²³:

- ✓ Haklar,
- ✓ Patentler,
- ✓ Lisanslar,
- ✓ Marka,
- ✓ İsim Hakkı veya Unvan,
- ✓ Telif Hakkı,
- ✓ İhraç Kotası, İthal Kotası, Üretim Kotası gibi kota hakları,
- ✓ Franchaising Peşin Ödemeleri,

¹²² Gençoğlu, a.g.e., s. 220-221.

¹²³ Örtten, vd., a.g.e., s. 590.

- ✓ Bilgisayar Programları,
- ✓ Filmler,
- ✓ Sanat Eserleri (tablolar, biblolar, heykeller, tarihi eserler),
- ✓ Geliştirme Giderleri,

Aşağıda yer alan varlık veya hesap grupları ise maddi olmayan varlık tanımına girmemektedir¹²⁴:

- ✓ Araştırma Giderleri,
- ✓ Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri,
- ✓ Şerefiye (İşletme birleşmeleri kapsamında doğan veya işletme içinde yaratılan şerefiye),
- ✓ Reklam Harcamaları,
- ✓ Eğitim Harcamaları.

2.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Standartta yer alan tanımlar aşağıda verilmiştir¹²⁵:

Aktif Piyasa: Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- ✓ Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;
- ✓ Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur; ve
- ✓ Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık: Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir ekonomik değerdir.

¹²⁴ Örtten, vd., a.g.e., s. 590.

¹²⁵ Çelik, a.g.e., s. 92-93.

Defter Deęeri: Bir varlıęın birikmiř amortisman ve birikmiř deęer dūřuklūęu zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda (*bilançoda*) raporlanan tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında odenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer standartların özel hukmleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin dūřlmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Geliştirme: Ticari retim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye zg Değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

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

Deęer Dūřklę Zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını ařan kısmını ifade eder.

Maddi Olmayan Duran Varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal Varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen zgn ve planlı incelemedir.

Maddi Olmayan Duran Varlığın Kalıntı Deęeri: Varlığın beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarılmasından elde edeeği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri dūřldkten sonra kalan 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.

2.4. Maddi Olmayan Duran Varlığın Belirlenmesi

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için belirlenebilirlik, bir kaynak üzerinde kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerini karşılaması gerekmektedir¹²⁶.

Belirlenebilirlik: Maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenmesi gerekir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, devralınan tek başına belirlenemeyen ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıklardan gelecekte beklediği ekonomik yararlar için yaptığı ödemedir. Bir varlık maddi olmayan duran varlık tanımındaki belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarla sağlamaktadır¹²⁷:

- ✓ Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya,
- ✓ İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Kontrol: Bir maddi olmayan duran varlığın başkaları tarafından kullanımı engellenebiliyor ise kontrol ediliyor olduğu kabul edilir. Fiilen üçüncü kişilerin kullanımı engellenebilir, ya da başkaları tarafından kullanımı mahkemeler kanalıyla durdurulabiliyorsa bu hak maddi olmayan varlık sayılır. Bunu sağlamak koruyucu düzenlemeler sayesinde olur. Çoğu bilgi, hakkında hukuki düzenlemeler olmadığı için maddi olmayan varlık olmalarına rağmen bilançoya alınmazlar¹²⁸.

¹²⁶ Gençoğlu, a.g.e., s. 222.

¹²⁷ Çelik, a.g.e., s. 94.

¹²⁸ Örtten, vd., a.g.e., s. 592.

Gelecekte Ekonomik Fayda Sağlama Potansiyeli Olması: Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri artırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir¹²⁹.

2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İlk Muhasebeleştirme

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için söz konusu kalemin yukarıda bahsedilen belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerinin yanında aşağıdaki kriterleri taşıması gerekmektedir:

- ✓ Varlıkla ilgili beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- ✓ Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, maddi olmayan varlık maliyet bedeliyle değerlendirilir¹³⁰.

Maddi olmayan duran varlıklar ayrı olarak elde edilebilir veya işletme içinde oluşturulabilir. Ayrı olarak elde edilmesi satın alma, devlet teşviki ya da takas yoluyla gerçekleşebilir ya da işletme birleşmesi neticesinde maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi söz konusu olabilir. Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, birçok durumda, ilgili varlığa herhangi bir ekleme veya bir parçada yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, maddi olmayan duran varlığın tanımına ve bu standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymaz ve mevcut maddi olmayan duran varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik yararların korunmasına ilişkindir. Bu sebeple elde edilen maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden daha

¹²⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 222.

¹³⁰ TMS 38, Madde 24.

sonraki harcamalar aktifleştirilmez, oluştukları dönemde daima gider olarak muhasebeleştirilirler¹³¹.

2.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Ayrı Olarak Elde Edilmesi

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu durum, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur¹³²:

- ✓ İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
- ✓ Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir¹³³:

- ✓ Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler,
- ✓ Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri,
- ✓ Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez¹³⁴:

¹³¹ Gençoğlu, a.g.e., s. 223.

¹³² Çelik, a.g.e., s. 95.

¹³³ Mehmet Murat Kesgin, *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 146.

¹³⁴ TMS 38, Madde 30.

- ✓ Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler,
- ✓ İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

2.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtacaktır¹³⁵. İşletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir¹³⁶.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur¹³⁷.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık ancak onunla ilgili bir maddi ya da maddi olmayan duran varlıkla beraber ayrılabilir. Örneğin; bir derginin yayın hakkı ilgili abone veri tabanından ayrı olarak satılamaz veya bir doğal kaynak suyu markası belli bir kaynağa bağlıdır ve kaynaktan bağımsız olarak satılamaz. Böyle durumlarda, eğer gruptaki varlıkların her birinin gerçeğe uygun değeri ayrı olarak güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, devralan, varlık grubunu şerefiyeden ayrı tek bir varlık olarak muhasebeleştirir¹³⁸.

¹³⁵ TMS 38, Madde 33.

¹³⁶ Gençoğlu, a.g.e., s. 226.

¹³⁷ TMS 38, Madde 35.

¹³⁸ Gençoğlu, a.g.e., s. 226.

Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminini sağlar. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir. Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır¹³⁹.

2.5.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Özellikli Harcamalar ve Muhasebeleştirilmesi

2.5.3.1. Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin, işletmeye belli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar¹⁴⁰.

Bunlar başka bir işletme veya üçüncü kişilerden satın alınmış olabileceği gibi işletme tarafından üretilmiş de olabilirler. Eğer işletme dışından satın alınmışlar ise ödenen bedel edinilen hakkın maliyeti veya gerçeğe uygun değeri kabul edilir. Üretim lisansları, üretim, satış kotaları bir bedel ödenerek satın alındıklarından aktifleştirilmelerinde sorun olmaz. Burada sorun haklar kapsamında sayılan unsurların işletme tarafından üretilmesi durumunda hangi tutarla aktifleştirilip, bilançoya alınacağıdır. Çünkü çoğu kez bunlara yönelik doğrudan bir harcama yapılmamakta, zamanla başarının bir primi şeklinde kendiliğinden doğmaktadır. Bu da normal

¹³⁹ TMS 38, Madde 39-40.

¹⁴⁰ Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.352.

faaliyetler kapsamında zamanla kazanılan marka ve hakların aktifleştirilmesini engellemektedir¹⁴¹.

Örnek 1: Bir işletme yeni bir üretim modeli için patent hakkının elde edilmesi ile ilgili 6 aylık çalışma dönemi içinde aşağıdaki geliştirme giderlerine katlanmıştır¹⁴².

Malzeme Maliyeti	15.000
Ücretler	10.000
Sosyal Güvenlik Primleri	5.000
Sağlık Sigortası Primleri	500
Genel Yönetim Giderleri	6.000
Kayıt Masrafları	600

Öncelikli olarak yapılan harcamalar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmelidir. Daha sonra patent hakkı elde edildikten sonra yapılmakta olan yatırımlar hesabında bekletilen tutar haklar hesabına devredilerek kapatılmalıdır. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	31.100	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLER	6.000	
100. KASA		37.100
Geliştirme harcamalarının kaydı		
260. HAKLAR	37.100	
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		31.100
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANST.		6.000
Patent hakkının alınması ile yapılan kayıt		

2.5.3.2. Araştırma Geliştirme Giderleri

Ulusal ve uluslararası rekabet koşullarından biri, müşteri isteklerine ve pazara uygun kaliteli ve ucuz mamul üretebilmektir. Bu ise işletmelerin araştırma geliştirme

¹⁴¹ Örtün, vd., a.g.e., s. 592.

¹⁴² Gençoğlu, a.g.e., s. 224.

faaliyetlerine daha çok önem vermelerine, bütçe ayırmalarına ve kendi teknolojilerini elde etmelerine bağlıdır. Ar-Ge harcamaları ile elde edilen kaliteli mal ve hizmetler dünyanın her yanına daha düşük fiyatla pazarlanabilmekte bunun sonucunda da işletmelerin rekabet gücü artmaktadır¹⁴³.

Araştırma, bu standardın tanımlar bölümünde de açıklandığı gibi, yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayışı edinmek üzere yapılan planlı çalışmalardır.

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır¹⁴⁴:

- ✓ Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- ✓ Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- ✓ Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- ✓ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme ise, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni ya da geliştirilmiş malzeme, ürün, süreç, sistem ya da hizmetin üretim planı veya tasarımından araştırma sonuçları veya bilgilerin uygulanmasıdır.

Standarda göre sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir¹⁴⁵:

- ✓ Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- ✓ İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- ✓ Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,

¹⁴³ Veli Öztürk. Emine Çına Bal, “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Araştırma Geliştirme Harcamaları ve İMKB’de İşlem Gören İşletmelerde İncelenmesi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2008, C.10, S. 2, s. 167.

¹⁴⁴ Akın Akbulut, “AR-GE”, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tarihi:02.12.2009).

¹⁴⁵ Akın Akbulut, “AR-GE”, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tarihi:02.12.2009).

- ✓ Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,
- ✓ Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- ✓ Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması,

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler ise şunlardır¹⁴⁶:

- ✓ Üretim ve kullanım öncesi ilk örnek ve modellerin test edilmesi, tasarımı ve düzenlenmesi,
- ✓ Yeni teknoloji kullanılarak yapılan alet, şekil ve kalıpların tasarımı,
- ✓ Ticari üretim için ekonomik olarak uygun ölçüde olmayan bir pilot tesisin faaliyetinin ve inşasının tasarımı,
- ✓ Yeni veya geliştirilmiş materyal, cihaz, ürün, işlem, sistem veya hizmetler için seçilen bir alternatifin test edilmesi, yapısı ve tasarımı.

Standardın ilgili maddeleri uyarınca, işletme içinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için, söz konusu varlığın oluşumu “araştırma safhası” ve “geliştirme safhası” olarak iki safhaya ayrılır. Eğer işletme bu varlığa ilişkin safhaları araştırma ve geliştirme safhaları olarak ayırt edemiyorsa, 53. madde gereğince varlıkla ilgili harcamaları sadece araştırma safhasında yapmış gibi kabul etmeli ve gider dönem gideri olarak gelir tablosuyla ilişkilendirmelidir¹⁴⁷.

Araştırma safhasında yapılan harcamalar ait oldukları dönemin giderleri olarak muhasebeleştirilir. İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini

¹⁴⁶ Metin Saban. Murat Genç, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi-70*, s. 126.

¹⁴⁷ Mahmut Yardımcıoğlu, vd., “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması” *Mali Çözüm Dergisi*, 2008, Ocak-Şubat Dönemi, S. 85, s. 47.

göstermesinin mümkün olmaması nedeniyle bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda işletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edilebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Çünkü geliştirme safhası, araştırma safhasından daha ileri bir safhadır¹⁴⁸. Mevcut uygulamamızda araştırma ve geliştirme safhasında yapılan tüm harcamalar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan % 40'lık vergi indiriminden yararlanabilmek için doğrudan gider olarak kaydedilmektedir. Bu standart ise bunların ayrıştırılmasını ve araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirmeyerek dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla standart kapsamındaki araştırma giderlerinin vergi indiriminden yararlanması için ayrıca dikkat edilmesi gerekecektir.

Mevcut uygulamamızda, araştırma ve geliştirme gideri kapsamında “satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek için yapılan harcamalar” da yer almaktadır. Oysa bu standart söz konusu giderleri, araştırma ve geliştirme gideri saymamaktadır¹⁴⁹.

Standarda göre araştırma geliştirme maliyetlerinin itfa edilmesi, söz konusu maddi olmayan duran varlığın sınırlı ekonomik ömrünün olmasına veya belirsiz ekonomik ömre sahip olmasına göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle bu standarda göre maddi olmayan duran varlıklar, kullanım ömürlerine göre “sınırlı ekonomik ömürlü” ve “belirsiz ekonomik ömürlü” maddi olmayan duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır¹⁵⁰. Belirli bir ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfası, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır. Belirsiz ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için ise, ekonomik ömür belirlenememesinden dolayı bir itfa söz konusu değildir.

Standarda göre araştırma geliştirme maliyetlerinin itfa yöntemi ise, belirli ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için işletme, eşit oranlı, azalan

¹⁴⁸ Yener Koçak, *Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 29.

¹⁴⁹ Ebru Şengül, “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esasları ve Uygulamaları” Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

¹⁵⁰ Saban, Genç, a.g.m., s. 128.

bakiyeler ve üretim miktarı itfa yöntemleri içerisinde kendi tüketim şekline göre en güvenilir yöntemi seçmelidir.

Araştırma ve geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak, VUK'da maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve hangi sürelerde itfa edileceklerini belirten hükümlere baktığımızda bu maliyetlerin yer almadığını görmekteyiz. Ancak 1994 yılında uygulanmaya başlanan Tekdüzen Hesap Planı'nda aktifleştirilen araştırma geliştirme maliyetlerinin, maddi olmayan duran varlık olarak 5 yıl içerisinde itfa edilecekleri belirtilmiştir. Bu maliyetlerin hangi esaslara göre aktifleştirileceği konusu ise hiç açıklanmamış veya hiç bir yasal dayanak olmaksızın bazı koşullara bağlanmıştır¹⁵¹.

Örnek 2: Kent A.Ş. Mayıs 2006 tarihi itibarıyla yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlıyor. Makinenin tasarımı için araştırma safhasında Ar-Ge departmanında 25.000 YTL harcanmıştır. 2007 yılında makinenin tüm fizibilitesi tamamlanmıştır. 2007 yılında Ar-Ge personel ücretleri 5.000 YTL ve makinenin patentini alabilmek için yasal ücret 7.500 YTL olarak gerçekleşmiştir¹⁵².

2006 yılında yapılan Ar-Ge harcamaları, henüz bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmadığından ve ileride işletmeye ekonomik bir fayda sağlayıp sağlayamayacağı kesin olarak tespit edilemeyeceğinden aktifleştirilemeyecek ve dolayısıyla gider olarak yazılacaktır.

Makinenin fizibilitesi tamamlandıktan sonra, işletmede bir maddi olmayan duran varlık yaratılmış olacaktır ve işletme bu maddi olmayan duran varlıkla ilgili hak kazanmıştır. Dolayısıyla bu noktadan sonra yapılan Ar-Ge harcamaları işletme tarafından aktifleştirilebilecektir. Ancak daha önce gider olarak yazılan harcamalar bu standardın 71. maddesi uyarınca aktifleştirmeye tabi tutulamayacaktır. 2006 yılında gerçekleşen Ar-Ge harcamalarına ilişkin dönem içi muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

¹⁵¹ Feriştah Sönmez, "15 Nolu Muhasebe Standardı- Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri" *Vergi Dünyası Dergisi*, 2003, C. 22, S. 264, s. 191.

¹⁵² Yardımcıoğlu, vd., a.g.m., s. 49.

.../.../2006		
750. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ 100. KASA Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi	25.000	25.000
31.12.2006		
630. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ 751. AR-GE GİDERLERİ YANSITMA Ar-Ge harcamalarını gelir tablosu hesabına yansıtılması	25.000	25.000

2006 yılında yapılan bu kayıtlarda mevcut uygulamalarımız ve söz konusu standart uygulaması arasında bir fark yoktur. Ancak 2007 yılında mevcut uygulamalarımıza göre gider olarak kaydedilen geliştirme safhası harcamaları söz konusu standart hükümlerine göre aktifleştirilerek bilançoya aktarılmaktadır.

Mevcut uygulamalarımıza göre kayıtlar şu şekildedir;

31.12.2007		
750. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ 100. KASA Geliştirme safhasında yapılan harcamaların kaydı	12.500	12.500

Standart hükümlerine göre ise kayıtlar şu şekilde olacaktır;

31.12.2007		
263. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ 100. KASA Geliştirme safhasında yapılan harcamaların kaydı	12.500	12.500

Ancak burada mevcut uygulamalarımız ile standart hükümleri arasında ortaya çıkan farklılıktan kaynaklanan bir vergi etkisi de söz konusudur. Mevcut uygulamalarımıza göre gider yazılan geliştirme safhası harcamaları standarda göre bilançoya alınarak aktifleştirilmiştir. Olası kar, Ar-Ge giderin azaltılması yoluyla

12.500 TL artırılmıştır. Bu durum vergi matrahından indirimi de beraberinde getirmiştir. (Vergi Etkisi; $12.500 * \% 20 = 2.500$ TL).

31.12.2007			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER		12.500	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞKL.			12.500
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2007			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		2.500	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKML.			2.500
Farkın vergi etkisi			

1.5.3.3. Bilgisayar Programları

Bir yazılım geliştirilirken Ar-Ge faaliyetlerinin bir parçası şeklinde ortaya çıkan ve o yazılıma yönelik olan kavramları formüle etme, alternatifleri değerlendirme gibi projenin başlangıç aşamalarındaki faaliyetler Ar-Ge faaliyetlerine benzerdir ve bu faaliyetler için yapılan giderler doğrudan gider yazılmalıdır. Ancak, yazılım bir kere, geliştirilme aşamasında ise (kodlama/programlama ya da bilgisayar donanımına (hardware) yükleme aşaması gibi) onun gelecekte kullanımı söz konusu olacak ve giderlerinin de aktifleştirilmesi gerekecektir. Bazı onarımlara/düzeltilmelere yönelik sonradan meydana gelen giderler ise oluştuğunda gider yazılacaktır¹⁵³.

Eğer işletmede kullanım amacıyla bir bilgisayar yazılımı satın alınıyorsa, satın alınan yazılım satın alma bedelinin yanı sıra ilave maliyetleriyle birlikte gayri maddi iktisadi kıymet olarak aktifleştirilir. İşletmede kullanım amacı değil de satmak amacıyla bir yazılım satın alınıyorsa, diğer emtialarda olduğu gibi stoklarda ve stok maliyetleriyle izlenmesi gerekir. Eğer yazılım, donanım (hardware) içinde yer alan bir işletim sistemi şeklindeyse, donanımın maliyetine dahil edilmelidir. Demirbaş olarak aktifleştirilen bilgisayar donanımları da amortisman yoluyla gider yazılacaktır¹⁵⁴.

¹⁵³ Akın Akbulut, "Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

¹⁵⁴ Akbulut, a.g.m., Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

2.5.3.4. Reklam Harcamaları

Reklam ya bir ürünün veya firmanın tanıtılması ya da bir firmanın imajının korunması için değişik yöntemlerle yerine getirilen bir faaliyettir. Firma tarafından bizzat organize edilebileceği gibi bu sektörde yer alan değişik firmaların hizmetlerinden yararlanılabilir. Dolayısıyla maliyeti çoğu kez güvenilir bir şekilde tespit edilebilir. Ancak aktife alma koşullarından çoğunu taşımazlar. Ayrıca ileride sağlayacağı fayda da belirsizdir, ölçülemez, bu özellikleri nedeniyle aktife alınmaları kabul görmez¹⁵⁵.

2.5.3.5. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Bu harcamalar da aktife alma koşullarının çoğunu taşımazlar. Harcamalar sonucunda işletmenin eline somut bir varlık geçmemekte, bunlar başka bir varlığın üretilmesinde veya iktisabında kullanılamamaktadır. Herhangi bir satış ve böylece işletmeye nakit sağlama özelliği bulunmamaktadır. Yapılan harcamaların, reklam harcamalarından farklı bir özelliği bulunmamaktadır. Yapılan harcamalardan ne ölçüde fayda sağlanacağı da bilinmemektedir. Bu nedenle aktife alma özelliklerinin olmadığı kabul edilir ve aktifleştirilmezler¹⁵⁶.

2.5.3.6. Eğitim Harcamaları

İşletmeler dönemselsel olarak veya bütçenin uygun olduğu dönemlerde personelini genel eğitimlere almakta, onların işletmede daha yararlı hale getirilmelerine çalışılmaktadır. Böylece eğitim harcamaları doğmaktadır. Yine bazı işletmeler bazı öğrencilere burs vermekte veya onların yurt dışında okumalarını finanse etmektedirler. Bu finansman karşılığında da bu öğrencilerin belli bir süre işletmede çalışacaklarına ilişkin taahhütname almaktadırlar. Sonuçta maliyet güvenilir bir şekilde ölçülmüş olsa dahi diğer aktife alma koşullarını taşımamaktadır. Çünkü personelin işletmede ne sürede çalışacağı, çalışıp çalışmayacağı belirsizdir. Taahhütname alınmış olsa dahi çalışma

¹⁵⁵ Örtten, vd., a.g.e., s. 597.

¹⁵⁶ Örtten, vd., a.g.e., s. 597.

hakkı şahsa sıkı sıkıya bağlı mutlak haklardan olduğu, kişilerin zorla çalıştırılmayacağı için bir garantisi yoktur¹⁵⁷.

2.5.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletme İçinde Oluşturulması

Maddi olmayan duran varlıklar işletmece yaratıldığı takdirde bilançoda genellikle gösterilmez. Bunun nedeni, bu tür yaratılan değerlerin değerlendirilmesinin olanaksızlığıdır. Örneğin, yılların verdiği tecrübe ve iyi hizmet nedeniyle bir işletmenin sağladığı ticari itibarın (şerefiye) değerlendirilmesi son derece güç ve sübjektiftir. Başka bir açıdan bakıldığında, yaratılan bu değer işletmece satın alındığında satın alan işletme açısından bir maliyet söz konusu olur. Çünkü bir bedel ödenmiştir¹⁵⁸. Ancak bu değer işletme tarafından yaratıldığında bunun için katlanılan maliyetin ölçülme imkanı bulunmamaktadır.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir¹⁵⁹:

- ✓ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- ✓ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,
- ✓ Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
- ✓ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

¹⁵⁷ Örtün, vd., a.g.e., s. 598.

¹⁵⁸ Feriştah Sönmez, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)” *Diyalog Dergisi*, 2004, C. 19, S. 191, s. 124.

¹⁵⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 228.

Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir¹⁶⁰:

- ✓ Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
- ✓ Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları,
- ✓ Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

2.5.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Devlet Teşviki ve Takas Yoluyla Edinimi

Bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir¹⁶¹.

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti,

(a) Takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya

(b) Elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

¹⁶⁰ Gençoğlu, a.g.e., s. 229.

¹⁶¹ TMS 38, Madde 44.

İşletme, vazgeçmiş olduğu varlığı derhal finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakamıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir¹⁶².

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer;

(a) Mantıklı gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması,

(b) Muhtelif tahminlerin gerçekleştirilebilirliği makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi durumlarında güvenilir bir şekilde ölçülebilir.

Bir işletmenin, alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır¹⁶³.

2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

Standartta işletmeler için iki alternatif değerlendirme yöntemi belirlenmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede, maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemlerinden birisi kullanılmalıdır.

2.6.1. Maliyet Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir¹⁶⁴.

¹⁶² Kesgin, a.g.e., s. 151.

¹⁶³ Kesgin, a.g.e., s. 152.

¹⁶⁴ TMS 38, Madde 74.

2.6.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır¹⁶⁵.

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirme yapılabilmesi için maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasaının olması ve fiyatının pazardan elde edilebilir olması gerekmektedir. Eğer böyle aktif bir pazarda değeri bulunamıyorsa varlık maliyet bedeli ile değerlendirilir¹⁶⁶.

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir¹⁶⁷. Maddi duran varlık yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmiş ise aynı grupta yer alan tüm maddi olmayan duran varlıklar da yenide değerlemeye tabi tutulur.

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya¹⁶⁸:

- ✓ İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir; ya da
- ✓ İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

¹⁶⁵ Gençoğlu, a.g.e., s. 233.

¹⁶⁶ Örtün, vd., a.g.e., s. 600.

¹⁶⁷ TMS 38, Madde 79.

¹⁶⁸ Gençoğlu, a.g.e., s. 233.

Yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilen maddi olmayan duran varlığın değerlendirme sonuçları gelir tablosu ile değil, bilançoda öz sermaye içinde Yeniden Değerleme Fonu'na alınır. Eğer bilançoda maddi olmayan duran varlıkların değeri yükseltirse birikmiş amortismanları da düzeltilir. Eğer daha sonra değer azalmaları nedeniyle Varlıklarda Değer Azalışı (TMS-36) standardına uygun şekilde değer düzeltimi yapılacaksa, önce fondan karşılanır, daha sonra dönemin gelir tablosuna alınır¹⁶⁹.

Örnek 3: İşletme daha önceki yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan patent hakları ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir¹⁷⁰:

Maliyet Değeri	20.000
Birikmiş Amortisman	6.000
Yeniden Değerleme Artış Fonu	5.000
Gerçeğe Uygun Değer	7.000

Maddi olmayan varlığın defter değeri 14.000 TL iken, gerçeğe uygun değeri 7.000 TL'dir. Maddi olmayan varlığın değerinde 7.000 TL'lik bir azalma söz konusudur ve varlığın defter değerinin de bu tutara indirilmesi gerekmektedir. Ancak indirim öncelikle, daha önceden varlığın değerinde meydana gelen artış sonucu oluşan değer artış fonundan karşılanır. Kalan tutar varlığın defter değerinden indirilir.

...../...../.....		
52X. MAD. OLM. DUR. VARL. YEND. DER. DEĞ. ART.	5.000	
654. KARŞILIK GİDERLERİ	2.000	
260. HAKLAR		7.000
Değer düşüklüğünün kayıtlara alınması		

2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Kalıntı Değer

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde maddi olmayan varlığın yararlı ömrü dikkate alınmaktadır. Yararlı ömür ise maddi olmayan varlığın

¹⁶⁹ Örtten, vd., a.g.e., s. 600.

¹⁷⁰ Gençoğlu, a.g.e., s. 235.

ömrünün sınırlı mı, sınırsız mı olduğunun belirlenmesine bağlıdır. Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olması durumunda varlık itfaya tabi tutulmaz. “Sınırsız ömür” terimi ile kastedilen varlığın sonsuz ömrünün olduğu değil, maddi olmayan varlığın ömrünün belirlenememesidir. Maddi olmayan duran varlıktan gelecekte bir nakit girişi elde edilmesi öngörülüyor ise bu varlık sınırlı ömre sahip bir maddi olmayan varlıktır ve bu varlıktan gelecekte elde edilmesi düşünülen nakit girişlerinin süresi, maddi olmayan varlığın itfası için gerekli olan süredir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır¹⁷¹:

- ✓ Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- ✓ Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- ✓ Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- ✓ Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- ✓ Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- ✓ Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- ✓ Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- ✓ Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir¹⁷²:

- ✓ Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmesi durumunda,

¹⁷¹ TMS 38, Madde 90.

¹⁷² Kesgin, a.g.e., s. 166.

- ✓ Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ya da böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olmasının muhtemel olması durumunda.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra elde edilen tutardır. Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir.

2.8. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Süresi ve Yöntemi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir¹⁷³.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır¹⁷⁴. Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların sınırsız kabul edilen ömürleri her yılın sonunda gözden geçirilerek yararlı ömründe bir değişme olup olmadığı kontrol edilmelidir. Eğer sınırsız ömre sahip bir

¹⁷³ TMS 38, Madde 97.

