

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİYLE İLGİLİ ÖRNEKLER

İhsan YILDIZTEKİN^(*)

Özet: Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) öngördüğü biçimde maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün belirlenmesi, değer düşüklüğü karşılıkları, yeniden değerlendirme, amortismanlar ve vergi etkisinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili basit günlük defter kayıt örnekleriyle oluşturmaktır.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Değer Düşüklüğü

Abstract: Value decreases of fixed durable assets were determined in the way that Turkish accounting Standats offers and provisions of value decrease, being accounted of evaluating again, amortisements, its tax affect were applied with the samples of simple daily notebook records.

Key words: Fixed Durable Assets, Impairment

I.Giriş

İşletmelerin üretim veya genel faaliyetlerini sürdürebilmek için edindikleri veya başkalarına kiraya vermek için birden fazla dönem kullanılacağı tahmin edilen maddi bir yapıya sahip olması gereken maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar ile finansal yatırımlara ilişkin varlıklar olarak gruplandırılır. Özelliğinden dolayı maddi olmayan duran varlıklar içerisinde şerefiye önemli bir yer tutmaktadır. Elden çıkarılacak varlıklar ile durdurulan faaliyetler kapsamına giren varlıkları ayırt etmek gereklidir. Varlıklar, dışardan satın alma ve elde etme maliyetine, üretim ve inşa etme maliyetine göre veya takas yolu ile edinim halinde ise net defter değeri ya da gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir. Varlıkların ilk edinimlerinde, satın alma bedeli, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılan maliyetler, sökölme, taşınma ve yerleştirileceği alanın restorasyonu ilişkin tahmini maliyetler, ilk teslimine ilişkin maliyetler, kurulum, montaj, meslek ücreti gibi maliyetler doğrudan maddi duran varlıklarla ilişkilendirilir. Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirildikten sonra, büyük çaplı arıza kontrol ve varlığın verimini, kapasitesini ya da ömrünü artıran değer artırıcı maliyetler, önceden belirlenmiş maliyetleri azaltan, üretilen ürünlerin kalitesini artırıcı maliyetler aktifleştirilir. Sonra ki dönemlerde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemine göre amortisman, değer artışının ve düşüklüğü nasıl kayıtlanacağı TMS göre incelenecektir.

^(*) Yrd.Doç.Dr. Atatürk Üniversitesi Erzurum MYO

II.Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16) Ve Açıklamalar

TMS 16, maddi duran varlık defter değeri, amortisman tutarı ve değer düşüklüğü zararlarıdır. a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran varlıklar ve Durdurulan faaliyetler

b) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve uygun değerden tahmini pazaryeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetleri ilişkin canlı varlıklara,

c) TFRS 6 Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/ varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,

d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar bu standart uygulanmaz Ancak (b-d) tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Bir maddi duran varlık kaleminin bu standartlarda yazılandan farklı yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. “TMS 17 Kiralama işlemleri” kiralanılan maddi duran varlık kaleminin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesi gereklidir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.

Bir işletme, inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan ve gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olmakta beraber, TMS 40 Yatırım amaçlı gayri menkuller standardında belirtilen tanım koşullarını sağlamayan gayrimenkuller için bu standart hükümleri uygulanır. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olur ve işletmenin TMS 40 hükümlerinin uygulanması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40’a tabidir. TMS 40’a uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

“Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldığında gelir tablosunu yansıtılır. Bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamanda oluşan ve sonradan, ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. Başlangıç maliyetleri, maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu

maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Sonraki maliyetler, düzenli aralıklarla yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil ederek muhasebeleştirir. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebe kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir”(Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.357).

Maliyet unsurlarından, maliyete girmeyenler belirlenmiştir. Örneğin bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilemez. Maliyet ölçümü, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS’23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kendi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

“TMS 23 Borçlanma maliyetleri, “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıkların elde edilmesi (özellikli varlıklar), inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. Bu kapsamda borçlanma maliyetleri, a) banka kredileri (kredili mevduat hesapları dahil) ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, b) borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları, c) borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları, d) TMS 17 “kiralama işlemleri”, finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak özellikli varlık olabilir. Örnek olarak bir arazinin inşaaata hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak bina yapmak amacıyla alınan bir arazinin, her hangi bir gelişme olmaksın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.”(Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.357).

