

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESPİTİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Mesut ZURNACI

1150Y74215

İstanbul, Aralık 2014

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESPİTİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Mesut ZURNACI

1150Y74215




Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

İstanbul, Aralık 2014

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Mesut ZURNACI' nın "TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ" konulu tez çalışması jürimiz tarafından MUHASEBE VE DENETİM Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / ~~oyçokluğu~~) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı- Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER	
Juri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. İker KUMRUZİ ŞEN	
Juri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Ali Altın Bican	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCU Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığımı beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Mesut ZURNACI

31/12/2014

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartlarından 36 No’lu “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı”nın amacı; işletmelerin varlıklarının finansal tablolarda gerçek değerinden fazla gösterilerek, işletmenin gereğinden fazla değerli görünmesini önlemektir.

Standarda göre, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması halinde, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiş olacaktır. Söz konusu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilerek defter değerinin, geri kazanılabilir tutara indirilmesi gerekmektedir. Geri kazanılabilir tutar ise; varlığın net satış değeri veya kullanım değerinden yüksek olanıdır. Dolayısıyla, varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenebilmesi için varlığın net satış değeri ve kullanım değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Özellikle değer düşüklüğünün tespitinde önemli rol oynayan “kullanım değerinin” belirlenmesinde, varlıktan beklenen nakit akışının ve nakit yaratan birimin işletme yönetimince yapılması, öznel bir yaklaşım olarak ortaya çıkmakta ve muhasebenin temel kavramlarından “tarafsızlık” ilkesine uymamaktadır.

Standarda ilişkin yerel ve Uluslararası kaynaklar incelenmiş, Türkiye uygulamasıyla ilgili araştırmalar yapılmıştır. Türkiye’de halka açık şirketlerin varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili, zorunlu olmadıkça varlıklardaki değer düşüklüğü zararından kaçındıkları, değer düşüklüğü zararı yazanların ise; zarara ilişkin tam bir açıklama yapmadıkları gözlenmiştir. TMS 36 Standardıyla ilgili değer düşüklüğü tutarının belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin, doğruluğu konusunda tereddütlere yer vermeyecek şekilde düzenlenerek daha objektif kurallara bağlanması yerinde olacaktır.

Anahtar Kelimeler : Türkiye Muhasebe Standartları, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğü Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi.

ABSTRACT

The purpose of “The Standard of Impairment of Assets” No. 36 of the Turkish Account Standards is to prevent the appearance of a business as more valuable than necessary by showing the assets of the business at a value more than it is in financial statements.

According to the standard, if the book value of an asset exceeds its recoverable amount a value impairment occurs in the asset. The said value impairment should be recognized and the book value should be decreased to the recoverable amount. The recoverable amount is; the asset’s net sales value or value in use, whichever is higher. Therefore, the asset’s net sales value and value in use should be determined in order to specify the recoverable amount of the asset. Specifically in the determination of “the value in use”, which plays a major role in specifying the impairment of value the fact that the cash flow expected from the asset and the cash generating unit is calculated by the business management, emerges as a subjective concept and fails to comply with the “neutrality” principle, which is one of the basic notions of accounting.

Local and International Sources for the Standard are examined and research concerning their implementation in Turkey are performed. Concerning the impairment of assets, it is observed that publicly held companies in Turkey avoid the loss in the impairment of assets if not requisite, and those with the loss of impairment of assets cannot give a detailed explanation concerning the matter. Concerning the Standard TMS 36, arrangement of the regulations regarding the determination of impairment of value in a manner to avoid doubts regarding their accuracy and relying on the rules would be suitable.

Keywords: Accounting Standards of Turkey, Impairment of Assets, Determination and Recognition of Impairment of Assets in Accordance with The Accounting Standards of Turkey.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet.....	iii
Tablolar Listesi.....	viii
Şekiller Listesi.....	ix
Kısaltmalar.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

1.1. TARİHÇE, STANDARDIN AMACI, KAPSAMI ve TANIMLAR.....	4
1.1.1. Muhasebe ve Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye Tarihçesi.....	4
1.1.2. Muhasebe Standartlarından, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS 36) Dünya ve Türkiye Tarihçesi.....	8
1.2. STANDARDIN AMACI, KAPSAMI VE TANIMLAR.....	9
1.2.1. Standardın Amacı.....	9
1.2.2. Standardın Kapsamı.....	10
1.2.3. Tanımlar.....	12

İKİNCİ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELER, DEĞERLEME VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN TEST EDİLMESİ

2.1. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELER ve DEĞERLEME.....	15
2.1.1. Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu	15
2.1.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme Hükümleri.....	16
2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğü. 23	
2.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Karşısındaki Durumu....	26
2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu Karşısındaki Durumu.....	27
2.1.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemeler ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Düzenlemesi.....	30
2.1.5. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Düzenlemesi.....	37

2.2. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜN TEST EDİLME DÖNEMLERİ..39	
2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri	39
2.2.2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri.....	41
2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri.....	41
2.2.3.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğünü Ortaya Çıkaran Göstergeler....	41
2.2.3.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri.....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN HESAPLANMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

3.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Hesaplanması.....	48
3.1.1. Geri Kazanılabilir Tutar.....	48
3.1.1.1. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması.....	52
3.1.1.2. Kullanım Değerinin Belirlenmesi.....	55
3.1.1.3. Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenemediği Durumlar.....	60
3.1.2. Maliyet Bedeli ile İzlenen Varlıklarda Değer Düşüklüğü ile İlgili Örnek ve Amortisman Uygulaması.....	62
3.1.3. Maliyet Bedeli ile İzlenen Varlıklarda Değer Düşüklüğü Sonrası Amortisman Uygulaması.....	65
3.1.3.1. Amortisman.....	65
3.1.3.2. Amortisman Yöntemleri.....	66
3.1.3.3. Değer Düşüklüğü Sonrası Amortisman Uygulaması.....	69
3.1.4. Şerefiye İçin Değer Düşüklüğü Zararlarının Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.....	70
3.1.4.1. Şerefiyenin Nakit Yaratan Birimlere Dağıtımı.....	74
3.1.5. Nakit Yaratan Birimler ve Değer Düşüklüğü.....	74
3.1.5.1. Nakit Yaratan Birimler İçin Değer Düşüklüğü Zararlarının Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.1.6. TMS Uygulama Özeti – Şekil.....	82
3.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	83
3.2.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi...84	
3.2.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS 36 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi.....	85
3.2.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğü TMS 36 Örnek Uygulamalar.....	87
3.2.4. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi.....	106
3.2.4.1. Tek Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....	108
3.2.4.2. Nakit Yaratan Bir Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....	109
3.2.4.3. Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....	109

3.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Etkisi.....	112
3.3.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Finansal Tablo Açıklamaları.....	114
3.3.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğüyle İlgili Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan Örnekler.....	115
3.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kaydının Ertelemiş Vergi Etkisi.....	119
3.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler.....	121
SONUÇ	123
KAYNAKÇA	127

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Muhasebe/Denetim Standartları Yapısı	7
Tablo 2. TMS / TFRS’de Yer Alan Değerleme Esas ve Ölçüleri	36
Tablo 3. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Göstergeleri	42
Tablo 4. Amortisman Özet Tablosu	67
Tablo 5. B İşletmesi 02.05.2012 - 31.12.2012 Finansal Durum Tablosu..	93
Tablo 6. Kullanım Değeri Hesaplama	104

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1. Değer Düşüklüğü Testi	47
Şekil 2. TMS 36 Uygulama Özeti	82

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
AB	: Avrupa Birliği
BD	: Bugünkü Değer
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
FASB	: Financial Accounting Standarts Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FVAÖK	: Faiz, Vergi ve Amortisman Öncesi Kar
GD	: Gelecekteki Değer
GDS	: Güvence Denetim Standartları
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKD	: Geri Kazanılabılır Değer
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
IAS	: International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standarts Committe (Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu)
IASSB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federadion of Accounts (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Report Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)

ISA	: International Standarts Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAE	: International Standart on Assurance Engagments (Uluslararası Güvence ve Sorumluluk Standartları)
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	: Kanunen kabul edilmeyen gider
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MB	: Maliye Bakanlığı
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NBD	: Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
NDD	: Net Defter Değeri
NYB	: Nakit Yaratan Birim
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL.	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Ticaret Odaları ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UGDS	: Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bu çalışmanın konusunu, maliyet bedeli ile ya da yeniden değerlendirme kısıtasıyla değerlendirilen maddi duran varlıkların, değer düşüklüğünün 36 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına göre tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesini oluşturmaktadır.

TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı”nın amacı; işletmelerin değer düşüklüğüne uğrayan varlıklarının finansal tablolarda gerçek değeriyle gösterilmesini sağlamaktır. Varlıklarda değer düşüklüğü olduğu halde bu değer düşüklüğü zararının finansal tablolarda gösterilmemesi, finansal tablo kullanıcılarını, şirketin daha değerli olduğu yargısına vararak yanılgılarına neden olacaktır.

Türkiye’de uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) geliştirmek üzere 41 adet standart yayımlanmıştır. Sözü edilen standartlardan, varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin olanı TMS 36 olarak adlandırılmaktadır. Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin TMS 36 standardı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile finansal tablolarda gösterilmesini önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir.

Varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşıyorsa, değer düşüklüğü söz konusudur ve bu standarda göre, işletmenin değer düşüklüğü kaybını finansal tablolarına alması gerekmektedir. Ayrıca, bu standart, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha fazla bir değer ile izlenmemelerini sağlamak üzere, işletmelerin uygulayacakları ilkeleri düzenlemektedir.

Bir varlık aşağıdaki sebeplerden 6t6r6 değer d6ř6kl6đ6ne uğrayabilir:

- Varlık bir sebepten 6t6r6 bir daha tam kapasite ile kullanılmayacak şekilde hasar g6rebilir,

- Varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen d6ř6ř nedeniyle varlığın değer de d6şebilir.

Varlıklar, eğer diğer varlıklardan sağlanan nakit girişlerinden b6y6k 6l6de bağımsız bir nakit girişi yaratmıyorlarsa, nakit yaratan birimler oluşturacak şekilde gruplandırılmalıdır. Nakit yaratan birimler bir b6t6n olarak değer d6ř6kl6đ6 testine tabi tutulmalıdır.

Bu Standart aşağıdaki hususları belirler:

- Değer d6ř6kl6đ6 testinin ne zaman yapılacağı ve nasıl muhasebeleştirileceği,

- Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı nasıl hesaplanacağı,

- Nakit yaratan birimler ve şerefiyenin değer d6ř6kl6đ6 testi,

- İşletmenin değer d6ř6kl6đ6 zararını ne zaman iptal edeceği ve bir iptal işleminin nasıl yapılması gerektiği,

- Aııklama ilkeleri.

TMS 36 standardı, aktifin anlamsız b6y6mesini 6nlemeyi, faaliyet sonuıların doğru biıimde yansıtılmasını, dolayısıyla finansal tabloların gerıeği doğru biıimde g6stermesini amaılamaktadır. Bu standart kapsamına giren varlıklar finansal tablolarda 6nemli paya sahip olduklarından, Standardın iyi anlaşılarak amaca uygun ve tutarlı bir biıimde uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaının karşılanması aıısından b6y6k 6nem arz etmektedir.

Bu çalışma yapılırken konuya ilişkin yerel mevzuat hükümleri ile de karşılaştırma yapılmıştır. Çalışmada, varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin TMS 36'da düzenlenen özellikli kavramlara ve değerlendirme ilkelerine açıklık getirmeye, uygulamaya ilişkin sorunları tespit etmeye ve çözüm önerileri geliştirmeye yer verilmiştir. Bu suretle, TMS/TFRS uygulamakta olan işletmelere ve bu alanda denetim yapan bağımsız denetçilere yol göstermek amaçlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, varlıklarda değer düşüklüğü standardının tarihçesi, amacı, kapsamı ve tanımlar incelenmiştir.

İkinci bölümde, varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin hukuki düzenlemeler, karşılaştırmalar, değerlendirme ve değer düşüklüğünün test edilmesi konusu ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması, muhasebeleştirilmesi, finansal tablolara etkisi ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

1.1. TARİHÇE, STANDARDIN AMACI, KAPSAMI ve TANIMLAR

Varlıklarda değer düşüklüğü standardı Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulaması içerisinde yerini almıştır. Bu bölümde muhasebe ve denetim standartları ile Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Dünya ve Türkiye Tarihçesi ile Standardın amacı, kapsamı ve tanımlardan bahsedilecektir.

1.1.1. Muhasebe ve Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye Tarihçesi

Dünyada muhasebe ve denetim standartlarıyla ilgili sistemin başı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur. (International Federation of Accounts – IFAC) Bu Federasyon 1977 yılında Münih'te 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulmuştur. Bu federasyona dünya çapında 2, 5 milyondan fazla muhasebe meslek mensubu üyedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği'nde (TÜRMOB) IFAC üyesidir.¹

IFAC çatısı altında 2000 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) muhasebe standart ve raporlamalarına ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır. Bu standartlar, Kurul tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards- IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Report Standards – IFRS) olarak yayımlanmaktadır.

¹ IFAC, About Ifac,(Çevrimiçi) <http://www.ifac.org/about-ifac>, (Erişim Tarihi : 20.11.2014).

Yine IFAC çatısı altında 2002 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IASSB) ise denetim standartlarını düzenleyen ve bu alanda Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standards Auditing – ISA) ve Uluslararası Güvence ve Sorumluluk Standartlarını (UGDS) / International Standart on Assurance Engagements (ISAE) yayımlayan Kuruldur.

Bu yapı çerçevesinde dünyada ve özellikle Avrupa’da birçok şirket 2005 yılından UMS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) kullanmaya başlamıştır.

Türkiye’de 1999 yılında SPK Kanunu’na eklenen bir madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz ve özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurulun görevi, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 15.11.2013 tarihinde, TMSK’nın yayımladığı 33 adet UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standardını; Seri:XI, No:25 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği*” ile SPK piyasasında kullanmak üzere yürürlüğe koymuştur. YineSPK’nın 12.06.2006 tarihli Seri:X, No:22 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*” ile de Uluslararası Denetim Standartları (UDS) kapsamında bağımsız denetim standartları uygulaması Türk Mevzuatında yerini almıştır.²

² Şükriye Gül KÖTÜOĞLU, “Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması”, (Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep, 2008, s. 19.

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) denetime ilişkin hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, bu kanun ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Uluslararası standartlarla uyumlu TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) yayımlanmasında yetkili kılınmıştır.

Yine TTK ile KGK bağımsız denetim standartlarının (BDS) ve güvence denetim standartlarının (GDS) yayımlanması ve uygulanması konusunda da yetkilendirilmiştir. Günümüz itibariyle KGK tarafından tüm TMS, TFRS, BDS ve GDS'ler yayımlanmış bulunmaktadır. Uluslararası gelişmeler ve yenilemeler doğrultusunda bu standartlarda KGK tarafından güncellemeler yapılmaktadır.

KGK, 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş bir kamu kurumudur. KGK'nın en önemli görevlerinden biri, UFRS, UMS, UDS ve UGDS'leri Türkiye'ye uyarlayarak bunları TMS, TFRS BDS ve GDS olarak yayımlayıp uygulatmaktır.³

KGK, standartları IFAC'ın izniyle tercüme edip yayımlamaktadır. KGK'nın muhasebe ve denetim standartları konusunda tek yetkili kurum haline gelmesiyle birlikte, TMSK ve SPK bu konudaki işlevselliğini yitirmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte, SPK kendi mevzuatının Kurumuna verdiği yetkiye dayanarak ek düzenlemeler yapabilmektedir. Yine aynı şekilde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kendi mevzuatı çatısı altında, UMS ve UDS kapsamında uygulamalarını yürütmekle birlikte, 11.12.2014'te Kurumun internet sitesinde yayımlanmış olduğu "*Bankaların Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik Taslağı*" yayımlanmış olup, bu Yönetmelikle KGK'nın belirlediği TMS-TFRS ve BDS' lere bağlı kalınacağı, ancak bankacılık sisteminin gerektirdiği ilave muhasebe, raporlama ve denetim standardı düzenlemelerinin yapılacağı izlenmektedir.⁴

³ Resmi Gazete, Sayı : 28103, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, (Erişim Tarihi : 20.11.2014).

⁴ BDDK, Mevzuat, "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik Taslağı", (Çevrimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Duzenleme_Taslaklari/13689bankalarin_bagimsiz_denetimi_hakkinda_yonetmelik_taslagi.pdf, (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

Muhasebe ve Denetim Standartlarının günümüzdeki Dünya ve Türkiye kuruluşu özet olarak Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe/Denetim Standartları Yapısı

IFAC International Federation Of Accountants /Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu			
IASB (International Accounting Standarts Board) (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)		IAASB (International Auditing and Assurance Standarts Board) (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)	
YAYIMLAR		YAYIMLAR	
IAS (International Accounting Standarts) (Uluslararası Muhasebe Standartları - UMS -)	Türkiye'de KGK	ISA (International Standarts Auditing) (Uluslararası Denetim Standartları - UDS -)	Türkiye'de BDS
IFRS (International Financel Report Standarts) (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları - UFRS -)	Türkiye'de TFRS	ISAE (International Standart on Assurance Engagements) (Uluslararası Güvence ve Sorumluluk Standartları)	Türkiye'de GDS

1.1.2. Muhasebe Standartlarından, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS 36) Dünya ve Türkiye Tarihçesi

Varlıklarda çeşitli sebeplerden oluşan değer kaybındaki artış ve bu konuda bir standart olamamasından dolayı; zararın hesaplanması, kaydının zamanlaması ve yapılması konusunda ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) konuyu 1988 yılında ele almış ve ilk olarak 1995 yılında 121 numaralı “*Uzun Ömürlü Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi*” standardını yürürlüğe sokmuştur. Avrupa’da ise varlıklarda değer düşüklüğü standardı IAS 36 o zamanki Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (International Accounting Standards Committee – IASC) tarafından ilk olarak Haziran 1998’de kabul edilmiş, 1999’da yürürlüğe girmiş, 31.03.2004 tarihinde de revizyona tabi tutularak bugünkü hali ile yürürlüğe girmiştir.⁵

Türkiye’de varlıkların değer kaybının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını düzenleyen TMS 36 standardı 2005 yılında TMSK tarafından IAS 36 ile tam uyumlu olarak hazırlanmış ve ilgili tebliğ 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, Resmi Gazete’de yayımlandığı 18.03.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁶

Bu standartta 18.03.2006’dan günümüze kadar çeşitli tebliğlerle güncellemeler yapılmıştır. En son 11.02.2014 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Tebliğ ile TMS 36’da değişiklik yapılmıştır. Standardın son hali KGK’nın “www.kgk.gov.tr” adlı resmi internet sitesinde yayımlanmaktadır.

⁵ Ahmet Ağca vd., **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.b., 2009, s.852, 853.

⁶ **a.g.e.**, s.853.

1.2. STANDARDIN AMACI, KAPSAMI VE TANIMLAR

TMS 36 Standardının amacı; varlıkların finansal tablolarda gerçek değerinden daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamaktır. Bu bölümde Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının amacı, kapsamı ve standartta yer alan tanımlardan bahsedilecektir.

1.2.1. Standardın Amacı

TMS 36 Standardının amacı; varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmesini önlemek amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Muhasebenin temel kavramlarından **ihtiyatlılık ilkesi de bunu gerektirmektedir**. İşletmeler ticari hayatlarını sürdürebilmeleri için karşılaşılabileceği riskleri göz önünde bulundurarak temkinli davranmak zorundadırlar.⁷

Finansal tabloları hazırlayanlar, kaçınılmaz olarak birçok olay ve durumu çevreleyen belirsizliklerle karşı karşıyadırlar. Finansal tabloların hazırlanmasında bu belirsizliklere, özellikleri ve kapsamı itibariyle yer verilirken ihtiyatlı bir şekilde hareket edilmelidir. İhtiyatlılık belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. Ancak ihtiyatlı davranmak gizli yedeklerin yaratılmasına veya gelirin olduğundan eksik, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan daha fazla belirlenmesine yol açarsa bu durumda finansal tabloların tarafsızlığı yok olur ve güvenilirliği ortadan kalkar.⁸

Bilginin kullanıcılara faydalı olması için güvenilir olması gerekir. Bilginin güvenilirliğinden bahsetmek ve kullanıcıların da temkinli olmalarını sağlamak amacıyla aynı zamanda bu bilginin ihtiyatlı uygulamalar sonucu oluşmuş olması gerekmektedir.⁹

⁷ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.3.

⁸ **Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara: TMSK Yayınları-2, 2007, s.19.

⁹ Ahmet AKTÜRK, “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve İMKB Ulusal Sınai Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı yayı Doktora Tezi), Isparta, 2008, s.12.

Eğer bir işletmede varlık değer düşüklüğüne uğramışsa, değer düşüklüğünün yaşandığı dönemde, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Standart ayrıca, işletmenin değer düşüklüğü zararı ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları düzenlemiştir.¹⁰

Varlık için ayrılan karşılıklara ilişkin durum ortadan kalkarsa, karşılık gideri “Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı ile gelir yazılarak kapatılır.¹¹

Bu standardın temel esası, finansal tablolarda varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değerde gösterilmemesini sağlamaktır. Varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşıyorsa, değer düşüklüğü söz konusu olur.¹²

Bir varlığın net defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Böyle bir durumda, varlıkta değer düşüklüğü söz konusudur ve bu standarda göre, işletmenin değer düşüklüğü kaybını finansal tablolarına yansıtması gerekir.¹³

1.2.2. Standardın Kapsamı

TMS 36 aşağıda belirtilenlerin dışındaki tüm varlıklara uygulanır:¹⁴

- Stoklar (**TMS 2**)
- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (**TMS 11**)
- Ertelenmiş vergi varlıkları (**TMS 12**)
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (**TMS 19**)
- “*Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm*” Standardı kapsamındaki finansal varlıklar (**TMS 39**)

¹⁰ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.3.

¹¹ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları**, Bursa: Hipotez Yayınları, Kasım 2011, s.248.

¹² KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, **a.g.e.**, s.3.

¹³ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.443.

¹⁴ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, **a.g.e.**, s.3.

- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller (**TMS 40**)
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (**TMS 41**)
- Ertelenen edinme maliyetleri ve sigorta sözleşmelerindeki haklardan kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar (**TFRS 4**)
- Satış amaçlı elde tutulan ya da elden çıkarılacak maddi duran varlıklar (**TFRS 5**)

Bu verilerden hareketle TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında olan varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁵

- a) Arsa ve araziler
- b) Binalar
- c) Tesis, makine ve cihazlar
- d) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyenler
- e) Canlı varlıklardan gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyenler
- e) Maddi olmayan duran varlıklar
- f) Şerefiyeler
- g) İştirakler, bağlı ortaklıklar, iş ortakları

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının uygulandığı işletmelerde öncelikle değer düşüklüğü testinin hangi varlık veya varlık grupları için ne zaman yapılması gerektiği bilinmelidir. İşletmeler varlıklarda değer düşüklüğüne yol açacak iç ve dış belirtilerin olması durumunda varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarın üzerinde olup olmadığını kontrol etmeli ve eğer varsa değer düşüklüğü karşılığı ayırmalıdır.¹⁶

¹⁵ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 6.b., 2012, s.534.

¹⁶ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.20.