¹⁷⁴ Gençoğlu, a.g.e., s. 245.

maddi olmayan duran varlığın ömrü sınırsızdan sınırlıya dönüşmüş ise varlığın yararlı ömrü TMS-8 Muhasebe Politikaları ve Tahminlerinde Değişiklikler Standardı çerçevesinde değiştirilir.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ile VUK'nun Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına yönelik düzenlemelerin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	TMS-38	VUK
İtfa Yöntemi	✓ Normal (Doğrusal) ✓ Azalan Bakiyeler ✓ Üretim Birimini Esas Alan İtfa yöntemi	✓ Normal (Doğrusal)
İtfa Süresi	Faydalı Ömür (Belirli faydalı ömre sahip olan varlıklarda)	Faydalı Ömür (Kira süresi belli olan özel maliyetler hariç)
Kalıntı Değer	Var	Yok
İtfa Edilmeyecek Varlıklar	Belirsiz faydalı ömre sahip varlıklar (Örneğin; şerefiye)	Sayılan tüm maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabidir.

Kaynak: Akgül, Ataman, Başak, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların IAS-38 İle IFRS-3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, Ocak Dönemi, S. 25, s. 44.

2.9. Şerefiye

Vergi Usul Kanunu'nda “peştemallık” olarak geçen *şerefiye*, *işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki fark* tanımlanmıştır.

Şerefiye, *satın alınan firmanın maliyet değerinin, varlıklarını ve yükümlülüklerini aşan kısmıdır. Yani borsada işlem gören bir firmanın şerefiyesi, şirketin hisselerinin toplam piyasa değeri ile şirketin net defter değeri arasındaki*

*farktır*¹⁷⁵. Şerefiye ayrıca *şirket birleşmeleri ya da şirket satın almaları sırasında, satın alan işletmenin, edinilen tarafın net varlık kalemlerinin toplamı üzerinde ödemeye hazır olduğu tutar*¹⁷⁶ şeklinde de tanımlanmaktadır.

TFRS-3 Şirket Birleşmeleri Standardı'nda ise şerefiye, *tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda* olarak tanımlanmıştır.

Tanımlardan da çıkarılacağı üzere şerefiye, şirket alımlarında söz konusu şirket için ödenmesi muhtemel tutar ile şirketin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Yani devranılan şirketin varlıklarının ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri ile devralan şirketin katlandığı maliyet arasındaki farktır.

Şerefiyenin en önemli özelliği, diğer varlık kalemlerine bağlı olarak ortaya çıkması, dolayısıyla tek başına alınıp satılmasının mümkün olmayışıdır. Bu özelliği ile şerefiye, devralınan şirketin tamamı ile ilişkilendirilebileceği gibi belirli bir ünitesine de bağlanabilir¹⁷⁷.

2.9.1. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi

Satın alma nedeniyle bedeli ödenerek edinilen şerefiye pozitif ve negatif olarak ikiye ayrılmaktadır. Edinilen işletmenin alış fiyatı net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden fazla ise bu fark pozitif şerefiye olarak tanımlanmaktadır. Ters durumda; yani satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden az olması durumunda ise negatif şerefiye doğar¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Ganite Kurt, “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2003, C. 5, S. 1, s. 92.

¹⁷⁶ Handan, E. Göğüş Sümer, Murat Yolsal, “Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C. 8, S. 3, s. 36.

¹⁷⁷ Orhan Akışık, “Bir Maddi Olmayan Varlık Kalemi: Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2003, Mayıs Dönemi, S. 9, s. 87.

¹⁷⁸ Göğüş, Yolsal, a.g.m., s. 37.

Mevcut uygulamalarımıza göre şerefiye maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer almakta iken, uluslararası muhasebe standartlarına göre şerefiye maddi olmayan duran varlıkların bir unsuru olarak görülmemiştir. Bunun nedeni ise şerefiyenin, yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklanan maddi olmayan duran varlık kriterlerini sağlamamasıdır.

Şerefiye iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi işletme bünyesinde oluşturulan şerefiye ki bu şerefiyenin kayıt altına alınması mümkün değildir. İkincisi ise şirket birleşmeleri veya şirket alımları sırasında karşımıza çıkmaktadır ve bu şerefiyenin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulamalarımızla uluslararası muhasebe standartları arasında söz konusu uygulama arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Aşağıdaki tabloda şerefiye çeşitleri ve bunların finansal tablolara yansımaları daha açık bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 3: Şerefiye Çeşitleri ve Bunların Mali Tablolara Yansımaları

	Edinme Şekli ve Mali Tablolara Yansımaları	
DEĞER	İşletme Bünyesinde Geliştirme	Bedelini Ödeyerek Edinme
Pozitif = Alış Fiyatı > Edinilen İşletmenin Net Varlıkları	Şirket Bünyesinde Geliştirilen Pozitif Şerefiye Mali Tablolara Alınmaz.	Bedeli Ödenerek Edinilen Pozitif Şerefiye Bilançoda Varlık Olarak Aktifleştirilir.
Negatif = Alış Fiyatı < Edinilen İşletmenin Net Varlıkları	Şirket Bünyesinde Geliştirilen Negatif Şerefiye Mali Tablolara Alınmaz.	Bedeli Ödenerek Edinilen Negatif Şerefiye Gelir Tablosuna Gelir Olarak Kaydedilir.

Kaynak: Ayçiçek, Fahri, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 111.

Örnek 4: 01.01.2001 tarihinde Borsa A.Ş.'nin % 60 hissesini Kota A.Ş. 1.600 TL'ye satın almıştır. Borsa A.Ş.'nin sermayesi 2.000 TL ve özkaynak sınıfı ise aşağıdaki gibidir¹⁷⁹:

Sermaye	2.000
Sermaye Yedekleri	5.300
Kar Yedekleri	300

¹⁷⁹ Erdoğan, Murat, "İşletme Birleşmelerinde Şerefiye", *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 2005, C. 5, S. 14, s. 53.

Dönem Net Karı	2.400
Toplam	10.000

Şerefiye aşağıdaki gibi hesaplanır:

			Borsa A.Ş.'nin Payı (% 60)	Azınlık Payı (% 40)
Borsa A.Ş.'nin Sermayesi	2.000	% 60	1.200	800
Borsa A.Ş.'nin Sermaye Yedekleri (Net)	5.300	% 60	3.180	2.120
Borsa A.Ş.'nin Kar Yedekleri	300	% 60	180	120
Borsa A.Ş.'nin Dönem Net Karı	2.400	% 60	1.440	960
Toplam	10.000		6.000	4.000
Kota A.Ş Tarafından Ödenen			(1.600)	
Negatif Şerefiye			4.400	

Borsa A.Ş.'nin hisselerinin alınması ve Şerefiyenin kayıtlara alınması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

01.01.2001		
245. BAĞLI ORTAKLIKLAR HESABI	1.600	
100. KASA		1.600
Borsa A.Ş.'nin % 60 hissesinin satın alınması		
31.12.2001		
245. BAĞLI ORTAKLIKLAR HESABI	4.400	
649. DIĞ. OLAĞAN GELİR VE KARLAR		4.400
Negatif şerefiyenin muhasebeleştirilmesi		

2.9.2. Şerefiyenin İtfası

Mevcut uygulamalarımızda şerefiye aktifleştirildikten sonra 5 yıl içinde itfa edilerek kapatılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarına göre ise şerefiye itfaya tabi değildir. Birleşme veya satın alma durumunda aktifleştirilen şerefiye her yıl TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

Yapılan değer düşüklüğü testi sonucu işletmenin gelecekte gelirlerinde bir azalma bekleniyor ise şerefiyede değer azalma karşılığı veya zararı yazılır. Böylece şerefiyenin itfası değil, bilançoda rayiç değeri ile muhafazası sağlanır. Bu şekilde hesaplanan şerEFIYE için ertelenmiş vergi alacağı da hesaplanmaz¹⁸⁰.

2.9.3. ŞerEFIYEDe Değer Düşüklüğü

Prensip olarak bir varlık, kullanımından veya satışından elde edilecek geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir tutarla finansal tablolara taşınamaz. ŞerEFIYE, diğer varlıklardan ya da varlık gruplarından bağımsız olarak nakit akımları üretemez ve bu nedenle tek başına bir varlık olarak şerEFIYENİN geri kazanılabilir tutarı belirlenemez. Bunun sonucunda eğer şerEFIYENİN değer düşüklüğüne uğrayacağına ilişkin bir gösterge varsa, geri kazanılabilir tutar, şerEFIYENİN ait olduğu nakit üreten birim için belirlenir. Bu tutar sonradan, nakit üreten birimin kayıtlı değeri ile karşılaştırılır ve “nakit üreten birim için değer düşüklüğü” esaslarına uygun olarak tüm değer düşüklüğü mali tablolara yansıtılır¹⁸¹.

Standarda göre, normal olarak her bir varlığın tek tek kullanım değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tek başına bir varlığın kullanım değerinin hesaplanmadığı durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratma biriminin, bir başka ifadeyle varlığın da içinde bulunduğu varlık grubunun kullanım değerinin hesaplanması gerekir. Değer azalışının olup olmadığının belirlenmesinde, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değeri, defter değeri ile karşılaştırılır. Bir nakit yaratma biriminin geri kazanılabilir değeri, nakit yaratma biriminin gerçeğe uygun değeri (nakit yaratma biriminin alım-satım değerinden elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki değeri) ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak belirlenir¹⁸².

ŞerEFIYENİN bağlı bulunduğu nakit üreten birimde değer düşüklüğü söz konusu ise, birimin değer düşüklüğü ilk olarak birimin şerEFIYESİNDEN mahsup edilmek suretiyle muhasebeleştirilir ve gelir tablosuna şerEFIYEDEN kaynaklanan değer düşüklüğü zararı gider olarak kaydedilir. İlgili nakit üreten birimin şerEFIYESİ TÜKENMESİNE RAĞMEN,

¹⁸⁰ Örtten, vd., a.g.e., s. 599.

¹⁸¹ Ayçiçek, a.g.e., s. 113.

¹⁸² Otlu, Çukacı, a.g.m., s. 122.

birimdeki deęer dūřuklūęu sıfırlanamamıř ise bu durumda deęer dūřuklūęu birimin varlık kalemlerinden karřılanır. řerefiye harię dięer varlık kalemlerinde ve nakit üreten birimlerde, deęer dūřuklūęunden sonraki dönemlerde ortaya çıkan deęer artıřları ise gelir tablosuna gelir olarak kaydedilir¹⁸³.

Örnek 5: 2003 yılı sonunda, A Anonim şirketi, B Anonim şirketi'nin tamamını 200.000 TL'ye satın almıştır. B şirketinin tanımlanabilir varlıklarının net değeri 160.000 TL olup şerefiye 40.000 TL'dir. B şirketi, bir ihracat şirketi olan C şirketinin ihraç ettiği ürünlerinin ana parçasını oluşturan bir malzeme üretilip C şirketine satmaktadır. 2005 yılı içerisinde, C şirketi, üretmekte olduğu ürünlerin ihracat tutarını önemli ölçüde kıstlayan, bir ithalat kotasıyla karşı karşıya kalmıştır. Bu durumun B şirketinin üretimini tahmin edilebilir gelecek için % 45 oranında azaltmasına neden olacağı tahmin edilmektedir. Bu durumun B şirketine olumsuz etkisi nedeniyle, A şirketi, sahip olduğu B şirketini 2005 yılı sonu itibariyle değer dūřuklūęüne karşı test etmek istemektedir¹⁸⁴.

Ön Bilgiler:

- ✓ B şirketinin net varlıkları ile şerefiyenin ait olduğu nakit yaratma birimi, tek tek varlıklar bağımsız nakit akımı yaratamadığı için şirketin tümüdür.
- ✓ B şirketinin varlıklarını normal amortisman yöntemine göre değerlemede olup 2005 yılı sonu itibariyle varlıklarının birikmiş amortismanı 16.000 TL'dir.
- ✓ B şirketinin net satış fiyatı belirlenemediği için geri kazanılabilir değeri kullanım değeridir.
- ✓ B şirketinin 20 yıllık yararlı ömrü baz alınarak, % 15 iskonto oranına göre net nakit akımlarının bugünkü değeri (B şirketinin kullanım değeri) 106.000 TL olarak hesaplanmıştır.
- ✓ B şirketinin yararlı ömrü sonunda bir hurda değerinin olmayacağı kabul edilmektedir.

Nakit yaratan birim olan B şirketinin Net Defter Değeri'nin hesaplanması aşağıda tabloda verilmiştir;

¹⁸³ Göğüş, Yolsal, a.g.m., s. 43.

¹⁸⁴ Otlu, ukacı, a.g.m., s. 125.

2005 Yılı Sonu	Şerefiye	Varlıklar	Toplam
<i>Brüt Defter Değeri</i>	40.000	160.000	200.000
<i>Birikmiş Amortisman</i>		16.000	16.000
<i>Net Defter Değeri</i>	40.000	144.000	184.000

B şirketinin kullanım değeri 106.000 TL olarak verilmiş, net defter değeri ise 184.000 TL olarak bulunmuştur. Nakit yaratan birimin değer düşüklüğü ise (184.000-106.000) 78.000 TL olarak bulunur. Standart hükümlerince değer düşüklüğü öncelikler nakit üreten birimin şerefiyesinden karşılanmalı kalan değer ise nakit üreten birimi oluşturan varlıkların net defter değerlerine orantılı olarak dağıtılır.

Değer düşüklüğü zararının dağıtımını aşağıda tabloda verilmiştir;

2005 Yılı Sonu	Şerefiye	Varlıklar	Toplam
<i>Brüt Defter Değeri</i>	40.000	160.000	200.000
<i>Birikmiş Amortisman</i>		16.000	16.000
<i>Net Defter Değeri</i>	40.000	144.000	184.000
<i>Değer Düşüklüğü Zararı</i>	(40.000)	(38.000)	(78.000)
<i>Düzeltilmiş Defter Değeri</i>	0	106.000	106.000

TMS-36 standardı uyarınca, şerefiye için ayrılan değer düşüklüğü daha sonraki dönemde, şerefiyenin geri kazanılabilir değerinde meydana gelen artışlar nedeniyle değer düşüklüğünün iptalini gerektirmez. Şerefiyenin geri kazanılabilir değerinde meydana gelen böylesi bir artışın, işletme içi yaratılan şerefiyedeki artıştan kaynaklandığı düşüncesi hakimdir. Daha öncede değinildiği gibi işletme içi yaratılan şerefiye standart uyarınca muhasebeleştirilmez.

2.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile yıllık olarak ve maddi olmayan duran

varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğu zamanda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder¹⁸⁵.

TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir¹⁸⁶. Maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri TMS-36 standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir.

2.11. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılması

Maddi olmayan varlıklar satıldıklarında, finansal kiralamaya konu edildiklerinde veya kullanıldığında herhangi bir fayda sağlanmayacağı anlaşıldığında mali tablolardan çıkarılırlar. Satışları da hasılat şeklinde muhasebeleştirilmez. Aktif değerlerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net defter değeri ile satıştan elde edilen hasılat arasındaki fark kar veya zarar olarak yazılır. Elden çıkarma, vade satış şeklinde gerçekleşiyor ise vade farkı hasılat olarak değil, faiz geliri olarak tahakkuklarına uygun dönemlerin faiz gelirlerine ilave edilirler¹⁸⁷. Mevcut uygulamamızda maddi olmayan duran varlıklar yalnızca satılmaları halinde bilanço dışı bırakılmaktadırlar.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın, kullanımdan çıkarılması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz¹⁸⁸.

Örnek 6: İşletme elinde bulundurduğu bir bilgisayar yazılımını 2005 yılında satmayı düşünmektedir. Bilgisayar yazılımının defter değeri 22.000 TL, yeniden değerlendirme fonu

¹⁸⁵ TMS 38, Madde 108.

¹⁸⁶ Kesgin, a.g.e., s. 168.

¹⁸⁷ Örtten, vd., a.g.e., s. 601.

¹⁸⁸ Kesgin, a.g.e., s. 170.

3.500 TL ve birikmiş itfa tutarının ise 17.000 TL'dir. İşletme elindeki bilgisayar yazılımını 2.500 TL'ye satmak üzere başka bir firmayla anlaşmıştır.

Maddi olmayan duran varlığın satışı ile ilgili kayıtlar aşağıdaki gibidir:

01.01.2001			
100.KASA	2.950		
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	17.000		
659. DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZAR.	2.500		
260. HAKLAR		22.000	
391. HESAPLANAN KDV		450	
Maddi olmayan duran varlığın satışı			
31.12.2001			
52X.MAD. OLM. DUR. VARL. YEND. DER. DEĞ. ART.	3.500		
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		3.500	
Yeniden değerlendirme fonunu geçmiş yıl karlarına alınması			

3. TMS-36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı 18.03.2006 tarihinde 26112 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu standart da Uluslararası Muhasebe Standartları'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla yürürlüğe girdiği tarihten itibaren birkaç kez güncellemeye tabi tutulmuştur.

3.1. Amaç

Bu standardın amacı; 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 kazanılabilir tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekir. Standart ayrıca, değer düşüklüğü zararının ne zaman iptal etmesi gerektiği ile ilgili kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler¹⁸⁹.

3.2. Kapsam

Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır¹⁹⁰:

- ✓ Stoklar,
- ✓ İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar,
- ✓ Ertelenmiş vergi varlıkları,
- ✓ Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
- ✓ TMS-39 Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,
- ✓ Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller,

¹⁸⁹ TMS-36, Madde 1.

¹⁹⁰ TMS-36, Madde 2.

- ✓ Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- ✓ Ertelenen edinme maliyetleri ve "TFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar,
- ✓ "TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar.

Bu standarda göre değer düşüklüğüne uğrayabilecek varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁹¹:

- ✓ Araziler,
- ✓ Binalar,
- ✓ Makine ve Ekipmanlar,
- ✓ Maliyet Değeri ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- ✓ Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- ✓ Şerefiye,
- ✓ Şubeler ve Ortaklıklardaki Yatırımlar,
- ✓ TMS-16 ve TMS-38'e Göre Yeniden Değerlenmiş Tutarlar Üzerinden İzlenen Varlıklar.

3.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Bu standartta yer alan tanımlar aşağıda yer verilmiştir¹⁹²:

Aktif Piyasa: Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır.

- ✓ Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir,

¹⁹¹ Mehmet Zahit Özel, *Türk Mevzuatında Değerleme ve Türkiye Muhasebe Standardı TMS-36 İle Gelen Değişikliklerin İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s. 40.

¹⁹² Türkiye Muhasebe Standartları, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı (TMS 36), Madde 6.

- ✓ Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur,
- ✓ Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Nakit Yaratan Birim: Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

Şirket Varlıkları: Şerefiye hariç olmak üzere, hem bahse konu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.

Elden Çıkarma Maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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

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.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı yada benzeri üretim birimini ifade eder.

Kullanım Değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

3.4. Değer Düşüklüğüne Uğrayan Varlığın Belirlenmesi

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de muhasebe literatürü ve uygulama için yeni bir konudur. Mevcut mevzuat hükümlerinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili hiçbir düzenleme yoktur. VUK’nun 317. Maddesinde yer alan “olağanüstü amortisman” uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulama boyutu itibariyle ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Mevcut mevzuattaki olağanüstü amortisman uygulaması, duran varlığın olağanüstü nedenle (yangın, deprem, su basması vb.) aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanan bir amortisman türü olup, hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. TMS-36’da yer alan değer düşüklüğü ise, Maliye Bakanlığı’nın iznine tabi olmayıp, tamamen standardın belirlediği şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir¹⁹³.

Değer düşüklüğü, varlığın net defter değerinin, geri kazanılabilir tutarından yüksek olması durumunda ortaya çıkar. Varlığın geri kazanılabilir tutarı, net satış fiyatı (gerçeğe uygun değer) ile kullanım değerinden yüksek olanıdır¹⁹⁴. Buradaki amaç varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini önlemektir.

İşletmeler her hesap dönemi sonlarında elinde bulundurdukları varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek zorundadır. Eğer varlıklarda bir değer düşüklüğü söz konusu ise işletme varlığın defter değerini gerçeğe uygun değerine indirmelidir. İşletmeler için varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair bazı belirtiler söz konusudur. Bu belirtiler, işletme dışı bilgi kaynakları ve işletme içi bilgi kaynakları olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

¹⁹³ Uğur Kaya, Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2007, C. 16, S. 2, s. 351.

¹⁹⁴ M. Selçuk Uslu, “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yayınlanan 7 Sayılı Tebliğ’de Yer Alan Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardının Varlıkların Değer Kaybetmesi Başlığını Taşıyan 36 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardıyla Karşılaştırılması” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2004, C. 6, S. 3, s. 4.

3.4.1. İşletme Dışı Bilgi Kaynakları

Standarda göre işletme dışı bilgi kaynakları aşağıda verilmiştir¹⁹⁵:

- ✓ 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.

3.4.2. İşletme İçi Bilgi Kaynakları

Standarda göre işletme içi bilgi kaynakları ise şu şekildedir¹⁹⁶:

- ✓ Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin bir kanıtın bulunması,
- ✓ İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek önemli olumsuz değişikliklerin meydana gelmesi veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi,
- ✓ İşletme içi faaliyet raporlarında, bir varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların olması.

Yukarıda sayılan belirtilerin varlığı, varlığın geri kazanılabilir değerinin tespitini her zaman gerektirmeyebilir. Burada, önemlilik kavramının dikkate alınması gereklidir.

¹⁹⁵ Nergis Nevruz Dursun. Ganite Kurt, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2008, C.1, S.1, s. 96.

¹⁹⁶ Semra Bağcı, *Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 53.

Eğer önceki hesaplamalar, varlığın geri kazanılabilir değerinin defter değerinden önemli ölçüde üstünde olduğunu göstermişse, işletme bu farkı ortadan kaldıracak herhangi bir olay gerçekleşmediği takdirde varlığın geri kazanılabilir değerinin tekrar tahmin edilmesine ihtiyaç duymayabilir. Benzer şekilde, önceki analizler, varlığın geri kazanılabilir değerinin işletme içi ve işletme dışı belirtilerden biri veya birden fazlasına karşı duyarlı olmadığını göstermişse, varlığın geri kazanılabilir değerinin tekrar tahmin edilmesine gerek yoktur¹⁹⁷.

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır¹⁹⁸:

- ✓ Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmamak 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.

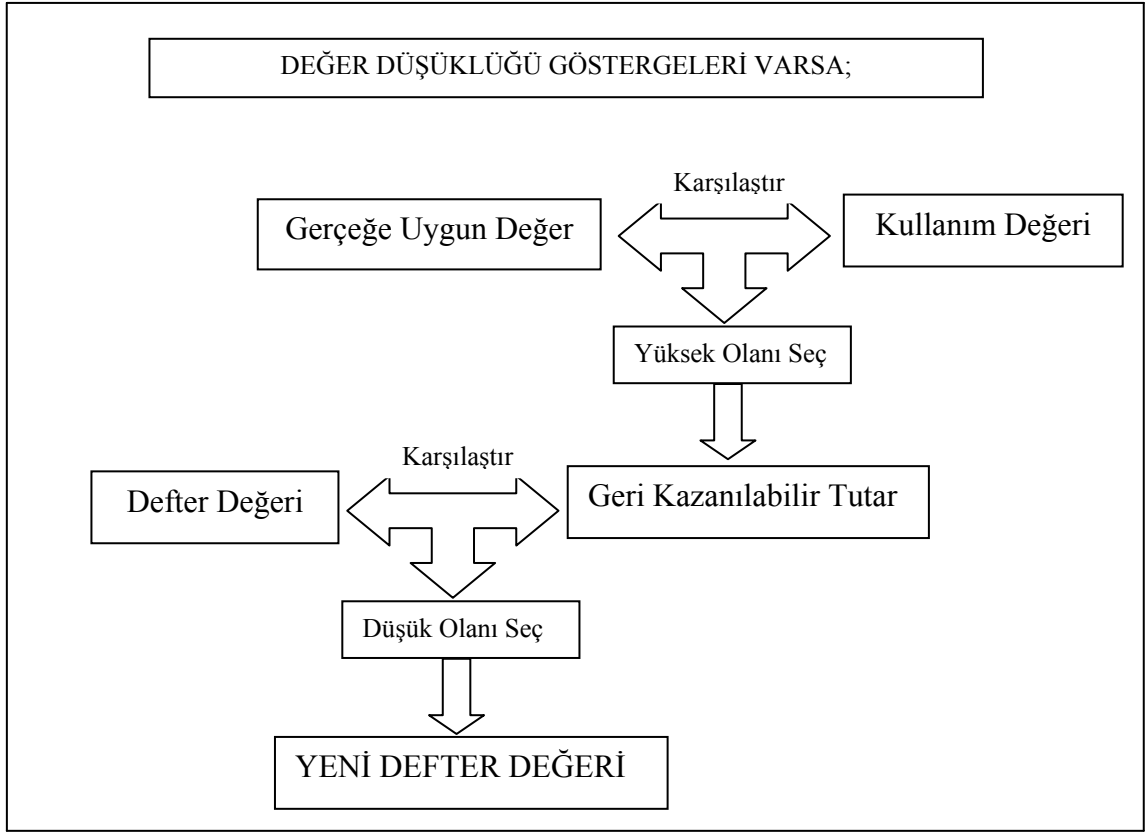
Değer düşüklüğünün belirlenmesine ya da değer düşüklüğü testine ilişkin süreç aşağıda verilen şekilde daha anlaşılır hale getirilmiştir¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Lexis, Nexis ve Ernst & Young *International GAAP 2005: Generally Accepted Accounting Practice under IFRS*, London, 2004, s.955.

¹⁹⁸ Gençoğlu, a.g.e., s. 249-250.

¹⁹⁹ Yıldız Akbulut. Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C. 8, S. 4, s. 93.

Şekil 2: Değer Düşüklüğü Testi



Örnek 1: A işletmesinin üç farklı varlığı ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu bilgiler ışığında işletmenin sahip olduğu varlıklarının değer düşüklüğü testi şu şekilde yapılacaktır.

Varlıklar	Net Defter Değeri	Net Satış Fiyatı	Kullanım Değeri	Geri Kazanılabilir Değer	Değer Düşüklüğü
Ticari Araç	13.000	12.500	9.750	12.500	500
Punch Makinesi	115.000	87.000	92.000	92.000	23.000
Haklar	22.500	22.500	18.750	22.500	0

Tablodan da görüleceği üzere ticari araç için 500 TL ve punch makinesi için 23.000 TL değer düşüklüğü söz konusudur. Ancak haklarda, geri kazanılabilir değer ile defter değeri arasında bir fark olmadığından değer düşüklüğü hesaplanmamıştır.