III. Muhasebe Politikası Seçimi

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer. Bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16).

Maliyet Modeli, bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarla maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Başka deyimle net defter değeri ile gösterilir. Yeniden Değerleme Modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirilmiş tutarı elde edilir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

“Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyet yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir. Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazıları yıllık, önemli değişiklik göstermeyenler üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir”. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.378).

IV. Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)

Bu standardın amacı, bir işletmenin varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmesini önlemek amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin, kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutardan fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenmiş olur. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini gerektirir. Ayrıca değer düşüklüğü zararının ne zaman iptal edilmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

Bu standart, TMS 2 Stoklar, TMS 11 İnşaat sözleşmeleri, TMS 12 Ertelenmiş vergi varlıkları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 39 Finansal araçlar ve bu madde kapsamındaki finansal varlıklara, muhasebeleştirme ve ölçüm, TMS 40 Yatırım amaçlı gayri menkuller ve gerçeğe uygun değerden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetleri ilişkin canlı varlıklara, Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran varlıklar ve Durdurulan faaliyetler bu standart uygulanmaz. Yukarıda belirtilenler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır. TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar, TMS 31 İş ortaklıklarındaki paylar. Bu üç standartta tanımlanan faaliyetlerde uygulanır. Diğer finansal varlıklardaki değer düşüklüklerine ilişkin olarak TMS 39 hükümleri esas alınır. Finansal araç, finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin TMS 39 kazanç ve kayıpları, finansal varlıkların değer düşüklüğü ve tahsil edilememesi hükümlerini açıklar.

TSM 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır. Değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değerlerin tespitinde kullanılan esasa bağlıdır:

a) Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri ise, sadece varlığın gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, varlığı elden çıkarmak için oluşacak doğrudan ek maliyettir:

i) Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına zorunlu olarak yakın ya da söz konusu tutardan daha büyük olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, yeniden değerlendirilmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek bulunmamaktadır.

ii) Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz düzeyde olmaması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden zorunlu olarak daha düşük olacaktır. Bu nedenle, yeniden değerlendirilmiş varlık, kullanım değerinin yeniden değerlendirilmiş tutarından daha düşük olması durumunda değer düşüklüğüne uğrayacaktır. Bu durumda yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu standardı uygular.

iii) Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmesi durumunda, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri geri kazanılabilir tutardan daha büyük ya da daha düşük olabilir.

Bu nedenle, işletme, yeniden değerlendirme esasları uyguladıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu standardı uygular”(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s. 656).

V. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi

Varlık terimini, hem tek bir varlık için hem de nakit yaratan bir birim için kullanır. Varlığın geri kazanılabilir tutarının ne zaman tespit edileceğini gösterebilmek.

-Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır,

-İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır.

A- İşletme Dışı Bilgi Kaynakları:

a)Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.

b)İşletmenin faaliyette bulunduğu teknoloji, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

c)Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup, söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.

d)İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

B. İşletme İçi Bilgi Kaynakları

a)Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıtlar bulunmaktadır.

İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir, varlık kullanım dışıdır, varlığın dâhil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır, varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtlar mevcuttur.

b) Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır.