1.2.3. Tanımlar

Değer düşüklüğü zararı :

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmıdır.¹⁷

Defter değeri :

Bir varlığın birikmiş amortismanının ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.¹⁸

Geri kazanılabilir değer :

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (**Net satış değeri**) ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.¹⁹

Gerçeğe uygun değer :

Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.²⁰

Satış maliyeti düşülmüş (elden çıkarma maliyeti düşülmüş) olan 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 sonucunda bulunan değerdir.²¹

¹⁷ Gökçen, Ataman, Çakıcı, **a.g.e.**, s.444.

¹⁸ **a.g.e.**

¹⁹ **a.g.e.**

²⁰ **a.g.e.**

²¹ **a.g.e.**

Elden çıkarma maliyeti :

Finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir. Örnek olarak resmi harçlar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, taşıma maliyetleri, diğer satışa hazırlık için katlanılan maliyetler verilebilir.²²

Kullanım değeri :

Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeridir.²³

Nakit yaratan birim :

Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.²⁴

Varlık kavramı :

İşletmelerin, ticaret ya da mal veya hizmet üretimi faaliyetlerinde bulunabilmeleri için bazı faktörleri bir araya getirmeleri gerekmektedir. Bu faktörler, sermaye, insan kaynakları, hammadde ve malzeme, tesis, makine, cihaz ve benzerleri olup, bunların müteşebbis tarafından bilinçli bir şekilde ve ortak bir amaç uğruna bir araya getirilmesiyle işletmeler kurulmakta ve faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. İşletmelerin faaliyette bulunabilmeleri için gerekli olan bu faktörler varlık olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamı ile varlıklar; işletmelerin sahip olmaları gereken ekonomik değerlerdir.²⁵

²² a.g.e..

²³ a.g.e.

²⁴ a.g.e.

²⁵ a.g.e.

Şirket varlıkları :

Şerefiye hariç olmak üzere, söz konusu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.²⁶

Aktif piyasa:

Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:²⁷

- a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir.
- b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
- c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

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.²⁸

Amortisman (itfa):

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.²⁹

Amortismanına tabi tutar:

Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.³⁰

²⁶ a.g.e., s.445.

²⁷ a.g.e.

²⁸ a.g.e.

²⁹ a.g.e.

³⁰ a.g.e.

İKİNCİ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELER, DEĞERLEME VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN TEST EDİLMESİ

Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin çeşitli mevzuat hükümleri bulunmaktadır. Bu bölümde varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin Türkiye'deki hukuki düzenlemeler, değerlendirme hükümleri ve değer düşüklüğünün test edilmesi konularından bahsedilecektir.

2.1. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELER ve DEĞERLEME

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren yasal düzenlemelerin başında TTK, VUK ve SPK Genel Tebliği yer alır. Bu düzenlemelerin dışında BDDK gibi kurumların yayınladıkları tebliğler de vardır. Bununla birlikte, 02.11.2011 tarihinde, 660 KHK ile kurulan KGK, TMS'leri tüm Kurumlarca ortak uygulatma yönünde yetkilerini kullanmaya başlamıştır. Farklı yapılan düzenlemeler çoğu zaman birbirini tamamlar nitelikte olsa da kimi zaman birbirleri ile çelişmektedirler. Bunun başlıca nedeni ise her birinin farklı amaçlar hedeflenerek hazırlanmış olmalarıdır.

2.1.1. Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

Vergi yasalarında varlıklarda değer düşüklüğü VUK mevzuatı içerisinde yer almaktadır. Bu bölümde varlıklarda değer düşüklüğünün VUK karşısındaki durumu ele alınacaktır.

2.1.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme Hükümleri :

Vergi mevzuatında değerleme hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir ve Kanunda konuya ilişkin çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemeler TMS 36' da yer alan düzenlemelerden oldukça farklıdır.³¹

Muhasebenin değerleme ile ilgili hükümleri Vergi Usul Kanunu'nda kapsamlı olarak düzenlenmiştir. Vergi matrahının hesaplanmasında bu değerleme ölçüleri esas alınmaktadır. Dolayısıyla işletmeler vergi beyannamelerini düzenlerken varlıklarını bu değerleme ölçülerinden biriyle değerlemek zorunda olduklarından, VUK'daki değerleme ölçüleri "amir hüküm" niteliğindedir.³²

VUK'da değerlemenin amaçlarından birincisi, vergi adaleti açısından değerlemede objektiflik sağlanması, ikincisi de vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktır. TTK'nın aksine VUK'da değerlemenin alt sınırlarının kesin hatlarla belirlenmesinin nedeni de verginin güvenlik altına alınmasının istenmesidir.³³

Değerleme, VUK'un 258. maddesi gereğince, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi yasalarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin takdir ve tespittir. Tanım uyarınca değerleme; tespit ve takdir şeklinde yapılmaktadır. Tespit, mükelleflerce VUK'da yer alan değerleme ölçüleri kullanılarak yapılan değerleme işlemi, takdir ise mutata değerleme ölçüleri kullanılarak değerlendirilmediği durumlarda idare tarafından yapılan takdir işlemidir. Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır, ancak teamülen aynı cinsten sayılan mallar ve düşük değerli mallar toplu olarak dikkate alınır.

³¹ Semra Bağcı, "Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007, s.17.

³² a.g.e.

³³ a.g.e.

Değerleme iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır :³⁴

- 1.Maliyet Bedeli
- 2.Borsa Rayici
- 3.Tasarruf Değeri
- 4.Mukayyet Değer
- 5.İtibari Değer
- 6.Vergi Değeri
- 7.Rayıç Bedel
- 8.Emsal Bedeli ve Ücreti

1. Maliyet Bedeli

“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”³⁵

Bu tanıma göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için katlanılan satın alma, imalat harcamaları ile alış giderlerinin toplamıdır. Bir varlığın alımıyla ilgili olan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, komisyon giderleri, kur farkı ve faiz giderleri alış giderlerine örnek olarak verilebilir. Bu giderlerden kur farkı ve faiz giderleriyle ilgili olarak dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır,³⁶

³⁴ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010, s.484.

³⁵ **a.g.e.**

³⁶ Bağcı, **a.g.e.**, s.18.

- Maliye Bakanlığı'nca 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 163 seri numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre; sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar doğan kur farkı ve faiz giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu olup, daha sonra doğacak olan kur farkı ve faiz giderlerinin ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete yansıtılması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.

- Yine Maliye Bakanlığı'nca 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 288 seri numaralı VUK Tebliğine göre; mal alımlarına ilişkin kur farklarında, malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunlu olup, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete eklenmesi ihtiyaridir.

- Yine aynı Tebliğe göre işletmenin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Bu durumda mükellef, söz konusu faiz giderlerini doğrudan gider kaydedebileceği gibi dilerse ilgili kısmı stok maliyetine ilave de edebilir.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan ve normal bakım onarım, temizleme giderleri dışındaki giderler değer arttırıcı giderlerdir ve iktisadi kıymetin maliyetine eklenir.

VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlenecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatları,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar,
- Özel maliyetler,
- Demirbaş eşya, alet, edevat ve mefruşat,

- Satın alınan veya imal edilen emtia,
- Zirai mahsuller,
- Hayvanlar.

VUK'un 279. maddesinde, hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgelerinin alış bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Değerleme ölçüleri arasında sayılmamış olmasına rağmen VUK 279. maddesinde belirtilen alış bedeli; bir varlığın iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olup, satın alma dışındaki bilimum giderleri içermez.

2. Borsa Rayici

Borsa rayici gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerini ifade eder. Ancak son işlem günü fiyatlarda normal oynamalar dışında büyük farklar oluşursa, Maliye Bakanlığı değerlendirilmeden önceki otuz günün ortalama rayicini esas olarak kabul etmeye yetkilidir.³⁷

Ülkemizde faaliyet gösteren borsalar şunlardır :³⁸

- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB),
- Altın Borsası
- Türkiye Ticaret Odaları ve Borsalar Birliği (TOBB) bünyesindeki zirai ürünler ve hayvan borsaları. TOBB Kanunu kapsamında bu şekildeki borsalara ek olarak “ürün ihtisas borsaları” kurulabilmektedir.

³⁷ Topluca Türk Vergi Kanunları, **a.g.e.**, s.484.

³⁸ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. B., İstanbul: y.y., 2008, s.473.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Örneğin; devlet tahvili ve hazine bonusu borsa rayici ile değerlendirilir.³⁹

VUK'un 280. maddesine göre, yabancı paralar da borsa rayici ile değerlendirilir, ancak yabancı paranın borsa rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'na tespit olunur. Ülkemizde yabancı para borsası olmadığından Maliye Bakanlığı'na açıklanan kurlar esas alınmaktadır.

3. Tasarruf Değeri

“Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.” Yani iktisadi kıymetin satılması halinde işletmeye kazandıracığı peşin değerdir.⁴⁰

Tasarruf değeri, borç senetleri ve alacak senetlerinin değerlemesinde kullanılabilir. Bu değerlendirme ölçüsünün kullanılması bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için zorunlu, bunların dışındakiler için isteğe bağlıdır. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır.⁴¹

4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer (book value), bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Diğer bir anlatımla, iktisadi kıymetin deftere kaydedilen ilk değeri mukayyet değer veya kayıtlı değerdir.⁴²

³⁹ Topluca Türk Vergi Kanunları, **a.g.e.**, s.491.

⁴⁰ **a.g.e.**, s.485.

⁴¹ **a.g.e.**, s.494.

⁴² Özyer, **a.g.e.**, S.474.

Mukayyet değerle değerlenmesi gereken iktisadi kıymetler şunlardır :⁴³

- Senetsiz alacak ve borçlar,
- Senetli alacak ve borçlar (tasarruf değeri veya mukayyet değerden biriyle),
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri
 - Peşin ödenen giderler,
 - Gelir tahakkukları,
 - Peşin tahsil edilen gelirler,
 - Gider tahakkukları,
- Karşılıklar.

5. İtibari Değer

Nominal değer olarak da ifade edilen itibari değer, “her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.”⁴⁴

İtibari değerle, yani üzerinde yazılı olan değerle değerlenen iktisadi kıymetler şunlardır;⁴⁵

- Kasa mevcudu,
- İşletmenin ihraç ettiği tahviller.

6. Vergi Değeri

VUK 268. maddesine göre vergi değeri, “*bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi değeri emlak vergisi açısından önemli hale gelmektedir. VUK’ta yer alan vergi değeri, bina ve arazi için emlak vergisi değeridir.

⁴³ a.g.e.

⁴⁴ a.g.e.

⁴⁵ a.g.e., s.475

7. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, VUK mükerrer 266. maddesine göre, “*bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım - satım bedelidir*”.

Vergi değeri ve rayiç bedel; bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplamasında kullanılmaktadır. İşletmelerin bilançosunda yer alan gayrimenkuller vergi değeri ya da rayiç bedelle değil, maliyet bedeli ile değerlendirilir.⁴⁶

8. Emsal Bedeli Ve Ücreti

Emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir.⁴⁷

Emsal bedel yasada sayılan sıraya göre tespit edilir. Bu sıraya uyulması zorunludur. Buna göre emsal bedelinin tespiti için önce birinci sıra olan ortalama fiyat esası uygulanacak, bu esasa göre tespit edilemezse ikinci sıra olan maliyet esası uygulanacak, bu esasa göre de tespit edilemezse üçüncü sıra olan takdir esası uygulanacaktır :⁴⁸

- Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası): Aynı cins nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

⁴⁶ a.g.e.

⁴⁷ a.g.e., s.476.

⁴⁸ a.g.e., s.477.

- İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

- Üçüncü Sıra (Takdir Esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilmeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğü :

VUK'ta maddi duran varlıkların değerlemesi maliyet bedeli ile yapılmaktadır. VUK "*Değerleme*" başlıklı Üçüncü Kitabının 262. maddesinde **Maliyet bedeli**; "*iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun'un diğer maddelerinde de maliyet bedeli ile değerlendirilecek kıymetler sayılmıştır. VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklar Tek Düzen Hesap Planı'nda aşağıdaki gibi sıralanmıştır : ⁴⁹

- 250 Arazi ve Arsalar,
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri,
- 252 Binalar,
- 253 Tesis Makine ve Cihazlar,
- 254 Taşıtlar,
- 255 Demirbaşlar,
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar.

⁴⁹ İslam Çankaya, **Ayrıntılı Tek Düzen Hesap Planı**, 3. b., Ankara : Meslek Yapıtları, 2004, s.221.

Yine VUK’ da maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak sadece Kanun’un 317. maddesinde açıklanan “*Fevkalade Amortisman*” uygulaması örnek verilebilir. VUK’a göre varlıkların değerinde, başlangıçta öngörülemeyen olağanüstü değer kayıplarının meydana gelmesi durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılabilir. VUK’un 317. maddesi aşağıdaki gibidir: ⁵⁰

“Madde 317- Amortisman tabi olup,

1- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik, verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,

3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı’nca her işletme için işinçmahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen ‘Fevkalade ekonomik ve teknik amortismançnispetleri uygulanır.’”

Fevkalade amortisman için önceden belirlenmiş oranlar bulunmamaktadır. Mükellefler böyle durumlarda Maliye Bakanlığı’na başvurarak amortisman oranının saptanmasını isterler. Bakanlığın bildirdiği oran duran varlıklara uygulanarak amorti edilir.⁵¹

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mevzuat – VUK, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

⁵¹ Özgür Çatıkkaş ve Yıldırım Ercan Çalış, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanuna Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **E Yaklaşım Dergisi**, S.55, (Şubat 2008).

Fevkalade amortisman uygulaması ile ilgili bazı özellikli durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir :⁵²

- Başvurunun fevkalade amortismanı gerektiren durumun meydana geldiği yılda yapılması gerekmektedir.
- Hasara uğradığı için fevkalade amortismanına tabi tutulan varlığın tamir ettirilmesi durumunda; tamirle ilgili yapılan giderler aktifleştirilir.
- Hasara uğrayan varlıkla ilgili olarak sigortadan tazminat alınması durumunda, fevkalade amortisman uygulamasına gerek kalmaz. Bu durumda varlık kayıtlardan çıkarılır ve sigorta tazminatı gelir kaydedilir.
- Doğal afet nedeniyle zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV indirim konusu yapılabilir. Ancak zayi olma, başka nedenlerden dolayı ortaya çıkmışsa KDV'nin indirimi mümkün değildir.

- **Fevkalade Amortisman Uygulamasına İlişkin Örnek :**

Yıldız işletmesinin sahip olduğu defter değeri 900.000 TL, birikmiş amortismanları 180.000 olan bir makine işyerinde çıkan yangın nedeniyle önemli derecede hasara uğramıştır. İşletme Maliye Bakanlığı'na başvurarak fevkalade amortisman oranının tespit edilmesini talep etmiştir. Bunun üzerine Bakanlık fevkalade amortisman oranını %40 olarak tespit etmiştir. Bu durumda işletmenin yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:⁵³

----- / -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	360.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		360.000
----- / -----		

⁵² a.g.m.

⁵³ a.g.m.

VUK' ta varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin çeşitli hükümler bulunmakla birlikte söz konusu hükümlerin TMS-36'da yer alan düzenlemelerden oldukça farklı olduğu görülmektedir. Zira TMS 36'da değer düşüklüğü varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin altına düşmesi halinde söz konusu olmakta ve bu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse Tek Düzen Hesap Planı'nda açık bir hüküm yoktur.⁵⁴

2.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Karşısındaki Durumu

BDDK kapsamında denetime tabi olan firmaların finansal tabloları, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 37. ve 38. maddeleri gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerinin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve TMS ile TFRS' ye ve BDDK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin yayımlanan diğer yönetmelik, tebliğ ve genelgeler ile BDDK tarafından yapılan açıklamalara uygun olmak zorundadır.⁵⁵

Bununla birlikte BDDK, SPK'da olduğu gibi 11.12.2014 tarihinde Kurumun internet sitesinde yayımlanmış olduğu "*Bankaların Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik Taslağı*" yayımlanmış olup, bu Yönetmelikle KGK'nın belirlediği TMS-TFRS ve BDS' lere bağlı kalmakla birlikte, bankacılık sisteminin gerektirdiği ilave muhasebe, raporlama ve denetim standardı düzenlemelerinin (örneğin bilgi istemleri denetimi, denetim ekipleriyle ilgili ilave şartlar) yapılacağı gözlenmektedir.⁵⁶

⁵⁴ **a.g.m.**

⁵⁵ BDDK, Mevzuat, "5411 Sayılı Bankacılık Kanunu", (Çevrimiçi)

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/1540bankacilik_kanunu_13.9.2013.pdf, (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

⁵⁶ BDDK, Mevzuat, "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik Taslağı", (Çevrimiçi) http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Duzenleme_Taslaklari/13689bankalarin_bagimsiz_denetimi_hakkinda_yonetmelik_taslagi.pdf, (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

Varlıkların değeriyle ilgili; BDDK'ya ait 14 sayılı Tebliğin 4. maddesinde:

“Cari değer, varlığın net cari yenileme maliyeti veya bu değeri aşmamak kaydıyla, muhasebe standartlarına ilişkin olarak kurumumuz tarafından yayımlanan tebliğlerde tanımlandığı şekliyle, varlığın rayiç bedeli ile satılması halinde elde edilecek net nakit değeri veya kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin net bugünkü değerinden büyük olanı”

olarak tanımlanmaktadır. Düzeltilmiş değer cari değer üzerinde olması durumunda değer düşüklüğünün kalıcı ve geçici olması değer düşüklüğünün oranı gibi kriterler de dikkate alınarak, ilgi varlığın değerinin, değer düşüklüğü karşılığı ayrılacak suretiyle cari değerine düşürülmesi, ayrılan değer düşüklüğü karşılığının gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.⁵⁷

2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu Karşısındaki Durumu

Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir.⁵⁸

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerin envanter sırasında ve mali tabloların düzenlenmesi aşamasında uyacakları kurallar ve değerlendirme ölçüleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan Seri:XI No:1 “*Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke Kurallar Hakkında Tebliğ*” ile belirlenmiştir.⁵⁹

⁵⁷Deloitte, http://www.verginet.net/dtt/1/BDDKMuhasebeDuzenlemeleri_3689.aspx, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

⁵⁸ Bağcı, a.g.e., s.24.

⁵⁹ a.g.e.

İlgili tebliğe göre :⁶⁰

Mali tablo kalemlerinin değerlemesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu bu hükümlerin TTK'ya uyumlu olduğu ancak vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla ilgili olmadığı özellikle belirtilmiştir.

Bu nedenle mükellefler tuttukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorunda oldukları, vergi mevzuatının kurulca belirlenen standartlar ile TTK'nın muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işletmelerin söz konusu mevzuat çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmalarının kendi sorumlulukları içerisinde olduğu tebliğin ikinci bölümünün 18. maddesinde yer almaktadır.

Kısacası tebliğde yer alan hükümler ticari karın belirlenmesine yönelik olup, mali karın belirlenmesi hususunda işletmeler ayrıca gerekli düzenlemeleri yapmak zorundadır.

Tebliğe göre işletmelerin mali tablolarını düzenlerken esas alacakları değerlendirme ölçüsü tarihi maliyet ilkesidir. Tarihi maliyet ilkesinin tanımı ve tebliğde yer alan değerlendirme konusu ile ilgili diğer tanımlar şu şekildedir;

“Tarihi Maliyet İlkesi”, varlıkların “elde etme maliyeti” ile net gerçekleştirilebilir değerini veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

Elde Etme Maliyeti; varlıkların satın alma, üretim ve inşaa maliyetini ifade eder. Satın Alma Maliyeti; varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur. Üretim Maliyeti; mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

⁶⁰ SPK, Mevzuat, “Seri X1 No: 1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke Kurallar Hakkında Tebliğ ”, <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/?submenuheader=-1> (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

İnşa Maliyeti; işletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

Net Gerçekleşebilir Değer; varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder. Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı; bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder. Tamamlama Maliyeti; yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

Rayiç Bedel ise; varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

SPK'nın Kasım 2003 tarihinde yayımlanan "*Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği"* ile uluslararası finansal raporlama standartlarına tam uyumun sağlanması hedeflenmiştir. Tebliğ'in 9'uncu Kısmında, söz konusu tarih itibarıyla geçerli olan IAS 36 Standardı esas alınarak varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar belirlenmiştir.

Hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin tabii olduğu SPK'nın Seri:XI, No:25 sayılı Tebliği'nin ilk uygulama dönemi, 01.01.2005 tarihinden sonra düzenlenecek ilk finansal tablolar olarak belirlenmiş, ancak dileyen işletmelerin 2003 yılsonu finansal tablolarından başlamak üzere Tebliğ hükümleri çerçevesinde finansal tablo hazırlayarak kamuya duyurabilmelerine imkan tanınmıştır. Ayrıca, zorunlu uygulama tarihine kadar olan geçiş döneminde, IAS'e uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, Tebliğ hükümleri çerçevesinde hazırlanmış finansal tablolar olarak kabul edilmiştir. Çeşitli sebeplerle yıllardır IAS'e göre raporlama yapmakta olan işletmelerin bir çoğu bu opsiyonu kullanarak, IAS'e göre hazırladıkları finansal tabloları yatırımcılara duyurmuştur.⁶¹

⁶¹ SPK, Mevzuat, "*Seri X1 No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ* ", <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178> (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

Ancak KGK'nın kurulmasıyla birlikte SPK, 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II-14.1 No'lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" yayımlanmış ve Tebliğin 5. maddesine istinaden KGK tarafından yürürlüğe konulmuş TMS ve TFRS'ler esas alınmaya başlanılmıştır. Dolayısıyla SPK tarafından yayımlanan, "*Seri:XI No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke Kurallar Hakkında Tebliği"* ve "*Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği"* lerinin uygulanabilirliği kalmamıştır.

2.1.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemeler ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Düzenlemesi

KGK'nın yayımladığı Kavramsal Çerçeve, değerlendirme esasları dört ana başlıkta (Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer, Bugünkü Değer) açıklanmakla birlikte, TMS ve TFRS'ler incelendiğinde, standartlarda bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Buna göre değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁶²

- Temel Değerleme Ölçüleri :

1) Tarihi Maliyet: Maliyet bedeli de denilebilir. Finansal tablolara alınacak varlık ya da yükümlülüklerin, gerçekleştiği tarihte ödenen ya da ödenecek nakit ve nakit benzerleri ile ölçülmesidir. Varlıkların elde etme maliyeti, edinildikleri tarihte satın almak, imal ya da inşa etmek ve söz konusu varlıkların işletme amaçları çerçevesinde kullanılabilir hale getirmek için ödenen nakit ve nakit benzerleri ile verilen diğer varlıkların makul değeri ile ölçülür. Satın alma maliyeti, satın alınan varlıklar için katlanılan tutarları, üretim ya da inşa maliyeti ise, üretim ya da inşa sırasında katlanılan maliyetlerden oluşur. Değer tespiti sırasında somut belgelere (fatura gibi) dayandığı için objektiftir. Diğer bir deyişle kişisel tercihlerin tesiri altında kalınmadan değerlendirme yapılmasını sağlar.⁶³

⁶²Satiye Kuzu, "Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması" (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.), 2010, s.47

⁶³ a.g.e.

2) Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Bu ölçünün temel dayanağı cari satın alma fiyatıdır. Başka bir ifade ile aynı ya da benzer varlığın satın alınması durumunda katlanılacak tutar, aynı ya da benzer yükümlülüğün elde edilmesi durumunda ödenecek tutardır. Örneğin bir daha önce alınmış bir stok (tarihi maliyeti ile gösterilen stok) kalemi yenilenecekse, ödenecek bedel cari maliyettir. Bu ölçü ile her ne kadar, varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihi itibari ile gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesi hedefleniyorsa da, değerlendirme yapılacak varlık ya da yükümlülüğün kapsamının belirlenmesindeki zorluklar ve her bir varlık ve yükümlülük için cari maliyet tespitinin mümkün olmaması, kullanım alanını daraltmaktadır.⁶⁴

3) Gerçekleşebilir Değer : Varlıklar açısından; İşletmenin normal faaliyet şartlarında, bir varlığın elden çıkarılmasında ele geçecek nakit ve nakit benzeri değerlerin tutarıdır. Borçlar açısından; işletmenin normal faaliyet şartlarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Varlıkların dilendiği her an kolaylıkla satılabileceğini varsayar. Ancak bu, her varlık için geçerli olmayabilir. Varlıklar, satılmaktan ziyade kullanılmak üzere edinildiklerinden, bu ölçüyle gerçeğe uygun değerlerinin tespiti mümkün olmayabilir.⁶⁵

4) Bugünkü Değer : Varlıklar, işletmenin normal faaliyet şartlarında ileride yaratacakları net nakit değer girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçlar, işletmenin normal faaliyetleri şartlarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.⁶⁶

⁶⁴ a.g.e., s.48.

⁶⁵ a.g.e.

⁶⁶ İbrahim Güler, **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Kasım 2012, s.43.

Bununla birlikte TMS ve TFRS'ler de adı geçen diğer değerleme ölçüleri şunlardır :

a) Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Geri kazanılabilir değer gerçeğe uygun değer olması, (gerçeğe uygun değer kullanım değerinden büyük olması) durumunda, bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme ölçüsünden gerçekleştirilir değer ölçüsüne karşılık gelmektedir. Geri kazanılabilir değer kullanım değeri olması (kullanım değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması) durumunda ise bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.⁶⁷

b) Kullanım Değeri: Bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.⁶⁸

c) Net Gerçekleşebilir Değer: İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi ile elde edilen tutarı ifade etmektedir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından gerçekleştirilir değer esasına karşılık gelmektedir.⁶⁹

d) Stokların Maliyeti: Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷⁰

⁶⁷Hüseyin Semih Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", **Mali Çözüm Dergisi**, S.90, (Kasım-Aralık 2008), s.29.

⁶⁸ **a.g.m.**

⁶⁹ **a.g.m.**

⁷⁰ **a.g.m.**

e) **Satın Alma Maliyeti:** Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷¹

f) **Dönüştürme Maliyetleri:** Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷²

g) **Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷³

h) **Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden ya da finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunan tutarı ifade eder. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷⁴

⁷¹ a.g.m.

⁷² a.g.m.

⁷³ a.g.m.

⁷⁴ a.g.m.

i) Finansal Varlık ya da Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan itfa Edilmiş Maliyeti: Finansal varlık ya da finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten ya da eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutardır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından, bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.⁷⁵

j) Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet ya da amortismana tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman ya da itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibari ile ilgili varlık ve borcu finansal tablolara yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷⁶

k) Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir. Bu ölçü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen dört değerlendirme ölçüsünden her birine karşılık gelebilir. İşlem tarihinden sonra ise kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esası hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelebilir.⁷⁷

⁷⁵ a.g.m.

⁷⁶ a.g.m.

⁷⁷ a.g.m.

l) Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlık ya da nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi sureti ile bulunan değerdir. İşlem tarihinden sonra kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esası hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelmektedir.⁷⁸

m) Maliyet Bedeli: Bir varlığın elde edilmesinde ya da inşaatında ödenen nakit ya da nakit benzerlerini ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. Bu ölçü ise, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.⁷⁹

n) İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ya da yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme ölçüsünden bugünkü değer ölçüsüne karşılık gelmektedir.⁸⁰

o) Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından cari maliyet esasına karşılık gelir.⁸¹

⁷⁸ a.g.m.

⁷⁹ a.g.m.

⁸⁰ a.g.m.

⁸¹ a.g.m.

TMS ve TFRS’de yer alan değerleme ölçüleri kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasına göre toplu olarak Tablo 2’ de gösterilmiştir.

Tablo 2. TMS / TFRS’de Yer Alan Değerleme Esas ve Ölçüleri

Tarihi Maliyet	Cari Maliyet	Gerçekleşebilir Değer	Bugünkü Değer
Amortismanına Tabi Tutar	Amortismanına Tabi Tutar	Amortismanına Tabi Tutar	Amortismanına Tabi Tutar
Stokların Maliyeti	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Satın Alma Maliyeti	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Dönüştürme Maliyeti	—	Geri Kazanılabilir Tutar	Geri Kazanılabilir Tutar
Tahmini Maliyeti	—	Net Gerçekleşebilir Değer	Kullanım Değeri
Maliyet Değeri	—	—	Finansal Varlık ya da Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemi ile Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti
Defter Değeri	—	—	İşletmeye Özgü Değer

Kaynak : Hüseyin Semih Tokay ve Ali Deran, “ TMS /TFRS Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.90, (Kasım-Aralık 2008), s.29.

2.1.5. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Düzenlemesi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18/03/2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır :⁸²

“Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no’lu,
 2. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 58 sıra no’lu,
 3. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu,
 4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
 5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
 6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 77 sıra no’lu,
 8. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95 sıra no’lu,
 9. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 120 sıra no’lu,
 10. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no’lu,
 11. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu
 12. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 137 sıra no’lu,
 13. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 157 sıra no’lu,
 14. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 188 sıra no’lu,
 15. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 16. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 216 sıra no’lu
 17. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
 18. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu
- Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.*

⁸² KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 27.11.2014), s.1,2.

Birinci ve yedinci değişiklik TFRS 8, dördüncü ve altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. TFRS 8 ve yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Üçüncü değişiklik, Standartta "PB (Para Birimi) ve TL." şeklinde geçen ibarelerin "TL" olarak deęiőtirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3'ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Onuncu değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

On birinci değişiklik TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

İkinci, sekizinci, dokuzuncu, on ikinci, on üçüncü ve on dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 36 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2006, sekizinci değişiklik 31/12/2007, dokuzuncu ve on ikinci değişiklikler 31/12/2008, on üçüncü değişiklik 31/12/2009, on dördüncü değişiklik 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

On beşinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

On altıncı ve on yedinci değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

On sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.”

2.2. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜN TEST EDİLME DÖNEMLERİ

Varlıklarda değer düşüklüklerinin test edilme dönemleri, değer düşüklük zararının yazılacağı dönem açısından önem arz etmektedir. Varlıklarda değer düşüklüğünün test edilme dönemleri yürürlükteki mevzuatlara göre aşağıda ayrı ayrı değerlendirilecektir.

2.2.1. Vergi Usul Kanunda Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri

VUK’ da **mallarda** değer düşüklüğü olması durumunda değer düşüklük zararı yazma imkanı bulunmaktadır. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece Kanun’un 317. maddesinde açıklanan “**Fevkalade Amortisman**” uygulaması ile maddi duran varlıklardaki olağanüstü değer kayıplarından dolayı zarar yazma olanağı vardır.

VUK 317. maddesine göre; varlıkların değerinde, başlangıçta öngörülemeyen olağanüstü değer kayıplarının (yangın, sel, deprem gibi) meydana gelmesi durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılabilir.

Amortismanına tabi olup;⁸³

1- Deprem, yağmur, su basması, kasırga, zirai işletmeler için salgın hastalık, ekinlere zararlı canlıların baskını gibi gerçekten doğadan kaynaklanan yıkımlar yanında, yangın, trafik kazası, terörist faaliyetler gibi nedenlerle oluşan,

2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik, verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale geldiği Maliye Bakanlığınca da kararlaştırılan,

3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için, yani genel kabul gören çalışma sürelerinden çok daha fazla çalıştığı için, normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'na her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır.

Fevkalade amortisman uygulaması ile ilgili bazı özellikli durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir :⁸⁴

- Başvurunun fevkalade amortismanı gerektiren durumun meydana geldiği yılda yapılması gerekmektedir.
- Hasara uğradığı için fevkalade amortismanına tabi tutulan varlığın tamir ettirilmesi durumunda; tamirle ilgili yapılan giderler aktifleştirilir.

⁸³ M. Kemal Gündüz ve Necati Perçin, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1997, s.121,122,123.

⁸⁴ **a.g.m.**

2.2.2. Sermaye Piyasası Kanununda Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri

Sermaye Piyasasında finansal tabloların hazırlanması SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II, 14.1 No'lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile KGK tarafından yürürlüğe konulmuş olan TMS / TFRS'ler ile bunlara ilişkin ek ve yorumlar dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Yapılan değişiklikle SPK Tebliğlerinden birçoğu yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri

TMS' ye göre varlıklarda değer düşüklüğünün test edilme dönemleri örneklerle aşağıda açıklanmıştır.

2.2.3.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğünü Ortaya Çıkaran Göstergeler

Her bir raporlama tarihi itibariyle, işletme bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir.⁸⁵

Standarttaki belirtilen ve mutlak değer düşüklüğü testi gerektiren durumlar dışında değer düşüklüğü oluştuğuna yönelik herhangi bir belirtinin olmadığı durumlarda, resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapılmasını gerektirmez. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.⁸⁶

Standart, değer düşüklüğü göstergelerine ilişkin iki kaynak içermektedir.

- **DIŞ KAYNAKLAR (İşletme dışı göstergeler)**
- **İÇ KAYNAKLAR (İşletme içi göstergeler)**

⁸⁵ Şeref Demir, **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.104.

⁸⁶ a.g.m.

Tablo 3. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Göstergeleri

İşletme İçi Bilgi Kaynak Göstergeleri	İşletme Dışı Bilgi Kaynak Göstergeleri
Varlığın eskidiğine veya fiziksel olarak zarar gördüğüne dair bir kanıt bulunması.	Dönem içinde, varlığın piyasa fiyatında önemli bir düşüş olması.
Varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi.	Dönem içinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artması.
İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt olması.	İşletmenin net varlıklarının defter değerinin piyasa değerinden daha yüksek olması.
Varlığın faydalı ömrünün sınırsız değil, sınırlı olduğu sonucuna varılması, varlığın daha önce tahmin edilen bir tarihten önce elden çıkarılacak olması, varlığın kullanım dışı tutulması, faaliyetinin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması.	İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan değişikliklerin dönem içerisinde veya yakın gelecekte gerçekleşmesi.

Kaynak : Hüseyin Semih Tokay ve Ali Deran, “ TMS /TFRSDeğerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.90, (Kasım-Aralık 2008), s.29.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:⁸⁷

Otomotiv sektöründe bir şirket, yeni üretmeye başlayacağı bir yedek parça (A) için inşa ettiği fabrikayı yeni tamamlamıştır. Fabrika inşa edilirken, A malına alternatif olacak ve daha ucuz maliyetli B ürünü piyasada satılmaya başlamıştır. Bu ürün A ürününün beklediği Pazar payının küçülmesine neden olacaktır.

Fabrikanın kullanıma hazır duruma gelme maliyeti : 20 milyon TL

Fabrikanın bağlayıcı bir satış anlaşması çerçevesinde gerçeğe uygun değeri : 17.5 milyon TL

Tahmini kullanım değeri : 15 milyon TL

1. Bu durumda bir değer düşüklüğü söz konusu mudur?
2. Geri kazanılabilir tutar nedir?
3. Fabrikanın 10 yılda amorti edileceğine karar verilmiştir, bu durumda amortisman gideri ne olmalıdır?

Yanıt

1. A yedek parçasına alternatif bir ürün geldiği için ve bu fabrikada üretilecek ürünün pazar payını azaltacağı için fabrikanın değerinde bir düşüklük söz konusu olacaktır.

2. Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin yüksek olanı olarak belirlenecektir. Bu da 17,5 milyon TL'dir.

⁸⁷ Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%20_2_.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

3. Değer düşüklüğü aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Defter değeri maliyeti	20 milyon TL
Geri kazanılabilir tutar	17.5 milyon TL
Değer düşüklüğü karşılığı	2.5 milyon TL

Fabrikanın yeni defter değeri 17.5 milyon TL olduğundan amortisman gideri bu değer üzerinden hesaplanır ve yıllık 1.75 milyon TL olarak kaydedilir.

Eğer bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini belirten bir gösterge varsa, bu, aşağıdaki hususların bu Standarda göre yeniden gözden geçirilmesinin ve düzeltilmesinin gerekli olacağı anlamına gelebilir:

- kalan yararlı ömür,
- amortisman (itfa) yöntemi veya
- varlığın kalıntı değeri.

Varlık için muhasebeleştirilen herhangi bir değer düşüklüğü zararı olmasa dahi bu geçerlidir.

Özet olarak:

- ✓ Bir varlığın yarattığı fiili net nakit akımları bütçelenenden daha kötü ise, bu varlık değer düşüklüğüne uğramış olabilir,
- ✓ Değer düşüklüğü göstergeleri hem iç hem de dış kaynaklara dayanabilir,
- ✓ Değer düşüklüğüne ilişkin önemli bir göstergenin var olduğu durumlarda değer düşüklüğü testi her zaman gereklidir,
- ✓ Piyasa payındaki kayıp, olası bir değer düşüklüğü göstergesidir.⁸⁸

⁸⁸ a.g.e.

2.2.3.2 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Test Edilme Dönemleri

TMS 36 Standardında değer düşüklüğü test zamanı iki şekilde ele alınmıştır. Buna göre;⁸⁹

- Şerefiye ve sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklar yıllık olarak düzenli değer düşüklüğü testine tabi tutulular.
- Bu varlıkların dışında kalan varlıklar ise, **değer düşüklüğü göstergesi ortaya çıktığında** test edilir.

Varlıklarda değer düşüklüğüne yol açacak iç ve dış göstergelerin mevcut olması halinde, geri kazanılabilir tutarın hesaplanması ve defter değeri ile karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırma sonucunda, geri kazanılabilir tutar defter değerinden düşükse, varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu durumda karşılık ayrılması ve kayıtlara alınması gerekir.⁹⁰

Ancak, aşağıda belirtilen varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, değer düşüklüğü test edilir :⁹¹

- Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlık, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilir.
- Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.

⁸⁹ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Türmob Yayınları, 2012, s.338.

⁹⁰ a.g.e. s.339.

⁹¹ a.g.e.

- Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.
- Şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilir.
- Henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, gelecekte, sağlayacağı ekonomik yararlarının defter değerini karşılayabilme imkanının belirsiz olmasından dolayı değer düşüklüğü testinin yıllık, düzenli olarak yapılması gerekir.

TMS-36' nın 19. Paragrafına göre; satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden herhangi birinin ilgili varlığın defter değeri aşması durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır. Ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmemektedir.⁹²

Örnek :

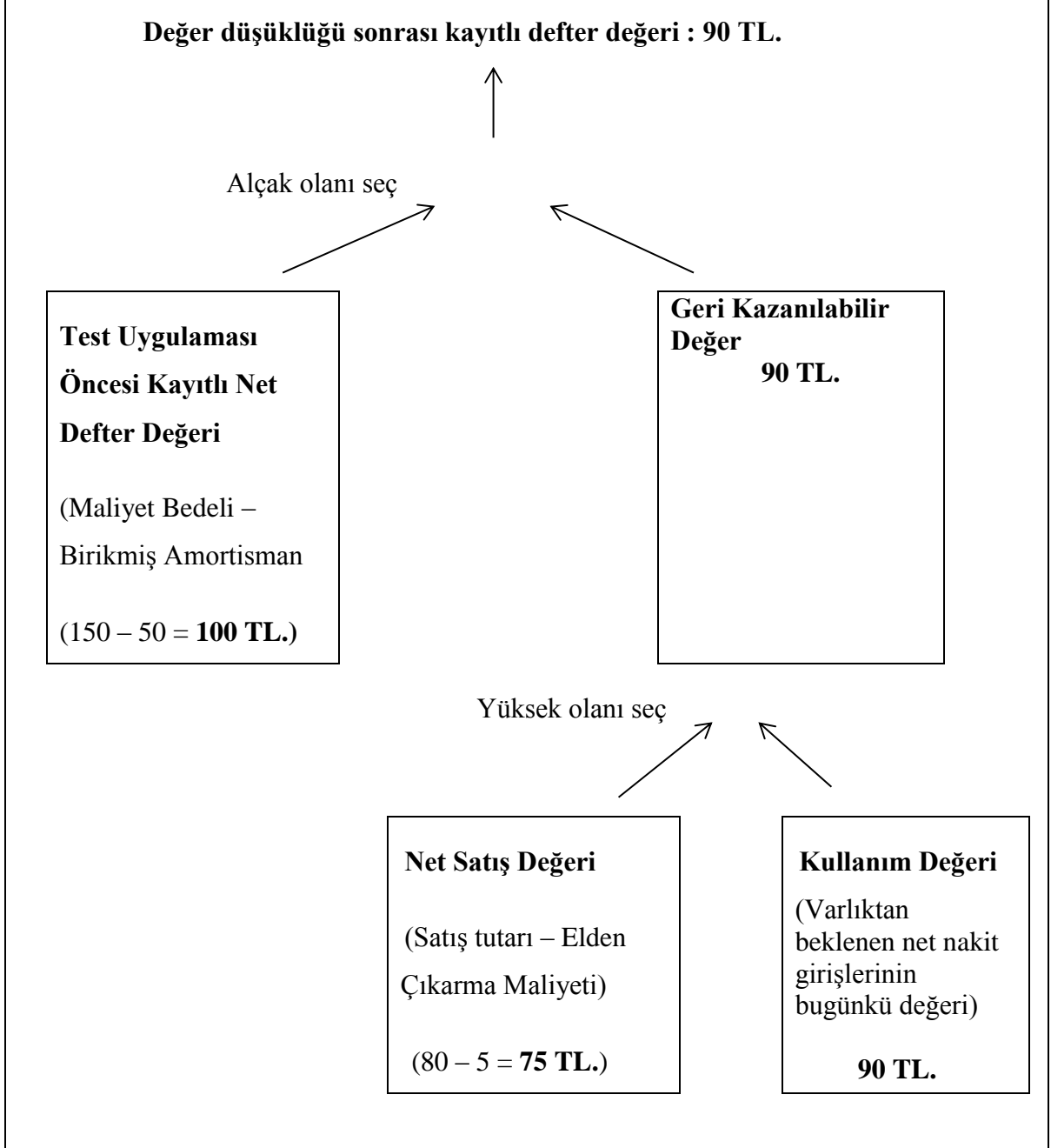
Maliyet	1.000 TL.
Birikmiş amortisman	400 TL.
Defter değeri	600 TL.
Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	700 TL.

Varlık için değer düşüklüğü ayırmak gerekir mi?

Gerek yoktur. Çünkü varlığın defter değeri, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşüktür.

⁹² KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.8.

Şekil 1. Değer Düşüklüğü Testi



Kaynak : Ahmet Ağca vd., **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.b., 2009, s.859.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN HESAPLANMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

Bu bölümde varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara olan etkisi ele alınacaktır.

3.1.Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Hesaplanması

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden daha düşük bir durumda ise defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir ve geri kazanılabilir tutarı aşan defter değeri değer düşüklüğü zararı olarak kayıtlara alınır. Standart değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde bazı gruplar itibariyle sınıflama yapmıştır. Bu gruplama aşağıdaki gibidir:⁹³

- Maliyet Bedeli İle İzlenen Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- Nakit Yaratan Birimlerde Değer Düşüklüğü,
- Şerefiyede Değer Düşüklüğü.

3.1.1. Geri Kazanılabilir Tutar

TMS 36 Standardına göre; geri kazanılabilir tutar, bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanmıştır. Geri kazanılabilir tutarın bu şekilde tanımlanmasında amaç, değer düşüklüğünün ancak bir varlığın (veya varlık grubundan oluşan nakit girişi sağlayan birimin) ekonomik değerinin gerçekten kayıtlı değerinin altına düştüğü zaman kayıt altına alınmasını sağlamaktır.⁹⁴

⁹³ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014).

⁹⁴ a.g.e.

Teoride ve ayrıca uygulamanın birçok parçasında net satış fiyatı, kullanım değerinden büyükse işletme varlığı satarak ve kullanım değeri satış değerinden büyükse varlığı kullanmaya devam ederek rasyonel tercihler yapmaktadır. Bu nedenle bir varlığın ekonomik değeri en anlamlı olarak bu iki ölçü ile ölçülebilmektedir.⁹⁵

Varlığın **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** ile **kullanım değerini** her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. İlgili tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne **uğramamıştır** ve diğer tutarı tahmine gerek kalmaz.⁹⁶

TMS 36 Standardına göre; varlık aktif bir piyasada işlem görmese bile, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olabilir. Ancak, bazen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemek mümkün olmayacaktır; çünkü karşılıklı pazarlık ortamında bilinçli ve istekli taraflar arasında yapılacak bir işlemde varlığın satışından elde edilecek tutarı tahmin etmek için temel alınacak bir esas yoktur. Bu durumda işletme, **varlığın kullanım değerini** geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.⁹⁷

Standarda göre; varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir neden olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Anılan durum, satış amaçlı elde tutulan bir varlık için çoğu zaman geçerli olacaktır. Bu husus, satış amaçlı elde tutulan bir varlığın elden çıkarılma tarihine kadar kullanımından kaynaklanan nakit akışları muhtemelen önemsiz bir düzeyde olacağından; kullanım değerinin esas olarak, ilgili varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlardan oluşacak olmasından kaynaklanır.⁹⁸

⁹⁵ Çatıkkaş ve Çalış **a.g.e.**' den J Bary Epstein ve Ali Abbas Mirza, "Interpretation and Application of International Accounting Standards", John and Willey Sons, 2005, s.307-308.

⁹⁶ Vedat Ender Tuna ve Gülfen Tuna, "Maliyet Bedeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile VUK'a Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **E Yaklaşım Dergisi**, S.217 (Ocak 2011).

⁹⁷ KKG, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014).

⁹⁸ **a.g.e.**

Varlık, diğer varlık ya da varlık gruplarına ilişkin nakit girişlerine büyük ölçüde bağımlı nakit girişleri yaratmadıkça, geri kazanılabilir tutar her bir varlık için ayrı olarak belirlenir. Varlığın, diğer varlık ya da varlık gruplarına büyük ölçüde bağımlı nakit girişleri yaratması durumunda, geri kazanılabilir tutar aşağıdaki hususlardan herhangi biri gerçekleşmedikçe, varlığın ait olduğu nakit yaratan birim için belirlenir.⁹⁹

a) Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden daha yüksek olması; veya

b) Varlığın kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olduğunun tahmin edilmesi ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenebilir olması durumunda.

Geri kazanılabilir tutar, aşağıdakilerden hangisinin daha yüksek olduğunun sorgulanması ile hesaplanır:

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değeri.

Örnek - 1 :

	TL
Maliyet Bedeli	1.000
Birikmiş amortisman	400
Defter değeri	600
Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	200
Kullanım değeri	500
Geri kazanılabilir değer	?
Değer düşüklüğü ayrılmalı mıdır	?
Cevap :	
Değer düşüklüğü	100
Değer düşüklüğünden sonraki defter değeri	500

⁹⁹ Hasan Gül, “TMS 36’ ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I”, **E Yaklaşım Dergisi**, S.245 (Mayıs 2013).