3.5. Varlıklarda Geri Kazanılabilir Değerin Belirlenmesi

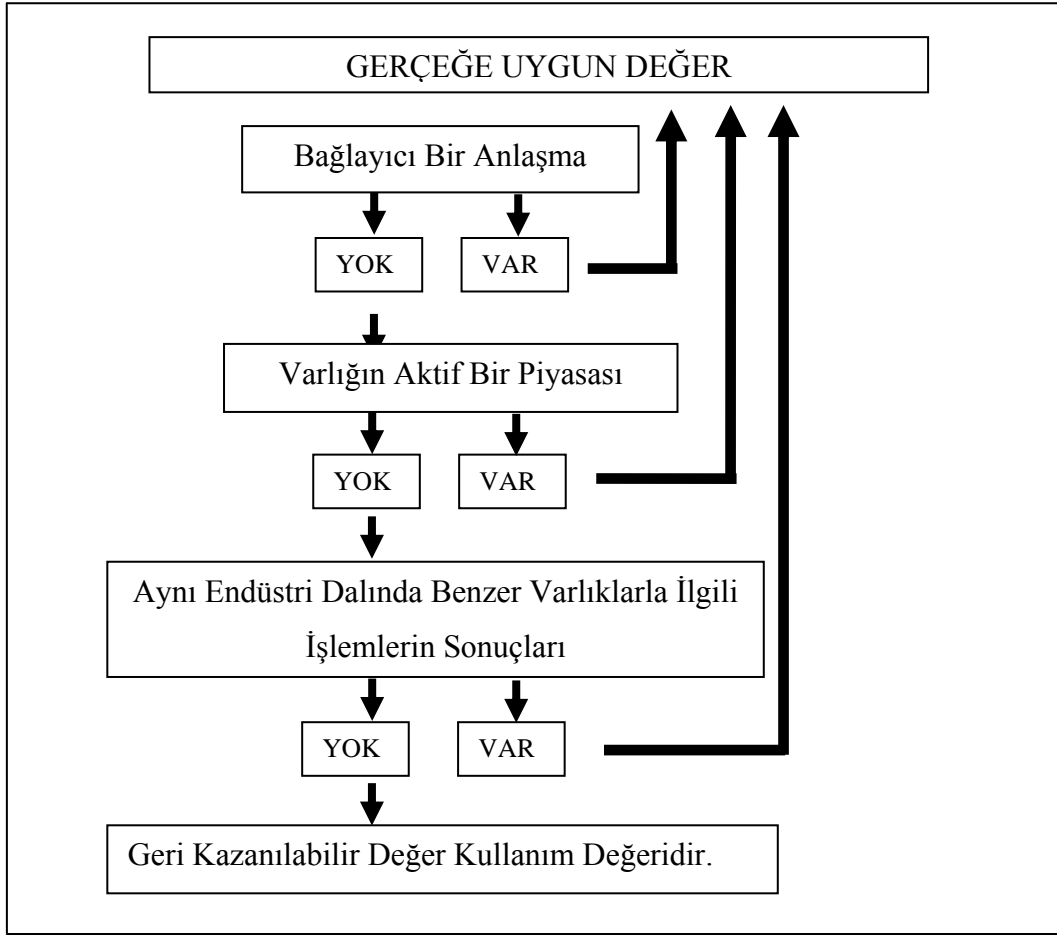
Geri kazanılabilir değer, varlığın veya nakit yaratan birimin net gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Gerçeğe uygun değer ise karşılıklı pazar ortamında bilgili ve istekli alıcı ve satıcının üzerinde anlaştığı tutardır. Kullanım değeri, varlıktan veya nakit yaratan birimden gelecekte elde edinilmesi düşünülen nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır. Burada önemli olan geri kazanılabilir değer bulunabilmesi için söz konusu iki değer de belirlenebilir olmasıdır. Ancak bazı durumlarda örneğin gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden herhangi birinin defter değerinden büyük olması durumunda değer düşüklüğü hesaplanmayacaktır.

Varlıkla ilgili bağlayıcı satış anlaşması var ise, varlığın gerçeğe uygun değeri anlaşma değeridir. Bağlayıcı bir anlaşma yok ise, varlığın aktif bir piyasası olup olmadığına bakılır. Varlığın aktif bir piyasası var ise gerçeğe uygun değeri, aktif piyasadaki satış fiyatıdır. Varlığın bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasası yoksa, gerçeğe uygun değer belirlenirken aynı endüstri kolunda benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonucu dikkate alınabilir. Varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hiçbir şekilde belirlenemiyorsa, varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir tutar olarak kabul edilmektedir²⁰⁰.

Aşağıdaki şekilde gerçeğe uygun değer belirlenme aşamaları anlatılmıştır.

²⁰⁰ Özgür Muhittin Esen. Ali Atilla Perek, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS-36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2009, C11, S. 3, s. 147.

Şekil 3: Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti



3.6. Kullanım Değeri

Yukarıda açıklandığı gibi kullanım değeri, bir varlık ya da nakit yaratan birimden gelecekte sağlanacak nakit akımlarının bugünkü değeridir. Kullanım değerinin belirlenmesinde iki önemli değişken rol oynamaktadır²⁰¹:

- ✓ Varlığın (veya nakit yaratan birimin) kullanım süresi boyunca sağlanacak nakit akımları (hem nakit girdileri, hem nakit çıktıları veya net nakit akımı),
- ✓ Bu nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesinde kullanılacak uygun iskonto oranı.

²⁰¹ Örtten, vd., a.g.e., s. 528.

3.6.1. Gelecekteki Nakit Akımlarının Tahmini

Bir işletme, kullanım değerini ölçerken aşağıdakileri göz önüne almalıdır²⁰²:

- ✓ Nakit akım tahminleri, yönetimin varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin en iyi tahminlerini temsil eden makul ve kanıtlanabilir varsayımlara dayanmalıdır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verilmelidir.
- ✓ Nakit akım tahminleri, yönetim tarafından onaylanmış en son finansal bütçelere dayanmalıdır. Bu tahminlere dayandırılan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğini kanıtlamıyorsa, azami beş yıllık bir dönemi kapsamalıdır.
- ✓ En güncel bütçelerin kapsadığı dönemlerin ötesinde nakit akım tahminleri, artan bir oranın kullanılması gerektiğini kanıtlamıyorsa, sonraki yıllara ilişkin sabit ya da azalan büyüme oranı kullanılarak bütçelere dayanan projeksiyonlardan çıkarım yapılması yoluyla tahmin edilmelidir. Bu büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğini doğrulamıyorsa, ürünlere, endüstrilere veya işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeye ya da ülkelere veya varlığın kullanıldığı piyasaya ilişkin uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşmamalıdır.

Gelecekteki nakit akış tahminleri, aşağıdakileri kapsar²⁰³:

- ✓ Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar,
- ✓ Varlığın kullanımı süresince nakit girişi yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar,
- ✓ Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında oluşacak nakit girişleri.

Söz konusu standardın 41. maddesi uyarınca, gelecekteki nakit çıkışı tahminleri, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde

²⁰² Gençoğlu, a.g.e., s. 251.

²⁰³ Nergis Nevruz Dursun, *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 55.

dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içermesi gerekmektedir.

Gelecekteki nakit akımları varlığın mevcut durumu için tahmin edilir. Gelecekteki nakit akımları ile ilgili tahminler, işletmenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılanma ve varlığın performansını artırma veya iyileştirmeden kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit giriş veya çıkışlarını içermez²⁰⁴.

Standardın 50. maddesinde, gelecekteki nakit akımlarına ilişkin tahminlerin, finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişlerini veya çıkışlarını ve gelir vergisi tahsilatlarını veya ödemelerini içermeyeceğinden söz edilmektedir.

Yabancı para cinsinden gelecekteki nakit akımları için, yabancı para cinsinden tahmin yapılır ve daha sonra o yabancı paraya uygun olan iskonto oranı kullanılarak şimdiki değere indirgenir²⁰⁵.

3.6.2. İskonto Oranı

İskonto oranı (oranları) vergi öncesi oran olmalı ve piyasada cari olan paranın zaman değerini ve varlığa özgü riskleri yansıtmalıdır. İskonto oranı gelecekteki nakit akımlarının tahminlerinde yararlanılan riskleri içermemelidir²⁰⁶.

Standardın 56. maddesinde, paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oranın; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akımlarıyla aynı düzeyde nakit akımları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançla aynı olacağından söz edilmektedir. Bu oran, benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden veya hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir. Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmede kullanılan iskonto oranı (oranları), gelecekteki nakit

²⁰⁴ Özel, a.g.e., s. 54.

²⁰⁵ Gençoğlu, a.g.e., s. 252.

²⁰⁶ Uslu, a.g.m., s. 9.

akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.

Örnek 2: Bir nakliye firması elinde bulundurduğu 2007 yılı sonu itibariyle net defter değeri 45.000 TL, kalan faydalı ömrü 6 yıl olan ve faydalı ömrü sonunda hurda değerinin olmayacağı düşünülen bir kamyon için, değer düşüklüğü testi yapmak istemektedir. Bu kamyonun faydalı ömrü sürecinde sağlanacak nakit girişleri ve nakit çıkışları aşağıda şekilde tahmin edilmiştir.

Yıllar	Nakit Girişleri	Nakit Çıkışları
2008	20.000	8.000
2009	19.000	11.000
2010	21.000	9.000
2011	24.500	13.500
2012	19.000	14.000
2013	18.000	13.000
Toplam	121.500	68.500

Yapılan piyasa araştırmalarına göre kamyonun tüm maliyetleri çıktıktan sonra net satış fiyatının ise 42.000 TL olduğu belirlenmiştir. Aşağıdaki tabloda kamyonun net nakit akımlarının bugünkü değeri hesaplanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucu iskonto oranının ise % 12 düzeyinde olduğu tahmin edilmiştir.

Yıllar	Net Nakit Akımları	Bugünkü Değer Faktörü ²⁰⁷	Net Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri
2008	12.000	0.88285	10.595
2009	8.000	0.79719	6.377
2010	12.000	0.71178	8.541
2011	11.000	0.63551	6.990
2012	5.000	0.56742	2.837
2013	5.000	0.50663	2.533
Toplam	53.000		37.837

²⁰⁷ Bugünkü Değer Faktörü Formülü = $\frac{1}{(1+r)^n}$

Tüm bu bilgiler ışığında geri kazanılabilir değer ve dolayısıyla varlığın değerinde meydana gelen değer düşüklüğü aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Varlığın Defter Değeri	Kullanım Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Geri Kazanılabilir Değer	Değer Düşüklüğü
45.000	37.837	42.000	42.000	3.000

Varlığın piyasadaki tüm masraflar çıkıldıktan sonra gerçeğe uygun değerinin 42.000 TL yerine 34.000 TL olduğu düşünülürse, varlığın geri kazanılabilir değeri 37.837 TL olacak ve dolayısıyla değer düşüklüğü (45.000-37.837) 7.163 TL olarak hesaplanacaktır.

3.7. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Net satış fiyatı ve kullanım değerinin belirlenmesi ve bu değerlerden büyük olanının varlığın veya nakit girişi sağlayan birimin defter değeri ile karşılaştırılmasının ve bir değer düşüklüğüne ilişkin bir işaretin kabul edilmesinin ardından, bunun finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Değer düşüklüğünün kaydedilmesi ile ilgili işleyiş, işletmenin TMS-16'da belirtilen benchmark yöntemi veya alternatif yöntemden hangisini benimsediğine bağlıdır.

Benchmark yönteminde varlıklar amorti edilmiş tarihi maliyetleri ile finansal tablolarda yer almakta ve hesaplanan değer düşüklükleri gelir tablolarında cari dönemin amortismanların içinde veya ayrı olarak bir gider olarak raporlanmaktadır. Alternatif yöntemde göre ise bir maddi varlık, finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilebilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer kaybının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir²⁰⁸.

TMS-36 madde 61'e göre, yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme

²⁰⁸ Özgür Çatıkkaş. Yıldırım Ercan Çalış, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *e-Yaklaşım*, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmektedir.

Bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge varsa, varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değilse, işletme varlığın ait olduğu nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarını belirlemelidir. Aşağıda yer alan hususlar mevcutsa, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmez²⁰⁹:

- ✓ Varlığın sürekli kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akımlarının ihmal edilebilir bir tutar olacağına yönelik tahmin bile yapılamadığı durumlarda, varlığın kullanım değeri net gerçeğe uygun değerine yakın bir şekilde ölçülemiyorsa,
- ✓ Sürekli kullanılan bir varlık, diğerlerinden önemli ölçüde bağımsız olarak nakit girişi üretmiyorsa.

Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak standartta sadece değer düşüklüğünün gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi gerektiğinden söz edilmekte ve ayrıntıya inilmemektedir. Bu çalışmada değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak, değer düşüklüğünün varlığın kayıtlı değerinden indirilmesi suretiyle kayıtlara alınması yolu olan alternatif yöntem tercih edilmiştir.

Örnek 3: Yukarıdaki örneğimize göre 2009 yılı sonu itibariyle, kamyonun defter değeri 45.000 TL, geri kazanılabilir değeri ise 42.000 TL ve dolayısıyla değer düşüklüğü 3.000 TL idi. Bu bilgiler doğrultusunda değer düşüklüğünün kayıtlara aşağıdaki şekilde alınması gerekmektedir.

31.12.2009		
654. KARŞILIK GİDERLERİ ²¹⁰		3.000
254.TAŞITLAR ²¹¹		3.000
Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi		

²⁰⁹ Gençoğlu, a.g.e., s. 254.

²¹⁰ 659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabının da kullanıldığı görülmektedir.

²¹¹ Tekdüzen hesap planında yer almayan ancak sonradan ilave edilmesi düşünülen 25X. Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı da kullanılabilirliği görülmektedir.

Mevcut uygulamalarımızda yer almayan değer düşüklüğünün vergi etkisi de söz konusudur. Vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıyan değer düşüklüğünün vergi etkisi $3.000 * 0,20 = 600$ TL'dir.

31.12.2009			
961. MATRAHA İLAVELER		3.000	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			3.000
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2009			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		600	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			600
Vergi etkisinin kaydı			

Standartta nakit üreten birim; bir varlık veya varlık grubundan önemli ölçüde bağımsız olarak, sürekli kullanımından nakit girişi sağlanan en küçük ayrıştırılabilir varlık grubu olarak tanımlanmaktadır. Bu varlık grubunun nakit yaratan varlık olarak kabul edilebilmesi için, o birimde üretilen malların satıldığı aktif bir pazarın olması da ayrı bir zorunluluktur. Çünkü aktif bir piyasada satıldığı sürece nakit üretebilir ve bundan hareketle kullanım değeri hesaplanabilir²¹².

Konuyla ilgili örnek standartta aşağıdaki şekilde verilmiştir²¹³.

“Bir otobüs şirketi, herhangi bir belediye ile yaptığı ve 5 ayrı hatta asgari miktarda hizmet verilmesini gerektiren bir sözleşme çerçevesinde hizmet sunmaktadır. Her bir hatta ayrılan varlıklar ve her bir hattan elde edilecek nakit akışları ayrı olarak tespit edilebilir. Hatlardan biri önemli ölçüde zarar etmektedir.

İşletmenin herhangi bir otobüs hattından vazgeçmesi olası olmadığından, diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız belirlenebilir nakit girişlerinin en düşüğü, söz konusu 5 ayrı hattın beraber yarattığı nakit girişleridir. Her bir hattın nakit yaratan birimi bir bütün olarak otobüs şirkettir.”

²¹² Örtten, vd., a.g.e., s. 534.

²¹³ Özel, a.g.e., s. 58.

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, kayıtlı değerinden düşükse, fark değer düşüklüğü olarak kayda alınır. Değer düşüklüğü birim varlıklarının kayıtlı değerini azaltmak amacıyla ilk olarak, varsa nakit üreten birime tahsis edilmiş şerefiyeye ve daha sonra birimdeki her bir varlığın birimdeki kayıtlı değerine dayanarak oransal olarak diğer varlıklara tahsis edilir. Değer düşüklüğünü tahsis ederken, varlığın kayıtlı değerindeki azaltma net satış fiyatı ve kullanım değerinin yüksek olanının altına inmemeli, ayrıca değer düşüklüğü sonrası değer sıfırdan büyük olmalıdır²¹⁴.

Örnek 4: A işletmesinin üç makineden oluşan bir tesisi mevcuttur. Bu üç makinenin beraber çalışması sonucu satılan ürün nakit girişi sağlamaktadır. Standart uyarınca değer düşüklüğü varlıklara oransal olarak dağıtılacaktır. Makinelerin kayıtlı değerine göre oranları aşağıda hesaplanmıştır.

Makine 1	40.000	% 50
Makine 2	30.000	% 38
Makine 3	10.000	% 12

Makinelerin tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki net satış fiyatları toplamı 67.000 TL'dir. Nakit üreten birimde yer alan tüm makinelerin faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanan nakit akımlarının bugünkü değeri ise 72.000 TL olarak hesaplanmıştır²¹⁵.

Buna göre nakit üreten birimin geri kazanılabilir değeri (kullanım değeri ve net gerçeğe uygun değerden büyük olanı) 72.000 TL olacaktır. Dolayısıyla nakit yaratan birimi oluşturan varlıkların defter değeri, geri kazanılabilir değerden yüksektir ve standart uyarınca defter değerinin geri kazanılabilir değere indirgenmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğü, $80.000 - 72.000 = 8.000$ TL olarak hesaplanır. Değer düşüklüğünün nakit yaratan birimi oluşturan varlıklara orantılı dağıtımını ise aşağıdaki gibi hesaplanır.

Makine 1	$8.000 \times \% 50 = 4.000$ TL
Makine 2	$8.000 \times \% 38 = 3.040$ TL
Makine 3	$8.000 \times \% 12 = 960$ TL

Buna göre değer düşüklüğü aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

²¹⁴ Gençoğlu, a.g.e., s. 255.

²¹⁵ Özel, a.g.e., s. 58.

...../...../..... 654. KARŞILIK GİDERLERİ 253.TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Makine 1 = 4.000 TL Makine 2 = 3.040 TL Makine 3 = 960 TL Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi	8.000	8.000
---	-------	-------

Burada da değer düşüklüğü vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden bu tutar vergi matrahına ilave edilecek ve değer düşüklüğünün vergi etkisi $8.000 \times 0,20 = 1.600$ TL kadar ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır.

Standardın 100-101. maddelerinde, şirket varlıklarının, genel müdürlük veya işletmenin bir bölümünün binası, bilgi sistemleri donanımı veya bir araştırma merkezi gibi grup ya da bölüm varlıklarını da içerdiği belirtilmektedir. Şirket varlıklarının ayırt edici özellikleri ise diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız nakit girişleri yaratmamaları ve defter değerlerinin söz konusu nakit yaratan birimle tamamen ilişkilendirilememeleri olarak açıklanmıştır. Şirket varlıkları ayrı nakit girişleri yaratmadıklarından, tek bir şirket varlığının geri kazanılabilir tutarı, yönetim, ilgili varlığı elden çıkarmaya karar vermediği sürece belirlenmemektedir. Sonuçta, bir şirket varlığının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair ortada bir belirti bulunması durumunda, geri kazanılabilir tutar şirket varlığının ait olduğu nakit yaratan birim veya nakit yaratan birimler grubu açısından belirlenmeli ve söz konusu birim veya birimler grubunun defter değeri ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü tespit edilmelidir.

Örnek 5: Bir fabrikada dört farklı ürün üretilmektedir. Bu ürünlerin üretilmesine laboratuvar destek olmaktadır. Laboratuvar fazla eski olmamasına karşın ihtiyaçları karşılamamakta ve satış değerinin olmadığı veya sifıra yakın olduğu işletme üst yönetimi tarafından bilinmektedir. Ayrıca fabrikanın tamamında değer düşüklüğü şüphesi bulunmaktadır. Bu nedenle varlıkların değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerektiği şeklinde kanaat oluşmuştur. Tesislerin defter değerleri aşağıdaki gibidir²¹⁶.

²¹⁶ Örtten, vd., a.g.e., s. 544.

Tesis	Deftere Değeri
Bisküvi Tesisi	1.300
Çikolata Tesisi	2.300
Gofret Tesisi	2.500
Laboratuvar	200

Üretim tesislerinden beklenen nakit akımları ise aşağıdaki şekildedir. Bu nakit akımları bulunurken olasılık hesapları ile tahmin güçlendirilmiştir.

Yıllar	2005	2006	2007	2008	Kalan Nakit Akımı	Toplam
Bisküvi	200	200	180	150	1.000	1.730
Çikolata	300	300	320	340	2.000	3.260
Gofret	300	270	260	280	2.200	3.310
Toplam	800	770	760	770	5.200	8.300

Bu sektörde brüt faiz oranı (vergi öncesi) % 10 dolaylarındadır. Her ne kadar 2005 yılı bu orandan yüksek ise de, faiz oranlarının faiz ve kur politikaları sonucu düşmesi ve ortalama bu oranda gerçekleşmesi beklenmektedir. Bu oran dikkate alınarak hesaplanan nakit akımlarının bugünkü değeri tablosu aşağıdaki gibidir.

Yıllar	2005	2006	2007	2008	Kalan Nakit Akımı	Kullanım Değeri Toplam
Bisküvi	118,81	165,28	153,23	102,42	620,92	1.223,66
Çikolata	272,72	247,93	240,42	232,22	1.241,84	2.235,13
Gofret	272,72	223,14	195,34	191,24	1.366,02	2.248,46
Toplam	727,25	636,35	588,99	525,88	3.228,78	5.707,25

Değer düşüklüğü tespiti aşamasında, yalnızca nakit üreten birimlerin defter değerleri dikkate alınarak yapılan değer düşüklüğü testi yanlış olacaktır. Tesisin bir parçası ancak nakit üretemeyen bir birim olan Laboratuvar'ın da defter değeri dikkate alınmalıdır. Değer düşüklüğünü belirlemeden önce Laboratuvar'ın defter değeri, diğer

birimlerin toplam defter değeri içerisindeki oranlarına göre dağıtılır. Aşağıdaki tabloda Laboratuvar biriminin defter değerinin diğer birimlere orantılı bir şekilde dağıtımı verilmiştir.

	Bisküvi	Çikolata	Gofret
Defter Değeri	1.300	2.300	2.500
Laboratuvarın Dağıtımı	$200x \frac{1.300}{6.100} = 42,62$	$200x \frac{2.300}{6.100} = 75,41$	$200x \frac{2.500}{6.100} = 81,97$
Düzeltilmiş Defter Değ.	1.342,62	2.375,41	2.581,97
Kullanım Değerleri	1.223,66	2.235,13	2.248,46
Değer Düşüklüğü	118,96	140,28	333,51

Laboratuvar'ın defter değeri diğer nakit üreten birimlere dağıtıldıktan sonra düzeltilmiş defter değeri elde edilir. Bu değer ile kullanım değeri karşılaştırılarak değer düşüklüğü bulunur. Daha sonra değer düşüklüğü Laboratuvar birimine yine orantılı olarak dağıtılarak bu birimin değer düşüklüğü de belirlenmiş olur. Aşağıdaki tabloda ise Laboratuvar biriminin değer düşüklüğünden aldığı paylar hesaplanmıştır.

	Bisküvi	Çikolata	Gofret
Laboratuvarın Değer Düşüklüğü	$118,96x \frac{42,62}{1.342,62} = 3,77$	$140,28x \frac{75,41}{2.375,41} = 4,45$	$333,51x \frac{81,97}{2.581,97} = 10,59$
Nakit Üreten Birimin Değer Düşüklüğü	$118,96 - 3,77 = 115,19$	$140,28 - 4,45 = 135,83$	$333,51 - 10,59 = 322,92$
Değer Düşüklüğü	118,96	140,28	333,51

Dolayısıyla tesis içerisindeki nakit üreten ve üretemeyen birimlerin tamamı değer düşüklüğünden pay almıştır. Aşağıdaki tabloda tüm birimlerin değer düşüklüğü yapıldıktan sonra bilançoda yer alan değerleri verilmiştir.

	Bisküvi	Çikolata	Gofret	Laboratuvar	Toplam
01.01.2005 Defter Değeri	1.300	2.300	2.500	200	6.300
Değer Düşüklüğü	115,19	135,83	322,92	(3,77+4,45+10,59) = 18,81	592,75
31.12.2006 Defter Değeri	1.184,81	2.164,17	2.177,08	181,19	5.707,25

Tesis içerisindeki tüm birimlerin ayrı ayrı değer düşüklükleri belirlendikten sonra kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. Ayrıca buradaki değer düşüklüğünün de 592,75 * 0,20 = 118,55 TL olarak vergi etkisi hesaplanacaktır.

31.12.2005		
654. KARŞILIK GİDERLERİ	592,75	
253.TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		592,75
Bisküvi Tesisi = 115,19		
Çikolata Tesisi = 135,83		
Gofret Tesisi = 322,92		
Laboratuvar Tesisi = 18,81		
Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi		
31.12.2005		
961. MATRAHA İLAVELER	592,75	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.		592,75
Farkın matraha eklenmesi		
31.12.2005		
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	118,55	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		118,55
Vergi etkisinin kaydı		

Ayrıca hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço dipnotlarında ise işletme, değer düşüklüğünün gerekçesini, kullanılan iskonto oranını ve nakit tahminlerinde nelerin dikkate alındığını açıklaması gerekmektedir.

3.8. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İptali

İşletmeler, şerefiye haricindeki varlıklar için önceki dönemlerde ayrılmış olan değer düşüklüğü zararının devam edip etmediğini ya da azalmış olabileceğini gösteren belirtileri her raporlama döneminde değerlendirirler. Bu değerlendirme esnasında daha önce değer düşüklüğü zararının saptanmasında göz önünde bulundurulmuş işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynakları dikkate alınır. Böyle bir belirti olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Yapılan tahminler sonucunda hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese bile kalan faydalı ömrün, amortisman yönteminin ve hurda değerinin gözden geçirilmesi gerekebilir²¹⁷.

Bu standart, belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar dahil tüm diğer varlıklara ilişkin olarak, her raporlama tarihi itibarıyla değer düşüklüğü zararının devam edip etmediği veya azalıp azalmadığının değerlendirilmesini gerektirmektedir. Değer düşüklüğünün konusunun kalmadığı veya azaldığı yönünde bir belirtinin bulunması halinde, varlığın geri kazanılabilir değerinin yeniden hesaplanması gerekmektedir. Standart, değer düşüklüğünün ortadan kalktığını gösterebilecek belirtilere örnekler vermiştir²¹⁸. Standartın 111. maddesinde bu örnekler yine işletme içi ve işletme dışı belirtiler şeklinde sınıflandırılmıştır.

İşletme Dışı Bilgi Kaynakları

- ✓ Varlığın piyasa fiyatı dönem içinde önemli ölçüde artmıştır,
- ✓ Dönem içerisinde, işletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumlu etkisi olan önemli değişiklikler gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir,
- ✓ Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları azalmış olup, söz konusu azalışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarının büyük ölçüde arttırması muhtemeldir.

²¹⁷ Bağcı, a.g.e., s. 66-67.

²¹⁸ Dursun, Kurt, a.g.m., s. 105.

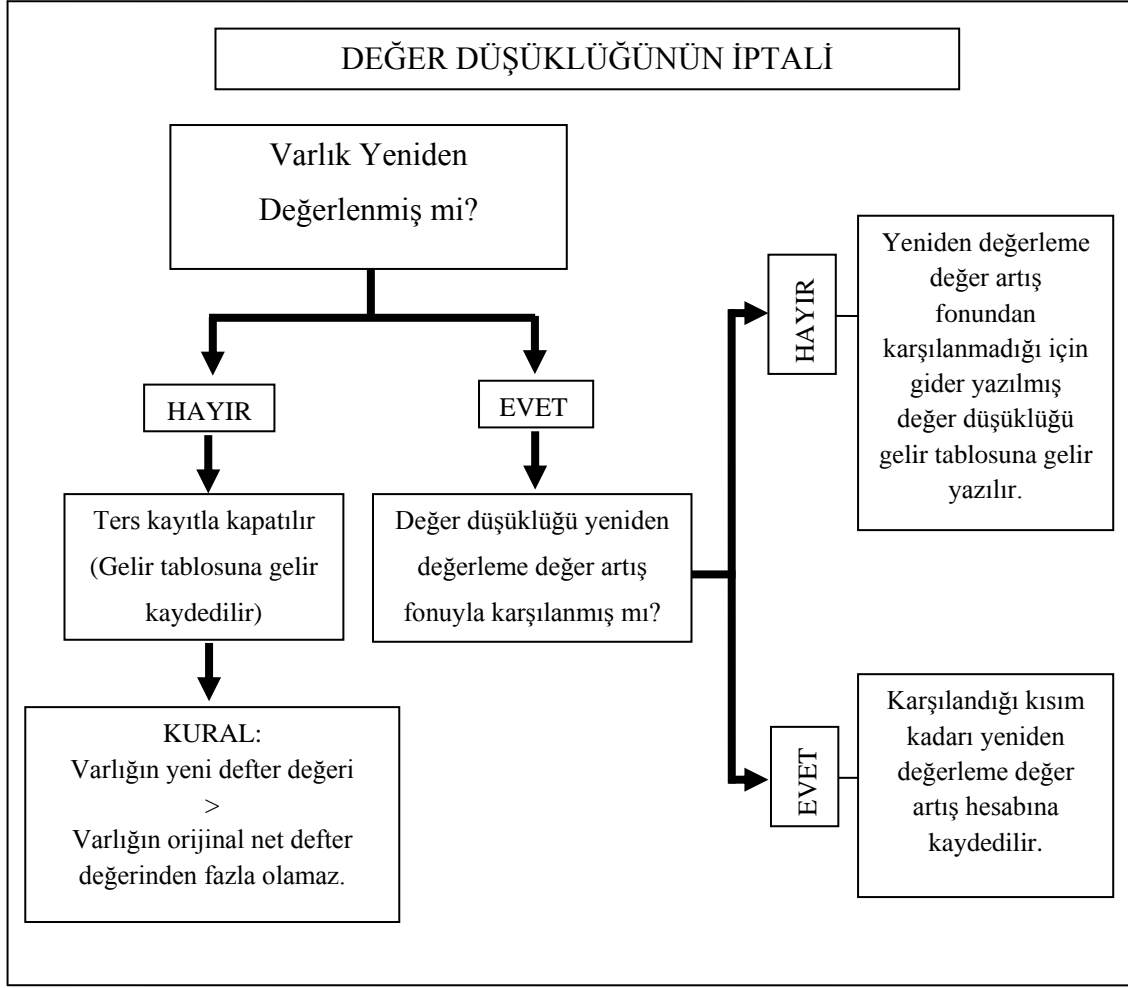
İşletme Dışı Bilgi Kaynakları

- ✓ İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yönetimini etkileyecek, önemli olumlu değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir,
- ✓ İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğu veya olacağına ilişkin kanıt bulunmaktadır.

Varlıklarda değer düşüklüğünün iptali söz konusu olduğu durumlarda varlığın hangi değerlendirme modeline göre değerlendirildiği de önemlidir. Standardın 117. maddesi uyarınca maliyet değeri modeli ile değerlendirilmiş bir varlığın defter değeri, hiçbir zaman, önceki dönemlerdeki defter değerini aşamaz. Yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmiş varlıklar için böyle bir zorunluluk yoktur. Standarda göre, maliyet değeri modeline göre değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğünün iptali gelir tablosunda kar ve zararda muhasebeleştirilmektedir. Yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğü iptali ise yeniden değerlendirme olarak bilanço özkaynaklarında muhasebeleştirilmektedir. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, gelir tablosunda kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğünün iptali ile ilgili şekil aşağıda verilmiştir²¹⁹.

²¹⁹ Akbulut, Marşap, a.g.m., s. 110.

Şekil 4: Değer Düşüklüğünün İptali



Örnek 6: Yine nakliye firması örneğimizden yola çıkarak kamyonun maliyet değeri modeline göre değerlendirildiğini varsayalım. 2007 yılı sonu itibariyle kamyonun net defter değeri 45.000 TL, kalan faydalı ömrü 6 yıldır. Söz konusu dönem kamyon için 3.000 TL değer düşüklüğü ayrılmıştır. 2009 yılı sonu itibariyle kamyonun gerçeğe uygun değeri 33.000 TL olarak belirlenmiş, kullanım değeri ise (tablodaki 2010 ve sonrası net nakit akımlarının bugünkü değerleri toplamı) 20.901 TL'dir. Dolayısıyla geri kazanılabilir değer 33.000 TL'dir.

Defter Değeri	45.000
Değer Düşüklüğü	3.000
Düzeltilmiş Defter Değeri	42.000
2008 ve 2009 Yılı Amortismanı (42.000/6*2)	14.000
2009 yılı sonu net defter değeri	28.000

2009 yılı sonu geri kazanılabilir değer

33.000

Dolayısıyla iptali gereken değer düşüklüğü 5.000 TL'dir. Ancak maliyet değeri modeline göre bu tutarın tamamı için değer düşüklüğü iptali yapılamamaktadır. İptal edilecek değer düşüklüğü, varlık değer düşüklüğüne uğratılmadan önce ulaşabileceği defter değeri aşmayacak şekilde olmalıdır. Varlığın değer düşüklüğüne uğratılmadan önceki değeri 45.000 TL idi. Varlık için toplam (2008, 2009 yılları için) $45.000/6=7.500*2=15.000$ TL amortisman ayrılacak ve varlığın kalan defter değeri $(45.000-15.000)$ 30.000 TL olacaktır. Değer düşüklüğü iptali bu tutarın üstüne çıkamayacağından, iptal edilecek tutar $30.000 - 28.000 = 2.000$ TL olacaktır. Yapılacak olan iptal kaydı ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2009			
254.TAŞITLAR		2.000	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞIL.			2.000
Değer düşüklüğü iptalinin muhasebeleştirilmesi			

Aynı örneğimizdeki varlığı, yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilen bir varlık olarak düşündüğümüzde 2009 yılı sonu itibariyle varlığın net defter değeri 28.000 TL ve geri kazanılabilir değeri 33.000 TL'dir. Dolayısıyla 5.000 TL'lik bir değer artışı söz konusudur. Bu tutarın 3.000 TL'lik kısmı daha önceden ayrılan değer düşüklüğünden karşılanacak kalan 2.000 TL ise öz kaynaklarda izlenecektir.

31.12.2009			
254. TAŞITLAR		5.000	
644. KONUSU KALMAYAN KARŞL.			2.000
522. YENİDEN DEĞ. DEĞER ARTIŞI			3.000
Değer düşüklüğü iptalinin muhasebeleştirilmesi			

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali, şerefiye hariç birim içinde yer alan varlıkların defter değerine oransal olarak yansıtılmalıdır. Ancak her bir varlığın defter değeri; varlık için önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı bugünkü defter değeri ile geri kazanılabilir

değerinden düşük olanının üzerine çıkmamalıdır. Bu değeri aşan değer düşüklüğü zarar iptalleri, şerefiye dışındaki diğer varlıklara oransal olarak dağıtılır²²⁰.

Örnek 7: Yukarıda örnek 4'te verdiğimiz işletmeyi ele alalım. İşletmenin elinde, birbirinden bağımsız olarak nakit üretemeyen üç makinesi bulunmaktadır. Makinelerin kayıtlı değerleri ve oranları aşağıdaki gibidir.

Makine 1	40.000	% 50
Makine 2	30.000	% 38
Makine 3	10.000	% 12

Söz konusu makineler için aynı dönem 8.000 TL'lik bir değer düşüklüğü tespit edilerek muhasebeleştirilmiştir. Ancak bir sonraki dönem, makineler için toplam 9.000 TL'lik amortisman ayrıldıktan sonra yapılan gözden geçirmeler sonrasında varlıkların geri kazanılabilir değerinin 68.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Söz konusu nakit üreten birimin bir önceki dönem net defter değeri 72.000 TL idi. Bu dönem ise makineler için toplam 9.000 TL amortisman muhasebeleştirilmiş ve nakit üreten birimin net defter değeri (72.000 - 9.000) 63.000 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla nakit üreten birimin değeri (68.000 - 63.000) 5.000 TL artmıştır. Nakit üreten birimin geri kazanılabilir değeri ile izlenebilmesi, bu tutarın bir önceki dönem ayrılan değer düşüklüğünün iptal edilmesiyle mümkündür. Nakit üreten birimi oluşturan makineler için değer düşüklüğü iptali tutarları ise aşağıda hesaplanmıştır.

Makine 1	$5.000 \times \% 50 = 2.500$ TL
Makine 2	$5.000 \times \% 38 = 1.900$ TL
Makine 3	$5.000 \times \% 12 = 600$ TL

Değer düşüklüğü iptalinin muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki gibidir.

²²⁰ Dursun, Kurt, a.g.m., s. 106.

...../...../.....		
253.TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000	
Makine 1 = 2.500 TL		
Makine 2 = 1.900 TL		
Makine 3 = 600 TL		
644. KONUSU KALM. KARŞILIKLAR		5.000
Değer düşüklüğü iptalinin muhasebeleştirilmesi		

Değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklar vergi açısından indirilebilir bir gider olmadığından vergi matrahına ilave edilmişti. Değer düşüklüğü iptalinden doğan gelirin de vergi açısından gelir olarak dikkate alınmaması ve bu iptalden doğan karın vergilendirilmemesi gerekir. Değer düşüklüğü iptalinin vergi etkisi $5.000 * 0,20 = 1.000$ TL olarak hesaplanır ve bunun karşılığı olarak ertelenmiş vergi varlığının da düzeltilmesi gerekir. Bu işlem aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

...../...../.....		
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	5.000	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞKL.		5.000
Farkın matrahtan düşürülmesi		
...../...../.....		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	1.000	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		1.000
Vergi etkisinin kaydı		

III. BÖLÜM

SANAYİ İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde Çorum'da bir sanayi işletmesi ele alınarak incelenmiştir. Bu bölümün temel amacı, ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) kabulü öncesi, ilgili işletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarıyla ilgili olarak mevcut Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS uygulamaları arasındaki temel farklılıkları belirleyerek, bu farklılıkların finansal tablolara etkisini incelemektir.

Bu amaç çerçevesinde ilgili işletmenin 2009 yılı sonu itibariyle gelir tablosu ve bilançosu temin edilmiştir. Gelir tablosu ve bilanço çalışmanın ekler bölümünde yer almaktadır. Örneğin temel çalışma alanını oluşturan maddi duran varlık kalemleri ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinin ayrıntıları ilgili işletmeden temin edilmiştir.

1. SANAYİ İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Söz konusu işletme Çorum Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet göstermekte olup ürünlerini makine sanayi sektörüne sunmaktadır. İşletme her türlü makine yedek parçası üretebilmekte ve sipariş üzerine çalışmaktadır. İşletme bünyesinde yaklaşık 100 kişi istihdam edilmektedir. İşletme, politikaları gereği teknoloji ağırlıklı üretim gerçekleştirmekte olup Çorum'da faaliyet gösteren sınırlı kurumsal firmalar arasındadır.

İşletmenin 2009 yılı sonu itibariyle maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri ayrıntılı bir şekilde aşağıda incelenmiştir.

1.1. Maddi Duran Varlıklar

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin aktifinde yer alan maddi duran varlık kaleminin tutarı 3.880.981,57 TL olup, bu tutar işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların (bilanço varlıklarının toplamı 5.659.015,31 TL'dir) % 68,58 oluşturmaktadır. Bu oran, söz konusu işletme açısından maddi duran varlıkların ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Maddi duran varlıklar grubunu oluşturan kalemler aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1.1.1. Arazi ve Arsalar

2009 yılı itibariyle işletmenin maddi duran varlıkları içerisinde yer alan Arazi ve Arsalar grubunun ayrıntılı listesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: İşletmenin Sahip Olduğu Arazi ve Arsaların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Net Defter Değeri
250	ARAZİ VE ARSALAR			
250.01	ARAZİ VE ARSA	01.01.1994	269.034,44	269.034,44
250.02	BOYARALI BAĞ 1.125 m ²	15.05.2009	50.250,00	50.250,00
250.03	TARLA 11.000 m ²	15.05.2009	452.250,00	452.250,00
	TOPLAM		771.534,44	771.534,44

İşletme Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimsemiş olması durumunda Arazi ve Arsalarını değerlemeye tabi tutmak durumunda kalacaktır. İşletme yönetimince yapılan incelemelerde işletmenin elinde bulunan Arazi ve Arsaların gerçek değerleri aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

Tablo 5: İşletmenin Sahip Olduğu Arazi ve Arsaların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
250	ARAZİ VE ARSALAR			
250.01	ARAZİ VE ARSA	269.034,44	400.000,00	130.965,56
250.02	BOYARALI BAĞ 1.125 m ²	50.250,00	60.000,00	9.750,00
250.03	TARLA 11.000 m ²	452.250,00	470.000,00	17.750,00
	TOPLAM	771.534,44	930.000,00	158.365,56

Yapılan değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışının kayıtlara alınması gerekmektedir. Değerleme sonucu Arsa ve Arazilerin değer artışları aşağıdaki gibi kayıtlara alınır.

31.12.2009		
250. ARAZİ VE ARSALAR		158.365,56
250.01 Arazi ve Arsalar	130.965,56	
250.02 Boyaralı Bağ 1.125 m ²	9.750,00	
250.03 Tarla 11.000 m ²	17.750,00	
522. MDV DEĞER ARTIŞ FONU		158.365,56
Değer artışının kayıtlara alınması		

1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin ayrıntılı listesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: İşletmenin Sahip Olduğu Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ							
251.01	Çevre Düzeni	01.01.2003	10.031,44			8.505,72	1.525,72	
251.02	Yol Asfaltlaması	28.03.2005	12.711,86	5	2.542,37	12.711,86	0,00	2.542,37
251.03	Çevre Düzenlemesi	12.06.2007	5.000,00	5	1.000,00	3.000,00	2.000,00	1.000,00
251.04	Doğalgaz Katkı Payı	31.08.2007	9.865,74	5	1.974,14	5.919,44	3.946,30	1.974,14
251.05	Çevre Duvarı Ve Dolgu Duvarı	15.09.2007	3.000,00	5	600,00	1.800,00	1.200,00	600,00
251.06	Çevre Düzenlemesi	30.06.2008	7.876,00	5	1.575,20	3.150,40	4.725,60	1.575,20
251.07	Tel Örgü	25.07.2008	2.600,00	5	520,00	1.040,00	1.560,00	520,00
251.08	2009/6 Ay Çevre Düzenlemesi	30.06.2009	30.898,31	5	6.179,66	6.179,66	24.718,65	6.179,66
251.09	2009/8 Ay Çevre Düzenlemesi	25.08.2009	1.694,92	5	338,98	338,98	1.355,94	338,98
251.10	2009/9 Ay Çevre Düzenlemesi	25.09.2009	4.237,29	5	847,45	847,46	3.389,83	847,45
	TOPLAM		87.915,56		15.577,80	43.493,52	44.422,04	15.577,80

İşletme 2009 yılı sonu itibariyle UMS'lere göre finansal tablolarını düzenlemesi durumunda Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerini de değerlemeye tabi tutacaktır. Yönetimce yapılan incelemelerde Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin gerçeğe uygun değerinin belirlenemediği belirlenmiştir. Mevcut uygulamalarda kıst amortisman uygulaması söz konusu olmadığından UMS'lerin benimsenmesi durumunda kıst amortisman uygulanacak ve aradaki fark belirlenecektir. Ayrıca Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri için Maliye Bakanlığı'nca belirlenen amortisman süresi de yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Aşağıdaki tabloda kıst amortismandan kaynaklanan fark ve amortisman sürelerine göre yeniden değerlendirme yer almaktadır.

Tablo 7: İşletmenin Sahip Olduğu Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı²²¹	Net Defter Değer Düzeltme²²²	Gerçeğe Uygun Değeri	Faydalı Ömür	2010 Yılı Amortismanı
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ						
251.01	Çevre Düzeni	1.525,72		1.525,72	-		
251.02	Yol Asfaltlaması	0,00	-635,60 ²²³	635,60	-	8	79,45
251.03	Çevre Düzenlemesi	2.000,00	-500,00	2.500,00	-	6	416,67
251.04	Doğalgaz Katkı Payı	3.946,30	-1.479,85	5.426,13	-	5	1.085,23
251.05	Çevre Duvarı Ve Dolgu Duvarı	1.200,00	-425,00	1.625,00	-	10	162,50
251.06	Çevre Düzenlemesi	4.725,60	-787,60	5.513,20	-	6	918,87
251.07	Tel Örgü	1.560,00	-303,33	1.863,33	-	7	266,19
251.08	2009/6 Ay Çevre Düzenlemesi	24.718,65	-3.089,83	27.808,48	-	9	3.089,83
251.09	2009/8 Ay Çevre Düzenlemesi	1.355,94	-220,88	1.576,82	-	9	175,20
251.10	2009/9 Ay Çevre Düzenlemesi	3.389,83	-626,88	4.016,71	-	9	446,30
	TOPLAM	44.422,04	-8.068,97	52.490,99			6.640,23

²²¹ UMS ile birlikte kıst amortisman tüm varlıklara uygulanmaktadır. UMS uygulamalarına göre mevcut uygulamalarımızda fazla hesaplanan amortisman tutarının belirlenerek bu tutarın varlığın defter değerine eklenmesi gerekmektedir.

²²² Kıst amortisman uygulamasının mevcut uygulamalarımızda yer almaması sonucunda oluşan amortisman farkının varlığın net defter değerine eklenmesi gerekmektedir.

²²³Yol asfaltı mart ayının sonunda gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla ilk üç aylık dönem için amortisman ayrılmamalıdır. İlk üç ayın amortismanı ise $2.542,37 / 12 \times 3 = 635,60$ TL olarak bulunur.

Kıst amortisman uygulamasının gerçekleştirilmesinden kaynaklanan farkın olağanüstü yedeklere veya geçmiş karlarına eklenmesi gerekmektedir. Yapılması gereken kayıtlar ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2009			
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		8.068,97	
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER ²²⁴			8.068,97
Farkın kar yedeklerine atılması			
31.12.2009			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER		8.068,97	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			8.068,97
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2009			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.613,79	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			1.613,79
Vergi etkisinin kaydı			

Ayrıca 2010 yılında ayrılacak amortisman tutarları da değişecektir. Mevcut uygulamalarımıza göre 2010 yılında ayrılacak amortisman tutarı 15.577,80 TL iken, UMS'ye göre bu tutar 6.640,23 TL'dir. UMS'ye göre ayrılacak olan amortisman tutarı mevcut uygulamalara göre ayrılacak amortisman tutarında 8.937,57 TL daha azdır. Bu tutarın da vergi etkisi söz konusudur. Vergi matrahından indirim tabi tutulacak vergi etkisi ise $8.937,57 * 0,20 = 1.787,51$ TL'dir.

31.12.2010			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER		8.937,57	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			8.937,57
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2010			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.787,51	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			1.787,51
Vergi etkisinin kaydı			

²²⁴ 570. GEÇMİŞ YIL KARLARI hesabı da kullanılabilir.

1.1.3. Binalar

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin Binalar grubunun ayrıntılı listesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: İşletmenin Sahip Olduğu Binaların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
252	BİNALAR							
252.01	Fabrika Binası	01.01.1997	96.180,89	50	1.923,61	4.167,31	92.013,58	1.923,61
252.02	Kalorifer Tesisatı	01.01.2000	53.465,19	50	1.069,30	4.412,98	49.052,21	1.069,30
252.03	Ek Kalorifer Tesisatı	31.10.2002	401,18	5	80,23	401,18	0,00	0,00
252.04	Çatı ve Pencere	31.12.2002	34.080,24	5	6.816,04	34.080,24	0,00	0,00
252.05	Irt.Büro	15.10.2003	68.736,60	50	1.374,73	9.634,73	59.101,87	1.374,73
252.06	Bina Harcaması	16.03.2004	593,07	50	11,86	77,68	515,39	11,86
252.07	Irt. Bürosu Tapu Harcı	01.06.2007	1.011,66	50	20,23	60,7	950,96	20,23
252.08	Ek Ve İdari Bina	31.12.2008	2.361.617,69	50	47.232,35	94.464,71	2.267.152,98	47.232,35
252.09	Ek Ve İdari Bina Enfl. Düzeltmesi	31.12.2008	35.901,39		0	0	35.901,39	0,00
	TOPLAM		2.651.987,91			147.299,53	2.504.688,38	51.632,08

UMS'lerin benimsenmesi sürecinin bir parçası olarak binalar da değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda yönetimce binalarda değerlemeye tabi tutulmuştur. Değerleme sonucunda kıst amortisman uygulamasından kaynaklanan bir fark oluşmuştur. Ayrıca değerlendirme

sonucunda bazı bina kalemlerinin amortisman sürelerinin de değiştiği gözlenmiştir. Aşağıda yeniden değerleme sonucu oluşan tablo verilmiştir. Tabloda değerleme sonucu değeri yükselen kalemler italik, değeri düşen kalemler ise koyu yazılmıştır.

Tablo 9: İşletmenin Sahip Olduğu Binaların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Değer Düzeltme	Gerçeğe Uygun Deđer²²⁵	Faydalı Ömür²²⁶	2010 Yılı Amortismanı²²⁷
252	BİNALAR						
252.01	<i>Fabrika Binası</i>	92.013,58	-	92.013,58	<i>120.000,00</i>	45	2.666,66
252.02	Kalorifer Tesisatı	49.052,21	-	49.052,21	49.052,21	-	1.069,30
252.03	Ek Kalörifer Tesisatı	0,00	-	0,00	0,00	-	0,00
252.04	Çatı ve Pencere	0,00	-	0,00	0,00	-	0,00
252.05	Irt.Büro	59.101,87	-1.099,93	60.201,80	60.201,80	-	1.374,73
252.06	Bina Harcaması	515,39	-8,98	524,37	524,37	-	11,86
252.07	Irt. Bürosu Tapu Harcı	950,96	-8,43	959,39	959,39	-	20,23
252.08	Ek ve İdari Bina	2.303.054,37	-47.232,35	2.350.286,72	2.250.000,00	40	52.500,00
	TOPLAM	2.504.688,38	-48.349,69	2.553.038,07	2.480.737,77		57.642,78

²²⁵ Değerleme sonucunda yönetimce belirlenen gerçeğe uygun tutardır.

²²⁶ Değerleme sonucu varlığın yeni faydalı ömrüdür.

²²⁷ Değerleme sonucunda 2010 yılında ayrılması gereken yeni amortisman tutarıdır.

Değerleme sonucunda 252.09 numaralı ara hesapta izlenen Ek ve İdari Bina Enfl. Düzeltmesi ismiyle takip edilen tutarın 252.08 numaralı ara hesapta izlenen Ek ve İdari Binanın bir parçası olduğu belirlenmiş ve 35.901,39 TL, 252.08 numaralı ara hesaba eklenmiştir.

Öncelikle kıst amortismanının mevcut uygulamalarda olmamasından kaynaklanan farkın kayıtlara alınması gerekmektedir. Söz konusu farkın vergi etkisi de bulunmaktadır. Vergi etkisi $48.349,69 * 0,20 = 9.669,93$ TL olarak bulunur. Aşağıda yapılması gereken kayıtlar verilmiştir.

31.12.2009			
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	48.349,69		
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER			48.349,69
Farkın kar yedeklerine atılması			
31.12.2009			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	48.349,69		
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			48.349,69
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2009			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	9.669,93		
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			9.669,93
Vergi etkisinin kaydı			

Değerleme sonucunda Binalar grubu içerisinde bazı kalemlerin değeri artmış, bazı kalemlerin değerinde değişme olmazken, bazı kalemlerin ise değeri düşmüştür. Fabrika binasının kayıtlı değeri 92.013,58 TL iken değerlendirme sonucunda değerinin 120.000,00 TL olduğu belirlenmiştir. Ek ve İdari Bina'nın ise kayıtlı net defter değeri 2.350.286,72 TL iken, değerlendirme sonucunda Ek ve İdari Bina'nın gerçek değerinin 2.250.000,00 TL olduğu belirlenmiştir. Diğer kalemlerin değerlerinde bir değişme olmadığı anlaşılmıştır. Yapılması gereken kayıtlar ise şu şekildedir.

31.12.2009			
252. BİNALAR		27.986,42	
252.01 Fabrika Binası	27.986,42		
522.MDV DEĞER ARTIŞ FONU			27.986,42
Değer artışının kayıtlara alınması			
31.12.2009			
654.KARŞILIK GİDERLERİ		100.286,72	
252.BİNALAR			100.286,72
252.08.Ek ve İdari Bina	100.286,72		
Değer düşüklüğünün kayıtlara alınması			

Toplamda Binalar (100.286,72 – 27.986,42) 72.300,30 TL değerinde değer düşüklüğüne uğramıştır. Dolayısıyla bu tutar için karşılık ayrılmış ve bu tutar vergi matrahına ilave edilebilecek bir tutardır. Vergi etkisi ise $72.300,30 \times 0,20 = 14.300,30$ TL'dir. Yapılacak kayıtlar ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2009			
961. MATRAHA İLAVELER		72.300,30	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			72.300,30
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2009			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		14.300,30	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			14.300,30
Vergi etkisinin kaydı			

2010 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarları da değişecektir. Mevcut uygulamalarımıza göre 2010 yılında Binalar için ayrılması gereken amortisman tutarı 51.632,08 TL iken, UMS'ye göre ayrılacak tutar ise 57.642,78 TL'dir. Her iki uygulama arasında 6.010,70 TL'lik bir fark söz konusudur ve bu farkın da vergi etkisi söz konusudur. Farkın vergi etkisi ise $6.010,70 \times 0,20 = 1.202,14$ TL olarak bulunur. Yapılacak kayıtlar ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2010			
961. MATRAHA İLAVELER		6.010,70	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			6.010,70
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2010			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		1.202,14	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			1.202,14
Vergi etkisinin kaydı			

1.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

İşletmenin 2009 yılı sonu itibariyle elinde bulundurduğu Tesis, Makine ve Cihazları'na ilişkin ayrıntılı liste aşağıda verilmiştir.