Örnek-2:¹⁰⁰

ABC Şirketi teknolojik ürünler imal etmektedir ve teknolojide yaşanan gelişmeler sebebiyle fabrikadaki makinelerin değer düşüklüğüne uğrama ihtimali yüksektir. Bu gelişmeler yaşanırken fabrika ile ilgili bir teklif gelmiştir. Teklifteki detaylar şu şekildedir;

Fabrika için 2.350.000 TL teklif edilmektedir.

Satış ile ilgili olarak satıcı tarafından karşılanması beklenen yasal giderlerin toplamı 12.000 TL' dir.

Karşı tarafın yaptırmış olduğu ekspertiz raporuna göre fabrikanın değeri 2.215.000 TL. olarak belirlenmiştir.

Geri kazanılabilir tutar ne olacaktır?

Yanıt :

Fabrikanın kullanım değeri ; 2.215.000 TL' dir.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ; $2.350.000 \text{ TL} - 12.000 \text{ TL} = 2.338.000$.TL' dir.

Geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer **yüksek olandır**, yani 2.338.000 TL olarak belirlenir.

¹⁰⁰ Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%202_2_.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

3.1.1.1. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması

Satış maliyetlerine örnek olarak resmi harçlar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, taşıma maliyetleri, diğer satışa hazırlık için katlanılan maliyetler verilebilir.¹⁰¹

Gerçeğe uygun değer en iyi, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerine göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutar ile temsil edilir.¹⁰²

Varlığın aktif bir piyasada işlem görmesi durumunda, söz konusu varlığın elden çıkarma maliyetlerinden düşülmüş piyasa fiyatı kullanılır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır.¹⁰³

Yukarıdaki durumların hiç birinin bulunmaması durumunda, işletmenin elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcı arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edilebilecek tutarı en iyi gösteren bilgi kullanılmalıdır.¹⁰⁴

Her zaman, hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hem de kullanım değerinin hesaplanması gerekli değildir. Her ikisinden birinin varlığın defter değerinden yüksek olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve bunun için diğer tutarın hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.¹⁰⁵

¹⁰¹ a.g.e.

¹⁰² a.g.e.

¹⁰³ a.g.e.

¹⁰⁴ a.g.e.

¹⁰⁵ a.g.e.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın belirlenmesi her zaman mümkün müdür?

Bir varlık aktif bir piyasada işlem görmese dahi satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerının belirlenmesi mümkün olabilir.

Ancak, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında varlığın satışından elde edilebilecek tutarın mantıklı bir tahmininin yapılabilmesi için herhangi bir temelin olmadığı bazı durumlarda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın belirlenmesi mümkün **olmayacaktır**. Böyle durumlarda, işletme varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutarı olarak kullanabilir.¹⁰⁶

Konuya İlişkin Uygulama Örneği – 1 :¹⁰⁷

Nakit yaratan bir Y birimi, yıl sonundan sonra satılacaktır. Benzer birimin piyasa koşullarında öngörülen satış fiyatı 1.000 TL'dir. Y biriminin satışı sırasında ayrıca aşağıda belirtilen giderler oluşacağı tanımlanmıştır. Y biriminin “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri” nedir?

Damga vergisi :	25 TL
İşlemlerin sonuçlanması için ödenen resmi harçlar :	10 TL
Y biriminin garanti davaları ile ilgili avukat ücreti :	15 TL
Faaliyetle ilgili net nakit çıkışları :	40 TL

Yanıt:

Y biriminin “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri” 965 TL (1.000 TL – 25 TL- TL) olarak belirlenebilir. Devam eden bir davanın avukatlık ücretleri ve gelecekte beklenen faaliyetle ilgili nakit çıkışları satış işlem maliyetinin bir bölümünü oluşturmazlar ve bu nedenle hesaplamanın dışında tutulurlar.

¹⁰⁶ a.g.e.

¹⁰⁷ a.g.e.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği- 2:¹⁰⁸

Bir sabit kıymet 920.000 TL bedel ile satın alınmıştır. İlk altı aylık dönem için birikmiş amortisman tutarı 92.000 TL'dir. Varlığın, tahmini ikinci el piyasa fiyatı 789.000 TL, nakliyat masrafları 21.300 TL'dir. Bu sabit kıymet ile ilgili bir değer düşüklüğü söz konusu mudur?

Yanıt:

Sabit kıymetin defter değeri :Maliyetinden birikmiş amortisman düşülmüş olarak, 828.000 TL'dir (920.000 TL – 92.000 TL) .

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri: 789.000TL - 21.300 TL (transfer maliyetleri) = 767.700 TL olarak belirlenebilir.

Bu durumda 60.300 TL tutarında bir değer düşüklüğü söz konusudur (828.000 TL – 767.700 TL). İlgili değer düşüklüğü zararı ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

(Borç) Değer Düşüklüğü Zararı (gelir tablosu)	60.300 TL
(Alacak) Sabit Kıymet	60.300 TL

Varlığın geri kazanabilir tutarı defter değerinden düşük olduğu için, sabit kıymetin defter değeri, geri kazanılabilir tutarına indirilmiştir.

¹⁰⁸ a.g.e.

3.1.1.2. Kullanım Değerinin Belirlenmesi

Geri kazanılabilir tutarın hesaplanması sırasında karşılaştırma yapılırken kullanılan bir diğer unsurda kullanım değeridir. Kullanım değeri bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Standartta belirtildiği üzere işletmeler varlığın kullanım değerini hesaplarırken aşağıdaki unsurlardan yararlanır :¹⁰⁹

a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini;

b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;

c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;

d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli;

e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Değer düşüklüğüne ilişkin göstergelerin bulunduğu fakat net satış fiyatının veya kullanım değerinin kayıtlı değeri aştığına ilişkin açık kanıtların olmadığı durumlarda, kullanım değerinin hesaplanması gerekli olmaktadır.

¹⁰⁹ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.9.

Kullanım değerinin hesaplanması iki aşamalı bir süreci içermektedir :¹¹⁰

a) Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini yani bütçeleme;

b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması suretiyle bugünkü değerin hesaplanması.

TMS 36 Standardına göre; gelecekteki nakit akımlarının hesaplamasına aşağıdaki unsurlar dahil edilmelidir:

A) Nakit Akışı

1) Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.¹¹¹

2) Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırılmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.¹¹²

Ancak standarda göre; yönetim tahminlerinin güvenilir olduğundan eminse ve geçmiş yıllardaki deneyimlerine dayanarak, daha uzun dönemler için gelecekteki nakit akımlarını doğru tahmin edebileceğini kanıtlaması durumunda, beş yıldan daha uzun dönem için yapılan finansal bütçelere dayanan nakit akımı tahminlerini de kullanabilir.¹¹³

¹¹⁰ a.g.e., s.9.

¹¹¹ a.g.e., s.10.

¹¹² a.g.e.

¹¹³ Barış Sipahi ve Ayça Akarçay Ögüz, "TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.43, (2010), s.260.

3) En güncel bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin eder. Anılan büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmaz.¹¹⁴

Standartta ayrıca gelecekteki nakit akımlarının tahmininin içeriğinde bulunması gereken unsurlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:¹¹⁵

a) Varlıktan kullanımı süresince elde **edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;**

b) Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar;

c) Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

¹¹⁴ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.10.

¹¹⁵ **a.g.e.**, s.11.

Gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili tahminler, mevcut durumunda varlıktan elde edilmesi beklenen ekonomik yararların düzeyini korumak için gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit çıkışlarını içerir. Nakit yaratan bir birimin, tamamı birimin devam eden faaliyetleri için gerekli farklı yararlı ömre sahip varlıklardan oluşması durumunda, anılan birimle ilgili gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, en kısa yararlı ömre sahip olan varlığın yenilenmesi, birimin günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır. Benzer şekilde, tek bir varlığın tahmini yararlı ömürleri farklı olan parçalardan oluşması durumunda, varlıkla ilgili gelecekteki nakit akışlarını tahmin edilmesi sırasında, en kısa yararlı ömre sahip olan parçanın yenilenmesi varlığın günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır.¹¹⁶

Kullanım değerinin tespiti genellikle işletmeye özgü bir ölçümdür.¹¹⁷

Kullanım değeri esas itibariyle işletme yönetiminin beklentilerini yansıtan bir tahmindir. Bu kapsamda, kullanım değeri ölçümü öznel kriterlere dayanmasından dolayı eleştirilere maruz kalmaktadır.¹¹⁸

Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler aşağıdakilerini içermez :¹¹⁹

- a) Finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri veya çıkışları; ya da
- b) Gelir vergisi tahsilatları veya ödemeleri.

Buna karşılık finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları ve gelir vergileri gelecekteki nakit akımlarının hesaplanmasına dahil edilmemelidir.

¹¹⁶ a.g.e., s.12.

¹¹⁷ a.g.e.

¹¹⁸ Hikmet Ulusan “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından Güncellenmesi”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.1, (2008), s.136, 137.

¹¹⁹ KGGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.12.

Gelecekteki nakit akımlarının projeksiyonu kabul edilebilir varsayımlara dayandırılmalıdır; abartılmış gelir büyüme oranlarından, önemli tahmini maliyet azaltışlarından veya bina ve araziler için makul olmayan faydalı ömürlerden kaçınılmalıdır. Genellikle yakın geçmişteki deneyimler yakın gelecek için makul bir rehber oluşturmaktadır. Ancak yakın geçmişteki bir büyüme, yakın gelecekte daha uzun süreli tahminler için kullanılmamalıdır.¹²⁰

İşletmenin kendi deneyimleri gibi endüstri kalıpları (örnekleri de) dikkate alınmalıdır. Yabancı paralar için gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir.¹²¹

B) İskonto Oranı :

Kullanım değerinin hesaplanmasında ikinci değişkende gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranıdır. İskonto oranı, paranın zaman değerini ve gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler vergi öncesi esaslı olmalı ve varlığa özel riskleri yansıtmalıdır. Ayrıca uygulanacak iskonto oranı bilanço tarihindeki cari piyasa koşullarını yansıtmalıdır.¹²²

Paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançtır.¹²³

¹²⁰ J. Bary Epstein ve Ali Abbas Mirza, "Interpretation and Application of International Accounting Standards", John and Willey Sons, 2005, s.307-308.

¹²¹ a.g.e.

¹²² KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.13.

¹²³ a.g.e.

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 akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.¹²⁴

Kısaca bir varlığın kullanım değerinin belirlenmesi özetlersek aşağıdaki adımları içerir:¹²⁵

- Varlığın sürekli kullanımından ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek olan gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının belirlenmesi,
- Nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi için uygun iskonto oranının belirlenmesi.

Bir işletmenin gelecekteki nakit akımlarıyla ilgili tahminlerinin hesaplaması aşağıdakilere dayanır:¹²⁶

- Mantıklı ve desteklenebilir en iyi tahminler,
- İşletme dışı kanıtlara büyük ağırlık verilmesi,
- Yönetim tarafından onaylanan bütçeler/tahminler,
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,

¹²⁴ **a.g.e.**

¹²⁵ **a.g.e.**, s.12.

¹²⁶ Nuran Cömert Doyrangöl ve Nermin Çıtak “XI/25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Maddi Varlıklar”, **MÖDAV Muhasebe Bilgim Dünyası Dergisi**, S.4, (Aralık 2004), s.25, 26.

- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli,
- Varlıktan kullanım süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar,
- Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek(yada ödenecek) ,eğer varsa nakit akışlarını kapsmalıdır.

Soru :¹²⁷

Bir işletmenin hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hem de kullanım değerinin hesaplaması gerekli midir?

Yanıt: Her zaman değil.

Önce, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile defter değeri karşılaştırılır, eğer satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor ve defter değerini aşıyorsa devam ederek kullanım değerini hesaplamaya gerek yoktur. Aksi takdirde, kullanım değeri hesaplanmalıdır.

3.1.1.3. Geri Kazanılabilir Tutarın Belirlenemediği Durumlar

Aşağıdaki durumlarda, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemez:¹²⁸

a) Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilememektedir (örneğin varlığın kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışlarının önemsiz bir düzeyde olacağını tahmin edilememesi durumunda); ve

b) Varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmamaktadır.

¹²⁷ Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%20_2_.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

¹²⁸KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014), s.14.

Örnek :¹²⁹

Bir maden şirketi, madencilik faaliyetlerini desteklemek için özel bir demiryoluna sahiptir. Özel demiryolu sadece hurda değerinden satılabilir ve madenin diğer varlıklarından kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmamaktadır.

Özel demiryolunun geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değildir; çünkü kullanım değeri belirlenemez ve muhtemelen hurda değerinden farklıdır. Bu nedenle işletme, özel demiryolunun ait olduğu nakit yaratan birimin, yani bir bütün olarak madenin, geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

3.1.2. Maliyet Bedeli İle İzlenen Varlıklarda Değer Düşüklüğü ile ilgili Örnek ve Amortisman Uygulaması

Maliyet bedeli ile değerlendirilmiş varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin göstergenin mevcut olması halinde, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanması ve var olan değer düşüklüğünün tespit edilerek, standartta belirtildiği gibi dönem gideri olarak, kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin, kalan faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.¹³⁰

Standart, muhtemel değer düşüklüklerinin belirlenmesi ve bu tutarın bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir “Değer Düşüklüğü Karşılık Hesabı” kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır.¹³¹

Akın

¹²⁹ a.g.e.

¹³⁰ Yıldız Akbulut ve ve Beyhan Marşap “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’ de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **MÖDAV Muhasebe Bilgim Dünyası Dergisi**, (Nisan 2006), s.99.

¹³¹ Örtün, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s.543.

Değer düşüklüklerinin kaydı direkt yöntemle göre, değer düşüklüğü zararı, ilgili varlığa alacak kaydı yapılarak olabileceği gibi, endirekt yöntemle göre, varlığa alacak kaydı yapılması yerine, birikmiş amortisman olarak ayrı bir hesap kullanılarak değer düşüklüğü izlenebilir.¹³²

Her iki yöntem uygulamasında Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kullanılan hesap kodları göz önüne alındığında, değer düşüklüklerini izlemek için, ayrı bir hesap açmak için boş hesap kodu bulunmadığı için “257 Birikmiş Amortismanlar” hesabının kapsamının genişletilerek değer düşüklüğü karşılık tutarlarının da bu hesapta izlenmesi ve bu hesabın isminin “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı” olarak değiştirilmesi önerilmektedir.¹³³

Maliyet Bedeli ile izlenen varlıklarda değer düşüklüğü muhasebeleştirilirken karma yöntemde kullanıldığı izlenmiştir. Bu 3 yöntemle ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

1- Varlığın Değerinin Direkt Azaltılması : Bu yöntemde değer düşüklüğü zararı varlığın aktif değerinden direkt düşülür.¹³⁴

_____ / _____

654 KARŞILIK GİDERLERİ

- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

257 MADDİ DURAN VARLIKLAR

- Değer Düşüklüğü Karşılığı

_____ / _____

¹³² Mehmet Zahid Özel, “Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009, s.61.

¹³³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.84 (Kasım-Aralık 2007), s.59.

¹³⁴ Murat Solmaz, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartının Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve İMKB’de Bir Uygulama”, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.60.

2- Varlığın Değerinin Endirekt Azaltılması

Bu yöntemde ise defter-i kebir düzeyinde açılmış olan ve ilgili varlık grubunun altında raporlanan pasif karakterli bir hesaba yazılır. Bu yöntem için Tekdüzen Hesap Planına göre en uygun hesap 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının adı değiştirilerek 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Hesabı olarak kullanılmasıdır.¹³⁵

_____ / _____

654 KARŞILIK GİDERLERİ

- Varlıklarda Değer Düşüklü Zararı

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞK. HS.

- Değer Düşüklüğü Karşılığı

_____ / _____

3- Karma Yöntem

Bu yöntemde yeniden değerlendirme artışı olduğu gibi hem ilgili varlık hem de birikmiş amortismanlar hesabı birlikte dikkate alınır.¹³⁶

_____ / _____

654 KARŞILIK GİDERLERİ

- Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı

25., 26. MADDİ VE MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

- Değer Düşüklüğü Karşılığı

_____ / _____

¹³⁵ Akbulut ve Marşap, **a.g.e.**, s.99.

¹³⁶ Ümit Gücenme ve Aylın Poroy Arsoy, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tesbiti ve Kaydı", **Analiz, M.Ü. Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt 5, S.14, (Ekim 2005), s.7.

3.1.3. Maliyet Bedeli İle İzlenen Varlıklarda Değer Düşüklüğü Sonrası Amortisman Uygulaması

Bu bölümde amortisman konusu, amortisman yöntemleri ve değer düşüklüğü sonrası amortisman uygulamaları irdelencektir.

3.1.3.1. Amortisman

Amortisman genel bir tanımla, bir varlığın değerinin, faydalı ömrü boyunca bölümler halinde sona erdirilmesi veya bitirilmesidir.¹³⁷

16 numaralı TMS'ye göre,¹³⁸

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyet olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasına sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. TMS'de maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı 5 yıl en fazla ayrılır.

VUK' a göre; duran varlıklar için amortisman ayırımında 333 Nolu VUK Tebliği geçerlidir. 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı kullanılır. Maddi Olmayan Duran Varlıklar için itfa payı ayrılır. 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı kullanılır. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar için, tükenme payı ayrılır. 278 Birikmiş amortismanlar tükenme payı hesabı kullanılır.¹³⁹

¹³⁷ Emrah Şahin, "UMS Çerçevesinde Oluşturulan TMS 16, TMS 36, TMS 38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği", (Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2010, s.45.

¹³⁸ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi : 10.12.2014), s.8.

¹³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mevzuat – Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

Amortisman oranında Türkiye’de geçerli formül;

$$\frac{\text{Kullanım Ömrü}}{\text{Yüzde(100)}} = \text{Oran}$$

TMS’lerde ise hurda değeri vardır.

$$\frac{\text{Maliyet Bedeli – Hurda Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Bilançoda birikmiş amortismanlar kümülatiftir. Gelir Tablosunda sadece cari yıl amortismanı vardır.

TMS’de amortisman ayırma sınırı yoktur. VUK’da 2014 yılı için 800.-TL. ve üzerindeki sabit kıymetler için amortisman ayrılır.

3.1.3.2. Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Günümüzde uyguladığımız yöntemler Normal, Hızlandırılmış, Fevkalade (mesela doğal afet sonucu maliye bakanlığı uzmanlarınca belirleme) amortisman yöntemleridir. Yararlanma ömrü faydalı ömürdür. Standarda göre; Doğrusal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Mübeccel Gülay Gökdoğan, “Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.67.

Tablo 4. Amortisman Özet Tablosu

	VUK	TMS
Maddi Duran Varlığın Hangi Değeri Üzerinden Amortisman Ayrılacağı	Maliyet bedeli üzerinden ayrılır.	Ya maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme (gerçeğe uygun değeri) üzerinden ayrılır.
Aktifleştirmede Sınır	800 TL. (2014 yılı için) üstü sabit kıymet alımları aktifleştirilerek amortisman ayrılır.	Belli bir sınır yoktur, gelecekte ekonomik fayda sağlıyor ve maliyeti güvenilir olarak ölçülüyorsa amortisman ayrılır.
Amortisman Tutarı	Maliyet bedeli üzerinden hesaplanır.	Maliyet bedeli – Hurda değeri üzerinden hesaplanır.
Amortisman Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">- Normal- Azalan bakiyeler- Fevkalade amortisman	<ul style="list-style-type: none">- Normal- Azalan bakiyeler- Üretim miktarına göre

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

ÖRNEK:¹⁴¹ X İşletmesinin elinde maliyet değeri 200.000 TL. yararlı ömrü 10 yıl ve kalıntı (hurda) değeri 20.000 TL. olan bir varlık bulunmaktadır. Varlık şu anda 8 yaşındadır ve bu sürede herhangi bir revizyon yapılmamıştır. Yönetim 8.yılın sonunda yararlı ömrü ve kalıntı değerini gözden geçirmiş, uygulanan bakım programı nedeniyle yararlı ömür 12 yıl olarak belirlenmiş ve kalıntı değerini ise 10.000 TL.'ye indirmiştir.

Buna göre 8.yılın sonunda varlığın kayıtlı değeri 56.000 TL'dir.

(200.000-14.000)

144.000 TL.'lik birikmiş amortismanlar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned}\text{Amortismanına tabi değer} &= \text{Maliyet değeri}-\text{Kalıntı değeri} \\ &= 200.000-20.000=180.000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Yıllık amortisman} &= \text{Amortismanına tabi değer}/\text{yararlı ömür} \\ &= 180.000/10 = 18.000\end{aligned}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman} = 18.000 * 8 = 144.000 \text{ TL.}$$

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

Yeni kalıntı değeri 10.000 TL. olduğuna göre, 8.yıl sonu itibariyle kayıtlı değerden kalıntı değeri çıkarılarak amortismanına tabi değer bulunur.

$$(56.000-10.000=46.000)$$

Buna göre revizyondan sonra yıllık amortisman tutarı 11.500 TL. olarak hesaplanmaktadır.

$$(46.000/4=11.500)$$

¹⁴¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.216.

3.1.3.3. Değer Düşüklüğü Sonrası Amortisman Uygulaması

TMS 36' ya göre; değer düşüklüğü testi yapıldığı durumlarda amortisman giderinin hangi değer üzerinden ayrılacağı problem olabilir. Dönemin amortisman gideri değer düşüklüğü testi yapılmadan önceki değer üzerinden hesaplanacak, daha sonra belirlenmiş yeni değerine göre kayıt yapılarak varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerine indirgenecek, ancak daha sonraki dönemlerde ayrılacak amortisman gideri yeni değer testine göre bulunan değeri üzerinden hesaplanacaktır. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi sonrasında varlığa ait kalıntı değer olursa gelecek dönemde yeni defter değeri üzerinden varlığın kalan yararlı ömrü boyunca amortisman ayrılması gerekecektir.¹⁴²

Değer düşüklüğü için tahmin edilen tutar varlığın kayıtlı değerinden büyük olduğu zaman, işletme, bunu bir yükümlülük olarak mali tablolara alır. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.¹⁴³

ÖRNEK:¹⁴⁴ İşletmenin 31.12.2014 tarihli bilançosunda faydalı ömrü 10 yıl olan (amortisman oranı yıllık %10) ve alınalı 4 yıl olmuş, 60.000 TL. defter değeri olan makine bulunmaktadır. Bu makinenin ilk alım maliyeti 100.000 TL.'dir. Makinenin 2014 yılı sonundaki geri kazanılabilir tutarı : 45.000 TL.'dir.

Bu durumda makine için $60.000 - 45.000 = 15.000$ TL. değer düşüklük zarar kaydı atılacaktır. Böylece makinenin defter değeri gerçek değeri 45.000 TL. olacaktır.

¹⁴² KGG, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi : 10.12.2014), s.13.

¹⁴³ a.g.e., s.21.

¹⁴⁴ Bağcı, a.g.e., s.60.

Muhasebe kaydı :

/		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	15.000	
MDV. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		15.000
/		

2015 yılı amortismanı; $45.000 / 6$ (kalan faydalı ömür) = 7.500 TL'dir.