Tablo 10: İşletmenin Sahip Olduğu Tesis, Makine ve Cihazların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR							
253.01	CNC Rovolver Torna	01.07.1995	25.764,86	10	0	25.764,86	0,00	0,00
253.02	Universal Torna Makinesi	01.07.1995	13.560,45	10	0	13.560,45	0,00	0,00
253.03	Kopya Torna Makinesi	01.07.1995	7.232,24	10	0	7.232,24	0,00	0,00
253.04	Diş Açma Makinesi	01.07.1995	9.040,30	10	0	9.040,30	0,00	0,00
253.05	Portal Bohreverk	01.07.1995	9.040,30	10	0	9.040,30	0,00	0,00
253.06	Yataklı Dik Freze Makinesi	01.07.1995	22.600,75	10	0	22.600,75	0,00	0,00
253.07	Dişli Freze Makinesi	01.07.1995	18.080,60	10	0	18.080,60	0,00	0,00
253.08	Elektrikli Testere	01.07.1995	452,02	10	0	452,02	0,00	0,00
253.09	Mil Taşlama Makinesi	01.07.1995	27.120,91	10	0	27.120,91	0,00	0,00
253.10	Diş Taşlama Makinesi	01.07.1995	13.560,45	10	0	13.560,45	0,00	0,00
253.11	Profil Taşlama Makinesi	01.07.1995	4.520,15	10	0	4.520,15	0,00	0,00
253.12	Zımp. Ve Firc. Makinesi	01.07.1995	1.808,06	10	0	1.808,06	0,00	0,00
253.13	Mil Doğrultma Makinesi	01.07.1995	1.808,06	10	0	1.808,06	0,00	0,00
253.14	Mil Doğrultma Makinesi	01.07.1995	2.712,09	10	0	2.712,09	0,00	0,00
253.15	Kaynak Makinesi	01.07.1995	2.712,09	10	0	2.712,09	0,00	0,00
253.16	Elek. Sert. Makinesi	01.07.1995	6.328,21	10	0	6.328,21	0,00	0,00

253.17	Sert Derece Ölçek Makinesi	01.07.1995	3.616,12	10	0	3.616,12	0,00	0,00
253.18	Tavlama Fırını	01.07.1995	4.520,15	10	0	4.520,15	0,00	0,00
253.19	Doner Vinç	01.07.1995	4.520,15	10	0	4.520,15	0,00	0,00
253.20	Çelik Dolap	01.07.1995	1.808,06	10	0	1.808,06	0,00	0,00
253.21	Duz Torna Makinesi	01.07.1995	1.717,66	10	0	1.717,66	0,00	0,00
253.22	Normal Torna Makinesi	01.07.1995	813,63	10	0	813,63	0,00	0,00
253.23	Matkap Tezgahı	01.07.1995	632,82	10	0	632,82	0,00	0,00
253.24	Bohreverk	01.07.1995	1.808,06	10	0	1.808,06	0,00	0,00
253.25	Universal Freze Makinesi	01.07.1995	2.169,67	10	0	2.169,67	0,00	0,00
253.26	Giyotin Makas	01.07.1995	135,6	10	0	135,6	0,00	0,00
253.27	Dizel Forklift	01.07.1995	12.656,42	10	0	12.656,42	0,00	0,00
253.28	Komprator	01.07.1995	4.520,15	10	0	4.520,15	0,00	0,00
253.29	Muhtelif El Aletleri	01.07.1995	9.040,30	10	0	9.040,30	0,00	0,00
253.30	Dişli Freze Makinesi	01.07.1995	10.848,36	10	0	10.848,36	0,00	0,00
253.31	Dişli Freze Makinesi	01.07.1995	8.136,27	10	0	8.136,27	0,00	0,00
253.32	Düz El Kumanda Makinesi	01.07.1995	904,03	10	0	904,03	0,00	0,00
253.33	Radyal Otomatik Matkap	01.07.1995	11.752,39	10	0	11.752,39	0,00	0,00
253.34	Yüzey Sertl. Makinesi	01.07.1995	7.232,24	10	0	7.232,24	0,00	0,00
253.35	Otomatik Jeneratör	01.07.1995	2.712,09	10	0	2.712,09	0,00	0,00
253.36	Almanya-Türkiye Nakliyesi	01.07.1995	24.409,70	10	0	24.409,70	0,00	0,00
253.37	Diş. Taş. Tezg. Reisha	30.09.1997	262.068,20	10	0	262.068,20	0,00	0,00

253.38	Diş Açma Tezgahı	30.09.1997	180.951,86	10	0	180.951,86	0,00	0,00
253.39	Diş Açma Tezgahı Loenz	30.09.1997	168.472,42	10	0	168.472,42	0,00	0,00
253.40	Satın T. Tez. Mohemh T.	30.09.1997	73.628,69	10	0	73.628,69	0,00	0,00
253.41	Sert Ölç. Tez. Zeiss Tıp	30.09.1997	6.239,72	10	0	6.239,72	0,00	0,00
253.42	Diş. Taşlama Tezgahı Rentsch	30.09.1997	6.239,72	10	0	6.239,72	0,00	0,00
253.43	Diş Taş. Kez Konigsee	30.09.1997	18.719,16	10	0	18.719,16	0,00	0,00
253.44	Diş Taş. Tez. Saeacka T.	30.09.1997	6.239,72	10	0	6.239,72	0,00	0,00
253.45	Diş Açm.Tez. Hurt Tipi	30.09.1997	26.206,82	10	0	26.206,82	0,00	0,00
253.46	Dişli Açma Tez. Loenz	30.09.1997	22.462,99	10	0	22.462,99	0,00	0,00
253.47	Dişli Açma Tezgahı Stulman	30.09.1997	23.710,93	10	0	23.710,93	0,00	0,00
253.48	Vargel Tezgahı Heinamen	30.09.1997	12.479,44	10	0	12.479,44	0,00	0,00
253.49	Sig. İth. Harc. Kkdp V.S	30.09.1997	25.475,49	10	0	25.475,49	0,00	0,00
253.50	Mikroler Takım Aleti	05.07.1999	540,09	10	0	540,09	0,00	0,00
253.51	Mikroler Takım Aleti	17.11.1999	544,32	10	0	544,32	0,00	0,00
253.52	Lm 200 Cetvel	17.02.2000	968,95	10	96,89	968,94	0,01	0,00
253.53	Torna Aynası	15.09.2000	521,74	10	52,17	521,74	0,00	0,00
253.54	Makine Vm 200	09.01.2001	8.082,23	5	0	8.082,23	0,00	0,00
253.55	Ses Kapağı Vm 200	09.01.2001	1.369,51	5	0	1.369,51	0,00	0,00
253.56	Makine Vm 200 K (Kurutma Makinesi)	27.06.2001	7.527,89	5	0	7.527,89	0,00	0,00
253.57	Sertlik Ölçme Cihazı (Komple)	22.08.2002	16.734,75	5	0	16.734,75	0,00	0,00
253.58	Sertlik Ölçme Cihazı (Komple)	22.08.2002	10.931,17	5	0	10.931,17	0,00	0,00

253.59	Yüzey Pürüzlüğü Ölçme Cihazı	22.08.2002	5.609,41	5	0	5.609,41	0,00	0,00
253.60	Kaplama Kalınlığı Ölçme Cihazı	22.08.2002	3.883,44	5	0	3.883,44	0,00	0,00
253.61	CNC Torna Tezgahı	23.12.2003	122.639,29	5	0	122.639,29	0,00	0,00
253.62	Çubuk Sürme Tezgahı	29.01.2004	6.183,07	6	1.030,51	6.183,07	0,00	0,00
253.63	CNC Torna Tezgahı	27.09.2004	77.384,10	6	12.897,35	77.384,10	0,00	0,00
253.64	Vidalı Hava Kompresörü	31.03.2005	9.000,00	5	1.800,00	9.000,00	0,00	0,00
253.65	Basınçlı Hava Kurutucusu	31.03.2005	2.171,19	5	434,23	2.171,19	0,00	0,00
253.66	CNC Dik İşleme Merk. Mal. Dev.	17.11.2005	79,1		0	0	79,10	-79,10
253.67	4 Eksenli Döner Tabla	04.08.2006	95,01		0	0	95,01	-95,01
253.68	PIC Kontrollü Alüminyum Kesme	01.09.2006	3.050,00	10	305,00	1.220,00	1.830,00	305,00
253.69	CNC Ölçüm Tezgahı	14.10.2006	51.766,00	10	5.176,60	20.706,40	31.059,60	5.176,60
253.70	TC 52 Torna Tezgahı	12.08.2004	87.922,83	6	14.653,80	87.922,83	0,00	0,00
253.71	Linde Forklift	12.08.2004	44.226,45	4	0	44.226,45	0,00	0,00
253.72	Mcv 650 İşlem Merkezi Tezgahı	15.09.2004	165.230,69	6	27.538,44	165.230,69	0,00	0,00
253.73	Su Tankı	30.08.2007	3.477,25	15	231,81	694,75	2.782,50	231,81
253.74	Freze Makinesi (Kullanılmış)	19.11.2007	13.000,00		0	0	13.000,00	0
253.75	Diag Marka Kullanılmış Makine	19.11.2007	6.000,00		0	0	6.000,00	0
253.76	Garanti Fin Kiralama Devir	16.10.2007	1.190,14		0	0	1.190,14	0
253.77	Ataçman Makinesi	08.01.2008	13.607,63	10	1.360,76	2.721,53	10.886,10	1.360,76
253.78	Dişli Makinesi (Kullanılmış)	16.02.2008	21.000,00		0	0	21.000,00	0
253.79	Mvs 50 A Dik İşleme Merkezi	23.07.2008	35.758,97		0	0	35.758,97	0

253.80	Mvs Ppl Dik İşleme Merkezi	23.07.2008	39.050,45		0	0	39.050,45	0
253.81	Lb 300/1000 Torna Makinesi	23.07.2008	31.430,85		0	0	31.430,85	0
253.82	Sl 250b/1000 Torna Makinesi	23.07.2008	27.621,05		0	0	27.621,05	0
253.83	Yatay Vibrasyon Makinesi	16.09.2008	12.000,00	10	1.200,00	2.400,00	9.600,00	1.200,00
253.84	Linde Forklift Leasing Devri	17.09.2008	1,27		0	0	1,27	0
253.85	Mc 650p Cnc İşleme Merkezi	17.09.2008	1,27		0	0	1,27	0
253.86	Tc 052 Cnc Torna Tezgahı	17.09.2008	1,27		0	0	1,27	0
253.87	Marksman Mk300 Markalama Makinesi	26.11.2008	7.612,50	10	761,25	1.522,50	6.090,00	761,25
253.88	Muhtelif Makine	31.01.2009	1.316,00	5	263,20	263,2	1.052,80	263,20
253.89	Kumlama Makinesi	23.03.2009	3.000,00	5	600,00	600,00	2.400,00	600,00
253.90	Elektronik Basınçlı Kumanda	25.05.2009	4.290,40	10	429,04	429,04	3.861,36	429,04
253.91	Bros Tig	05.06.2009	7.001,00	10	700,1	700,1	6.300,90	700,1
253.92	Bros Çekme Tezgahı	05.06.2009	11.656,87	10	1.165,69	1.165,69	10.491,18	1.165,69
253.93	Bros Tig	11.06.2009	5.802,00	10	580,2	580,2	5.221,80	580,2
253.94	Bros Tig	17.06.2009	2.109,00	10	210,9	210,9	1.898,10	210,9
253.95	Bros Tig	19.06.2009	2.631,50	10	263,15	263,15	2.368,35	263,15
253.96	Kaynak Makinesi	30.06.2009	10.440,00	5	2.088,00	2.088,00	8.352,00	2.088,00
253.97	Kaynak Makinesi	09.04.2005	490,00	5	98,00	490,00	0,00	0,00
253.98	Birulorlu Kal. Kazanı	22.11.2005	9.500,00	14	678,57	3.391,50	6.108,50	678,57
	TOPLAM		2.009.641,22		74.615,66	1.724.108,64	285.532,58	15.840,16

İşletmenin maddi duran varlıklarını oluşturan kalemlerinden bir diğeri olan Tesis, Makine ve Cihazlar da UMS uygulamaları doğrultusunda değerlemeye tabi tutulmuştur. Değerleme sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tabloda değerlendirme sonucu değeri yükselen kalemler italik, değeri düşen kalemler ise koyu yazılmıştır.

Tablo 11: İşletmenin Sahip Olduğu Tesis, Makine ve Cihazların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Değer Düzeltme	Gerçeğe Uygun Değeri	Faydalı Ömür	2010 Yılı Amortismanı
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR						
253.01	<i>CNC Rovolver Torna</i>	0,00	0,00	0,00	40.000,00	8	5.000,00
253.02	<i>Universal Torna Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	34.000,00	12	2.833,33
253.03	<i>Kopya Torna Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	12.000,00	6	2.000,00
253.04	<i>Diş Açma Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	15.000,00	5	3.000,00
253.05	<i>Portal Bohreverk</i>	0,00	0,00	0,00	16.000,00	10	1.600,00
253.06	<i>Yataklı Dik Freze Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	52.000,00	8	6.500,00
253.07	<i>Dişli Freze Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	35.000,00	15	2.333,33
253.08	Elektrikli Testere	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.09	<i>Mil Taşlama Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	35.500,00	9	3.944,44
253.10	<i>Diş Taşlama Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	22.000,00	8	2.750,00
253.11	<i>Profil Taşlama Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	7.500,00	4	1.875,00
253.12	Zımp. Ve Fırc. Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.13	Mil Doğrultma Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-

253.14	<i>Mil Doğrultma Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	500,00	2	250,00
253.15	Kaynak Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.16	<i>Elek. Sert. Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	900,00	4	225,00
253.17	<i>Sert Derece Ölçek Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	450,00	1	450,00
253.18	Tavlama Fırını	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.19	<i>Doner Vinç</i>	0,00	0,00	0,00	1.400,00	8	175,00
253.20	<i>Çelik Dolap</i>	0,00	0,00	0,00	500,00	10	50,00
253.21	Düz Torna Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.22	Normal Torna Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.23	Matkap Tezgahı	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.24	Bohreverk	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.25	<i>Universal Freze Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	2.400,00	6	400,00
253.26	Giyotin Makas	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.27	<i>Dizel Forklift</i>	0,00	0,00	0,00	6.500,00	5	1.300,00
253.28	<i>Komprator</i>	0,00	0,00	0,00	1.100,00	7	157,14
253.29	Muhtelif El Aletleri	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.30	<i>Dışli Freze Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	46.000,00	9	5.111,11
253.31	<i>Dışli Freze Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	23.000,00	6	-
253.32	Düz El Kumanda Makinesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.33	<i>Radyal Otomatik Matkap</i>	0,00	0,00	0,00	4.500,00	5	900,00
253.34	<i>Yüzey Sertl. Makinesi</i>	0,00	0,00	0,00	18.000,00	8	2.250,00

253.35	<i>Otomatik Jeneratör</i>	0,00	0,00	0,00	1.500,00	5	300,00
253.36	Almanya-Türkiye Nakliyesi	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.37	<i>Diş. Taş. Tezg. Reisha</i>	0,00	0,00	0,00	65.000,00	10	6.500,00
253.38	<i>Diş Açma Tezgahı</i>	0,00	0,00	0,00	45.000,00	20	2.250,00
253.39	<i>Diş Açma Tezgahı Loenz</i>	0,00	0,00	0,00	42.000,00	18	2.333,33
253.40	<i>Sath T. Tez. Mohemh T.</i>	0,00	0,00	0,00	36.000,00	16	2.250,00
253.41	<i>Sert Ölç. Tez. Zeiss Tıp</i>	0,00	0,00	0,00	7.000,00	6	1.166,67
253.42	<i>Diş. Taşlama Tezgahı Rentsch</i>	0,00	0,00	0,00	13.000,00	7	1.857,14
253.43	<i>Diş Taş. Kez Konigsee</i>	0,00	0,00	0,00	36.000,00	11	3.272,73
253.44	Diş Taş. Tez. Saeacka T.	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.45	<i>Diş Açm.Tez. Hurt Tipi</i>	0,00	0,00	0,00	41.000,00	16	2.562,50
253.46	<i>Dişli Açma Tez. Loenz</i>	0,00	0,00	0,00	45.000,00	14	3.214,29
253.47	<i>Dişli Açma Tezgahı Stulman</i>	0,00	0,00	0,00	24.000,00	8	3.000,00
253.48	Vargel Tezgahı Heinamen	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.49	<i>Sig. Ith. Harc. Kkdp V.S</i>	0,00	0,00	0,00	37.000,00	12	3.083,33
253.50	Mikroler Takım Aleti	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.51	Mikroler Takım Aleti	0,00	0,00	0,00	-	-	-
253.52	<i>Lm 200 Cetvel</i>	0,00	-12,97	12,97	150,00	2	75,00
253.53	<i>Torna Aynası</i>	0,00	-37,00	37,00	75,00	2	37,50
253.54	<i>Makine Vm 200</i>	0,00	0,00	0,00	14.000,00	6	2.333,33
253.55	Ses Kapağı Vm 200	0,00	0,00	0,00	-	-	-

253.56	Makine Vm 200 K (Kurutma Makinesi)	0,00	0,00	0,00	3.500,00	3	1.166,67
253.57	Sertlik Ölçme Cihazı (Komple)	0,00	0,00	0,00	47.000,00	12	3.916,67
253.58	Sertlik Ölçme Cihazı (Komple)	0,00	0,00	0,00	32.000,00	7	4.571,43
253.59	Yüzey Pürüzlüğü Ölçme Cihazı	0,00	0,00	0,00	3.200,00	5	640,00
253.60	Kaplama Kalınlığı Ölçme Cihazı	0,00	0,00	0,00	1.700,00	4	425,00
253.61	CNC Torna Tezgahı	0,00	0,00	0,00	130.000,00	21	6.190,48
253.62	Çubuk Sürme Tezgahı	0,00	-85,89	85,89	14.000,00	8	1.750,00
253.63	CNC Torna Tezgahı	0,00	-9.673,02	9.673,02	86.000,00	22	3.909,09
253.64	Vidalı Hava Kompresörü	0,00	-450,00	450,00	5.250,00	6	875,00
253.65	Basınçlı Hava Kurutucusu	0,00	-108,60	108,60	2.400,00	4	600,00
253.66	CNC Dik İşleme Merk. Mal. Dev.	79,10	0,00	79,10	-	-	-
253.67	4 Eksenli Döner Tabla	95,01	0,00	95,01	-	-	-
253.68	Plc Kontrollü Aliminyum Kesme	1.830,00	-203,34	2.033,34	2.033,34	8	254,17
253.69	CNC Ölçüm Tezgahı	31.059,60	-4.098,15	35.157,75	75.000,00	20	3.750,00
253.70	Tc 52 Torna Tezgahı	0,00	-9.158,66	9.158,66	93.000,00	18	5.166,67
253.71	Linde Forklift	0,00	0,00	0,00	37.000,00	15	2.466,67
253.72	Mcv 650 İşlem Merkezi Tezgahı	0,00	-19.506,45	19.506,45	87.000,00	21	6.666,67
253.73	Su Tankı	2.782,50	-153,86	2.936,36	2.500,00	10	250,00
253.74	Freze Makinesi (Kullanılmış)	13.000,00	0,00	13.000,00	10.000,00	8	1.250,00
253.75	Diag Marka Kullanılmış Makine	6.000,00	0,00	6.000,00	6.000,00	8	750,00
253.76	Garanti Fin Kiralama Devir	1.190,14	0,00	1.190,14	-	-	-

253.77	Ataçman Makinesi	10.886,10	-26,11	10.912,21	10.912,21	12	909,35
253.78	Dişli Makinesi (Kullanılmış)	21.000,00	0,00	21.000,00	21.000,00	13	1.615,38
253.79	<i>Mvs 50 A Dik İşleme Merkezi</i>	35.758,97	0,00	35.758,97	110.000,00	20	7.250,00
253.80	<i>Mvs Ppl Dik İşleme Merkezi</i>	39.050,45	0,00	39.050,45	125.000,00	24	6.875,00
253.81	<i>Lb 300/1000 Torna Makinesi</i>	31.430,85	0,00	31.430,85	96.000,00	25	5.440,00
253.82	<i>Sl 250b/1000 Torna Makinesi</i>	27.621,05	0,00	27.621,05	78.000,00	25	4.880,00
253.83	<i>Yatay Vibrasyon Makinesi</i>	9.600,00	-850,00	10.450,00	65.000,00	24	2.708,33
253.84	Linde Forklift Leasing Devri	1,27	0,00	1,27	-	-	-
253.85	Mc 650p Cnc İşleme Merkezi	1,27	0,00	1,27	-	-	-
253.86	Tc 052 Cnc Torna Tezgahı	1,27	0,00	1,27	-	-	-
253.87	<i>Marksman Mk300 Markalama Makinesi</i>	6.090,00	-697,81	6.787,81	12.000,00	20	600,00
253.88	Muhtelif Makine	1.052,80	-21,93	1.074,73	1.074,73	8	134,34
253.89	Kumlama Makinesi	2.400,00	-144,65	2.544,65	2.544,65	6	424,11
253.90	Elektronik Basınçlı Kumanda	3.861,36	-176,31	4.037,67	4.037,67	15	269,18
253.91	Bros Tig	6.300,90	-306,89	6.607,79	6.607,79	18	367,10
253.92	Bros Çekme Tezgahı	10.491,18	-510,98	11.002,16	11.002,16	14	785,87
253.93	Bros Tig	5.221,80	-263,87	5.485,67	5.485,67	15	365,71
253.94	Bros Tig	1.898,10	-99,38	1.997,48	1.997,48	13	153,65
253.95	Bros Tig	2.368,35	-126,16	2.494,51	2.494,51	12	207,88
253.96	Kaynak Makinesi	8.352,00	-1.044,00	9.396,00	9.396,00	8	1.174,50
253.97	Kaynak Makinesi	0,00	-28,19	28,19	28,19	0	28,19

253.98	Birulorlu Kal. Kazanı	6.108,50	-604,71	6.713,21	6.713,21	12	559,43
	TOPLAM	285.532,57	-48.388,93	333.921,50	1.987.852,61		156.686,71

Yukarıdaki tabloya bakıldığında dikkat çeken en önemli unsur Tesis, Makine ve Cihazları oluşturan kalemlerden sadece ikisi değer düşüklüğüne uğramışken, birçok kalemin değeri yükselmiştir. Bunun en önemli nedeni ise Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan amortisman oranlarının varlığın faydalı ömründen düşük olması ve ülkemizde yaşanan yüksek enflasyondur. Tesis, Makine ve Cihazların değerlemesi sırasında hem varlığın gerçeğe uygun değeri hem de varlığın kalan faydalı ömrü belirlenmeye çalışılmıştır. Mevcut sistemde kıst amortisman uygulamasının kullanılmamasından kaynaklanan bir amortisman farkı belirlenmiştir. Bu fark geçmiş yıl karlarına veya sermaye yedeklerine atılarak kapatılmalıdır. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2009		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	48.388,93	
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		48.388,93
Farkın kar yedeklerine atılması		
31.12.2009		
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	48.388,93	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.		48.388,93
Farkın matrahtan düşürülmesi		
31.12.2009		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	9.667,78	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.		9.667,78
Vergi etkisinin kaydı		

Değerleme sonucu oluşan değer artış ve azalışların da kayıtlara alınması gerekmektedir. Tabloda değeri düşen kalemlerin toplam tutarı 4.804,42 TL'dir. Bu tutar için karşılık ayrılması gerekmektedir.

31.12.2009		
654.KARŞILIK GİDERLERİ	4.804,42	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		4.804,42
Değer düşüklüğünün kayıtlara alınması		

Tesis, Makine ve Cihazlarla ilgili olarak toplam değer artışının 1.658.735,58 TL olduğu görülmektedir. Değer artışının kaydı ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2009		
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	1.658.735,58	
522.MDV DEĞER ARTIŞ FONU		1.658.735,58
Değer artışının kayıtlara alınması		

Yukarıdaki kayıtlarla birlikte Tesis, Makine ve Cihazlarla ilgili toplam değer artışının (1.658.735,58 - 4.804,42) 1.653.931,16 TL olduğu anlaşılmaktadır.

Varlıkların defter değeri yükseldiğinden 2010 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarları da değişecektir. Mevcut uygulamalarımıza göre 2010 yılında Tesis, Makine ve Cihazlar için ayrılması gereken amortisman tutarı 15.840,16 TL iken, UMS'ye göre ayrılacak tutar ise 156.686,71 TL olarak hesaplanmıştır. Her iki uygulama arasında 140.846,55 TL'lik bir fark söz konusudur ve bu farkın da vergi etkisi söz konusudur. Farkın vergi etkisi ise $140.846,55 * 0,20 = 28.169,31$ TL olarak bulunur. Yapılacak kayıtlar ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2010			
961. MATRAHA İLAVELER	140.846,55		
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			140.846,55
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2010			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	28.169,31		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			28.169,31
Vergi etkisinin kaydı			

1.1.5 Taşıtlar

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin Taşıtlar grubu içerisinde yer alan kalemlerin ayrıntılı listesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: İşletmenin Sahip Olduğu Taşıtların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
254	TAŞITLAR							
254.01	Palio	01.08.2003	32.074,33	5	0,00	32.074,33	0,00	0,00
254.02	Palio Kredi Faizi	01.08.2003	408,28	5	0,00	408,28	0,00	0,00
254.03	Plk Wolsvogen	04.10.2004	65.449,14	5	0,00	65.449,14	0,00	0,00
254.04	Bmw Jip	14.04.2005	204.860,10	5	40.972,02	204.860,10	0,00	0,00
254.05	Bmw Jip Kredi Faizi	30.09.2005	2.888,28	5	577,65	2.888,28	0,00	0,00
254.06	Plk. Skoda	10.10.2006	35.000,00	5	7.000,00	28.000,00	7.000,00	7.000,00
254.07	Plk. Peugeot Minibüs	01.11.2006	29.815,30	5	5.963,06	23.852,24	5.963,06	5.963,06
254.08	Plk. Polo 1,4	19.07.2007	27.021,52	5	5.404,30	16.212,91	10.808,61	5.404,30
254.09	Plk. Golf 1,4	27.07.2007	43.572,59	5	8.714,51	26.143,55	17.429,04	8.714,51
254.10	Plk. Jetta 1,4	13.03.2008	48.528,72	5	9.705,74	19.411,49	29.117,23	9.705,74
254.11	Plk. Jetta 1,4 Kredi Faizi	30.06.2008	2.486,03	5	467,20	994,41	1.491,62	467,20
254.12	Bmw Jip Kredi Faizi	31.12.2005	13.506,29	5	2.701,25	13.506,29	0,00	0,00
	TOPLAM		505.610,58		81.505,73	433.801,02	70.317,94	37.254,81

UMS'lerin kabul edilmesiyle birlikte diğer duran varlıklarda olduğu gibi Taşıtların da değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu maksatla işletme yönetimi elinde bulundurduğu Taşıtları değerlemeye tabi tutmuş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 13: İşletmenin Sahip Olduğu Taşıtların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Değer Düzeltme	Gerçeğe Uygun Değeri	Faydalı Ömür	2010 Yılında Kat Edilecek Yol²²⁸	2010 Yılı Amortismanı
254	TAŞITLAR							
254.01	Palio	0,00	0,00	0,00	14.000,00	500.000 km	25.300 km	708,40
254.02	Plk Wolsvogen	0,00	0,00	0,00	38.000,00	750.000 km	32.500 km	1.646,66
254.03	Bmw Jip	0,00	-11.950,25	11.950,25	145.000,00	820.000 km	23.700 km	4.190,85
254.04	Plk. Skoda	7.000,00	-5.465,75	12.465,75	24.000,00	950.000 km	33.250 km	840,00
254.05	Plk. Peugeot Minibüs	5.963,06	-4.969,21	10.932,27	19.000,00	650.000 km	14.350 km	419,46
254.06	Plk. Polo 1,4	10.808,61	-3.035,30	13.843,91	21.000,00	900.000 km	18.900 km	441,00
254.07	Plk. Golf 1,4	17.429,04	-5.083,47	22.512,51	36.000,00	850.000 km	21.400 km	906,35
254.08	Plk. Jetta 1,4	29.117,23	-2.022,03	31.139,26	43.000,00	1.000.000 km	28.650 km	1.231,95
	TOPLAM	70.317,94	-32.526,01	102.843,95	340.000,00			10.384,67

²²⁸ Taşıtların geçmiş yıllarda kat etmiş olduğu toplam yolun, taşıtın kullanılmaya başlanmasından itibaren geçen süreye bölünmesiyle elde edilen tahmini değerlerdir.

Tablodan görüldüğü üzere mevcut uygulamamızda araçlar için kullanılan kredilerin faizleri de taşıtların maliyetine eklenmiş ve amortismanına tabi tutulmuştur. Ancak UMS uygulamalarına göre varlık edinimi için katlanılan faiz giderleri varlığın maliyetine dahil edilmeyerek Finansman Gideri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu nedenle Taşıtların alımı sırasında alınan kredilerin faizlerini oluşturan 19.288,88 TL'nin Finansman Gideri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu faizler (17.797,26 TL) için ayrılan amortismanların da iptali gerekmektedir. Bu tutarın 3.746,10 TL'si cari dönemde ayrılmış geri kalan kısmı ise geçmiş dönemlerde ayrılmıştır. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2009	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	17.797,26
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.746,10
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	14.051,16
Faiz gideri için ayrılan amortismanın iptali	

Kıst amortismanından kaynaklanan farkın kar yedeklerine atılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan farkın vergi etkisi de söz konusu olacağından vergi etkisinin de dikkate alınarak matrahtan indirilecektir. Vergi etkisi $32.526,01 * 0,20 = 6.505,20$ TL olarak hesaplanır. Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2009	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	32.526,01
542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	32.526,01
Farkın kar yedeklerine atılması	
31.12.2009	
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	32.526,01
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.	32.526,01
Farkın matrahtan düşürülmesi	
31.12.2009	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	6.505,20
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.	6.505,20
Vergi etkisinin kaydı	

Değerleme sonucunda tüm araçların net defter değerlerinde bir artış meydana geldiği gözlenmektedir. Değer artışlarının kayıtlara alınması aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2009		
254. TAŞITLAR		237.156,05
254.01 Palio	14.000,00	
254.02 Plk Wolvogen	38.000,00	
254.03 BMW Jip	133.049,75	
254.04 Plk. Skoda	11.534,25	
254.05 Plk. Peugeot Minibüs	8.067,73	
254.06 Plk. Polo 1,4	7.156,09	
254.07 Plk. Golf 1,4	13.487,49	
254.08 Plk. Jetta 1,4	11.860,74	
522.MDV DEĞER ARTIŞ FONU		237.156,05
Değer artışının kayıtlara alınması		

Ayrıca işletme yönetimi değerleme sırasında mevcut uygulamalara göre normal amortisman yöntemini kullanmakta iken UMS'nin kabul edilmesiyle birlikte Taşıtlar için amortisman hesaplamasında üretim miktarı yöntemiyle daha sağlıklı sonuçlar elde edileceğini tespit etmiştir. Bu amaçla Taşıtların faydalı ömürleri, taşıtların yararlı ömürleri boyunca kat edecekleri km ile belirlenmiştir. Her yıl taşıt kat ettiği yol kadar amortisman tabi tutulacaktır. Bu amaçla taşıtların geçmiş yıllarda kat ettiği yol miktarı, taşıtın kullanılmaya başlamasından itibaren geçen süreye bölünerek tahmini olarak gelecek yıllarda ne kadar amortisman ayrılacağı belirlenmiş ve 2010 yılında ayrılması muhtemel amortisman tutarı belirlenmiştir. 2010 yılında Taşıtlar için tahmini amortisman tutarı toplam 10.384,67 TL olarak bulunmuştur. Mevcut uygulamalarımıza göre 2010 yılında ayrılacak amortisman tutarı ise 37.254,81 TL'dir. Her iki uygulama arasındaki amortisman farkı ise 26.870,14 TL'dir. Farkın vergi etkisi ise $26.870,14 * 0,20 = 5.374,02$ TL olarak bulunur. 2010 yılı sonunda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2010			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER		26.870,14	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			26.870,14
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2010			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		5.374,02	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			5.374,02
Vergi etkisinin kaydı			

1.1.6. Demirbaşlar

İşletmenin 2009 yılı sonu itibariyle sahip olduğu Demirbaş kalemlerinin ayrıntılı listesi aşağıda verilmiştir.

Tablo 14: İşletmenin Sahip Olduğu Demirbaşların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
255	DEMİRBAŞLAR							
255.01	D.D. Bukle Halı	22.12.2000	1.152,08	5	0,00	1.152,08	0,00	0,00
255.02	KUZİNE 1 Metrekare FIRINLI	26.03.2001	709,99	5	0,00	709,99	0,00	0,00
255.03	İntel Pentium 4 1.5 Ghz	26.09.2001	3.761,84	5	0,00	3.761,84	0,00	0,00
255.04	İntel Pentium 4 1.5 Ghz	26.09.2001	3.761,84	5	0,00	3.761,84	0,00	0,00
255.05	İntel Pentium 4 1.7 Ghz	26.09.2001	4.164,83	5	0,00	4.164,83	0,00	0,00
255.06	İnform 525 A İnteraktive Ups	05.10.2001	1.251,96	5	0,00	1.251,96	0,00	0,00
255.07	Lg Cd Writer 16x10x40	05.10.2001	607,57	5	0,00	607,57	0,00	0,00
255.08	Vestel 15' Monitör	05.10.2001	202,52	5	0,00	202,52	0,00	0,00
255.09	Canon Bjc-2100 Yazıcı	05.10.2001	156,50	5	0,00	156,50	0,00	0,00
255.10	Celeron 667 Cpu	05.10.2001	128,88	5	0,00	128,88	0,00	0,00
255.11	Konfeks Ticari Program	05.10.2001	666,49	5	0,00	666,49	0,00	0,00
255.12	Nokia 8890	07.12.2001	969,80	5	0,00	969,80	0,00	0,00
255.13	Philips 1563 Tv	12.12.2001	366,76	5	0,00	366,76	0,00	0,00
255.14	Halı	20.12.2001	1.378,93	5	0,00	1.378,93	0,00	0,00
255.15	Hp Laseriet 1200 Yazıcı	29.12.2001	948,03	5	0,00	948,03	0,00	0,00
255.16	Sandalye	06.06.2001	852,42	5	0,00	852,42	0,00	0,00

255.17	G11 P111 866 Bilgisayar	01.06.2001	2.127,74	5	0,00	2.127,74	0,00	0,00
255.18	Plus İki Kapılı Buzdolabı	21.02.2002	1.138,61	5	0,00	1.138,61	0,00	0,00
255.19	Bulaşık Yıkama Makinesi 500 Tb	29.03.2002	3.040,20	5	0,00	3.040,20	0,00	0,00
255.20	Dect Telsiz Tel 260	04.08.2002	306,40	5	0,00	306,40	0,00	0,00
255.21	Karel Cp 9/0 Tel.	04.08.2002	122,56	5	0,00	122,56	0,00	0,00
255.22	1 Dect Telsiz Mikro	04.08.2002	220,71	5	0,00	220,71	0,00	0,00
255.23	Ecotel Telefon Santrali	16.05.2002	1.380,30	5	0,00	1.380,30	0,00	0,00
255.24	Kombi	29.05.2002	2.094,50	5	0,00	2.094,50	0,00	0,00
255.25	Matkap 16 N	16.05.2002	422,60	5	0,00	422,60	0,00	0,00
255.26	Matkap 16 F	16.05.2002	558,38	5	0,00	558,38	0,00	0,00
255.27	Ms Office Xp Standart Türkçe	08.10.2002	3.046,27	5	0,00	3.046,27	0,00	0,00
255.28	Norton Antiviris	08.10.2002	72,41	5	0,00	72,41	0,00	0,00
255.29	Logo Lks 2 Temel Set	08.10.2002	2.434,58	5	0,00	2.434,58	0,00	0,00
255.30	Logo Lks 2 3 Kullanıcıya Geçiş	08.10.2002	1.399,88	5	0,00	1.399,88	0,00	0,00
255.31	Wd Üç Motorlu Süpürge	25.10.2002	573,07	5	0,00	573,07	0,00	0,00
255.32	Celeron 1100 Bilgisayar	01.11.2002	885,06	5	0,00	885,06	0,00	0,00
255.33	Mikroler	18.11.2002	383,30	5	0,00	383,30	0,00	0,00
255.34	Tabak Ve Bardak	06.09.2003	585,77	5	0,00	585,77	0,00	0,00
255.35	Bilgisayar Ve Program	20.09.2003	2.817,55	5	0,00	2.817,55	0,00	0,00
255.36	Bilgisayar Ve Program	24.09.2003	2.597,48	5	0,00	2.597,48	0,00	0,00
255.37	Nokia 6610 Cep Tel	09.12.2003	482,37	5	0,00	482,37	0,00	0,00

255.38	Bilgisayar	31.12.2003	1.821,44	5	0,00	1.821,44	0,00	0,00
255.39	Np-5194 Buzdolabı	02.09.2004	1.388,24	10	138,83	832,94	555,30	138,83
255.40	Tv-3484 Televizyon	02.09.2004	711,33	5	0,00	711,33	0,00	0,00
255.41	Creation Derin Tencere	04.09.2004	629,08	10	62,90	377,41	251,67	62,90
255.42	Beyaz Eşya	12.10.2004	1.282,44	5	0,00	1.282,44	0,00	0,00
255.43	Demirbaş	31.12.2003	1.207,40	5	0,00	1.207,40	0,00	0,00
255.44	Büro Mobilyası	27.06.2005	750,00	5	150,00	750,00	0,00	0,00
255.45	Ms 48 Santral	28.06.2005	1.390,68	5	278,13	1.390,68	0,00	0,00
255.46	Bilgisayar	06.04.2005	598,85	5	11,97	598,85	0,00	0,00
255.47	Dolap	26.05.2005	4.000,00	5	800,00	4.000,00	0,00	0,00
255.48	Dolap	18.08.2005	932,20	5	186,40	932,20	0,00	0,00
255.49	Merzalitli Sandalye	25.11.2005	1.040,00	5	208,00	1.040,00	0,00	0,00
255.50	Tekerlekli Metal Sandalye	25.11.2005	600,00	5	120,00	600,00	0,00	0,00
255.51	Asus Notebook Bilgisayar	30.12.2005	1.855,93	5	371,18	1.855,93	0,00	0,00
255.52	Btm Klima	30.06.2006	2.542,37	15	169,49	677,29	1.865,08	169,49
255.53	Televizyon Ve Uydu Alıcısı	03.06.2006	2.372,88	5	474,57	1.898,30	474,58	474,57
255.54	Buzdolabı	03.06.2006	2.542,38	10	254,23	1.016,95	1.525,43	254,23
255.55	Nokia 6611 Cep Telefonu	06.05.2006	516,95	3	0,00	516,95	0,00	0,00
255.56	Su Arıtma Cihazı	14.08.2006	2.449,00	5	489,80	1.959,20	489,80	489,80
255.57	Masa Ve Koltuk	19.08.2006	720,36	5	144,07	576,29	144,07	144,07
255.58	Asus A6vm Sonama Laptop	23.08.2006	2.989,83	5	597,96	2.391,86	597,97	597,96

255.59	Nokia N70 Cep Telefonu	02.09.2006	686,45	3	137,29	686,44	0,01	0,00
255.60	Ahşap Dolap	15.11.2006	1.950,00	5	390,00	1.560,00	390,00	390,00
255.61	Asustek Bilgisayar	25.11.2006	2.627,12	5	525,42	2.101,70	525,42	525,42
255.62	Mutfak Eşyası	04.11.2006	1.637,25	5	327,45	1.309,80	327,45	327,45
255.63	Muhtelif Mutfak Eşyası	13.12.2006	609,32	5	121,86	487,46	121,86	121,86
255.64	B. Masa	20.02.2007	1.446,02	5	289,20	879,61	566,41	289,20
255.65	Sandalye	20.02.2007	614,47	5	122,89	368,68	245,79	122,89
255.66	Orta Sehpa	20.02.2007	889,83	5	177,97	533,90	355,93	177,97
255.67	Tavan Armoturu	20.02.2007	419,51	5	83,90	251,71	167,80	83,90
255.68	Bulaşık Makinesi	18.01.2007	661,02	10	66,10	198,31	462,71	66,10
255.69	Yemek Takımı	24.01.2007	3.220,33	5	644,07	1.932,20	1.288,13	644,07
255.70	Telsiz Telefon	26.01.2007	1.377,10	10	137,71	413,13	963,97	137,71
255.71	Baza Ve Yatak	04.05.2007	1.400,00	5	280,00	840,00	560,00	280,00
255.72	Sandalye	14.04.2007	690,00	5	138,00	414,00	276,00	138,00
255.73	Salon Tipi Klima	20.06.2007	23.725,42	15	1.581,69	4.740,34	18.985,08	1.581,69
255.74	Samsung Cep Telefonu	22.06.2007	576,27	3	192,09	576,27	0,00	0,00
255.75	Güvenlik Sistemi	29.06.2007	1.961,55	5	392,31	1.176,93	784,62	392,31
255.76	Dss 2005 Santral Ve Aks.	13.08.2007	7.044,03	10	704,40	2.113,21	4.930,82	704,40
255.77	Su Arıtma Sistemi	24.08.2007	8.632,20	10	863,22	2.589,66	6.042,54	863,22
255.78	Ahşap Masa Takımı	25.08.2007	5.750,00	5	1.150,00	3.450,00	2.300,00	1.150,00
255.79	Koltuk Takımı	25.08.2007	4.656,00	5	931,20	2.793,60	1.862,40	931,20

255.80	Üçlü Kanepe	25.08.2007	1.200,00	5	240,00	720,00	480,00	240,00
255.81	Ahşap Sehpa	25.08.2007	900,00	5	180,00	540,00	360,00	180,00
255.82	Güç Kaynağı	24.08.2007	5.364,42	10	536,44	1.609,33	3.755,09	536,44
255.83	Büro Mobilyası	11.08.2007	33.075,00	5	6.615,00	19.845,00	13.230,00	6.615,00
255.84	Ahşap Masa Takımı	11.08.2007	9.360,00	5	1.872,00	5.616,00	3.744,00	1.872,00
255.85	Fırın	04.09.2007	996,61	5	199,32	597,97	398,64	199,32
255.86	Davlumbaz	04.09.2007	830,51	5	166,10	498,31	332,20	166,10
255.87	Ankastre Ocak	04.09.2007	576,27	5	115,25	345,76	230,51	115,25
255.88	Koltuk Takımı Ve Mobilya	24.09.2007	3.400,00	5	680,00	2.040,00	1.360,00	680,00
255.89	Güvenlik Sistemi	28.09.2007	4.475,00	5	895,00	2.685,00	1.790,00	895,00
255.90	Koltuk Takımı	01.11.2007	1.100,00	5	220,00	660,00	440,00	220,00
255.91	Baza Ve Yatak	01.11.2007	760,00	5	152,00	456,00	304,00	152,00
255.92	26' Lcd-Tft Tv	02.11.2007	894,07	5	178,81	536,44	357,63	178,81
255.93	19' Lcd-Tft Tv	02.11.2007	2.176,28	5	435,26	1.305,77	870,51	435,26
255.94	106 Ekran Plazma Tv	02.11.2007	2.427,97	5	485,59	1.456,78	971,19	485,59
255.95	15' Lcd-Tft Tv	02.11.2007	449,15	5	89,83	269,49	179,66	89,83
255.96	Dijital Uydu Alıcısı	02.11.2007	2.761,86	5	552,37	1.657,12	1.104,74	552,37
255.97	Ankastre Ocak	02.11.2007	847,46	5	169,49	508,48	338,98	169,49
255.98	Ankastre Fırın	02.11.2007	449,15	5	89,83	269,49	179,66	89,83
255.99	Tek Kapılı Buzdolabı	02.11.2007	447,97	5	89,59	268,78	179,19	89,53
255.100	Büro Tipi Buzdolabı	02.11.2007	627,12	5	125,42	376,27	250,85	125,42

255.101	No-Frost Buzdolabı	02.11.2007	868,22	5	173,64	520,93	347,29	173,64
255.102	Düz İthal Stor Perde	20.11.2007	5.557,38	5	1.111,48	3.334,43	2.222,95	1.111,48
255.103	Su Arıtma Sistemi	23.11.2007	1.236,00	5	247,20	370,80	865,20	247,20
255.104	Polv. Stor Perde	31.12.2007	3.704,48	5	740,90	2.222,69	1.481,79	740,90
255.105	Acer Notebook Ve Aksanı	27.12.2007	4.237,29	5	847,46	2.542,37	1.694,92	847,46
255.106	Duvardan Duvara Halı	01.10.2007	1.500,00	5	300,00	900,00	600,00	300,00
255.107	Duvardan Duvara Halı	01.10.2007	1.261,50	5	252,30	756,90	504,60	252,30
255.108	Fotokopi Makinesi	14.02.2008	3.411,87	5	682,37	1.364,75	2.047,12	682,37
255.109	Jaluzi Perde	20.02.2008	7.004,63	5	1.400,93	2.801,85	4.202,78	1.400,93
255.110	Halı	22.02.2008	2.127,80	5	425,56	851,12	1.276,68	425,56
255.111	Dijital Kamera	09.02.2008	962,15	5	192,43	384,86	577,29	192,43
255.112	Samsung U900 Cep Telefonu	12.05.2008	775,42	3	258,47	516,89	258,53	258,47
255.113	Bilgisayar N. Compiting	21.06.2008	1.834,75	5	366,95	733,90	1.100,85	366,95
255.114	Bilgisayar	17.04.2008	2.199,29	5	439,86	879,72	1.319,57	439,86
255.115	Su Arıtma Cihazı	11.04.2008	2.300,00	5	460,00	920,00	1.380,00	460,00
255.116	Arçelik Buzdolabı	10.09.2008	593,22	10	59,32	118,64	474,58	59,32
255.117	Sandalye	08.07.2008	1.600,00	5	320,00	640,00	960,00	320,00
255.118	Compact Sohben	26.11.2008	690,68	10	69,07	138,14	552,54	69,07
255.119	Portatif Sertlik Ölçme Cihazı	26.12.2008	3.000,00	5	600,00	1.200,00	1.800,00	600,00
255.120	Bilgisayar Malzemesi	29.12.2008	1.314,80	5	262,96	525,92	788,88	262,96
255.121	Perde	26.01.2009	1.042,70	5	208,54	208,54	834,16	208,54

255.122	Çapa Makinesi	12.05.2009	7.778,00	5	1.555,60	1.555,60	6.222,40	1.555,60
255.123	Kombi Ve Tesisat	20.06.2009	3.177,00	14	226,93	226,84	2.950,16	226,93
255.124	Dosya Dolabı	26.06.2009	4.861,12	5	972,22	972,22	3.888,90	972,22
255.125	Oem Bilgisayar	30.06.2009	4.050,00	5	810,00	810,00	3.240,00	810,00
255.126	Sql 2008 Server	28.04.2009	18.987,09	4	4.746,77	4.746,77	14.240,32	4.746,77
255.127	Bilgisayar	02.04.2009	1.450,00	5	290,00	290,00	1.160,00	290,00
255.128	Notebook 15,4"	02.04.2009	1.650,00	5	330,00	330,00	1.320,00	330,00
255.129	Samsung Yazıcı	02.04.2009	200,00	5	40,00	40,00	160,00	40,00
255.130	Sql 2008 Server Ent.	11.08.2009	14.675,42	4	3.668,86	3.668,86	11.006,56	3.668,86
255.131	Koltuk Takımı	22.08.2009	1.800,00	5	360,00	360,00	1.440,00	360,00
255.132	Kanepe	22.08.2009	1.250,00	5	250,00	250,00	1.000,00	250,00
255.133	Duvar Ünitesi 3 Adet	22.08.2009	2.550,00	5	510,00	510,00	2.040,00	510,00
255.134	Sehpa-Konsol-Masa	22.08.2009	1.400,00	5	280,00	280,00	1.120,00	280,00
255.135	Bone Chana Yemek Takımı	29.08.2009	1.990,00	5	398,00	398,00	1.592,00	398,00
255.136	Windows Svr Enf. 2008	31.07.2009	4.192,50	4	1.048,13	1.048,13	3.144,37	1.048,13
255.137	Hp Sunucu Bilgisayar Ve Aksanı	02.07.2009	6.905,00	4	1.726,25	1.726,25	5.178,75	1.726,25
255.138	Dolap	20.07.2009	4.629,63	5	925,93	925,93	3.703,70	925,93
255.139	Btw Klima	21.07.2009	1.525,42	15	101,69	101,59	1.423,83	101,69
255.140	Lcd Televizyon 42"	21.07.2009	3.389,84	5	677,97	677,97	2.711,87	677,97
255.141	Çamaşır Makinesi 1000 Devir	21.07.2009	881,36	10	88,14	88,14	793,22	88,14
255.142	Diğer Demirbaşlar	01.01.1999	29.642,37	-	0,00	0,00	29.642,37	0,00

255.143	Vitrin	17.09.2009	660,00	5	132,00	132,06	527,94	132,00
255.144	Servis Sehpası	17.09.2009	210,00	5	42,00	42,00	168,00	42,00
255.145	Sony Vaivo Notebook	22.12.2009	1.483,65	4	370,91	370,91	1.112,74	370,91
	TOPLAM		390.364,85		56.772,47	187.370,30	202.994,55	54.317,32

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin elinde bulunan Demirbaşlar da UMS uygulamaları doğrultusunda değerlemeye tabi tutulmuş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir. Tabloda değeri düşen Demirbaşlar koyu, değeri artan Demirbaşlar ise italik yazılmıştır.

Tablo 15: İşletmenin Sahip Olduğu Demirbaşların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Değer Düzeltme	Gerçeğe Uygun Değeri	Faydalı Ömür	2010 Yılı Amortismanı
255	DEMİRBAŞLAR						
255.01	D.D. Bukle Halı	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.02	KUZİNE 1 Metrekare FIRINLI	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.03	<i>İntel Pentium 4 1.5 Ghz</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>300,00</i>	2	150,00
255.04	<i>İntel Pentium 4 1.5 Ghz</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>300,00</i>	2	150,00
255.05	<i>İntel Pentium 4 1.7 Ghz</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>350,00</i>	2	175,00
255.06	İnform 525 A İnteraktive Ups	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.07	<i>Lg Cd Writer 16x10x40</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>200,00</i>	4	50,00
255.08	Vestel 15' Monitör	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.09	Canon Bjc-2100 Yazıcı	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.10	Celeron 667 Cpu	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.11	Nokia 8890	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.12	<i>Philips 1563 Tv</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>120,00</i>	4	30,00
255.13	<i>Halı</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>200,00</i>	5	40,00
255.14	<i>Hp Laseriet 1200 Yazıcı</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>100,00</i>	4	25,00
255.15	<i>Sandalye</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>200,00</i>	6	33,33

255.16	<i>G11 P111 866 Bilgisayar</i>	0,00	0,00	0,00	400,00	2	200,00
255.17	<i>Plus İki Kapılı Buzdolabı</i>	0,00	0,00	0,00	250,00	8	31,25
255.18	<i>Bulaşık Yıkama Makinesi 500 Tb</i>	0,00	0,00	0,00	600,00	10	60,00
255.19	Dect Telsiz Tel 260	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.20	Karel Cp 9/0 Tel.	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.21	1 Dect Telsiz Mikro	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.22	<i>Ecotel Telefon Santrali</i>	0,00	0,00	0,00	100,00	5	20,00
255.23	<i>Kombi</i>	0,00	0,00	0,00	600,00	10	60,00
255.24	Matkap 16 N	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.25	Matkap 16 F	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.26	Ms Office Xp Standart Türkçe	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.27	Norton Antiviris	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.28	<i>Wd Üç Motorlu Süpürge</i>	0,00	0,00	0,00	75,00	3	25,00
255.29	Celeron 1100 Bilgisayar	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.30	Mikroler	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.31	Tabak Ve Bardak	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.32	Bilgisayar Ve Program	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.33	Bilgisayar Ve Program	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.34	Nokia 6610 Cep Tel	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.35	<i>Bilgisayar</i>	0,00	0,00	0,00	400,00	2	200,00
255.36	Np-5194 Buzdolabı	555,30	-92,55	647,85	647,85	10	64,78

255.37	<i>Tv-3484 Televizyon</i>	0,00	0,00	0,00	120,00	8	15,00
255.38	Creation Derin Tencere	251,67	-42,04	293,71	293,71	7	41,95
255.39	Beyaz Eşya	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.40	<i>Demirbaş</i>	0,00	0,00	0,00	200,00	6	33,33
255.41	<i>Büro Mobilyası</i>	0,00	-75,00	75,00	150,00	6	25,00
255.42	<i>Ms 48 Santral</i>	0,00	-139,06	139,06	220,00	5	44,00
255.43	<i>Bilgisayar</i>	0,00	-3,19	3,19	250,00	2	125,00
255.44	<i>Dolap</i>	0,00	-333,33	333,33	650,00	10	65,00
255.45	<i>Dolap</i>	0,00	-132,03	132,03	300,00	10	30,00
255.46	Merzalitli Sandalye	0,00	-190,66	190,66	150,00	5	30,00
255.47	Tekerlekli Metal Sandalye	0,00	-110,00	110,00	100,00	4	25,00
255.48	<i>Asus Notebook Bilgisayar</i>	0,00	-371,18	371,18	650,00	3	216,66
255.49	Btm Klima	1.865,08	-84,74	1.949,82	1.949,82	8	243,72
255.50	<i>Televizyon Ve Uydu Alıcısı</i>	474,58	-197,73	672,31	900,00	13	69,23
255.51	Buzdolabı	1.525,43	-105,92	1.631,35	1.631,35	12	135,94
255.52	Nokia 6611 Cep Telefonu	0,00	0,00	0,00	-	-	-
255.53	Su Arıtma Cihazı	489,80	-306,12	795,92	795,92	8	99,49
255.54	Masa Ve Koltuk	144,07	-90,04	234,11	234,11	6	39,01
255.55	Asus A6vm Sonama Laptop	597,96	-383,69	981,65	981,65	4	245,41
255.56	<i>Nokia N70 Cep Telefonu</i>	0,00	0,00	0,00	150,00	3	50,00
255.57	Ahşap Dolap	390,00	-341,25	731,25	500,00	10	50,00

255.58	Asustek Bilgisayar	525,42	-472,87	998,29	750,00	4	187,50
255.59	Mutfak Eşyası	327,45	-272,87	600,32	200,00	3	66,66
255.60	Muhtelif Mutfak Eşyası	121,86	-116,78	238,64	-	-	-
255.61	<i>B. Masa</i>	566,41	-40,00	<i>606,41</i>	<i>700,00</i>	8	87,50
255.62	<i>Sandalye</i>	245,79	-16,99	<i>262,78</i>	<i>300,00</i>	8	37,50
255.63	Orta Sehpa	355,93	-24,61	380,54	350,00	8	43,75
255.64	Tavan Armoturu	167,80	-11,60	179,40	179,40	4	44,85
255.65	Bulaşık Makinesi	462,71	-3,25	465,96	400,00	10	40,00
255.65	Yemek Takımı	1.288,13	-42,34	1.330,47	1.000,00	3	333,33
255.67	Telsiz Telefon	963,97	-11,47	975,44	975,44	8	121,93
255.68	Baza ve Yatak	560,00	-93,70	653,70	500,00	9	55,55
255.69	Sandalye	276,00	-40,25	316,25	316,25	8	39,53
255.70	Salon Tipi Klima	18.985,08	-751,30	19.736,38	19.736,38	18	1.096,46
255.71	<i>Samsung Cep Telefonu</i>	0,00	0,00	<i>0,00</i>	<i>100,00</i>	2	50,00
255.72	<i>Güvenlik Sistemi</i>	784,62	-196,15	<i>980,77</i>	<i>1.200,00</i>	5	240,00
255.73	Dss 2005 Santral Ve Aks.	4.930,82	-440,25	5.371,07	5.371,07	14	383,64
255.74	Su Arıtma Sistemi	6.042,54	-575,48	6.618,02	6.618,02	14	472,71
255.75	Ahşap Masa Takımı	2.300,00	-766,60	3.066,60	3.066,60	8	383,32
255.76	<i>Koltuk Takımı</i>	1.862,40	-620,80	<i>2.483,20</i>	<i>3.000,00</i>	8	375,00
255.77	<i>Üçlü Kanepa</i>	480,00	-160,00	<i>640,00</i>	<i>750,00</i>	7	107,14
255.78	<i>Ahşap Sehpa</i>	360,00	-120,00	<i>480,00</i>	<i>550,00</i>	8	68,75

255.79	<i>Güç Kaynağı</i>	3.755,09	-35,20	3.790,29	4.500,00	15	300,00
255.80	<i>Büro Mobilyası</i>	13.230,00	-407,92	13.637,92	23.000,00	8	2.875,00
255.81	<i>Ahşap Masa Takımı</i>	3.744,00	-115,44	3.859,44	5.500,00	9	611,11
255.82	Fırın	398,64	-132,88	531,52	531,52	10	53,15
255.83	Davlumbaz	332,20	-110,70	442,90	442,90	10	44,29
255.84	Ankastre Ocak	230,51	-76,83	307,34	307,34	6	51,22
255.85	<i>Koltuk Takımı Ve Mobilya</i>	1.360,00	-50,25	1.410,25	1.700,00	9	188,88
255.86	<i>Güvenlik Sistemi</i>	1.790,00	-671,25	2.461,25	3.200,00	8	400,00
255.87	Koltuk Takımı	440,00	-183,33	623,33	623,33	6	103,88
255.88	Baza Ve Yatak	304,00	-126,66	430,66	430,66	6	71,77
255.89	<i>26' Lcd-Tft Tv</i>	357,63	-149,00	506,63	600,00	9	66,66
255.90	<i>19' Lcd-Tft Tv</i>	870,51	-362,71	1.233,22	1.600,00	9	177,77
255.91	<i>106 Ekran Plazma Tv</i>	971,19	-404,65	1.375,84	1.750,00	9	194,44
255.92	<i>15' Lcd-Tft Tv</i>	179,66	-74,85	254,51	254,51	8	31,81
255.93	<i>Dijital Uydu Alıcısı</i>	1.104,74	-460,35	1.565,09	2.200,00	6	366,66
255.94	Ankastre Ocak	338,98	-141,30	480,28	480,28	6	80,04
255.95	Ankastre Fırın	179,66	-74,85	254,51	254,51	7	36,35
255.96	Tek Kapılı Buzdolabı	179,19	-74,70	253,89	253,89	7	36,27
255.97	<i>Büro Tipi Buzdolabı</i>	250,85	-104,55	355,40	400,00	8	50,00
255.98	<i>No-Frost Buzdolabı</i>	347,29	-144,80	492,09	550,00	8	68,75
255.99	<i>Düz İthal Stor Perde</i>	2.222,95	-1.018,80	3.241,75	4.500,00	9	500,00