2015 yılında ayrılacak amortisman gideri kaydı :

/		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	7.500	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		7.500
/		

Buna göre 2015 yılında varlığın net defter değeri: $45.000 - 7.500 = 37.500$

3.1.4. Şerefiye İçin Değer Düşüklüğü Zararlarının Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Kuramsal olarak, bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değere şerefiye denilmektedir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır. Bu unsurlar diğer varlıklar gibi satılamadığı, değiştirilemediği ve işletme ile birlikte bir bütün olarak tanımlandığı için muhasebe açısından özellik göstermektedir. Şerefiye, bir işletmenin hisse senetlerinin itibari değeri ve işletmenin faaliyet değerini meydana getiren değer olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, şerefiye varlıklardan beklenen kârdan daha çok kazançların olması ya da aşırı kâr olması sonucu ortaya çıkan know-how ve tecrübelerin parasal değeridir. Şerefiye, çeşitli ülkelerin muhasebe standartlarında birbirine benzer nitelikte tanımlanmıştır. Ancak, şerefiye kavramı genel tanımından farklı olarak, sadece varlıkların satın alınmasında oluşan bir değer farkı olarak ifade edilmektedir.¹⁴⁵

¹⁴⁵ İsmail Ufuk Mısırhoğlu, **Şerefiye**, İstanbul: Yayılım Yayıncılık, 2001, s. 7.

Şerefiye, işletmelerin devralınması esnasında, işletme için ödenen bedelle piyasa rayiç tutarı arasındaki net varlıklarının değeri arasındaki pozitif farktır. İşletmelerin piyasa rayiç tutarları hesap edilemiyorsa, ilgili işletmenin bilânçosundaki net defter değeri esas alınmalıdır. Şerefiyenin ortaya çıkmasında etkili olan husus, devralınan şirketin sahip olduğu yüksek pazar payı ve bu paydan kaynaklanan sektör ortalamasının üzerinde kâr beklentisi olmasıdır.¹⁴⁶

Maliyet bedelinin maddi varlıklara yüklenilemeyen kısmı olan bir çeşit artık değer olan şerefiye, finans kuruluşlarınca hep ihtiyatla yaklaşılan bir kalem olup, devralınan şirketin üstün kâr edebilme potansiyelinin göstergesi olduğu ileri sürülse de bu tutarın içinde başka faktörlerin de yer alabileceği göz ardı edilmemelidir.¹⁴⁷

Finans kuruluşlarınca yüksek tutarlardaki şerefiye kaleminin şüpheli bir bakışı beraberinde getirmesinin yanında bu maddi olmayan duran varlık kaleminin şirket kârlarını azaltan bir özelliği olmasından dolayı da şirketin sahip ve yöneticilerince pek istenmeyen bir durum olduğu unutulmamalıdır. Şerefiye, rayiç bedelle maliyet bedeli arasındaki farkı ifade etmektedir. İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır. Şerefiyenin kaynağı devralınan şirket üzerinden ortalama üzeri kâr beklentisidir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Mahmut Yardımcıoğlu, “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği”, İstanbul: **Mali Çözüm Dergisi**, 2007, s.64.

¹⁴⁷ **a.g.e.**

¹⁴⁸ **a.g.e.**, s.65.

TFRS 3' e göre; işletme birleşmeleri standardında şerefiye, satın alma bedeli ile edinilen işletmenin azınlık paylarının tutarı arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. TFRS 3 Standardında şerefiye tutarının, iktisap edenin iktisap oranı değil, ortaklık oranı %100'den az olsa bile hesaplama tüm işletme bazında yapılıp, muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Bu yöntem ise, **tam şerefiye adı** verilmektedir. Ayrıca, TFRS 3 standardının 51.maddesine göre, işletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye; maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. İşletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye her dönem sonu itibariyle veya **gerekliyse TMS 36 standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır**. Değer düşüklüğü tespit edilirse, şerefiyenin değeri düşürülmektedir. Görüldüğü gibi, şerefiye, çeşitli finansal raporlama standartlarında benzer şekilde tanımlanmasına rağmen değerlendirme açısından **Türk vergi mevzuatları açısından farklılık göstermektedir. TFRS 3 Standardının 54.maddesinde, şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir**. Şerefiye izleyen dönemlerde düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta, varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir.¹⁴⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 282.maddesinde ise peştamallıklar olarak ifade edilen şerefiye kayıtlı değer ile değerlendirilmekte ve beş yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) de şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklar grubunda gösterilerek 5 yıl içinde itfa edileceği hükmüne yer verilmiştir.¹⁵⁰

¹⁴⁹ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi)

http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TFRS/TFRS_3.pdf, (Erişim Tarihi : 15.12.2014).

¹⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mevzuat – Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

Söz konusu açıklamalar çerçevesince, şerefiyenin dağıtımına ait sayısal bir örnekle açıklayalım. Örnek olarak, AKDAĞ işletmesi, ERTÜRK A.Ş.’nin % 80’ini temsil eden hisse senetlerini 30.05.2009 tarihinde 1.050.000. TL’den satın almıştır. İşletmenin gerçeğe uygun değeri ise 1.250.000. TL’dir. Satın alma tarihi itibariyle, ERTÜRK A.Ş.’nin belirlenebilir varlıklarının ve kaynaklarının gerçeğe uygun değerleri sırasıyla 1.400.000. TL ve 500.000. TL’dir. Şerefiyenin dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanır.¹⁵¹

Şerefiyenin Hesaplanması	TL
İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri	1.250.000
Net Belirlenebilir Varlıklar(1.400.000-500.000=900.000. TL)	(900.000)
Şerefiye Tutarı	350.000
Şerefiyenin Dağıtımı	TL.
Ana Ortaklık Şerefiye Payı	
Ana Ortaklık Payının Gerçeğe Uygun Değeri	1.050.000
Net Belirlenebilir Varlıklardan Ana Ortaklığa Düşen Pay (900.000x0,80=720.000 TL)	(720.000)
Ana Ortaklık Şerefiye Payı (1.050.000 -720.000)	330.000
Azınlık Şerefiye Payı	
Şerefiye Tutarı	350.000
Ana Ortaklık Şerefiye Payı	330.000
Azınlık Şerefiye Payı	20.000

¹⁵¹ Ali İhsan Akgün, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”, Kocaeli: **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.18, (2009), s.22.

3.1.4.1. Şerefiyenin Nakit Yaratan Birimlere Dağıtımı

Şerefiye (İşletme birleşmesinde elde edilen şerefiye), gelecekteki ekonomik yararlar için devralan tarafından yapılan ödemeyi ifade eder. Değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır. Şerefiye, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmaz ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunur. Şerefiye, nakit yaratan bir birimle ilişkili ancak henüz söz konusu birime dağıtılmamış ise söz konusu birim, kendisinin şerefiye hariç defter değeri geri kazanılabilir değeri ile karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilir.¹⁵²

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birim veya birimler grubu en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Değer düşüklüğü testinin dönem sonunda yapılması zorunlu değildir, yıl içinde herhangi bir zamanda yapılabilir. Ancak her yıl aynı ayda yapılması şarttır. Dolayısıyla farklı nakit yaratan birimler farklı zamanlarda test edilebilir. Ayrıca şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması halinde, her yıl yapılan değer düşüklüğü testinden ayrı olarak, dönem sonu itibarıyla yeni bir değer düşüklüğü incelemesi daha yapılır.¹⁵³

3.1.5. Nakit Yaratan Birimler ve Değer Düşüklüğü

Nakit yaratan bir birim, diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

¹⁵² a.g.e., s.23, 24.

¹⁵³ Nergis Nevruz Dursun, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında UFRS’yi Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar”, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007, s.84.

- **Varlıklar ne zaman gruplandırılmalıdır?**¹⁵⁴

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı mümkün olduğunca varlık düzeyinde tespit edilir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, bir varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı tespit edilmelidir.

Aşağıdaki durumlarda bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi mümkün olmayabilir:

- Varlığın tahmini kullanım değeri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın değildir,

- Varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akımlarından büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmaz, dolayısıyla kullanım değeri tespit edilemeyebilir.

Bir varlık bağımsız nakit girişleri yaratmasa dahi, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden yüksek olması durumunda, varlık, değer düşüklüğüne uğramamış olacağı için, söz konusu varlığın nakit yaratan biriminin belirlenmesine gerek yoktur.

- **Nakit yaratan bir birim nasıl oluşturulur?**¹⁵⁵

Varlığın nakit yaratan biriminin **geri kazanılabilir tutarı**, bir varlığın geri kazanılabilir tutarı ile aynı biçimde tespit edilir. Diğer bir deyişle, geri kazanılabilir tutar, nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Bu tutarların tespit edilmesi ile ilgili ilkeler tek bir varlık için uygulanan ilkelerle aynıdır.

Nakit yaratan bir birimin **defter değerinin** tespitinde esas alınan temel, geri kazanılabilir değerinin tespitinde kullanılan temel ile tutarlı olmalıdır. Aşağıda nakit yaratan bir birimin defter değerinin tespit edilmesine ilişkin bazı sorular bulunmaktadır:

¹⁵⁴ Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%20_2_.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 05.11.2014).

¹⁵⁵ **a.g.e.**

• **Hangi varlıklar dahil edilir?**¹⁵⁶

Varlıklar nakit yaratan bir birim oluşturmak için gruplandırıldıklarında, gelecekteki nakit girişlerini yaratacak varlıkların tamamı dahil edilmelidir.

Varlıkların bir kısmı nakit girişi yaratılmasına katkıda buldukları zaman, bu varlıkların defter değerlerinin nakit yaratan birimlere dağıtılması gereklidir. Örneğin, bir araştırma merkezi veya genel müdürlük gibi şerefiye ve şirket varlıkları.

• **Hangi borçlar dahil edilir?**¹⁵⁷

Genelde, **muhasebeleştirilmiş borçlar** nakit yaratan bir birimin defter değerine dahil **edilmemelidir**. Bununla birlikte, eğer nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı söz konusu borçlar dikkate alınmadan tespit **edilemiyorsa** (örneğin; nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri bu borçlar dikkate alınmadan tespit edilemiyordur) o zaman muhasebeleştirilmiş borç, nakit yaratan birimin defter değerinin bir parçasını oluşturur.

Bazı durumlarda, nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarı, normalde bir varlığın nakit yaratan biriminin parçası olmayan varlıkların ve borçların nakit giriş ve çıkışlarını da içerir. Örneğin, ticari alacaklar ve borçlar. Bu gibi durumlarda, nakit yaratan birimin defter değeri, geri kazanılabilir tutarı tespit edilirken dahil edilen unsurlar dikkate alınarak düzeltilmelidir.

- **Aktif piyasa:**¹⁵⁸

Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünle ilgili **aktif bir piyasanın** var olması durumunda, ürünün bir kısmı işletme içinde kullanılsa dahi, söz konusu varlık nakit yaratan bir birim olarak tanımlanır.

¹⁵⁶ a.g.e.

¹⁵⁷ a.g.e.

¹⁵⁸ a.g.e.

İşletme içi transfer fiyatlandırmasının bu girişleri etkilemesi durumunda, yönetim aşağıdakileri tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini kullanmak zorundadır:¹⁵⁹

- Varlığın veya nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesi için kullanılan gelecekteki nakit girişleri,

- İşletme içi transfer fiyatlandırmasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit yaratan birimlerin kullanım değeri belirlenirken kullanılan gelecekteki nakit çıkışları.

- **Tutarlılık:**¹⁶⁰

Değiştirilmelerine yönelik haklı gerekçeler olmadığı sürece, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme **tutarlı bir şekilde tespit** edilmelidir. İlgili varlığın nakit yaratan biriminde yer alan varlıkların türleri **değiştirilirse**, söz konusu nakit yaratan birime ilişkin muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş bir değer düşüklüğü zararının olması durumunda, söz konusu nakit yaratan birim **hakkında kamuoyuna açıklama yapılması gerekmektedir.**

3.1.5.1. Nakit Yaratan Birimler İçin Değer Düşüklüğü Zararlarının Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Nakit yaratan birimler için değer düşüklüğü zararı; nakit yaratan belirlenmesi, geri kazanılabilir tutarının tespiti ve değer düşüklüğü zararı açısından ele alınacaktır.

- **Varlığın Ait Olduğu Nakit Yaratan Birimin Belirlenmesi**

TMS 36 Standardına göre; bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin (ilgili varlığın nakit yaratan birimi) geri kazanılabilir tutarını tespit eder.¹⁶¹

¹⁵⁹ a.g.e.

¹⁶⁰ a.g.e.

¹⁶¹ a.g.e.

- **Geri kazanılabilir Tutar ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri**

Nakit yaratan bir birime ilişkin geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

- **Nakit Yaratan Bir Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararı**

Nakit yaratan bir birime (şerefiyeye veya bir şirket varlığının dağıtılabileceği en küçük nakit yaratan birimler grubuna) ilişkin değer düşüklüğü zararı, ancak ve ancak, ilgili birimin (birim grubunun) geri kazanılabilir tutarının (birim grubunun) defter değerinden daha düşük olması durumunda muhasebeleştirilir.¹⁶²

Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin (birim grubunun) varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır:

- a) Öncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde ve
- b) Sonrasında, ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında.

TMS 36 paragraf 105' e göre; değer düşüklüğü zararının dağıtılması sırasında işletme bir varlığın defter değerini aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşürmez:

- ❖ Satış Maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (eğer belirlenebiliyorsa)
- ❖ Kullanım değeri (eğer belirlenebiliyorsa)
- ❖ Sıfır

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

¹⁶² a.g.e.

- **Konu ile ilgili uygulama örneği-1:**¹⁶³

Nakit yaratan biriminin geri kazanabilir tutarı 2.338.000 TL. olarak belirlenmiştir. Değer düşüklüğü zararı nasıl hesaplanır ve varlıklara dağıtılır ?

Arazi	2.300.000 TL.
Bina	322.000 TL.
Alacaklar	42.500 TL.
Makineler	172.000 TL.
<u>Yükümlülükler</u>	<u>53.100 TL.</u>
Toplam	2.889.600 TL

Yanıt

Nakit yaratan birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri sadece nakit yaratan birimin değerlendirmelerini içerdiği için, nakit yaratan biriminin defter değeri hesaplanırken borçlar ve yükümlülükleri dikkate alınmamalıdır.

Nakit yaratan birimin;

Defter değeri: 2.794.000 TL (2.300.000 TL+322.000 TL+172.000 TL)

Geri kazanılabilir tutarı: 2,338,000 TL

Değer düşüklüğü: 456.000 TL (2.794.000 TL - 2.338.000 TL)

¹⁶³ Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%20_2_.pdf, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 06.11.2014).

Değer düşüklüğü zararı hesaplandıktan sonra, zararı nakit yaratan birimin varlıkları arasında oransal bir esasa göre paylaşılması gerekmektedir.

Araziye düşen pay : $2.300.000 \text{ TL} / 2.794.000 \text{ TL} \times 456.000 \text{ TL} = 375.376 \text{ TL}$.

Binaya düşen pay : $322.000 \text{ TL} / 2.794.000 \text{ TL} \times 456.000 \text{ TL} = 52.552 \text{ TL}$.

Makinelere düşen pay : $172.000 \text{ TL} / 2.794.000 \text{ TL} \times 456.000 \text{ TL} = 28.072 \text{ TL}$.

Konu ile ilgili uygulama örneği 2;¹⁶⁴ AKDAĞ işletmesinin 5 makineden oluşan nakit üreten birimi mevcuttur. Birimdeki makinelerin kayıtlı değerleri aşağıdaki gibidir. Nakit üreten birimde yer alan tüm makinelerin faydalı ömürleri 4 yıl olarak belirlenmiştir. Tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki net satış fiyatları toplamı 169.000 TL'dir. Nakit üreten birimin 4 yıllık nakit akışlarının net bugünkü değeri %5 iskonto oranıyla hesaplanmış ve söz konusu nakit üreten birimin kullanım değeri 183.962 TL olarak bulunmuştur.

Kullanım değeri net satış fiyatını 169.000 TL'yi aştığı için geri kazanılabilir değer olarak kullanım değeri alınır. Kullanım değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark $250.000 - 183.962 = 66.038 \text{ TL}$ nakit üreten birimin değer düşüklüğünü ifade eder.

¹⁶⁴ Gücenme ve Arsoy, **a.g.m.**, s.11.

Nakit Üreten Birim	Değeri(TL)	Yüzdesi	Değer Düşüklüğü
Makine A	40.000	%16	66.038 x%16 = 10.566,08
Makine B	80.000	%32	66.038x%32 = 21.132,16
Makine C	60.000	%24	66.038x%24 = 15.849,12
Makine D	30.000	%12	66.038x%12 = 7.924,56
Makine E	<u>40.000</u>	<u>%16</u>	66.038x%16 = <u>10.566,08</u>
Toplam	250.000	%100	66.038,00

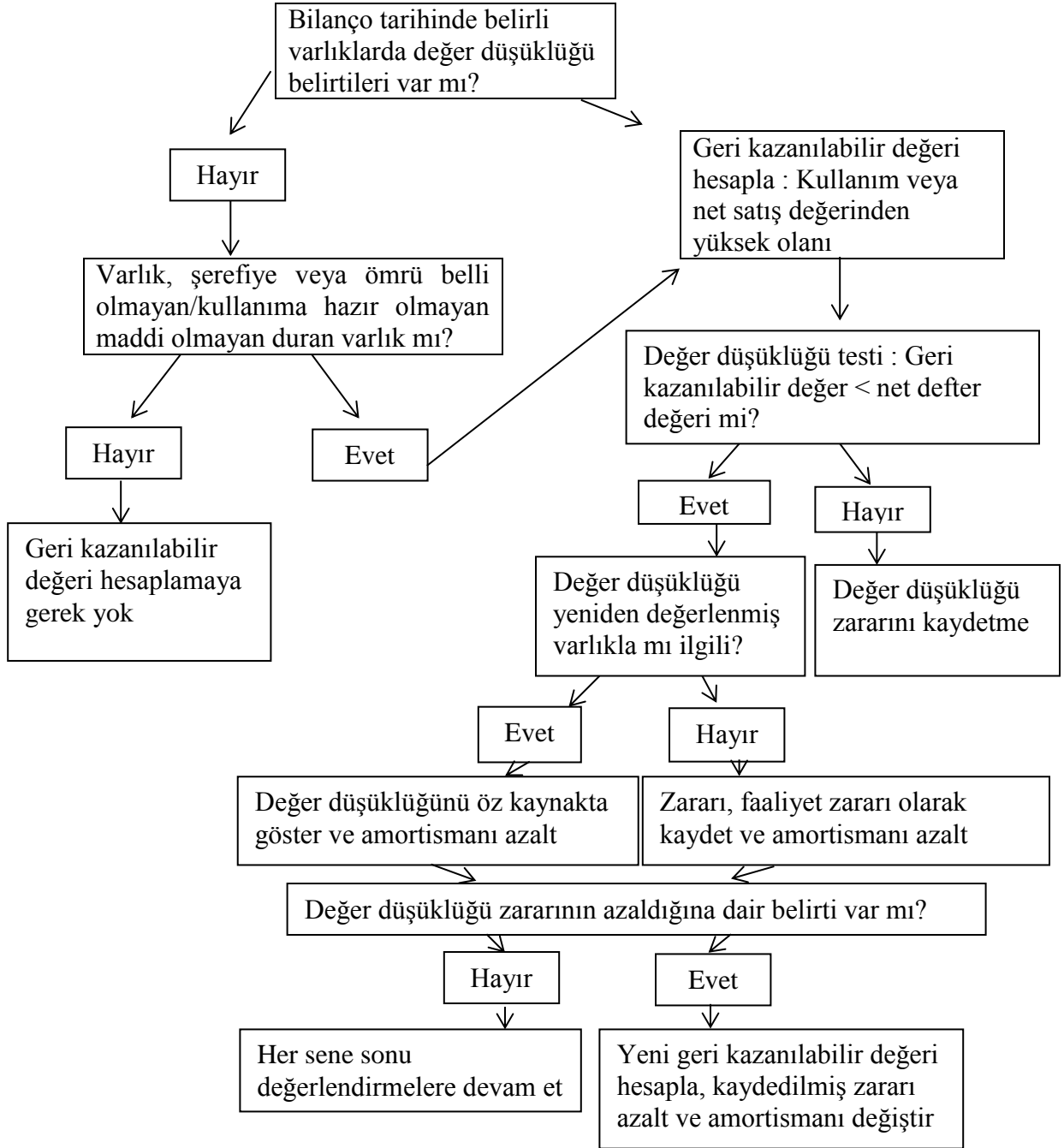
Söz konusu işleme ait muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	66.038	
654.10 Makine Değer Düşüklüğü Zararı		
	257 MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	66.038
-----/-----		

3.1.6. TMS Uygulama Özeti – Şekil

TMS uygulama özeti şekil olarak aşağıdaki haliyle özetlenmiştir :

Şekil 2. TMS 36 Uygulama Özeti



Kaynak : Ahmet Ağca vd., **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.b., 2009, s.860.

3.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Yeniden değerlendirilmiş varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece, doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir. **Bir başka deyişle:** Varlık, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı **kar veya zararda** muhasebeleştirilmelidir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, **yeniden değerlendirme değer azalışı** olarak dikkate alınmaktadır.¹⁶⁵

Nakit yaratan birimler içinde gruplandırılmış varlıklar için, grubun tamamıyla değer düşüklüğüne uğradığı durumda, eğer söz konusu nakit yaratan birim şerefiye içeriyorsa, şerefiyenin defter değeri sıfıra inene kadar değer düşüklüğü şerefiyeden düşülür. Kalan değer düşüklüğü ise nakit yaratan birim içindeki diğer tüm varlıklara orantılı bir şekilde dağıtılır.¹⁶⁶

Özet olarak;

Değer düşüklüğü zararı = defter değeri – geri kazanılabilir değer

Örnek Olay:¹⁶⁷

İşletmenin aktifine 05.01.2007 tarihinde 100.000,00 TL maliyet bedeli ile giren, yararlı ömrü 5 yıl olan makinenin geri kazanılabilir değeri üçüncü yılın sonunda 15.000,00 TL olarak belirlenmiştir. İlgili makine yeni icatlar dolayısıyla değeri düştüğünden Maliye Bakanlığı'na yapılan başvuru sonucu, Takdir Komisyonu ilgili makinenin değerinin ise 25.000,00 TL olarak takdir etmiştir.

İlgili demirbaşın geri kazanılabilir değeri 4. yılın sonunda 60.000,00 TL olarak tespit edilmiştir. İlgili örnekteki değer düşüklüğünün TMS-36 kapsamında ve VUK kapsamında muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

¹⁶⁵ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.574.

¹⁶⁶ Ceren Kiremitçi, “TMS-36 Standardı Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İncelenmesi”, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2011, s.95.

¹⁶⁷ Tuna ve Gülfen Tuna, **a.g.m.**

3.2.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi

100.000,00 – 60.000,00 = 40.000,00 (Net Defter Değeri) Dönemin amortisman gideri düşüldükten sonraki net defter değeri.

40.000,00 – 25.000,00 = 15.000,00 (Değer Düşüklüğü)

1- Direkt Yöntem

31/12/2010		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. - Varlıklarda Değer Düşüklüğü	15.000,00	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR - Değer Düşüklüğü Karşılığı		15.000,00
/		

2- Endirekt Yöntem

31/12/2010		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. - Varlıklarda Değer Düşüklüğü	15.000,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HS. - Değer Düşüklüğü Karşılığı		15.000,00
/		

Değer düşüklüğünün iptaline ilişkin olarak VUK'da bir hüküm bulunmamaktadır. Yani İşletme makinenin değerinin artışını Takdir Komisyonuna başvurarak artıramaz. Bu anlamda değer düşüklüğünün iptaline ilişkin VUK kapsamında yapılması gerekli bir muhasebe kaydı bulunmamaktadır. İşletme daha önce belirlenen bakiye değer üzerinde amortisman ayırmaya devam edecektir.¹⁶⁸

¹⁶⁸ a.g.m.