255.100	Su Arıtma Sistemi	865,20	-226,54	1.091,74	1.091,74	14	77,98
255.101	<i>Polv. Stor Perde</i>	1.481,79	-740,90	2.222,69	2.600,00	9	288,88
255.102	<i>Acer Notebook Ve Aksanı</i>	1.694,92	-838,17	2.533,09	3.200,00	7	457,14
255.103	Duvardan Duvara Halı	600,00	-225,00	825,00	825,00	8	103,12
255.104	<i>Duvardan Duvara Halı</i>	504,60	-189,22	693,82	750,00	8	93,75
255.105	<i>Fotokopi Makinesi</i>	2.047,12	-85,29	2.132,41	2.700,00	10	270,00
255.106	<i>Jaluzi Perde</i>	4.202,78	-195,74	4.398,52	6.300,00	8	787,50
255.107	<i>Halı</i>	1.276,68	-60,62	1.337,30	1.800,00	12	150,00
255.108	<i>Dijital Kamera</i>	577,29	-21,08	598,37	700,00	7	100,00
255.109	<i>Samsung U900 Cep Telefonu</i>	258,53	-32,30	290,83	450,00	6	75,00
255.110	<i>Bilgisayar N. Compiting</i>	1.100,85	-183,47	1.284,32	1.400,00	6	233,33
255.111	Bilgisayar	1.319,57	-128,29	1.447,86	1.447,86	6	241,31
255.112	<i>Su Arıtma Cihazı</i>	1.380,00	-126,02	1.506,02	2.000,00	12	166,66
255.113	Arçelik Buzdolabı	474,58	-40,63	515,21	450,00	16	28,12
255.114	<i>Sandalye</i>	960,00	-160,00	1.120,00	1.300,00	8	162,50
255.115	Compact Sohben	552,54	-63,31	615,85	615,85	10	61,58
255.116	Portatif Sertlik Ölçme Cihazı	1.800,00	-593,42	2.393,42	2.393,42	10	239,34
255.117	Bilgisayar Malzemesi	788,88	-262,10	1.050,98	1.050,98	6	175,16
255.118	Perde	834,16	-17,40	851,56	851,56	10	85,15
255.119	Çapa Makinesi	6.222,40	-581,47	6.803,87	6.803,87	10	680,38
255.120	Kombi Ve Tesisat	2.950,16	-105,69	3.055,85	3.055,85	16	190,99

255.121	Dosya Dolabı	3.888,90	-486,10	4.375,00	4.375,00	11	397,72
255.122	Oem Bilgisayar	3.240,00	-405,00	3.645,00	3.645,00	7	520,71
255.123	Sql 2008 Server	14.240,32	-1.582,25	15.822,57	15.822,57	9	1.758,06
255.124	<i>Bilgisayar</i>	1.160,00	-72,50	<i>1.232,50</i>	1.300,00	7	185,71
255.125	Notebook 15,4"	1.320,00	-82,55	1.402,55	1.402,55	6	233,75
255.126	Samsung Yazıcı	160,00	-10,00	170,00	170,00	15	11,33
255.127	Sql 2008 Server Ent.	11.006,56	-2.221,41	13.227,97	13.227,97	12	1.102,33
255.128	Koltuk Takımı	1.440,00	-227,83	1.667,83	1.400,00	10	140,00
255.129	Kanepe	1.000,00	-157,53	1.157,53	1.157,53	9	128,61
255.130	Duvar Ünitesi 3 Adet	2.040,00	-322,76	2.362,76	2.362,76	14	168,76
255.131	Sehpa-Konsol-Masa	1.120,00	-177,21	1.297,21	1.100,00	9	122,22
255.132	Bone Chana Yemek Takımı	1.592,00	-265,33	1.857,33	1.857,33	6	309,55
255.133	<i>Windows Svr Enf. 2008</i>	3.144,37	-611,40	<i>3.755,77</i>	<i>3.800,00</i>	7	542,85
255.134	Hp Sunucu Bilgisayar Ve Aksanı	5.178,75	-863,12	6.041,87	5.500,00	7	785,71
255.135	Dolap	3.703,70	-507,35	4.211,05	4.100,00	18	227,77
255.136	Btw Klima	1.423,83	-55,99	1.479,82	1.200,00	15	80,00
255.137	Lcd Televizyon 42"	2.711,87	-201,00	2.912,87	2.700,00	14	192,85
255.138	Çamaşır Makinesi 1000 Devir	793,22	-48,53	841,75	650,00	15	43,33
255.139	Diğer Demirbaşlar	29.642,37	0,00	29.642,37	0,00		0,00
255.140	Vitrin	527,94	-93,50	621,44	500,00	8	62,50
255.141	Servis Sehpası	168,00	-29,75	197,75	150,00	10	15,00

255.142	Sony Vaivo Notebook	1.112,74	-361,76	1.474,50	1.100,00	5	220,00
	TOPLAM	202.994,53	-26.356,39	229.350,92	223.756,99		25.357,92

Yukarıdaki tabloya bakıldığında 26.356,39 TL'lik bir kıst amortismanının mevcut uygulamamızda kullanılmamasından kaynaklanan bir fark elde edilmiştir. Bu fark UMS uygulamaları doğrultusunda geçmiş yıl karlarına veya olağanüstü yedeklere atılarak kapatılması gerekmektedir. Ayrıca bu farktan kaynaklanan bir vergi etkisi de söz konusudur. Vergi etkisi $26.356,39 * 0,20 = 5.271,27$ TL olarak hesaplanır. Gerekli kayıtlar aşağıdaki şekildedir.

31.12.2009			
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	26.356,39		
542.OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		26.356,39	
Farkın kar yedeklerine atılması			
31.12.2009			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	26.356,39		
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.		26.356,39	
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2009			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	5.271,27		
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.		5.271,27	
Vergi etkisinin kaydı			

Tabloda bazı Demirbaş kalemlerinin değerinin düştüğü, bazı kalemlerin değerinin arttığı ve bazı kalemlerin ise değerinin değişmediği görülmektedir. Demirbaşlara yekün olarak bakıldığında Demirbaşların kıst amortisman düzeltmesi yapıldıktan sonra düzeltilmiş net defter değerlerinin 229.350,92 TL olduğu, değerlendirme sonunda ise Demirbaşların toplam değerlerinin 223.756,99 TL'ye düştüğü görülmektedir. Aşağıda değeri artan ve azalan Demirbaşlar için yapılması gereken kayıtlar yer almaktadır.

31.12.2009			
255. DEMİRBAŞLAR		27.970,93	
522.MDV DEĞER ARTIŞ FONU			27.970,93
Değer artışının kayıtlara alınması			
31.12.2009			
654.KARŞILIK GİDERLER		33.564,86	
255. DEMİRBAŞLAR			33.564,86
Değer düşüklüğünün kaydı			

Yapılan değerleme sonucunda Demirbaşların toplamda (33.564,86 - 27.970,93) 5.593,93 TL değer düşüklüğüne uğradığı görülmektedir. Söz konusu değer düşüklüğü vergi matrahına ilave edilecek bir giderdir. Değer düşüklüğünün vergi etkisi de söz konusudur. Matraha ilave edilecek vergi etkisi $5.593,93 \times 0,20 = 1.118,78$ TL'dir. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2009			
961. MATRAHA İLAVELER		5.593,93	
962. MATRAHA İLAVELER KARŞKL.			5.593,93
Farkın matraha eklenmesi			
31.12.2009			
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		1.118,78	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ			1.118,78
Vergi etkisinin kaydı			

2010 yılında Demirbaşlar için ayrılacak amortisman tutarları da değişecektir. Mevcut uygulamalarımıza göre 2010 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı 54.317,32 TL iken UMS uygulamalarına göre ayrılacak amortisman tutarı ise 25.357,92 TL'dir. Her iki uygulama arasında 28.959,40 TL'lik bir fark oluşmuştur. Bu farkın vergi etkisi söz konusudur. Matrahtan indirim tabi tutulacak vergi etkisi $28.959,40 \times 0,20 = 5.791,88$ TL olarak bulunur.

31.12.2010			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	28.959,40		
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			28.959,40
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2010			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	5.791,88		
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			5.791,88
Vergi etkisinin kaydı			

1.1.7. Birikmiş Amortismanlar

Aşağıdaki tabloda mevcut muhasebe sistemi uygulamaları ile UMS uygulamaları arasından kıst amortisman uygulamasından kaynaklanan farklılıklar verilmektedir.

Tablo 16: TDMS İle UMS Uygulamalarının Amortismanlara Etkisi

	TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMALARI	ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMALARI	FARK
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	43.493,52	35.424,55	8.068,97
Binalar	147.299,53	98.949,84	48.349,69
Tesis, Makine ve Cihazlar	1.724.108,64	1.675.719,71	48.388,93
Taşıtlar	433.801,02	401.275,01	32.526,01
Demirbaşlar	187.370,30	161.013,91	26.356,39
TOPLAM	2.536.073,01	2.372.383,02	163.689,99

1.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin aktifinde yer alan maddi olmayan duran varlık kaleminin tutarı 429.053,61 TL olup, bu tutar işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların (bilanço varlıklarının toplamı 5.659.015,31 TL'dir) % 7,58 oluşturmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar grubunu oluşturan kalemler aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1.2.1. Haklar

2009 yılı sonu itibariyle işletmenin elinde bulunan Hakların ayrıntılı listesi aşağıda verilmiştir.

Tablo 17: İşletmenin Sahip Olduğu Hakların Listesi

KODU	Duran Varlık Adı	Aktife Giriş Tarihi	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Dönem Amortismanı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2010 Yılı Amortismanı
260	HAKLAR							
260.01	MCV 650 İşleme Merkez Tezgahı	11.11.2005	146.920,49	10	14.692,05	73.460,25	73.460,24	14.692,05
260.02	TC 52 Torna Tezgahı	11.11.2005	83.999,76	10	8.399,98	41.999,88	41.999,88	8.399,98
260.03	TC 52 CNC Torna Tezgahı	30.06.2006	100.415,93	10	10.041,59	40.166,38	60.249,55	10.041,59
260.04	MC 650 P CNC Dik İşleme Merkezi	18.10.2006	176.198,66	10	17.619,87	70.479,46	105.719,20	17.619,87
260.05	CNC Dikey İşleme Merkezi	06.11.2007	182.921,03	10	18.292,10	54.876,31	128.044,72	18.292,10
260.06	SAP Yazılım Programı	01.04.2009	29.368,56	3	9.789,52	9.788,54	19.580,02	9.789,52
	TOPLAM		719.824,43		78.835,11	290.770,82	429.053,61	78.835,11

UMS uygulamaları çerçevesinde maddi olmayan duran varlıklarda değerlemeye tabi tutulmuştur. İşletmenin maddi duran varlık olarak yalnızca Haklar'ının olduğu görülmektedir. Ayrıca daha önce Demirbaş kalemleri içerisinde gösterilen yazılım programı olan LOGO LKS programları da bilgisayar donanımının temel bir unsuru olmadığı için Demirbaşlardan alınarak maddi olmayan duran varlıklar içerisine dahil edilmiştir.

Tablo 18: İşletmenin Sahip Olduğu Hakların Değerlemesi

KODU	Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Değer Düzeltme	Gerçeğe Uygun Değeri	Faydalı Ömür	2010 Yılı Amortismanı
260	HAKLAR						
260.01	MCV 650 İşleme Merkez Tezgahı	73.460,24	-12.518,43	85.978,67	85.987,67	-	14.692,05
260.02	TC 52 Torna Tezgahı	41.999,88	-7.157,24	49.157,12	49.157,12	-	8.399,98
260.03	TC 52 CNC Torna Tezgahı	60.249,55	-5.020,79	65.270,34	65.270,34	-	10.041,59
260.04	MC 650 P CNC Dik İşleme Merkezi	105.719,20	-13.902,80	119.622,00	119.622,00	-	17.619,87
260.05	CNC Dikey İşleme Merkezi	128.044,72	-15.335,29	143.380,01	143.380,01	-	18.292,10
260.06	SAP Yazılım Programı	19.580,02	-2.447,38	22.027,40	22.027,40	8	2.753,42
260.07	Konfeks Ticari Program	0,00	0,00	0,00	300,00	4	75,00
260.08	LOGO LKS 2 Temel Set	0,00	0,00	0,00	750,00	5	150,00
260.09	LOGO LKS 2 Kullanıcıya Geçiş	0,00	0,00	0,00	650,00	5	130,00
	TOPLAM	429.053,61	-43.863,50	485.435,54	487.135,54		72.154,01

Tabloda yer alan makinelerin leasing sözleşmesi sonucu elde edilen makineleri olduğu bilinmektedir. Bu hakların sözleşme hükümlerine bağlı olması nedeniyle değerlendirilmesi söz konusu değildir. SAP yazılım programının ise faydalı ömrünün değiştiği hala sekiz yıl daha işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı belirlenmiştir. Diğer programların ise defter değerlerinin olmamasına karşın halen kullanıldıkları belirlenmiş ve gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir. Değerleme sonucunda işletmenin elinden bulunan hakların 1.700,00 TL değerinin yükseldiği anlaşılmaktadır.

Kıst amortisman uygulamasının mevcut uygulamamızda yer almamasından dolayı ortaya çıkan fark 43.863,50 TL'dir. Bu tutar kar yedeklerine alınarak kapatılmalıdır. Ayrıca bu tutar matrahtan indirimine tabi bir tutar olup, vergi etkisi $(43.863,50 \times 0,20)$ 8.772,70 TL'dir.

31.12.2009		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	43.863,50	
542.OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		43.863,50
Farkın kar yedeklerine atılması		
31.12.2009		
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER	43.863,50	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.		43.863,50
Farkın matrahtan düşürülmesi		
31.12.2009		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	8.772,70	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.		8.772,70
Vergi etkisinin kaydı		

Değer artışı aşağıdaki gibi kayıtlara alınmaktadır.

31.12.2009			
260. HAKLAR		1.700,00	
260.07 Konfeks Ticari Program	300,00		
260.08 LOGO LKS 2 Temel Set	750,00		
260.08 LOGO LKS 2 Kullanıcıya Geçiş	650,00		
52X. MAD. OLM. DUR. VARL.			
YEND. DER. DEĞ. ART.			1.700,00
Değer artışının kayıtlara alınması			

2010 yılı amortisman tutarları mevcut uygulamalar ve UMS uygulamaları arasında farklılık göstermektedir. Mevcut uygulamalara göre 2010 yılında ayrılacak amortisman tutarı 78.835,11 TL iken, UMS uygulamalarına göre ise 72.154,01 TL olup mevcut uygulamalardan 6.681,10 TL eksiktir. Mevcut muhasebe uygulamalarına göre ayrılacak tutar daha fazla olması nedeniyle oluşacak fark vergiden indirimine tabi tutulacaktır. Vergi etkisinin tutarı ise $(6.681,10 * 0,20)$ 1.226,22 TL'dir. Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2010			
951. MATRAHTAN İNDİRİMLER		6.681,10	
952. MATRAHTAN İNDİRİM KARŞIL.			6.681,10
Farkın matrahtan düşürülmesi			
31.12.2010			
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.226,22	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.			1.226,22
Vergi etkisinin kaydı			

1.2.2. Birikmiş Amortismanlar

Mevcut muhasebe sistemine göre maddi olmayan duran varlıkların toplam Birikmiş Amortismanı 290.770,82 TL iken, UMS uygulamaları sonucunda maddi olmayan duran varlıkların toplam Birikmiş Amortismanı (kıst amortisman

uygulamasıyla birlikte 43.863,50 TL iptal edilmiştir) 246.907,32 TL olarak gerçekleşmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2009 yılı sonu itibariyle maddi ve maddi olmayan duran varlıklar üzerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları ve Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamaları neticesinde elde edilen sonuçları karşılaştırılmıştır.

Tablo 19: TDMS ve UMS Uygulamalarının Karşılaştırılması

	TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE	FARK
MADDİ DURAN VARLIKLAR	3.880.981,57	6.016.330,08	2.135.348,51
1.Arazi ve Arsalar	771.534,44	930.000,00	158.465,56
2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	87.915,56	87.915,56	0
3. Binalar	2.651.987,91	2.579.687,61	(72.300,30)
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	2.009.641,24	3.663.572,38	1.653.931,14
5.Taşlılar	505.610,58	742.766,63	237.156,05
6.Demirbaşlar	390.364,85	384.770,92	(5.593,93)
7.Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.536.073,01)	(2.372.383,02)	163.689,99
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	429.053,61	474.617,11	45.563,50
1.Haklar	719.824,43	721.524,43	1.700,00
2. Birikmiş Amortismanlar (-)	(290.770,82)	(246.907,32)	43.863,50

Tabloya bakıldığında maddi duran varlıkların toplamı mevcut uygulamalara göre 3.880.981,57 TL iken, UMS uygulamalarına göre bu tutarın 6.016.330,08 TL olduğu, mevcut uygulamalarla UMS uygulamaları arasında 2.135.348,51 TL'lik bir farkın olduğu görülmektedir. İşletmenin maddi duran varlıkları, gerçek değerinden yaklaşık olarak % 35,49 daha az görünmektedir. UMS uygulamaları ile birlikte bilançoda yer alan maddi duran varlıkların tutarı yaklaşık % 55 artmıştır. UMS uygulamaları ile birlikte Arazi ve Arsaların değerinin yaklaşık % 20 arttığı, Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerin değerinin değişmediği, Binaların değerinin % 2,7 azaldığı, Tesis, Makine ve

Cihazların değerinin yaklaşık % 82 attığı, Taşıtların değerinin yaklaşık % 47 arttığı, Demirbaşların değerinin yaklaşık % 1,5 azaldığı görölmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların toplam değerinde ciddi bir değişmenin olmadığı görölmektedir. Mevcut uygulamalara göre maddi olmayan duran varlıkların değeri 429.053,61 TL iken, UMS uygulamaları ile birlikte 474.617,11 TL olmuştur. Her iki uygulama arasında 45.563,50 TL'lik bir fark oluşmuştur. Bu fark bilançoda yer alan maddi olmayan duran varlıkların değerinin yaklaşık % 10,6'sını oluşturmaktadır. UMS uygulamaları ile birlikte maddi olmayan duran varlıkların değerinde bilançonun genelini etkileyecek ciddi bir artış olmasa da, maddi olmayan duran varlıkların kendi içerisinde göz ardı edilemeyecek bir artış meydana gelmiştir.

SONUÇ

Muhasebe biliminde ortak bir muhasebe dilini geliştirmek ve tüm dünya ülkelerinin bu dili kullanmalarını sağlanmak düşüncesi, dünyada gelinen nokta dikkate alındığında bu hedefin gerçekleştirilmesinin çok uzak olmadığını göstermektedir. Her ne kadar dünya ticaretinin önemli merkezlerinden biri olan ABD’de UMS’ler henüz kabul edilmemiş olsa da, 2002 yılında FASB’ ile Norwalk Anlaşması’nın imzalanması ve 2007 yılında SEC’in kendisine bağlı işletmelerden UMS’lere göre finansal tablo düzenlemelerini istemesi, kısa zamanda ABD’nin de UMS’yi benimseyeceğinin açık bir kanıtıdır.

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretiminde kullanmak, kiraya vermek veya idari amaçları gerçekleştirmek üzere işletmede bulundurulmuş uzun vadeli fiziki kalemlerdir. İster hizmet ister üretim işletmesi olsun, maddi duran varlıklar işletmelerin en önemli unsurları arasındadır.

Ülkemizde maddi duran varlıklar ile ilgili uygulamalar vergi kanunları çerçevesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla ülkemizde bilgi için muhasebe değil, vergi için muhasebe anlayışı hakimdir. Bu anlayış UMS’nin ruhuna aykırı olması nedeniyle maddi duran varlık uygulamalarında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile UMS arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmanın ana amacını da bu farklılıklar oluşturmaktadır.

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak mevcut uygulamalarımız ile UMS arasında maddi duran varlığa konu varlık, elde etme maliyeti, muhasebeleştirme, değerlendirme, amortisman süresi, amortisman yöntemi ve varlığın bilanço dışı bırakılması gibi bazı konularda farklılıklar bulunmaktadır.

Mevcut uygulamalarımıza göre değeri 680 TL’yi aşan ve bir yıldan uzun bir süre kullanılması öngörülen varlıklar maddi duran varlık olarak nitelendirilmektedir. Ancak UMS maddi duran varlıklar ile ilgili olarak bir değer sınırlamasına gitmemiş, işletmeye özgü koşullara göre bir muhakeme yapılarak maddi varlıkların belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca mevcut uygulamalarımıza göre tüm yedek parça ve malzemeler stoklarda izlemekte iken, UMS uygulamalarına göre işletmeler gerekli gördükleri durumlarda bir yıldan uzun süre kullanılacağı öngörülen önemli yedek parça ve bakım malzemelerini maddi duran varlık olarak değerlendirebilmektedirler.

Mevcut uygulamalarımıza göre maddi duran varlıkların elde edilmesi sırasında katlanılan kredi faizleri ve kur farkları varlığın maliyetine dahil edilerek elde etme maliyetini oluştururken, UMS uygulamaları ise varlığın edinilmesi sırasında katlanılan faiz ve kur farkları varlığın maliyetine dahil edilmeyerek finansman gideri olarak kayıtlara alınması gerektiğini bildirmektedir.

Maddi duran varlıklar mevcut uygulamalarımıza göre maliyet değeri ile değeri değerlendirilir. İlk elde etme maliyeti ile kayıtlara alınan varlık sonraki yıllarda değerinin düşmesi veya artması dikkate alınmayarak faydalı ömrü süresince amortisman tabii tutulur. Mevcut uygulamalarımızda değer düşüklüğü yalnız olağanüstü durumlarda (yangın, sel, deprem vs.) Maliye Bakanlığı'na belirlenmektedir. Değer artışı ise mevcut uygulamalarda enflasyon düzeltilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. UMS uygulamaları doğrultusunda maddi varlıklar belli aralıklarla değerlemeye tabii tutularak, varlığın değerinde meydana gelebilecek olası artış veya azalışlar varlığın maliyetine yansıtılmalıdır. Böylece varlıklar finansal tablolarda gerçek değeri ile gösterilecek ve muhasebenin doğru, güvenilir, tutarlı ve ihtiyaca uygun bilgi üretmesi gerektiği anlayışı gerçekleştirilmiş olacaktır.

Amortisman, bir varlığın değerinin, faydalı ömrü boyunca belirli bölümler halinde düşürülmesi veya bitirilmesi işlemidir. Maddi duran varlıklar, hem mevcut uygulamalarımızda hem de UMS uygulamalarında amortisman tabii varlıklardır. Ancak her iki uygulama arasında ayrıntılarda bazı temel farklılıklar vardır. Mevcut uygulamalara göre kıst amortisman yalnızca binek otomobiller için uygulanırken, UMS'na göre tüm maddi varlıklara kıst amortisman uygulanmalıdır. Amortisman tabii değer, varlığın maliyet değerinden kalıntı değerinin düşmesiyle elde edilen tutardır. Mevcut uygulamalarda kalıntı değer sıfır olarak değerlendirilmekte iken, UMS uygulamalarında bu değer doğru ve güvenilir bir şekilde tahmin edilmeli ve düzenli aralıklarla gözden geçirilmelidir. Mevcut uygulamalarımıza göre bir varlığın amortisman süresi Maliye Bakanlığı'na yayınlanan Amortisman Listesi'ne göre belirlenmekte olup, UMS'ye göre ise varlığın amortisman süresi varlıktan beklenen faydalı ömre göre değişmektedir. Mevcut uygulamalarda belirlenen amortisman süreleri sabitken, UMS'ye göre amortisman süresi belirli aralıklarla gözden geçirilerek varlığın faydalı ömründeki değişimlere göre düzeltilmelidir. Her ne kadar Maliye Bakanlığı da

bu süreleri varlıkların faydalı ömürlerine göre hazırlamış olsa da, varlığın işletmede kullanım şekli varlığın faydalı ömrünü etkilemektedir.

Arazi ve arsalar her iki uygulamada da amortismanına tabi değildir. Ancak mevcut uygulamalarımıza bakıldığında satın alınan binanın üzerindeki arsanın bedelinin binanın değerinden ayrıştırılmadığı ve arsa bedeli için de amortisman ayrıldığı görülmektedir. Oysa UMS'ye göre arsa bedeli binanın değerinden düşürülmeli ve yalnızca bina için amortisman ayrılmalıdır.

Amortisman yöntemleri ile ilgili olarak ise mevcut uygulamalardan farklı olarak üretim miktarı yönteminin de kullanılabilmesidir. Üretim miktarı yöntemi, varlığın amortisman tutarı, varlıktan elde edilen üretim miktarı ile orantılı olarak gerçekleşmektedir. Bu yöntemle varlıkların amortisman tutarlarının daha güvenilir ve daha doğru bir şekilde belirlenmesi amaçlanmıştır. Mevcut uygulamalarda maddi duran varlıklar yalnızca satılmaları halinde bilanço dışı bırakılırken, UMS'ye göre maddi duran varlıktan kullanılmalarıyla ekonomik fayda sağlamayacağı anlaşıldığında ve satıldığında bilanço dışı bırakılabilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziki niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilen parasal olmayan varlıklardır. UMS uygulamalarına göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik fayda sağlama gibi kriterleri taşıması gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar ya işletme içerisinde oluşturulur ya da işletme dışından elde edilirler. İşletme dışından elde edilen maddi olmayan duran varlıklar satın alma, takas, devlet teşviki yoluyla gerçekleşir veya işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilirler.

İşletme dışından satın alınarak elde edilen haklar alış bedelleri üzerinden aktifleştirilirken, işletme bünyesinde oluşturulan hakların tutarının belirlenememesinden dolayı aktifleştirilmeleri mümkün değildir.

Araştırma geliştirme maliyetleri mevcut uygulamalarımıza göre % 40 vergi indirimine tabidir. Bu nedenler ülkemizde araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılmaktadır. UMS uygulamalarına göre ise araştırma giderleri doğrudan gider yazılarak kaydedilmeli, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmelidir. Ayrıca mevcut uygulamalarımıza göre satış ve pazarlama faaliyetleri

geliştirme harcamaları içerisinde değerlendirilmekte iken, UMS uygulamalarına göre ise satış ve pazarlama faaliyetleri geliştirme giderleri içerisinde yer almamaktadır.

UMS'ye göre bilgisayar yazılımları donanımın bir parçası ise maddi duran varlık olarak değerlendirilir ve amortismanına tabi tutulur. Ancak yazılım donanımın bir parçası değil ve bağımsız olarak kullanılıyorsa söz konusu yazılım aktifleştirilir. Reklam harcamaları, kuruluş ve örgütlenme giderleri, eğitim harcamaları gibi harcamalar maddi olmayan duran varlık olma kriterlerini taşımadıklarından aktifleştirilmezler.

Mevcut uygulamalara göre maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilmekte ve yeniden değerlendirme söz konusu değildir. UMS uygulamalarına göre ise yeniden değerlendirme maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında önemli ölçüde farklılık olmaması için düzenli olarak yapılmalıdır.

Mevcut uygulamalara göre tüm maddi olmayan duran varlıklar için itfa süresi 5 yıldır (özel maliyetler hariç). UMS'ye göre ise maddi olmayan duran varlıkların itfası, maddi olmayan duran varlıkların belirli ve belirsiz ekonomik ömre sahip olmalarına göre değişmektedir. Belirli ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ekonomik ömrüyle orantılı olarak itfaya tabi tutulurken, belirsiz ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için itfa söz konusu değildir. Mevcut uygulamalarımızda maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değer söz konusu değilken, UMS'ye göre maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değerleri vardır ve düzenli aralıklarla gözden geçirilmelidir.

Şerefiye, birleşme veya satın alma sırasında satın alan işletmenin, satın alınan işletmenin net varlıklarının toplamı üzerinden ödemeye hazır olduğu tutardır. Şerefiyenin en önemli özelliği, diğer varlıklara bağlı olarak ortaya çıkması ve tek başına satılıp alınmamasıdır. Şerefiye pozitif ve negatif olarak ikiye ayrılmaktadır. Pozitif şerefiye, satın alınan işletme için katlanılan maliyetin, devralınan işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden fazla olmasıdır. Tersisi durum ise negatif şerefiyedir. Şerefiye işletme bünyesinde oluşturulabileceği gibi işletme birleşmesi veya devralma yoluyla da oluşabilmektedir. İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiyenin kayıtlara alınması mümkün değilken, birleşme veya satın alma yoluyla edinilen şerefiyenin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulamalarımıza göre şerefiye maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmekte iken, UMS'ye göre maddi

olmayan duran varlık olma kriterlerini taşımadığı için maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer almamaktadır. Mevcut uygulamalarımıza göre şerefiyenin itfa süresi beş yıl iken, UMS'ye göre şerefiyede itfa söz konusu değildir. Ancak şerefiye her yıl değer düşüklüğüne tabi tutulmalı ve değer düşüklüğü varsa kayıtlara alınmalıdır. Şerefiyenin nakit üreten bir birim olmaması nedeniyle geri kazanılabilir değeri belirlenemez. Bu nedenle şerefiyenin dahil olduğu nakit üreten birim için geri kazanılabilir değer belirlenir ve nakit üreten birimin net defter değeri ile karşılaştırılır. Eğer bir değer düşüklüğü varsa öncelikler değer düşüklüğü şerefiyeden karşılanır kalan tutar ise varlıkların değerinden düşürülür.

Maddi olmayan duran varlıkların bilanço dışı bırakılması mevcut uygulamalara göre yalnızca satılmaları halinde mümkünken, UMS'ye göre maddi olmayan duran varlıklar satılmaları, finansal kiralamaya konu olmaları ve kullanılmalarıyla gelecekte ekonomik fayda sağlamayacakları anlaşıldığında bilanço dışı bırakılır.

Ülkemiz muhasebe sisteminde varlıklar için değer düşüklüğü yeni bir uygulamadır. Varlıklar için değer düşüklüğü varlığın geri kazanılabilir değerinin, varlığın net defter değerinden düşük olduğu durumlarda söz konusudur. Bir varlık için geri kazanılabilir değer, varlığın gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazar ortamında bilgili ve istekli alıcı ve satıcının üzerinde anlaştığı tutar olarak tanımlanmaktadır. Kullanım değeri ise, varlığın kullanılmasıyla gelecekte işletmeye sağlayacağı nakit girişlerinin bugünkü değeridir. İşletmede yer alan varlıkların birçoğu tek başlarına nakit girişi sağlamayabilir. Bu gibi durumlarda varlığın dahil olduğu nakit üretebilen bir varlık grubu belirlenerek bu birim için kullanım değeri hesaplanır. Nakit üreten birimin kullanım değerinin hesaplanabilmesi için bu birimde üretilen ürünlerin satıldığı bir aktif pazarın olması zorunluluktur.

İşletmeler her hesap dönemi sonlarında varlıklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek durumundadırlar. Varlıkların değerlerinin düştüğüne dair bazı iç ve dış belirtiler bulunmaktadır. İşletme yönetimi değer düşüklüğüne dair bu belirtilerin gerçekleşmesi durumunda varlıklarını değer düşüklüğü testine tabi tutmalıdırlar. Değer düşüklüğü testi sonucunda varlığın geri kazanılabilir değeri net defter değerinden düşükse, değer düşüklüğü gerçekleşmiştir ve varlığın defter değerinin

de geri kazanılabilir değerine indirilmesi gerekmektedir. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerine indirilmesinde iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Değer düşüklüğünü tutarının varlığın değerinden düşürülmesi ve varlığın amortisman tutarının artırılması yöntemleridir.

Çalışmanın son bölümünde ise ilgili standartların kapsamı dahilinde, Çorum'da bir sanayi işletmesi ele alınarak incelenmiştir. Bu kapsamda işletmenin gelir tablosu, bilançosu, bilançoda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ayrıntılı listesi temin edilmiştir. Elde edilen liste dahilinde firma yöneticileri ile varlıkların gerçeğe uygun değerleri ve varlıkların tahmini faydalı ömürleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Örnek çalışma sonuçlarına bakıldığında Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümleri çerçevesinde varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve varlıkların çoğunun gerçek değerinin altında bir tutarlar izlendiği belirlenmiştir. Arazi ve Arsaların gerçek değeri 930.000,00 TL iken, bu tutar bilançoda 771.534,44 TL olarak yer almaktadır. Değerleme sonucunda Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin değerinin değişmediği, Binaların defter değerinin 72.300,30 TL azaldığı belirlenmiştir. Tesis, Makine ve Cihazlara gelindiğinde bilanço değerinin 2.009.641,24 TL olduğu görülmüştür. Ancak yapılan değerlendirme sonucunda Tesis, Makine ve Cihazların değerinin 3.663.572,38 TL'ye çıktığı ve toplam değer artışının 1.653.931,14 TL anlaşılmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda taşıtların da değerinin arttığı görülmektedir. Taşıtların değerlendirme öncesi bilanço değerinin 505.610,58 TL olduğu, değerlendirme sonrası değerinin ise değeri 237.156,05 TL artarak 742.766,63 TL ulaştığı belirlenmiştir. Demirbaşların bilanço değeri 390.364,85 TL iken, değerlendirme sonucunda 384.770,92 TL'ye inerek 5.593,93 TL azaldığı belirlenmiştir. Birikmiş Amortismanların bilanço değeri 2.536.073,01 TL iken, bu tutarın değerlendirme sonrası 2.372.383,02 TL olduğu ve 163.689,99 TL azaldığı belirlenmiştir. Birikmiş amortismanlardaki bu azalışın UMS ile birlikte kıst amortisman uygulaması sonrası oluşan farkın iptal edilmesi sonucu ortaya çıktığı anlaşılmıştır.

Maddi duran varlıklara toplam olarak bakıldığında ise UMS öncesi 3.880.981,57 TL iken, UMS uygulamasıyla birlikte 2.135.348,51 TL artarak 6.016.330,08 TL'ye çıkmıştır. Yani işletmenin maddi duran varlıklarının değeri UMS uygulamaları ile birlikte yaklaşık % 55 artmıştır.

Örnek işletmemizin maddi olmayan duran varlıklarına bakıldığında, maddi olmayan duran varlıkların toplam değerinde anlamlı bir değişimin olmadığı gözlenmektedir. Mevcut sisteme göre maddi olmayan duran varlıkların toplam değeri 429.053,61 TL iken, UMS uygulamaları ile birlikte bu tutar 45.563,50 TL artarak 474.617,11 TL olmuştur. Söz konusu artış toplam maddi olmayan duran varlıkların yaklaşık % 10,6'sını oluşturmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların geneline bakıldığında maddi olmayan duran varlıkları oluşturan kalemlerin büyük bir bölümünün leasing olarak kiralanan makineler olduğu görülmektedir. Leasing işlemi sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştiğinden bu tür varlıklar için değerlendirme söz konusu değildir.

UMS uygulamalarının gerekliliği ile ilgili olarak çarpıcı bir örnek verecek olursak; örnek işletmemizin Taşıtları içerisinde yer alan ve 14.04.2005 tarihinde 204.860,10 TL'ye satın alınan BMW Jip'in 2009 yılı sonu itibariyle bilançodaki net defter değerinin sıfır olduğu anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu taşıtın piyasa değerinin 2009 yılı sonu itibariyle 145.000,00 TL olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla mevcut muhasebe sistemimiz, muhasebenin temel amaçları arasında yer alan doğru ve güvenilir bilgi üretmek anlayışına bu konuda ters düşmektedir.

Örnek çalışma sonuçları da göstermektedir ki mevcut uygulamalara göre hazırlanan finansal tablolar ile UMS uygulamalarına göre hazırlanan finansal tabloları arasından ciddi farklılıklar vardır. Her iki uygulama arasında bu kadar büyük farkların çıkmasının en önemli nedenleri arasında, mevcut sistemde Maliye Bakanlığı'na belirlenen amortisman oranlarının, varlığın faydalı ömrü dikkate alınarak hesaplanan amortisman oranından az olması ve ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon yer almaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının ülkemizde uygulanabilirliği noktasında akıllarda ciddi şüpheler olsa da, gelecekte ülkemizdeki muhasebe anlayışına yeni ufuklar açacağı açıktır. Uygulanabilirlik yönünde akıllarda yer alan şüphelere neden olabilecek en önemli sorun, varlıkların düzenli aralıklarla değerlemeye tabi tutularak gerçek değerlerine en yakın tutarla izlenmesi zorunluluğuna işletme yöneticilerinin nasıl uyacakları sorunudur. İşletme yöneticilerinin muhasebe konusunda daha fazla teknik bilgiye sahip olarak mı, yoksa bu görevleri muhasebecilere devrederek mi çözecekleri sorunun ana kaynağıdır. Varlıkların değerlemeye tabi tutulması işlemlerinin

muhasebecilere devredilmesi durumunda onlarca işletmenin muhasebesini tutan mali müşavirlerin bu yükün altından nasıl kalkacakları da UMS'lerin uygulanabilirliğini etkileyecek en önemli etkidir.

Ülkemizde SPK ve BDDK'ya bağlı işletmeler halen UMS'lere bağlı kalarak finansal tablolarını düzenlemektedirler. Diğer işletmelerse henüz TDMS'ne göre finansal tablo düzenlemektedir. Ancak taslak halinde mecliste görüşülen TTK'nun yasalaşması ile birlikte tüm işletmeler finansal tablolarının UMS'lere göre düzenlemek zorunda kalacaklardır. Uygulamada yaşanacak çok başlılığın ortadan kaldırılması için TTK'nun yasalaşmasının yanında VUK'nun da UMS'lere uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Nalan. Sevilengül, Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007.

Akdoğan, Nalan. Tenker, Nejat, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007.

Gençoğlu, Ümit Cücenme, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul, 2007.

Gündüz, N.Kemal. Perçin, Necati, *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Yaklaşım Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 1999.

İbiş, Cemal. Selvi, Yakup. Yılmaz, Fatih. Sipahi, Barış. Demir, Volkan. Sarıoğlu, Kerem, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Açıklamalar ve Uygulamalar)*, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 2009.

Karapınar, Aydın. Bayırlı, Rıdvan. Altay, Adem, *Bilgisayarlı Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2003.

Lexis, Nexis ve Ernst & Young, *International GAAP 2005: Generally Accepted Accounting Practice Under IFRS*, London, 2004.

Örten, Remzi. Kaval, Hasan. Karapınar, Aydın, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2008.

Tezler

Akgün, Ali İhsan, *Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Akman, Nazlı, *Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası*, (Doktora Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Ay, Zafer, *Dış Ticarete Bir Ödeme Aracı Olarak Akreditif ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2008.

Ayçiçek, Fahri, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

Bağcı, Semra, *Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Başagaç, Halil, *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.

Çelik, Çiğdem, *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Çorum, Sebahat, *Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Demirel, Burcu, *Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2003.

Demirel, Nuray, *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK'ya kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2009.

Dursun, Nergis Nevruz, *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Evcı, Samet, *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Gökgöz, Nurten, *Ara Dönem Mali Raporlarda Uyulması Gereken Esaslar Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1999.

Güvemli, Batuhan, *Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

Karaman, Nagihan, *Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosu'nda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2008.

Kesgin, Mehmet Murat, *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Kırca, Mehmet Emre, *Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Koçak, Yener, *Türkiye'de Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Kötüoğlu, Şükriye Gül, *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*,

(Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2008.

Metin, Şule, *Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Özel, Mehmet Zahit, *Türk Mevzuatında Değerleme ve Türkiye Muhasebe Standardı TMS-36 İle Gelen Değişikliklerin İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Solmaz, Erkan, *UFRS ve SPK Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıklar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2008.

Şahin, Dilek, *TFRS (TMS-1, TMS-2, TMS-7, TMS-18, TMS-24, TMS-40) SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2007.

Şensoy, Hatice Belgin, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008.

Usta, Hale, *Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Yanık, Edibe Yılmaz, *Ara Dönem Mali Raporlarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006.

Yılmaz, Fatih, *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1994.

Makaleler

Akbulut, Yıldız. Marşap, Beyhan, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C. 8, S. 4, ss. 85-116.

Ağca, Ahmet. Aktaş, Rafet, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007, S. 18, ss. 41-58.

Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, Kasım-Aralık, S. 84, s. 29-70.

Akgül, Ataman Başak, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların IAS-38 İle IFRS-3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, Ocak Dönemi, S. 25, ss. 41-45.

Akışık, Orhan, “Bir Maddi Olmayan Varlık Kalemi: Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2003, Mayıs Dönemi, S. 9, ss. 87-98.

Ayanoğlu, Yıldız, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2007, C. 9, S. 3, ss. 99-131.

Aysan, Mustafa, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Küresel Uyum”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2007, Nisan Dönemi, S. 34, s. 51-56.

Aysan, Mustafa A., “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği” *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2008, Ekim, S. 40, ss. 44-53.

Cücenme, Ümit. Arsoy, Poroy Aylin, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı” *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 2005, C. 5, S. 14, ss. 1-12.

Çankaya, Fikret, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007, C. 3, S. 6, ss. 127-148.

Çiftçi, Yavuz, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları” *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, C. 26, S. 2, ss. 169-189.

Çolak, Mustafa, “Muhasebe Standartları Kurulu, Görevleri, Denetimi ve İlişkili Düzenlemeler” *Yaklaşım Dergisi*, 2004, Aralık Dönemi, S. 144, ss. 74-79.

Doyrangöl, Nuran Cömert, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Muhasebeye Getirilen Yenilikler” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2008, C. 1, S. 1, ss. 1-21.

Dursun, Nergis Nevruz. Kurt, Ganite, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2008, C.1, S.1, ss. 95-113.

Erdoğan, Murat, “İşletme Birleşmelerinde Şerefiye”, *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 2005, C. 5, S. 14, ss. 47-62.

Erdoğan, Murat. Dinç, Engin, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2009, Temmuz Dönemi, S. 43, ss. 154-170.

Esen, Özgür Muhittin. Perek, Ali Atilla, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS-36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2009, C11, S. 3, ss. 143-172.

Göğüş, E. Sümer Handan. Soysal, Murat, “Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C. 8, S. 3, ss. 35-55.

Gökdeniz, Ümit, “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2004, Ekim Dönemi, S. 24, ss. 165-170.

İbiş, Cemil. Özkan, Serdar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış” *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, Ocak-Şubat-Mart Dönemi, S. 74, ss. 25-43.

Kaya, İdil, “Global Muhasebe Standartları”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2000, Mart Dönemi, S. 21, ss. 35-43.

Kaya, Uğur. Dinç, Engin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2007, C. 16, S. 2, ss. 343-363.

Kurt, Ganite, “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2003, C. 5, S. 1, ss. 91-99.

Muğan, Can Şimga. Akman, Nazlı Hoşal, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri” *22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim, Eğilim ve Etkileşimler*, 2003, 21-25 Mayıs, Antalya, ss. 75-93.

Otlu, Fikret. Çukacı, C. Yusuf, “Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*” 2007, Ocak Dönemi, ss. 109-127.

Örten, Remzi. Bayırlı, Rıdvan, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I” *Yaklaşım Dergisi*, 2007, Nisan Dönemi, S. 172, ss. 15-21.

Örten, Remzi. Bayırlı, Rıdvan, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II” *Yaklaşım Dergisi*, 2007, Mayıs Dönemi, S. 173, ss. 15-19.

Öztürk, Veli. Bal, Emine Çına, “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Araştırma Geliştirme Harcamaları ve İMKB’de İşlem Gören

İşletmelerde İncelenmesi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2008, C.10, S. 2, ss. 165-182.

Saban, Metin. Genç, Murat, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi-70*, ss. 123-133.

Sağlam, Necdet, “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2004, Ocak Dönemi, S. 21, ss. 49-53.

Sakarya, Şakir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizlerin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2007, C. 9, S. 4, ss. 185-213.

Sayar, Zafer. Üstündağ, Saim, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2003, Nisan Dönemi, S. 18, ss. 49-58.

Sayar, A.R. Zafer, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2002, C. 2, S. 7, ss. 73-80.

Sönmez, Feriştah, “15 Nolu Muhasebe Standardı: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri” *Vergi Dünyası Dergisi*, 2003, C. 22, S. 264, ss. 187-193.

Sönmez, Feriştah, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)” *Diyalog Dergisi*, 2004, C. 19, S. 191, ss. 123-141.

Tuncer, Selahattin, “Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2004, Ağustos Dönemi, S. 8, ss. 110-117.

Türkot, Mustafa, “Finansal Muhasebe’de Uluslararası Standartlar”, *Yaklaşım*, 2005, Nisan Dönemi, S. 148, ss. 35-42.

Uslu, M. Selçuk, “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yayınlanan 7 Sayılı Tebliğ’de Yer Alan Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardının Varlıkların Değer Kaybetmesi Başlığını Taşıyan 36 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardıyla Karşılaştırılması” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2004, C. 6, S. 3, ss. 1-17.

Uysal, Özgür Özmen, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2006, Ocak Dönemi, S. 17, ss. 87-105.

Valle Dell Fermin, “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler” *Muhasebe Finansman Dergisi*, 2008, Ekim, S. 40, ss. 17-23.

Yalkın, Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2001, C. 2, S. 5, ss. 1-11.

Yardımcıoğlu, Mahmut. Demirel, Nuray. Özer, Veli , “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması” *Mali Çözüm Dergisi*, 2008, Ocak-Şubat Dönemi, S. 85, ss. 43-58.

Yılmaz, Asuman, “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku’nda IAS-Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durum”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2003, C. 3, S. 10, ss. 117-125.

Yükçü, Süleyman. İçerli, M. Yılmaz, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2007, Temmuz-Ağustos Dönemi, S. 82, ss. 15-27.

İnternet Kaynakları

Akbulut, Akın, “Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Akbulut, Akın, “AR-GE”, Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=76&Itemid=92, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Aksoy, Tamer, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi” *Mali Çözüm Dergisi-71*, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Atılğan Mehmet, “Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS-16)” Kaynak: <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-3.htm>, (Erişim Tarihi: 18.12.2008).

Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Kaynak: http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhasesestandar_d%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 12.05.2009).

Çatıkkaş, Özgür. Çalış, Yıldırım Ercan, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *e-Yaklaşım*, Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=74&Itemid=92, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Çelebi, Ali. Güçlü, Coşkun Fırat, “Türk Ticaret Kanunu ve TMSK” Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 13.01.2009).

Çiftçi, Yavuz, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri” Kaynak: <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.05.2009).

Deran, Ali. Yakupçebioğlu, Sıtkı Necdet, “Türk Vergi Mevzuatı’nda Amortisman Muhasebesi” *Mevzuat Dergisi*, 2006, Ağustos Dönemi, S. 104, Kaynak: <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 17.05.2009).

Gönen, Seçkin. Uğurluel, Gülşah, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”,

Kaynak:

[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYE%E2%80%99DE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20\(UFRS\)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20CÖZÜM%20ONERILERI.doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYE%E2%80%99DE%20ULUSLARARASI%20FINANSAL%20RAPORLAMA%20STANDARTLARI%20(UFRS)%20UYGULAMALARINA%20GECISTE%20KARSILASILAN%20SORUNLAR%20VE%20CÖZÜM%20ONERILERI.doc), (Erişim Tarihi: 12.08.2009).

Gözlüklü, Burçin, “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Son Nokta”

Kaynak:

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92

(Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Karaarslan, Erkan, “Türkiye’de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları”
Kaynak: <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/16.pdf> (Erişim Tarihi : 25.05.2009).

Kaya, Uğur, “Maddi Duran Varlıkları Elde Edilmesinde TMS-16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”

Kaynak:

www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92

(Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Şengül, Ebru, “Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esasları ve Uygulamaları”
Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Toraman, Cengiz. Bayramoğlu. Fatih, “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”
Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Uyanık, Namık Kemal, “Muhasebe, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulları Alanındaki Bazı Gelişmeler”
Yaklaşım Dergisi, 2004, Aralık Dönemi, S. 17, Kaynak:

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004125077.htm> (Erişim Tarihi:

05.12.2009).

Üstünel, Bülent, “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş” Kaynak: <http://bsy.marmara.edu.tr/Konferanslar/2004/16.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.12.2009).

Üstünel, Bülent, “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, *Mali Çözüm Dergisi*, Kaynak: www.tmsk.org.tr, (Erişim Tarihi: 02.12.2009).

Kaynak: http://www.odevarsivi.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=14194, (Erişim Tarihi: 26.05.2009).

Diğer Kaynaklar

Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16), Kaynak: www.tmsk.org.tr.

Türkiye Muhasebe Standartları, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı (TMS-36), Kaynak: www.tmsk.org.tr.

Türkiye Muhasebe Standartları, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS-38), Kaynak: www.tmsk.org.tr.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TFRS-3 Şirket Birleşmeleri Standardı (TFRS-3), Kaynak: www.tmsk.org.tr.

Vergi Usul Kanunu, *Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

9 Nisan 2008 ÇARŞAMBA, Resmî Gazete, SPK, Sayı: 26842; Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (SERİ: XI, NO: 29).

EKLER

EK-1: İLGİLİ FİRMA AYRINTILI GELİR TABLOSU

	Önceki Dönem	Cari Dönem
	31.12.2008	31.12.2009
A. BRÜT SATIŞLAR	5.528.061,45	4.633.080,04
1. Yurt İçi Satışlar	5.054.156,65	4.219.666,42
2. Yurt Dışı Satışlar	276.504,65	241.323,63
3. Diğer Gelirler	197.400,71	172.089,99
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(4.223,89)	(1.532,41)
1. Satıştan İskontolar (-)	(401,57)	(1.532,41)
2. Diğer İndirimler (-)	(3.822,32)	
C. NET SATIŞLAR	5.523.837,56	4.631.547,63
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(3.716.611,95)	(3.084.102,05)
1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(3.716.611,95)	(3.084.102,05)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	1.807.225,61	1.547.445,58
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(514.816,26)	(727.651,17)
1. Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	(8.713,88)	(14.506,63)
2. Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri (-)	(99.104,70)	(122.449,01)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(406.987,68)	(590.695,53)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.292.419,68	819.794,41
F. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR	367.349,49	380.853,12
1. Faiz Gelirleri	20,20	
2. Kambiyo Karları	367.329,29	380.853,12
G. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)	(837.215,65)	(288.035,12)
1. Kambiyo Zararları (-)	(837.215,65)	(288.035,12)
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(21.171,95)	(78.091,52)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(21.171,95)	(78.091,52)
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	801.381,24	834.520,08
İ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	18.690,31	8.305,10
1. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	18.690,31	8.305,10
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	(270.514,54)	(225.702,08)
1. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		(7.488,74)
2. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(270.514,54)	(218.213,34)
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	549.557,54	617.123,10
K. DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜK. KARŞ.(-)	(203.963,60)	(166.170,74)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	345.593,41	450.952,36

EK-2: İLGİLİ FİRMANIN AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem			Cari Dönem		
	31.12.2008			31.12.2009		
I-DÖNEN VARLIKLAR			511.949,50			167.177,57
A-Hazır Değerler		(299.020,31)			(224.763, 45)	
1-Kasa	1.064,97			1.644,35		
3-Bankalar	137.721,76			37.282,20		
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(437.807,04)			(263.690,00)		
B-Menkul Kıymetler						
C-Ticari Alacaklar		284.969,29			17.795,24	
1-Alıcılar	284.969,29			17.795,24		
D-Diğer Alacaklar		121.852,15			196.256,87	
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	121.852,15			196.256,87		
E-Stoklar		401.477,57			156.507,62	
1-İlk Madde ve Malzeme				60.000,00		
2-Yarı Mamuller				27.000,00		
3-Mamuller	221.000,00			31.000,00		
7-Verilen Sipariş Avansları	180.477,57			38.507,62		
F-Yıl. Yaygın İnş. ve Onarım Maliyetleri						
G-Gel. Aylara Ait Gid. ve Gelir Tahakk.		2.670,80			21.381,29	

1-Gelecek Aylara Ait Giderler	2.670,80			21.381,29	
H-Diğer Döner Varlıklar					
DÖNER VARLIKLAR TOPLAMI			511.949,50		167.177,57
II-DURAN VARLIKLAR			5.135.500,24		5.491.837,74
A-Ticari Alacaklar		58,00			58,00
5-Verilen Depozito ve Teminatlar	58,00			58,00	
B-Diğer Alacaklar		956,53			
1-Ortaklardan Alacaklar	956,53				
C-Mali Duran Varlıklar		1.176.000,00			1.176.000,00
6-Bağlı Ortaklıklar	1.176.000,00			1.176.000,00	
D-Maddi Duran Varlıklar		3.479.966,53			3.881.013,93
1-Arazi ve Arsalar	269.034,44			771.534,44	
2-Yeraltı ve Yer üstü Düzenlemeler	51.085,04			87.915,56	
3-Binalar	2.651.987,91			2.651.987,91	
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	1.961.394,47			2.009.641,24	
5-Taşıtlar	521.886,24			505.621,93	
6-Demirbaşlar	299.643,54			390.385,15	
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.275.065,11)			(2.536.072,30)	
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar		478.519,18			429.053,60
1-Haklar	690.455,87			719.824,43	
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	(211.936,69)			(290.770,83)	

F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					
G-Gel. Yıl. Ait Gid. ve Gelir Tahakkukları				5.712,21	
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler				5.712,21	
H-Diğer Duran Varlıklar					
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			5.135.500,24		5.491.837,74
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			5.647.449,74		5.659.015,31

PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem			Cari Dönem		
	31.12.2008			31.12.2009		
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			630.424,66			1.469.018,39
A-Mali Borçlar		185.551,25			567.820,81	
1-Banka Kredileri	96.255,25			567.820,81		
2-Finansal Kiralama Borçları	92.695,00					
3-Ertelenmiş Finansal Borç Maliyeti	(3.399,00)					
B-Ticari Borçlar		372.243,41			408.537,06	
1-Satıcılar	349.154,97			376.648,34		
5-Diğer Ticari Borçlar	23.088,44			31.888,72		
C-Diğer Borçlar					34.220,96	
4-Personele Borçlar				34.220,96		
D-Alınan Avanslar		29.416,23			231.279,69	
1-Alınan Sipariş Avansları	29.416,23			231.279,69		

E-Yıl. Yaygın İnş. ve Onarım Hak ediş Bedelleri					
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		26.609,05			204.328,54
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	17.038,77			193.897,26	
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	9.570,28			10.431,28	
G-Borç ve Gider Karşılıkları					
1-Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	203.963,60			166.170,74	
2-Dön. Kar. Peşin Öden. Vergi ve Diğ. Yük.(-)	(203.963,60)			(166.170,74)	
H-Gel. Aylara Ait Gel. ve Gider Tahakkukları		16.604,72			22.831,33
2-Gider Tahakkukları	16.604,72			22.831,33	
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar					
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			630.424,66		1.469.018,39
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			640.234,48		230.788,55
A-Mali Borçlar		640.234,48			230.788,55
1-Banka Kredileri	644.525,56			235.051,09	
2-Finansal Kiralama Borçları	829,62			858,16	
3-Ert. Finansal Kir. Borçlanma Maliyetleri (-)	(5.120,70)			(5.120,70)	
B-Ticari Borçlar					
C-Diğer Borçlar					
D-Alınan Avanslar					
E-Borç ve Gider Karşılıkları					
F-Gel. Yıllara Ait Gel. ve Gider Tahakkukları					

G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar					
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			640.234,48		230.788,55
III-ÖZKAYNAKLAR			4.376.790,60		3.959.208,37
A-Ödenmiş Sermaye		3.033.176,08		3.033.176,08	
1-Sermaye	1.750.000,00			1.750.000,00	
3-Sermaye Düz. Olumlu Fark.	1.283.176,08			1.283.176,08	
B-Sermaye Yedekleri					
C-Kar Yedekleri		424.540,52		475.079,93	
1-Yasal Yedekler	424.540,52			475.079,93	
D-Geçmiş Yıllar Karları		573.480,59			
1-Geçmiş Yıllar Karları	573.480,59				
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)					
F-Dönem Net Karı (Zararı)		345.593,41		450.952,36	
1-Dönem Net Karı	345.593,41			450.952,36	
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			4.376.790,60		3.959.208,37
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			5.647.449,74		5.659.015,31