3.2.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS-36 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Varlıklarda değer düşüklüğünün TMS-36 kapsamında muhasebeleştirilmesini 3 yönteme göre örnekleyecek olursak;¹⁶⁹

$$100.000,00 - 60.000,00 = 40.000,00 \text{ (Net Defter Değeri)}$$

$$40.000,00 - 15.000,00 = 25.000,00 \text{ (Değer Düşüklüğü)}$$

1- Direkt Yöntem

31/12/2009		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	25.000,00	
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		25.000,00
- Değer Düşüklüğü Karşılığı		
/		

2- Endirekt Yöntem

31/12/2009		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	25.000,00	
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		25.000,00
VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HS.		
- Değer Düşüklüğü Karşılığı		
/		

¹⁶⁹ a.g.m.

3- Karma Yöntem

Varlığın değer kaybı % 37,50 (15.000,00/40.000,00) bu yüzden hem varlığın değeri hem de amortisman % 37,50 azaltılması gerekmektedir. Aradaki farkta karşılık gider olarak muhasebeleştirilecektir.

$$100.000,00 \times \%37,50 = 37.500,00$$

$$60.000,00 \times \%37,5 = 22.500,00$$

31/12/2009		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HS. -Değer Düşüklüğü Karşılığı	22.500,00	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. - Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı	15.000,00	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR - Değer Düşüklüğü Karşılığı		37.500,00
/		

Makine için daha sonraki yılda geri kazanılabilir değer 60.000,00 TL olarak belirlenmiş olup, bu durumda değer düşüklüğü işleminin iptal edilmesi gerekmektedir. Bu işlemin TMS 36 kapsamında muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2010		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR -Değer Düşüklüğü İptali	45.000,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR - Varlıklarda Değer Düşüklüğü İptali		25.000,00
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		20.000,00
/		

3.2.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğü TMS 36 Örnek Uygulamalar

Bu bölümde varlıklarda değer düşüklüğü, farklı örnek uygulamalarına yer verilerek incelenecektir.

Örnek Uygulamalar -1 :¹⁷⁰

Bir işletmenin varlıklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

(TL.)

	Defter Değeri	Net Satış Bedeli	Kullanım Değeri	Yeniden Değerleme Fonu
Varlık 1	300	250	350	-
Varlık 2	400	280	300	-
Varlık 3	1.000	1.000	1.100	50
Varlık 4	3.000	2.300	2.000	200
Varlık 5	500	200	350	20
	5.200	4.030	4.100	270

a) Her varlık ayrı bir nakit yaratan birimdir. İşletme, varlıklarını değer düşüklüğüne karşı test etmek istemektedir. Yapılan değer düşüklüğü testi sonucunda her bir nakit yaratan birime ilişkin tespitler aşağıdaki gibidir.

Varlık 1: Kullanım değeri net satış değerinden yüksek olduğu için geri kazanılabilir tutar kullanım değeri olan 350 TL'dir ve kayıtlı değer bu tutardan düşük olduğu için değer düşüklüğü yoktur.

¹⁷⁰ Murat Solmaz, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve İMKB'de Bir Uygulama", (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.80,81,82' den Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standardı", Gazi Kitabevi, Ankara, s. 526.

Varlık 2: Geri kazanılabilir tutar 300 TL'dir. 100 TL'lik değer azalışı bulunmaktadır.

Varlık 3: Değer azalış zararı bulunmamaktadır.

Varlık 4: Geri kazanılabilir tutar 2.300 TL'dir. 700 TL değer azalışı bulunmaktadır. Bu tutarın 200 TL'si değerleme farklarından indirilecek, geri kalan 500 TL gelir-gider tablosu hesaplarına gider olarak alınacaktır.

Varlık 5: Geri kazanılabilir tutar 350 TL'dir. 150 TL değer azalışı zararı bulunmaktadır. Bu tutarın 20 TL'si değerleme farklarından indirilecek, geri kalan 130 TL gelir-gider tablosunda gider olarak kayda alınacaktır.

b) Varlık 5 işletmeye personel taşımada kullanılan bir otobüstür. Bu varlığın kullanım değeri tespit edilememektedir. Diğer birimler ise birbirinden ayrıştırılabilir varlıklar değildir. Tümü birlikte tek bir nakit yaratan birim teşkil etmemektedir. Tabloda görülen varlıkların her birinin kullanım değeri tamamen semboliktir. Tamamının kullanım değeri 4.100 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda da değer düşüklüğü karşılığının ayrılması gerekmektedir. Çünkü varlıkların defter değeri, geri kazanılabilir tutar olan 4.100 TL'den daha yüksektir. 1.100 TL tutarında değer düzeltilmesi yapılacaktır. Bu nedenle önce 1.100 TL diğer varlıkların defter değerleri oranında diğer varlıklara dağıtılacaktır. Varlık 5'e de dağıtım yapılacaktır. (Ör. Varlık-1 : $300/5.200 = \% 5,77$, $1.100 \times \%5,77 = 63$ TL.) Bu durumda işletmenin tamamı tek bir nakit yaratan birimdir.

(TL.)

	Defter Değeri	Net Satış Bedeli	Dağıtımdan Gelen Paylar	Yeniden Değerleme Fonu
Varlık 1	300	250	63	-
Varlık 2	400	280	85	-
Varlık 3	1.000	1.000	211	50
Varlık 4	3.000	2.300	635	200
Varlık 5	500	200	106	20
	5.200	4.030	1.100	270

c) Diğer varlıkların her biri ayrı bir nakit yaratan birimdir. Varlık 5’de bunların nakit yaratmalarına kat5gelir ve giderleri tespit edilebilmektedir. Bunların geri kazanılabilir tutarları, kullanım değerine eşittir.

Tabloda verilen kullanım değerleri her bir varlık için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Varlık 5’in ise kullanım değeri yoktur. Çünkü diğerlerinden bağımsız nakit yaratamamaktadır. Nakit yaratan birimlerin toplam kullanım değeri bu durumda 3.750 TL’dir. Ancak bu önemli değildir. Çünkü her biri ayrı ayrı nakit yaratan birimdir. Piyasa değerleri toplamı ise 4.030 TL’dir.

Burada öncelikle Varlık 5’in defter değeri diğer nakit yaratan birimlere dağıtılacak ve bu nakit yaratan birimlerin düzeltilmiş defter değerleri bulunacaktır. Bu düzeltilmiş defter değerleri her bir nakit yaratan birimin net gerçekleşebilir tutarı ile karşılaştırılacak ve değer düşüklükleri tespit edilecektir.

Varlık 5' in defter değerinin diğer varlıklara dağıtılması (TL.)

	Defter Değeri	Dağıtım	Düzeltilmiş Defter Değeri	Net Satış Bedeli
Varlık 1	300	32	332	250
Varlık 2	400	43	443	280
Varlık 3	1.000	106	1.106	1.000
Varlık 4	3.000	319	3.319	2.300
Varlık 5	500	(500)	-	-
	5.200		5.200	

(TL.)

	Kullanım Değeri	Net Satış Bedeli	Geri Kazanılabilir Tutar	Kayıtlı Defter Değeri	Düzeltilmiş Defter Değeri	Farklar	Ayrılacak Karşılık
Varlık 1	350	250	350	300	332	Yok	Yok
Varlık 2	300	280	300	400	443	143	100
Varlık 3	1.100	1.000	1.100	1.000	1.106	6	-
Varlık 4	2.000	2.300	2.300	3.000	3.319	1.019	700
Varlık 5	350	200	-	500	-	-	-
	4.100	4.030	4.030	5.200	5.200	1.168	800

Bu tabloda Varlık 5'in defter değeri diğerlerine kendilerinin defter değerleri oranında dağıtılmıştır. Böylece nakit yaratan birimlerin düzeltilmiş defter değerleri bulunmuştur.

Bu defter deęerleri her bir nakit yaratan birimin net gerekleŖebilir tutarı ile karŖılaŖtırılmıŖ ve deęer dūŖüklükleri tespit edilmiŖtir. KarŖılaŖtırma kullanım deęeri ile deęil, geri kazanılabilir tutar üzerinden yapılmıŖtır. TMS 36 104. Paragraf; deęer dūŖüklüęünün defter deęerlerinden dūŖüldüęünde; kullanım deęeri ve elden çıkarma maliyeti dūŖülmüŖ net satıŖ deęerinden yüksek olanın altına dūŖülmemesini öngörmektedir. Bu durumda;

Varlık 2'den 143 TL ayrıldığında defter değeri 257 TL'ye dūŖecektir ki, bu da yukarıdaki koŖula aykırıdır. Bu nedenle ancak 100 TL ayrılabilir.

Varlık 3'den 6 TL karŖılık ayrılmasına gerek yoktur. Aksi halde geri kazanılabilir tutarın altına inilmektedir.

Varlık 4 için her ne kadar 1.019 TL hesaplanıyor ise de, bu rakam varlıktan dūŖüldüęünde net değeri 2.300 TL'nin altına ineceği için, ancak 2.300 TL'ye kadar karŖılık ayrılacaktır. Yani 700 TL. karŖılık ayrılacaktır.

Örnek Uygulamalar -2:¹⁷¹

AB, iŖletmesinin varlıklarındaki deęer dūŖüklüklerine iliŖkin bilgiler aŖaęıdaki gibidir.

Bazı makine parçaları sürekli kullanımdan dolayı değer dūŖüklüęüne uęramıŖtır. Makinelerin ürettiği stoklar maliyetinin altına satılmıŖtır. Bu durum makinenin verimliliğinin değerini etkilemektedir. Bu makinelerin net defter değeri 290.000 TL'dir ve net satıŖ fiyatları (satıŖ maliyetleri dūŖülmüŖ gerçeğe uygun değer) 120.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Makinelere beklenen net nakit akımları 100.000 TL'dir.(Gelecek üç yıl için her yıl) iskonto oranı %10 olarak hesaplanmıŖtır.

¹⁷¹ Barry Elliott ve James Elliott, **Financial Accounting and Reporting** 12. b., Harlow: Prentice Hall, 2008, s.426.

Buna göre;

3 yıllık nakit akışlarının net bugünkü değeri (NBD) %10 iskonto oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıllar	Nakit Akışı	NBD Faktörleri	Nakit Akışlarının NBD'i
1.YIL	100.000	0,9091	90.910
2.YIL	100.000	0,8264	82.640
3.YIL	100.000	0,7513	75.130
Kullanım Değeri			248.680

Nakit üreten birimin kullanım değeri 248.680 TL olarak bulunmuştur. Bu değer net satış fiyatını (120.000) aştığı için geri kazanılabilir değer olarak kullanım değeri alınır. Kullanım değeri ile net defter değeri arasındaki fark $290.000 - 248.640 = 41.320$ Nakit üreten birimin değer düşüklüğünü iade etmektedir. Bu değer düşüklüğü, birimi oluşturan varlıklara oransal olarak tahsis edilecektir.

Muhasebe Kaydı ise:

----- / -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	41.320	
MDV DEĞER DÜŞÜK.KARŞ.KS.		41.320
----- / -----		
veya		
----- / -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	41.320	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZ.		41.320
----- / -----		

Örnek Uygulamalar - 3 (İştirak Değer Düşüklüğü):¹⁷²

A işletmesi, aşağıda finansal durum tablosu bulunan B işletmesinin sermaye payının %30' una iştirak etmek için 02.05.2012 tarihinde 17.000 TL. ödeyerek ilgili iştiraki muhasebe kayıtlarına almıştır. 31.12.2012 tarihinde sona eren faaliyet dönemi sonucunda 5.000 TL. zarar eden B işletmesinin; 31.12.2012 tarihinde yapılan değer düşüklüğü sonucunda; A işletmesinin iştirakteki payının geri kazanılabilir değerinin 13.500 TL. olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 5. B İşletmesinin 02.05.2012 ve 31.12.2012 Finansal Durum Tablosu

Finansal Durum Tablosu Kalemi	B Ortaklığı (TL.)	
	02.05.2012	31.12.2012
I. DÖNEN VARLIKLAR	224,000	220,300
Kasa	2,000	1,800
Bankalar	20,000	17,500
Ticari Alacaklar	142,000	139,000
Stoklar	60,000	62,000
II. MADDİ DURAN VARLIKLAR	2,400	1,800
Demirbaşlar	3,000	3,000
Binalar		
Birikmiş Amortismanlar (-)	-600	-1,200
III. FİNANSAL YATIRIMLAR	0	0
Bağlı Ortaklıklar		
AKTİF TOPLAMI	226,400	222,100
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	176,000	176,700
Banka Kredileri	100,000	94,300
Ticari Borçlar	76,000	82,400
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
III. ÖZKAYNAKLAR	50,400	45,400
Sermaye	50,000	50,000
Geçmiş Yıl Karları	400	400
Dönem Net Zararı		-5,000
PASİF TOPLAMI	226,400	222,100

Kaynak : Ahmet Kızıl vd., TMS / TFRS Uygulamalar-Yorumlar-Muhasebeleştirme, İstanbul: DR Yayınları, 2013, s.396.

¹⁷² Ahmet Kızıl vd., Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar-Yorumlar-Muhasebeleştirme, İstanbul: DR Yayınları, 2013, s.395, 396, 397.

İştirak edinim tarihinde, işlem maliyet bedeli ile kayıtlara alınır.

----- / -----

224 ÖNEMLİ ETKİ TAŞIYAN İŞTİRAKLER	17.000	
102 BANKALAR		17.000

----- / -----

Dönem sonunda zarar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir :

----- / -----

650 YATIRIMLARDAN ZARAR PAYLARI	1.500	
224 ÖNEMLİ ETKİ TAŞIYAN İŞTİRAKLER	1.500	

----- / -----

Değer düşüklüğü testi sonucunda, iştirakteki payın geri kazanılabilir tutarın üstünde olduğu takdirde, aradaki fark değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.

Edinme Bedeli / İşlem Maliyeti	17.000
İştirakin Elde Ettiği Kar Payı	-
İştirakin Elde Ettiği Zarar Payı (-)	-1.500
İştirakteki Yatırımın Defter Değeri	15.500
Geri Kazanılabilir Değer	13.500
Değer Düşüklüğü Zararı	-2.000

Değer düşüklüğü zararı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir :

----- / -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.000	
229 FİNANSAL YATIRIMLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000

----- / -----

- **Örnek Uygulamalar-4:** ¹⁷³

Bilecik İşletmesinde, belli otomobil markalarının çeşitli modelleri için plastik paspas üretimi yapmak üzere yeni bir üretim hattı 3.1.2013 tarihinde çalışmaya hazır hale getirilmiştir. Söz konusu üretim hattı işletmeye toplam 290.000 TL ye mal olmuştur. Yıllık 400.000 adet plastik paspas üretme kapasitesine sahip söz konusu üretim hattında, daha önceden yapılan anlaşmalar çerçevesinde alınan siparişlerin üretimine başlanmıştır. Üretim hattının ekonomik ömrü 12 yıl olarak tahmin edilmektedir. Bu süre sonunda makinenin 50.000 TL tutarında kalıntı değer taşıması beklenmektedir. (Amortisman Tabi Tutar = $290.000 - 50.000 = 240.000$ TL) Söz konusu üretim hattından beklenen faydanın yararlı ömre eşit şekilde dağılarak tüketileceği varsayılmaktadır. (Doğrusal Amortisman Oranı = $1 / \text{Ekonomik Ömür} = 1/12 = \%8,33$)

İşletme 31.12.2013 tarihinde dönem amortismanını hesaplayarak (doğrusal amortisman yöntemi) kaydetmiştir. Buna göre söz konusu üretim hattının 31.12.2013 tarihindeki defter değeri 270.000 TL dir. (Maliyet 290.000 – Birikmiş Amortisman 20.000)

Bilecik İşletmesi muhasebe müdürü ve yöneticileri, 31.12.2013 tarihi itibarıyla değişen piyasa koşulları altında, yeni üretim hattı yatırımının değer kaybına uğradığı konusunda tereddüt içerisindeyler. Bu nedenle söz konusu yatırım için bir değer düşüklüğünün söz konusu olup olmadığının anlaşılması için, yatırımın **geri kazanılabilir değerinin** belirlenmesine karar vermişlerdir. Bu amaçla aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir:

a) Mevcut üretim hattının kullanılmış haliyle 31.12.2013 tarihi itibarıyla 170.000 TL ye elden çıkarılabileceği tahmin edilmektedir. Böyle bir satışın gerçekleşmesi durumunda yaklaşık 15.000 TL satış giderine katlanılacağı beklenmektedir.

¹⁷³ Kerem Sarıoğlu, **İSMMM KOBİ TFRS Eğitim Notları**, İstanbul: 2011, Bölüm 17-27.

b) İşletmenin söz konusu üretim hattının faaliyetlerinden (üretim) beklediği nakit akışları yararlı ömrün tamamı için tahmin edilememektedir. Ancak gelecekteki ilk beş yıllık dönem için işletmenin büyük otomobil markaları ile imzaladığı sözleşmeler çerçevesinde, söz konusu üretim hattının kullanımından elde edeceği net nakit girişleri yıllar itibariyle aşağıda verilmiştir. (Konunun takibinde kolaylık sağlamak için vergi etkisi dikkate alınmamıştır. Kullanım değerinin hesabında nakit akışları belirlenirken vergi etkisi de dikkate alınmalıdır.)

Yıllar	Haslat	Maliyet	Net Nakit Girişi
2014	3.400.000	1.768.000	1.632.000
2015	5.000.000	2.600.000	2.400.000
2016	7.400.000	3.848.000	3.552.000
2017	8.500.000	4.420.000	4.080.000
2018	10.000.000	5.200.000	4.800.000
Toplam	34.300.000	17.836.000	16.464.000

İşletme 31.12.2013 tarihi itibariyle, gelecekteki net nakit girişlerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında, işletmeye özgü ve sektörel riskleri de içerecek şekilde belirlenmiş bir oran olarak %14 kullanılmaktadır. Buna göre yapılan hesaplamada söz konusu nakit girişlerinin 31.12.2013 tarihi itibari itibariyle bugünkü değeri hesaplanarak, ilgili üretim hattının kullanım değeri belirlenmiştir. Söz konusu hesapta kullanılan bugünkü değer formülü ve hesaplama tablosu aşağıdadır:

$$BD = GD \times 1 / (1+FO)^D$$

BD = Bugünkü Değer

GD = Gelecekteki Değer

FO = Faiz Oranı

D = Dönem Sayısı

Yıllar	Net Nakit Girişi	Katsayı	BD
2014	1.632.000	0,877193	1.431.579
2015	2.400.000	0,769468	1.846.722
2016	3.552.000	0,674972	2.397.499
2017	4.080.000	0,592080	2.415.688
2018	4.800.000	0,519369	2.492.970
Toplam	16.464.000		10.584.457

Buna göre ilgili üretim hattının **31.12.2013** itibariyle kullanım değeri **10.584.458 TL** olarak hesaplanmıştır.

İstenen:

1. Söz konusu varlıkla ilgili olarak 31.12.2013 tarihi itibariyle değer düşüklüğü var mıdır?

2. İşletmenin söz konusu değer düşüklüğü testini 31.12.2013 yerine 31.12.2014'te yaptığını varsayınız. Bu tarihte söz konusu varlık kullanımının ikinci yılı sonunda 250.000 TL defter değeri taşıyacaktır. (290.000 – 40.000 Birikmiş Amortisman) Yapılan piyasa araştırması sonucunda 31.12.2014 tarihinde varlığın satışından elde edilecek nakit girişinin, tahmini satış giderleri de düşüldükten sonra 120.000 TL olacağı öngörülmektedir. İşletmenin söz konusun üretim hattının kullanımından gelecekte elde edebileceği net nakit girişleri mevcut sözleşmeler çerçevesinde en çok üç yıl için tahmin edilebilmektedir.

Değişen piyasa koşullarında sektörel risklerin de artması ile üretim hattının kullanım değerinin belirlenmesinde, iskonto oranı olarak %20 kullanılması gerekli görülmüştür.

Buna göre yapılan hesaplama aşağıdaki tablodaki gibidir:

Yıllar	Hasılat	Maliyet	Net Nakit Girişi	Katsayı	BD
2015	220.000	114.400	105.600	0,833333	88.000
2016	160.000	83.200	76.800	0,694444	53.333
2017	90.000	46.800	43.200	0,578704	25.000
Toplam	470.000	244.400	225.600		166.334

Yukarıda da görüldüğü üzere, ilgili varlığın kullanımından gelecekte elde edilecek net nakit girişlerinin bugünkü değeri 31.12.2014 tarihi itibarıyla 166.334 TL olarak tahmin edilmektedir. Değer düşüklüğü testi yaparak gerekli kayıtları gösteriniz.

3. İkinci soruda belirtilen dönemin devamında 31.12.2015 tarihinde işletmenin söz konusu varlık için dönem amortismanı ile ilgili kayıt nasıl olacaktır? Gösteriniz.

4. 31.12.2015 tarihinde amortisman kaydından sonra yapılan değerlendirmede ilgili varlığın tahmini satış değerinin, olası satış masrafları düşüldükten sonra 130.000 TL, kullanım değerinin ise 500.000 TL ya yükseldiği görülmüştür. Buna göre ilgili tarihte yeni bir değer düşüklüğü testi yapıldığında geri kazanılabilir değer 500.000 olarak belirlenmektedir. Bir yıl önce oluşan değer düşüklüğü iptal kaydını gösteriniz.

Geçmişte değer düşüklüğü yaşanmamış olsaydı. 31.12.2015 itibarıyla, ilgili varlığın brüt defter değeri 290.000 TL, birikmiş amortismanları 60.000 TL ve net defter değeri 230.000 TL olacaktı.

Çözüm:

1) Söz konusu makinenin geri kazanılabilir değeri 10.584.458 TL dir. (“kullanım değeri 10.584.458 TL” ve “satış maliyetleri düşülmüş GUD 155.000 TL” den büyük olan tutar). Geri kazanılabilir değer ilgili varlığın değer düşüklüğü testinin yapıldığı tarihteki net defter değerinden düşük olmadığı için **değer düşüklüğü yoktur.**

2) Söz konusu makinenin geri kazanılabilir değeri 166.334 TL dir. (“kullanım değeri 166.334 TL” ve “satış maliyetleri düşülmüş GUD 120.000 TL” den büyük olan tutar). Geri kazanılabilir değer ilgili varlığın değer düşüklüğü testinin yapıldığı tarihteki net defter değerinden düşük olduğundan **değer düşüklüğü vardır.**

Değer Düşüklüğü Gideri = 250.000 – 166.334 = 83.666 TL.

- Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesinde Direkt Yöntem :

----- 31.12.2014 -----	
MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ	83.666
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	83.666
----- / -----	

Kayıt Sonrası İlgili Büyük Defter Hesapları:

MAKİNE		BİRİKMİŞ AMORTİSMAN (BİRİKMİŞ AMORTİSMAN)	
03.01.2013	290.000	20.000	31.12.2013
		20.000	31.12.2014
<i>toplam</i>	290.000	83.666	31.12.2014

123.666 toplam

MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ	
31.12.2014	83.666
<i>toplam</i>	83.666

Değer düşüklüğünden sonra varlığın
NDD = 166.334 TL

- Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesinde Endirekt Yöntem :

$$\text{Değer Düşüklüğü Gideri} = 250.000 - 166.333 = \underline{83.666 \text{ TL}}$$

$$\text{Değer Düşüklüğü Oranı} = 83.666,6666 / 250.000 = \%33,4666$$

$$\text{Makineler Hesabında Azalış} = 290.000 \times \%33,466666 = \underline{97.053}$$

$$\text{TL Birikmiş Amortismanlarda Azalış} = 40.000 \times \%33,466666 = \underline{13.387 \text{ TL}}$$

----- 31.12.2014 -----	
MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ	83.666
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	13.387
MAKİNELER	97.053
----- / -----	

Kayıt Sonrası İlgili Büyük Defter Hesapları:

MAKİNE				BİRİKMİŞ AMORTİSMAN (BİRİKMİŞ AMORTİSMAN)			
03.01.2013	290.000	97.053	31.12.2014		13.387	20.000	31.12.2013
						20.000	31.12.2014
toplam	290.000	97.053	toplam		13.387	40.000	toplam
bakiye	192.947					26.613	bakiye

MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ	
31.12.2014	83.666
toplam	83.666

Değer düşüklüğünden sonra varlığın
NDD = 166.334 TL

3) 31.12.2015 tarihli amortismanın hesaplanması:

$$192.947 \times (1/12) = 16.079 \text{ TL}$$

31.12.2015 tarihli amortisman kaydı:

-----31.12.2015-----	
AMORTİSMAN GİDERİ	16.079
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	16.079
----- / -----	

Kayıt Sonrası İlgili Büyük Defter Hesapları:

		MAKİNE		BİRİKMİŞ AMORTİSMAN (BİRİKMİŞ AMORTİSMAN)			
03.01.2013	290.000	97.053	31.12.2014	31.12.2014	13.387	20.000	31.12.2013
						20.000	31.12.2014
						16.079	31.12.2015
toplam	290.000	97.053	toplam		13.387	56.079	toplam
bakiye	192.947					42.692	bakiye

$$31 \text{ Ar.2015 tarihinde net defter değeri} = 192.947 - 42.692 = - 150.255$$

4) 31.12.2015 tarihinde yapılması gerekli değer düşüklüğü iptali (düşen değer artması) : Değer düşüklüğü iptal kaydından sonra ulaşılabilecek net defter değeri: 230.000 TL. (Geçmişte değer düşüklüğü hesaplanmamış olsaydı, ayrılacak amortismanlardan sonra ulaşılabilecek değer)

Değer düşüklüğü ayrılmış haliyle MDV'nin 31.12.2015 tarihli amortisman kaydından sonra ulaştığı net değeri = 150.255 TL

Değer artış tutarı = 79.745 TL.

Değer artış oranı = $(230.000 / 150.255) - 1 = \%53,073$

Varlığın brüt değerinde kayıt edilecek artış tutarı = $192.947 \times \%53,073 = 102.403 \text{ TL}$.

Varlığın birikmiş amortismanlarına eklenecek tutar = $42.692 \times \%53,073 = 22.658 \text{ TL}$

Değer düşüklüğünün iptali nedeniyle kayıt edilecek gelir = 79.745 TL

31.12.2015 tarihinde yapılması gerekli değer düşüklüğü iptal kaydı:

-----31.12.2015-----

MAKİNE	102.403	
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		22.658
MDV DEĞER DÜŞ. İPTAL KAZANCI (GELİRİ)		79.745

----- / -----

Değer Düşüklüğü İptal Kaydı Sonrası İlgili Büyük Defter Hesapları:

MAKİNE				BİRİKMİŞ AMORTİSMAN (BİRİKMİŞ AMORTİSMAN)			
03.01.2013	290.000	97.053	31.12.2014	31.12.2014	13.387	20.000	31.12.2013
31.12.2015	102.403					20.000	31.12.2014
						16.079	31.12.2015
						22.658	31.12.2015
toplam	392.403	97.053	toplam	13.387	78.737	toplam	
bakiye	295.350				65.350	bakiye	

31 Ar.2015 tarihinde net defter değeri

(Değer düşüklüğü iptal kaydı sonrası) = 295.350 – 65.350 = 230.000

MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İPTAL KAZANCI (GELİRİ)	
79.745	31.12.2015
79.745	toplam

Örnek Uygulama-5:¹⁷⁴

X Üretim işletmesinde A mamulünün üretiminde X001 ve X002 makineleri kullanılmaktadır. Bu makinelerin kayıtlı değerleri ve birikmiş amortismanları aşağıdaki gibidir.

<u>Makine</u>	<u>Defter Değeri</u>	<u>Birikmiş Amortisman</u>	<u>Net Değer</u>
X001	700.000	140.000	560.000
<u>X002</u>	<u>500.000</u>	<u>100.000</u>	<u>400.000</u>
Toplam	1.200.000	240.000	960.000

Her iki makinenin faydalı ömrü 5 yıl olup bir yıl kullanılmış geriye 4 yıl kullanılması öngörülmektedir.

Bu makinelerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 800.000 TL. olduğu hesaplanmıştır. Dönem sonunda bu makinelerin değerinde azalış olduğu düşünülerek kullanım değeri hesaplanmıştır.

Bu işletmenin faaliyette bulunduğu ülkedeki paranın zaman değerinin (iskonto oranı) yıllara göre %10 olarak öngörülmüştür.

¹⁷⁴ Mehmet Civan vd., **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları** , Gaziantep: “y.y.”, 2012, s.318, 319,320.

Nakit üreten bu makinelere ait dört yıllık bütçe tahminleri aşağıdaki gibidir.

<u>Maliyet/Giderler (TL.)</u>	<u>Yıllar</u>			
	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
DİMM*	5	6	7	8
Direkt İşçilik Giderleri	4	4	5	6
Genel Üretim Giderleri	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>6</u>	<u>8</u>
Toplam	12	14	18	22
Satış Fiyatı	50	55	60	70
Faaliyet Giderleri	3.000	4.000	5.000	5.500
Diğer Olağan Gelir	5.000	5.500	6.000	7.000
Diğer Olağan Gider	3.500	4.500	5.000	5.500
Satış Miktarı (Adet)	10.000	8.000	6.000	4.000

Bu verilere göre iki makinenin kullanım değerleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 6. Kullanım Değeri Hesaplama

	<u>Yıllar</u>			
	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
Satış Miktarı (Adet)	10,000	8,000	6,000	4,000
(TL.)				
Satış Fiyatı	50	55	60	70
Satış Tutarı	500,000	440,000	360,000	280,000
Birim Maliyetler	12	14	18	22
Satışların Maliyeti (-)	-120,000	-112,000	-108,000	-88,000
Brüt Satış Karı	380,000	328,000	252,000	192,000
Faaliyet Giderleri (-)	-3,000	-4,000	-5,000	-5,500
Faaliyet Karı	377,000	324,000	247,000	186,500
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir	5,000	5,500	6,000	7,000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider	-3,500	-4,500	-5,000	-5,500
Olağan Kar/Zarar (Vergi Öncesi Kar)	378,500	325,000	248,000	188,000

Kaynak : Mehmet Civan vd., **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**, Gaziantep: “y.y.”, 2012, s.319.

* DİMM : Direkt ilk madde ve malzeme giderleri.

Kullanım değeri bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bugünkü değer hesaplaması aşağıdaki gibidir.

$$\text{Kullanım Değeri} = 378.500 / (1+0,10)^1 + 325.000 / (1+0,10)^2 + 248.000 / (1+0,10)^3 + 188.000 / (1+0,10)^4 = 927.919 \text{ TL.}$$

Nakit yaratan makinelerin;

Net defter değeri : 960.000 TL.

Gerçeğe uygun net satış değeri : 800.000 TL.

Kullanım değeri : 927.919 TL.

Bu makinelerin geri kazanılabilir değeri : 927.918 TL. olacaktır. Bu tutar net defter değerinden dūřuk olduğu için işletme bu makineler için karşılık ayıracaktır.

Ayrılacak karşılık tutarı : 960.000 – 927.919 = 32.081 TL.'dir.

Karşılık ayrılacak tutarların makineler defter değerine göre dağıtımı aşağıda verilmiştir.

<u>Makine</u>	<u>Net Değer</u>	<u>%</u>	<u>Deęer Dūřüklüęü</u>
X001	560.000	58,30	18.703
<u>X002</u>	<u>400.000</u>	<u>41,70</u>	<u>13.378</u>
Toplam	960.000	100,00	32.081

Deęer dūřüklüęünün muhasebeleřtirilmesi ařaęıda verilmiřtir.

----- / -----		
654 KARşILIK GİDERLERİ HS.	32.081	
257 MDV DEęER Dūř. KARřILIęI HS.		32.081
----- / -----		

3.2.4. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi

Bir işletme, önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder. İşletme bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, işletme, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır.¹⁷⁵

1- İşletme dışı bilgi kaynakları

a) Varlığın piyasa fiyatı dönem içinde önemli ölçüde artmıştır.

b) 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.

c) 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.¹⁷⁶

2- İşletme içi bilgi kaynakları

a) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yönetimini etkileyecek, önemli olumlu değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler, dönem içerisinde varlığın performansını arttırmak veya iyileştirmek amacıyla katlanılan maliyetler veya varlığın ait olduğu faaliyetin yeniden yapılandırılmasını içerir.¹⁷⁷

¹⁷⁵ KGK, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014).

¹⁷⁶ a.g.e.

¹⁷⁷ a.g.e.

b) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğu veya olacağına ilişkin kanıt bulunmaktadır.¹⁷⁸

Maddi duran varlıklar için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının daha fazla mevcut olmayabileceğinin veya azalmış olabileceğinin bir belirtisinin bulunması durumunda, varlık için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese dahi, geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili varlığın tabii olduğu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğini gösterebilir.¹⁷⁹

Maddi duran varlıklar için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir.

Maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşamaz.¹⁸⁰

Maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü zararının iptali halinde ortaya çıkan durum durumuna göre kâr veya zararda muhasebeleştirilir.¹⁸¹

Maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.¹⁸²

¹⁷⁸ a.g.e.

¹⁷⁹ a.g.e.

¹⁸⁰ a.g.e.

¹⁸¹ a.g.e.

¹⁸² a.g.e.

Özet olarak;¹⁸³

- ✓ Değer düşüklüğü zararının iptali bir **gelirdir**. (Ancak bu iptal yeniden değerlemeye tabi tutulan bir varlıktan kaynaklanmıyor ise)
- ✓ Şerefiye için hesaplanmış değer düşüklüğünün iptali yapılmaz.

➤ **Şerefiye dışındaki varlıkların değer düşüklüğü zararının iptali** :¹⁸⁴

- ✓ Sadece ve sadece söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden itibaren herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda gerçekleşir.
- ✓ Varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerine kadar arttırılmalıdır.

Değerlendirme yaparken; işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynaklarını dikkate alınmalıdır.

3.2.4.1. Tek Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Varlık yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynağa alacak kaydedilir. 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, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

¹⁸³ Deloitte, http://www.verginet.net/dtt/1/BDDKMuhasebeDuzenlemeleri_3689.aspx, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi : 07.11.2014).

¹⁸⁴ **a.g.e.**

3.2.4.2. Nakit Yaratan Bir Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır.¹⁸⁵

Defter değerlerinde meydana gelen söz konusu artışlar, her bir varlık için değer düşüklüğü zararının iptali olarak dikkate alınır ve yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmediği sürece, değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlendiği takdirde değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır.¹⁸⁶

3.2.4.3. Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmez.¹⁸⁷

"TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı, işletme içi yaratılan şerefiyenin muhasebeleştirilmesine izin vermez. Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olan şerefiyenin geri kazanılabilir tutarında daha sonraki dönemlerde meydana gelen bir artışın, elde edilen şerefiyenin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden ziyade, işletme içi yaratılan şerefiyedeki artıştan kaynaklanması muhtemeldir.¹⁸⁸

¹⁸⁵ KGG, TMS/TFRS 2014 Seti, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf, (Erişim Tarihi : 04.12.2014).

¹⁸⁶ a.g.e.

¹⁸⁷ a.g.e.

¹⁸⁸ a.g.e.

Örnek Uygulama:¹⁸⁹

31 Aralık 2009 tarihinde, işletmenin finansal durum tablosunda(bilançosunda) 40.000 TL. net defter değeri olan bir makine bulunmaktadır. Varlığın orijinal maliyeti 50.000 TL'dir. Faydalı ömrü 10 yıldır ve üzerinden 2 yıl geçmiştir.

Makinenin 2009 yılında geri kazanılabilir değeri 32.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, $40.000 - 32.000 = 8.000$ TL'lik değer düşüklüğünün kayıt altına alınması gerekmektedir. Muhasebeleştirilmesi;

----- / -----
654 KARŞILIK GİDERLERİ 8.000
 MDV DEĞER DÜŞ.KARŞILIĞI HS. 8.0000

----- / -----
veya

----- / -----
654 KARŞILIK GİDERLERİ 8.000
 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ. 8.000

-----/-----

31 Aralık 2010 tarihinde düzeltme yapılmadan önceki varlığın net defter değeri 32.000 TL'dir.

2010 yılı için amortisman tutarı;

32.000 defter değeri / 8 yıl kalan ömrü $= 32.000 / 8 = 4.000$ TL'dir.

Amortismanın muhasebe kaydı ise:

----- / -----
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 4.000
 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN 4.000

----- / -----

Buna göre varlığın net defter değeri; $32.000 - 4.000 = 28.000$ TL olacaktır.

¹⁸⁹ Çatıkkaş ve Çalış a.g.e.

2010 yılında, varlığın geri kazanılabilir değeri 37.000 TL olarak belirlenmiştir. Önceden bilinen değer düşüklüğü kaybının iptaline ilişkin düzeltme yapmadan önce,2009 yılında herhangi bir değer düşüklüğü olmamış gibi 2010 yılının net defter değeri hesaplanmalıdır;

31.12.2009 yılı değer düşüklüğü öncesi,

Net defter değeri	:	40.000
2010 yılı amortismanı	:	- 5.000

31.12.2010'da net defter değeri	:	35.000

2010 Yılı gelir tablosunda iptal edilecek değer düşüklüğü tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

31.12.2009'da net defter değeri	:	32.000
2010 yılı amortismanı	:	- 4.000

31.12.2010 'da net defter değeri		28.000
Değer düşüklüğü olmaması halinde		
31.12.2010'de net defter değeri	:	35.000
Değer düşüklüğü iptali (35.000-28.000)	:	7.000

31.12.2010'da gelir tablosunda $35.000 - 32000 = 3.000$ TL.lik negatif bir amortisman yükü yansıtılacaktır.2010 yılı gelir tablosunda gösterilecek net sonuç; $7.000 - 4.000 = 3.000$ TL.'dir.

Muhasebe kayıtları;

----- / -----		
MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	7.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞ.		7.000

veya

----- / -----		
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	7.000	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR		7.000

Makinenin net defter değeri 35.000 TL olur. Makinenin kayıtlı değeri,2010 yılı geri kazanılabilir değeri olan 37.000 TL'ye getirilemez. Standarda göre varlığın net defter değeri değer düşüklüğünün hiç finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olan net defter değeri aşamaz.

3.3. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Etkisi

Varlıklarda değer düşüklüğünün finansal tablolara ve finansal analize etkileri aşağıda değerlendirilmiştir:¹⁹⁰

TMS 36 Standardı çerçevesinde finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararları ve bu zararlarla ilgili dipnot açıklamaları, finansal analiz açısından önemli bilgiler sunmaktadır.

¹⁹⁰ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, Washington D.C.: World Bank Publications, 2005, s.183,189.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, finansal tabloları çeşitli şekillerde etkilemektedir;¹⁹¹

- Varlığın defter değeri, değer düşüklüğü zararı tutarında azalır. Bu ise işletmenin toplam aktif toplamını azaltır.
- Ertelenen vergi yükümlülüğü azaltılır. Varlık satılincaya veya tamamen kullanılıncaya kadar değer düşüklüğü zararı nedeniyle bir vergi indirimi söz konusu olacak ise, ertelenen vergi varlığı hesaplanır ve finansal tablolara alınır.
- Değer düşüklüğü zararı ve ertelenen vergi yükümlülüğündeki azalma arasındaki fark kadar, birikmiş kar/zarar hesabı ve dolayısıyla öz sermaye azalır.
- Vergi öncesi dönem karı, değer düşüklüğü zararı kadar azalır.
- Değer düşüklüğü zararı ile ertelenen vergi yükümlülüğündeki azalma arasındaki fark kadar, dönem karı azalır.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, finansal oranları da etkilemektedir;¹⁹²

- Aktif toplamının azalması sebebiyle, aktif devir hızı oranları artar.
- Öz sermaye değerinin azalması sebebiyle, borç/öz sermaye oranları artar.
- Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi sebebiyle, kar marjlarında azalma olur.
- Öz sermayedeki azalma sebebiyle, işletmenin defter değeri azalır.
- Varlığın defter değerinin azalması sebebiyle, geleceğe ilişkin amortisman giderleri azalır.
- Gelecek yıllarda daha düşük tutarlarda amortisman gideri muhasebeleştirileceği için, işletmenin gelecek yıllara ilişkin karlılık durumu artar. (çünkü zararlar cari dönemde dikkate alınmıştır)

¹⁹¹ a.g.e.

¹⁹² a.g.e.

- Daha yüksek bir karlılık oranı, buna karşın varlığın defter değerinin daha düşük olması, gelecek yıllardaki varlığın getiri oranını artırır.
- Daha yüksek bir karlılık oranı, buna karşın daha düşük bir Öz sermaye değeri, gelecek yıllardaki öz sermayenin getiri oranını artırır.

3.3.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Finansal Tablo Açıklamaları

Standardın son bölümü yapılacak açıklamalar ile ilgilidir. Buna göre her bir varlık sınıfı için finansal tablolarda aşağıdaki hususlar açıklanmalıdır:¹⁹³

- Dönem boyunca gelir tablosuna kaydedilmiş değer düşüklüğü kaybı tutarı ve değer düşüklüğü kaybının dahil olduğu gelir tablosu kalemleri
- Dönem boyunca gelir tablosuna kaydedilmiş değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı ve değer düşüklüğü kaybının iptal edildiği gelir tablosu kalemleri
- Dönem boyunca doğrudan öz kaynak hesap grubuna kayıt edilmiş değer düşüklüğü kaybı tutarı
- Dönem boyunca doğrudan öz kaynak hesap grubuna kayıt edilmiş değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarı

Yine standartta, tek başına bir varlık yada nakit girişi sağlayan birim için değer düşüklüğü kaybının kaydedilmesi veya iptal edilmesi durumunda ve bu durumun bütünde finansal tablo hazırlayan işletmenin finansal tablolarına önemli etkide bulunması halinde işletmenin yapması gereken açıklamalar belirtilmiştir.¹⁹⁴

Söz konusu açıklamalar aşağıdaki sıralanabilir:

- Değer düşüklüğü kayıplarının kaydedilmesine veya iptal edilmesine neden olan olaylar

¹⁹³ Başak Akgül Ataman ve Hüseyin AKAY, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin bir Araştırma**, İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2003, s.37.

¹⁹⁴ a.g.e. s.179.

- Kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü kaybı tutarı
- Tek başına bir varlık için
- Varlığın niteliği ve
- Varlığın ait olduğu rapor hazırlayan birim
- Nakit girişi sağlayan bir birim için;
- Nakit sağlayan birimin tanımı
- Varlık grupları ve rapor hazırlayan bölümler için kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü kaybı tutarı
- Nakit girişi sağlayan birimin geri kazanılabilir tutarının bir önceki tahmininden buyana nakit girişi sağlayan birimin belirlenmesi için varlıkların gruplama yöntemi değişmişse, varlıkları gruplamak için şunda ve geçmişte kullanılan yöntemin ve yöntemi değiştirme nedenlerin açıklanması
- Varlığın veya nakit girişi sağlayan birimin geri kazanılabilir tutarının; net satış fiyatı mı kullanım değeri mi olduğu
- Geri kazanılabilir tutar, net satış fiyatı ise bu değerın hesaplanmasında hangi esasın kullanıldığı
- Geri kazanılabilir tutar kullanım değeri ise, şunda ve geçmişte kullanılan iskonto oranları

3.3.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğüyle İlgili Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan Örnekler :

Borsa İstanbul, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yayımlanan bazı şirketlerden finansal tablolarında varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili yapılan açıklamalar aşağıdadır:¹⁹⁵

¹⁹⁵ www.kap.gov.tr, (Çevrimiçi), Akenerji Elektrik Üretim A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu, (Erişim Tarihi : 30.12.2014), s.17,31.

a) Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.'nin 01.01.2013 – 31.12.2013 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporunda yer alan bilgiler :

Grup, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları da içeren her varlık için her bir bilanço tarihinde, söz konusu varlığa ilişkin değer kaybının olduğuna dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, o varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Kullanıma uygun olmayan maddi olmayan duran varlıklarda ise geri kazanılabilir tutar her bir bilanço tarihinde tahmin edilir. Eğer söz konusu varlığın veya o varlığa ait nakit üreten herhangi bir biriminin kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse değer düşüklüğü meydana gelmiş demektir. Değer düşüklüğü kayıpları gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Grup'un İzmir İli Kemalpaşa İlçesi'nde bulunan Kemalpaşa Doğalgaz Kombine Çevrimiçi Santralinin üretim faaliyetinin mevcut ve beklenen piyasa koşulları göz önüne alınarak 28 Şubat 2014 günü itibarıyla durdurulması kararı alınmıştır. 56.898.313 TL tutarındaki Kemalpaşa santrali için değişen piyasa koşulları ve yönetimin görüşleri doğrultusunda 35.533.970 TL değer düşüklüğü hesaplanmıştır.

Bir varlıkta oluşan değer düşüklüğü kaybı, o varlığın geri kazanılabilir tutarındaki müteakip artışı, değer düşüklüğünün kayıtlara alınmasını izleyen dönemlerde ortaya çıkan bir olayla ilişkilendirilebilmesi durumunda daha önce değer düşüklüğü ayrılan tutarı geçmeyecek şekilde geri çevrilir.

b) Arçelik Anonim Şirketi'nin 01.01.2013 – 31.12.2013 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporunda yer alan bilgiler :¹⁹⁶

Marka değer düşüklüğü testi

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla markalar, gelir yöntemi kullanılarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmuştur. Markaların değeri tespit edilirken, yönetim kurulu tarafından onaylanan, üç-beş yıllık dönemleri kapsayan finansal planları temel alan satış tahminleri esas alınmıştır.¹⁹⁷

¹⁹⁶ www.kap.gov.tr, (Çevrimiçi), **Arçelik A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu**, (Erişim Tarihi : 30.12.2014), s.42, 43.

¹⁹⁷ a.g.e.

Üç-beş yıllık dönemlerden sonraki satış tahminleri %3 beklenen büyüme oranı kullanılarak hesaplanmıştır. Tahmini royalti gelirleri, satış tahminlerine %2 ila %3 royalti oranları uygulanarak tespit edilmiştir. Söz konusu yöntemle hesaplanan royalti gelirleri %9,2 ila %10,9 oranları kullanılarak iskonto edilmiştir. Markalar için değer düşük karşılığı gerekmemektedir.¹⁹⁸

Şerefiye değer düşüklüğü testi

Grup, her yıl şerefiye tutarını değer düşüklüğü testine tabi tutar. Nakit üreten birimlerin geri kazanılabilir tutarları, kullandığı değer hesaplamalarına göre belirlenmiştir Grup'un 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Defy ve diğer iktisaplara ilişkin sırasıyla 166.154 TL (31 Aralık 2012: 171.160 TL) ve 6.552 TL (31 Aralık 2012: 5.920 TL) tutarında finansal tablolarına yansıttığı şerefiyeleri bulunmaktadır. Kullanım değeri, birimin sürekli kullanımından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının iskonto edilmesi suretiyle hesaplanmıştır. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla kullanım değeri hesaplanırken aşağıdaki varsayımlar kullanılmıştır:¹⁹⁹

- Şerefiye değer düşüklüğü testi, 1 Ocak 2014 ve 31 Aralık 2018 tarihleri aralığındaki 5 yıllık projeksiyon üzerinden yapılmıştır.
- Gelecek dönemlerde oluşacak nakit akımlarını (sonsuz) tahmin edebilmek için sabit büyüme oranı olarak, ülke ekonomisinin tahmini ortalama büyüme oranını geçmeyen %3,0 kullanılmıştır.
- Birimin geri kazanılabilir değerini hesaplayabilmek için vergi sonrası iskonto oranı olarak ağırlıklı sermaye maliyeti oranı %9,0 - %10,9 kullanılmıştır.
- Vergi sonrası oran, vergi sebebiyle oluşacak nakit çıkışları, gelecekteki diğer vergisel nakit akımları ve varlıkların maliyeti ile vergi matrahları arasındaki farklar göz önünde bulundurularak düzeltilmiştir.

¹⁹⁸ a.g.e.

¹⁹⁹ a.g.e.

Nakit üreten birim olarak Defy Grubu faaliyetleri üzerindeki şerefiyenin değer düşüklüğü testinde kullanılan varsayımlardaki değişikliklere duyarlılığı

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir değeri, şerefiye dahil edilmiş ilgili nakit üreten birimin defter değerinin %175 üzerindedir. Gelecekteki nakit akımlarının net bugünkü değeri hesaplanırken, faiz vergi amortisman öncesi kar (“FVAÖK”)’deki büyüme beklentisi, uzun vadedeki büyüme oranı ve reeskont oranları tahminleri dikkate alınmıştır.²⁰⁰

FVAÖK büyüme beklentisi

Orijinal varsayımda, FVAÖK tutarına ait beş yıllık bileşik ortalama büyüme oranı %30’dur. Bahse konu FVAÖK tutarına ait beş yıllık bileşik ortalama büyüme oranı %17 gerçekleşeceği varsayıldığında, geri kazanılabilir değer, şerefiye dahil edilmiş nakit üreten birimin defter değerinin %8,2 üzerinde hesaplanmakta, değer düşüklüğü gerekmemektedir.²⁰¹

Uzun vadeli büyüme oranı

Orijinal varsayımda, %3 olarak alınan uzun vadeli büyüme oranının %0 olarak kabul edilmesi durumunda, geri kazanılabilir değer, şerefiye dahil edilmiş nakit üreten birimin defter değerinin %101 üzerinde kalmakta, değer düşüklüğü karşılığı gerekmemektedir.²⁰²

İndirgeme oranı

Orijinal varsayımda, %9,2 olarak alınan indirgeme oranının %11,2 olarak kabul edilmesi durumunda, geri kazanılabilir değer, şerefiye dahil edilmiş nakit üreten birimin defter değerinin %103 üzerinde kalmakta, değer düşüklüğü karşılığı gerekmemektedir.²⁰³

²⁰⁰ a.g.e.

²⁰¹ a.g.e.

²⁰² a.g.e.

²⁰³ a.g.e.

3.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Kaydının Ertelenmiş Vergi Etkisi

Bir varlığın defter değerinin, kullanımı veya satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve işletmenin değer düşüklüğünü muhasebeleştirilmesi gerekir. Değer düşüklüğü, varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark kadardır. Ancak muhasebe standartlarıncı muhasebeleştirilmesi öngörülen değer düşüklüğü zararı da gerçeğe uygun değer uygulaması gibi, vergi mevzuatı açısından kabul gören bir uygulama değildir. Dolayısıyla maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi karını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz.²⁰⁴

Diğer bir ifadeyle, bazı varlıklar gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılmamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. İndirilebilir geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı(alacağı) olarak muhasebeleştirilirler.²⁰⁵

Örnek :²⁰⁶

Bir işletme, aktifine kayıtlı binanın beklenenden daha düşük seviyede nakit akışı sağlayacağını tahmin etmektedir. Bu nedenle işletme binanın değer düşüklüğü testine tabi tutulmasına karar vermiştir. Binaya ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

	Kayıtlı Değer	Birikmiş Amortismanlar	Kalan Yararlı Ömür	Net Satış Bedeli	Kullanım Değeri
Bina	500.000	100.000	8 yıl	300.000	350.000

²⁰⁴ Mübeccel Gülay Gökdoğan, “Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.93.

²⁰⁵ a.g.e., s.94.

²⁰⁶ a.g.e.

Binanın geri kazanılabilir değeri, net satış bedeli (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri) ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Bu durumda binanın geri kazanılabilir değeri 350.000 TL'dir.

Binanın kayıtlı net değeri 400.000 TL. (500.000 TL – 100.000 TL) olduğundan 50.000 TL (400.000 TL. - 350.000 TL) değer düşüklüğü söz konusudur. İşletme 50.000 TL karşılık ayırarak binanın değerini 350.000 TL'ye düşürecektir.

_____ / _____		
654.Karşılık Giderleri	50.000	
-Değer Azalış Zararları		
257.Birikmiş Amortismanlar		50.000
-Değer Düşüklüğü Zararları		
_____ / _____		

50.000 TL.'lik karşılık gideri vergi mevzuatı açısından kabul gören bir uygulama değildir. Dolayısıyla vergiyle uyumlama açısından 50.000 TL. kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) kaydı yapılır ve vergi matrahına ilave edilir. Matraha ilave edilen 50.000 TL'nin söz konusu dönemde geçerli olan vergi oranı (%20) ile çarpılması sonucu bulunacak 10.000 TL, ertelenmiş vergi varlığı olarak aktifleştirilir.

_____ / _____		
284.Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.000	
691.VergiGeliri		10.000
691.11.Ertelenmiş Vergi Varlığından Gelen		
(50.000×0,20=10.000)		
_____ / _____		

3.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler

Değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de finansal muhasebe alanında olduğu kadar uygulamada da yeni olması nedeniyle, Standardın genel olarak, işletmeler tarafından anlaşılmasında ve uygulanmasında güçlükler yaşanmaktadır. Standardın uygulanması ancak bağımsız denetçinin uyarısı ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle uygulamada değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir belirtinin olup olmadığına dair değerlendirme yapılması gerekliliği bilinmemekte, ya da bilindiği durumlarda gerekli olan çalışmanın yapılması ile ilgili olarak zaman ve maliyetten kaçınmak için gelecekle ilgili olumlu beklentiler öne sürülmektedir.²⁰⁷

TMS 36 Standardı uygulamacılar açısından zor bir standarttır. Özellikle değer düşüklüğü belirtilerinin olup olmadığının değerlendirilmesi, nakit yaratan birimlerin belirlenmesi ve varlığın geri kazanılabilir değerinin tespiti için yapılması gerekli tahminler ve takdir hakkı kullanımı uygulamayı zorlaştırmaktadır. TMS 36 Standardının bu karmaşık yapısı, muhasebeden sorumlu yöneticilerin de kapsamlı bir eğitim almalarını gerektirmektedir.²⁰⁸

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan maliyet modeline yönelik olarak TMS 16 ve TMS 36 numaralı standartlarında yeterli açıklama yapılmazken, daha çok yeniden değerlendirme modeli üzerinde durulmuştur. Bu nedenle ilgili standartlarda maliyet modeline ilişkin kapsamlı açıklamalar yapılmalı ve söz konusu modelin hangi durumlarda kullanılmayacağı konusu belirgin bir şekilde vurgulanmalıdır.²⁰⁹

²⁰⁷ Akgün, **a.g.m.**, s.27.

²⁰⁸ Dursun, **a.g.e.**, s.147.

²⁰⁹ Akgün, **a.g.m.**

İşletmelerin uzun vadeli plan ve bütçelerinin detaylı olarak bulunmadığı durumlarda söz konusu çalışmalar denetim şirketinin talebi doğrultusunda hazırlanmaktadır. Son yıllarda enflasyon oranının düşmesi, uluslararası yatırımcıların firmalara göstermiş olduğu ilgi ve işletmelerin plan ve bütçelere verdiği önemdeki artış nedeniyle bazı işletmeler, denetçi talebi olmadan bu uzun vadeli tahminleri hazırlamaktadırlar. Bu tahminler de karşılaşılan güçlük ise işletmelerin bu tahminleri TMS 36 standardını dikkate almayarak hazırlamalarında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, işletme yönetimince yapılan tahminler, kullanım değerini yüksek çıkarmak için manipüle edilmiş olabilmektedir. Bazı şirketler nakit akış tahminlerini hazırlama ya da iskonto oranının belirlenmesi için kullanılacak yaklaşım ve metotları belirleme konusunda yeterli uzmanlığa ve bilgi birikimine sahip bulunmamaktadırlar.²¹⁰

TMS 36 standardına göre, normal olarak her bir varlığın tek tek kullanım değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Tek başına bir varlığın kullanım değerinin belirlenebilmesi için, varlığın, diğer varlık ya da varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız nakit akışları yaratması gerekir. Ancak, uygulamada işletmelerin varlıkları birbirlerine bağımlı bir şekilde ve birlikte çalışarak işletmenin nakit üretimine katkıda buldukları için tek başına bir varlığın kullanım değeri hesaplanamamaktadır.²¹¹

²¹⁰ Akgün, **a.g.m.**

²¹¹ Akgün, **a.g.m.**, s.29.

SONUÇ

Ülkelerin ulusal ekonomilerinin farklı ülkelerin ekonomilerine bağlı olduğu günümüzde bir dünya ekonomisi oluşmuştur. Küreselleşme ile birlikte sermaye piyasaların gelişmesi, uluslararası işletmelerin sayısının artması, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının gereksinimlerinin tam açık bir şekilde karşılanabilmesi için tüm dünyada Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu standartların kullanılmasıyla birlikte, ülkelere göre ekonomik ve yasal koşullardaki farklılıklar barındıran finansal tablolar, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlaştırılarak ortak bir raporlama şekline çevrilmiş olmaktadır. Bu çerçevede Türkiye’de uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) geliştirmek üzere 41 adet standart yayımlanmıştır.

TMS Standartlarından varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin TMS 36 standardı, varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değer ile finansal tablolarda gösterilmesini önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir. Böylece işletme varlıklarının değeriyle ilgili finansal tablo kullanıcıları daha etkin ve doğru karar verebilecekler, yıllar itibarıyla doğru karşılaştırma yapabilecekler ve uluslararası muhasebe uyumu çerçevesinde finansal tablolar uluslararası olarak karşılaştırılabilir hale gelecektir.

Standarda göre bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması halinde, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiş olacaktır. Söz konusu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilerek defter değerinin geri kazanılabilir tutara indirilmesi gerekmektedir.

Standart, her bilanço tarihinde varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Buna göre varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin göstergelerin bulunması durumunda işletme varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmelidir. Standarda göre, ayrıca değer düşüklüğü finansal tablolara alındıktan sonra, varlığa ilişkin amortisman tutarı kayıtlı yeni değerine göre düzeltilir ve varlığın yeni değerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Maddi duran varlıklar, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Stantardı” na göre, gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve bu ölçüm sonucunda yeniden değerlendirme artışı olması durumunda bu farklar öz kaynak grubunda muhasebeleştirilir. Ancak varlıkta değer düşüklük zararı olması durumunda “geri kazanılabilir tutar” kavramı gündeme geldiğinden ve TMS 16 Standardı, bu kavramla ilgili belirlemelerin TMS 36’ya göre tespit edilmesi gerektiği yönünde belirleme yaptığından, TMS 36 Standardı devreye girmektedir. TMS 36 Standardı uygulamasında, varlıkta ortaya çıkan değer düşüklük zararı doğrudan gider yazılır. Ancak değer düşüklüğü olan varlıkta daha önceden yeniden değerlendirme artış fonu tutarı olması durumunda önce bu fon azaltılır, bu tutarı aşan değer düşüklüğü olduğu takdirde, bu tutar doğrudan gider yazılabilir.

TMS 36 Standardının varlığı, aslında değer düşüklüğü tutarlarının aşırıya kaçmasını önlemek ve doğru değer düşüklüğü tutarının belirlenmesi konusunda önemli hale gelmektedir. Şöyle ki, varlıklarda değer düşüklüğünü belirleyebilmek için varlığın net defter değeriyle karşılaştırılması gereken iki “değer” vardır. Biri varlığın net satış değeri (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri) diğeri kullanım değeridir. Bu iki değerden **yüksek olanı** geri kazanılabilir tutardır ve geri kazanılabilir tutar varlığın net defter değerinden düşükse değer düşüklüğü ayırmak gerekecektir, çünkü varlık kayıtlarda yüksek değerde takip edilmektedir.

TMS 36 Standardının en önemli özelliği **kullanım değerini de dikkate alarak** varlık değerlemesi yaptırmasıdır. Kullanım değeri, diğer standartlardan farklı olarak sadece TMS 36 ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardında kullanılmaktadır. Genellikle varlıkların satış fiyatları alındıktan sonra düşüklerinden “kullanım değeri” tespiti önemli hale gelmekte ve geri kazanılabilir tutar, varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden büyük olanı olduğu için ağırlıklı olarak “kullanım değeri” olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin yeni alınan bir tekstil makinesinin satılmak istenmesi durumunda bu makinenin piyasa satış fiyatı, yarı fiyatına, belki daha düşük seviyelere düşebilmektedir. Ancak bu makineden beklenen nakit akımı yani **kullanım değeri** daha yüksek bir tutar olma ihtimali bulunmaktadır. Bu durumda TMS 36 standardı varlıklarda sadece net satış değerine göre değerlendirme yaparak yüksek değer düşüklük zararı yazılmasını önlemekte, **kullanım değeri** ölçümünün de yapılmasını zorunlu kılarak **her iki değerlemeden yüksek olan** değerlendirme sonucunun esas alınmasını sağlamaktadır.

TMS 36 standardındaki en önemli sorun, standardın uygulanmasında önemli etkiye sahip “kullanım değeri” tespitinin öznel kriterlere dayandırılarak elde edilmesidir. Kullanım değerinin belirlenmesinde;, nakit akışı ve nakit yaratan birimin tespiti çok önemlidir ve bu belirlemeler işletmenin değerlendirmelerine bırakılmıştır. Kullanım değeri, varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeri olduğundan işletme yöneticilerince varlık ya da nakit yaratan birimlerle ilgili geleceğe dönük nakit akımı **tahmini** yapılır. Yani kullanım değeri tahmine dayalı bir tespittir ve tamamen **bütçeleme** üzerinden hareket edilmektedir. Yine değer düşüklüğünün tespitinde önemli rol oynayan nakit yaratan birimin belirlenmesi de işletme yönetimince yapılmaktadır. Dolayısıyla bu tür öznel yaklaşımlar, varlık değer tespitinin **güvenilirliğinde** şüphe yaratmaktadır. Bu durum aynı zamanda muhasebenin temel kavramlarından **“tarafsızlık”** ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.

TMS 36 standardının uygulanmasında değer dūşüklüęünün özel olarak tespit edilmesi finansal tabloların güvenilirliği açısından tereddütler yaratmaktadır. Varlık değer dūşüklüęünün tespit edilmemesi ya da tutarının dūşük olarak belirlenmesi, Őirketin aktif varlık değerinin gereğinden fazla yüksek görünmesine neden olacak ve finansal tablo ilgililerini yanıtacaktır. Böyle bir durumda örneğin Őirket hisselerini satın almak isteyen bir yatırımcı zarara uğrayacaktır.

Bunun yanında varlık değer dūşüklüęü tutarının yüksek olarak tespit edilmesi durumunda ise değer dūşüklüęü zararı yüzünden Őirketin karında azalma olacak ve hissedarlar kar payı haklarıyla ilgili zarara uğrayacaklardır. Yani hissedarlar eksik kar payı alacaklardır. Kar payı dağıtımının TTK hükümlerine göre yapıldığı ve yine TTK hükümlerine göre Bakanlar Kurulu'nun belirlemiŐ olduğu bağımsız denetim kapsamındaki firmaların KGK yetkisi çerçevesinde finansal tablolarını TMS'ye göre düzenlemek zorunda olduklarından, TMS-36 uygulamasından ortaya çıkacak zararların finansal tabloların durumunu etkileyeceği kaçınılmazdır.

Deęer dūşüklüęü tutarının daha objektif kurallara bağlanması ve doğruluğu konusunda tereddütlere yer vermeyecek Őekilde düzenlemelerin yapılması Őarttır. Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerleme uzmanları tarafından değerlendirilmesi yapılmaktadır. Aynı Őekilde diğer varlıklarda da, belli bir tutarın üzerindeki varlık değer dūşüklüklerinde, geri kazanılabilir tutarın, Őİletmelerce konusunda bağımsız uzman kiŐi ve kurumlara tespit ettirilmesi daha doğru olacaktır. Böylece tarafsız yapılan değerlemeler sonucu, finansal tablolara güvenilirlik artacak, bağımsız denetçilerin de denetim riskleri azalacak ve daha güvenilir veriler ıŐıęında hareket edeceklerdir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AĞCA, Ahmet vd. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 3.b. 2009.

AKBULUT, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 2012.

CİVAN, Mehme v.d. **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**. Gaziantep: “y.y.”. 2012.

ÇANKAYA, İslam. **Ayrıntılı Tek Düzen Hesap Planı**. 3. b. Ankara : Meslek Yapıtları. 2004.

ELİTAŞ, Cemal. **UFRS (TMS–TFRS) Uygulamaları**. Bursa: Hipotez Yayınları. Kasım 2011.

ELLIOTT, Barry ve James Elliott, **Financial Accounting and Reporting**. 12. b. Harlow: Prentice Hall. 2008.

EPSTEİN, J. Bary ve Ali Abbas Mirza. **Interpretation and Application of International Accounting Standards**. John and Willey Sons. 2005.

DEMİR, Şeref. **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2012.

GENÇOĞLU, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2007.

GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2011.

GREUNING, Hennie Van. **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**. Washington D.C.: World Bank Publications. 2005.

GÜNDÜZ, M. Kemal ve Necati Perçin. **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 1997.

KIZIL, Ahmet v.d. **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar-Yorumlar-Muhasebeleştirme**. İstanbul: DR Yayınları. 2013.

MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. **Şerefiye**. İstanbul: Yaylım Yayıncılık. 2001.

ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Gazi Kitabevi. 6.b. 2012.

ÖZERHAN, Yıldız ve Serap Yanık. **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Türmob Yayınları. 2012.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 4.b. İstanbul: y.y. 2008.

TMSK. **Türkiye Muhasebe Standartları**. Ankara: TMSK Yayınları-2. 2007.

YAKLAŞIM. **Topluca Türk Vergi Kanunları**. Ankara:Yaklaşım Yayınları. 2010.

SÜRELİ YAYINLAR

AKBULUT, Yıldız ve Beyhan Marşap. “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’ de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”. **MÖDAV Muhasebe Bilgi Dünyası Dergisi**. (Nisan 2006).

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.84. (Kasım-Aralık 2007).

AKGÜN, Ali İhsan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”. Kocaeli: **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S.18. (2009).

ÇATIKKAŞ, Özgür ve Yıldırım Ercan Çalış. “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanuna Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. **E Yaklaşım Dergisi**. S.55. (Şubat 2008).

GÜCENME, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy. “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tesbiti ve Kaydı”. **Analiz, M.Ü. Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**. Cilt 5. S.14. (Ekim 2005).

GÜL, Hasan. “TMS 36’ ya Göre Varlıklarda Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti ve Değer Düşüklüğü Zararının Hesaplanması-I”. **E Yaklaşım Dergisi**. S.245. (Mayıs 2013).

ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan Bayırlı. “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I”. Ankara: **Yaklaşım Dergisi**. S.172. (Nisan/2007).

SİPAHİ, Barış ve Ayça Akarçay Öğüz. “TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. S.43. (2010).

TOKAY, Hüseyin Semih ve Ali Deran. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.90. (Kasım-Aralık 2008).

TUNA, Vedat Ender ve Gülfen Tuna. “Maliyet Bedeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile VUK’a Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. **E Yaklaşım Dergisi**. S.217. (Ocak 2011).

ULUSAN, Hikmet. “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından Güncellenmesi”. **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. S.1. (2008).

YARDIMCIOĞLU, Mahmut. “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği”. İstanbul: **Mali Çözüm Dergisi**. 2007.

TEZLER

AKTÜRK, Ahmet. “**Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve İMKB Ulusal Smaı Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma**”. (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı yayı Doktora Tezi). Isparta. 2008.

BAĞCI, Semra. “**Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi**”. (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2007.

DURSUN, Nergis Nevruz. “**Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında UFRS’yi Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar**”. (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2007.

GÖKDUMAN, Mübeccel Gülay. “**Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi**”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

KİREMİTÇİ, Ceren. “TMS-36 Standardı Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İncelenmesi”. (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2011.

KÖTÜOĞLU, Şükriye Gül. “Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması”. (Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep. 2008.

KUZU, Satiye. “Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). 2010.

ÖZEL, Mehmet Zahid. “Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2009.

SOLMAZ, Murat. “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve İMKB’de Bir Uygulama”. (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2010.

ŞAHİN, Emrah. “UMS Çerçevesinde Oluşturulan TMS 16, TMS 36, TMS 38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği”. (Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çorum. 2010.

DİĞER YAYINLAR

BDDK. Mevzuat. “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik Taslağı”. (Çevrimiçi).

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Duzenleme_Taslaklari/13689bankalarin_bagimsiz_denetimi_hakkinda_yonetmelik_taslagi.pdf. (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

Deloitte.

http://www.verginet.net/dtt/1/BDDKMuhasebeDuzenlemeleri_3689.aspx.(Çevrimiçi). (Erişim Tarihi : 04.11.2014).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Mevzuat – VUK. (Çevrimiçi).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

IFAC. About Ifac,(Çevrimiçi) <http://www.ifac.org/about-ifac>. (Erişim Tarihi : 20.11.2014).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP). www.kap.gov.tr. (Çevrimiçi). Akenerji Elektrik Üretim A.Ş. Bağımsız Denetçi Raporu. (Erişim Tarihi : 30.12.2014).

KGK. TMS/TFRS 2014 Seti. (Çevrimiçi).
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS36.pdf. (Erişim Tarihi : 04.12.2014).

Resmi Gazete. Sayı : 28103. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>. (Erişim Tarihi : 20.11.2014).

SPK. Mevzuat. “Seri X1 No: 1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke Kurallar Hakkında Tebliğ”. (Çevrimiçi).
<http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/?submenuheader=-1>. (Erişim Tarihi : 12.11.2014).

SARIOĞLU, Kerem. **İSMMMO KOBİ TFRS Eğitim Notları.** İstanbul: 2011.