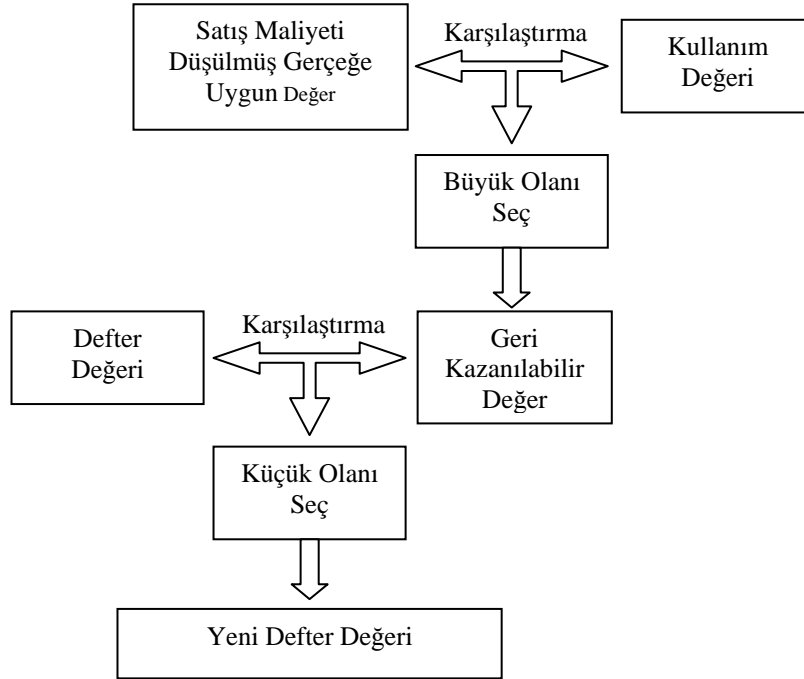
c) Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir,

d) Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kar ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür,

e) Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet karında önemli azalmalar veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur, ya da

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

Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmeden resmi bir gelir kazanılabilir tutar tahmini yapılması gerekir.



Şekil 1: Değer Düşüklüğü Göstergeleri Varsa

([http:// www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) . Akbulut, Özerhan, Yıldız (12.10.2010)

Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

“İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıda yer alan işlemlerde uygular.

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

- Bir işletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından 80-90 uncu paragraflar arasında yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder.

Yukarıda yer alan maddeler olası her türlü belirtiyi kapsamaz. İşletme varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler tespit edebilir. Söz konusu belirtiler de işletmenin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmesini ya da şerefiyede olduğu gibi aşağıda verilen açıklamalara göre değer düşüklüğü testi yapmasını gerektirir” (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s. 659).

VI. Geri Kazanılabilir Tutarmın Ölçülmesi

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı tanımlar. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez. 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 işletme varlığının satışından elde edilecek tutarı tahmin etmek için temel alınacak bir esas yoktur. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanabilir tutar olarak kullanabilir. 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 çıkarılması tarihine kadar kullanımından kaynaklanan nakit akışları muhtemelen önemsiz bir düzeyde olacağından, kullanım değerinin esas

olarak, ilgili varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilâtlardan oluşacak olmasından kaynaklanır.

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.

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.

Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa yoldan yapılan hesaplamalar, bu standartta satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinin belirlenmesinde gösterilen detay hesaplamaları makul yakınlıkta sonuçlar sağlayabilir.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer TMS 36 Kullanım Değeri daha ayrıntılı açıklanmıştır. Defter Değeri > Geri Kazanılabilir Değer olması halinde değer düşüklüğü vardır. Başka bir anlatımla varlığın kayıtlı değeri > Kullanım veya satış yoluyla geri kazanılabilir tutarından yüksek ise değer düşüklüğü vardır. Karşılık ayrılabilir. Nakit akışlarına göre saptanan gerçeğe uygun değer (makul değer) kullanım değerinden farklıdır. İşletme dış faktörlerden etkilenmektedir. İstekli ve bilinçli katılımcılar tahminleri yanı sıra piyasa katılımcıları vardır.

“Geri Kazanılabilir Tutarın dayandığı temel, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ya da kullanım değeri esas alınarak bulunur. Kullanım değeri esas alınmış olması durumunda, tahmin edilen gelecekteki nakit akışları ve çıkışların tutarı veya zamanlamasındaki veya iskonto oranında meydana gelen bir değişme.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas alınmış olması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer bileşenleri ile ilgili tahminde meydana gelen değişme. Gelecekteki nakit girişlerin bugünkü değeri bunların elde edilme zamanları yaklaştıkça artacağından, bir varlığın kullanım değeri varlığın değerinden daha büyük olabilir. Ancak varlığın hizmet potansiyeli artmamıştır. Bu nedenle, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşan bir konuma gelse dahi, değer düşüklüğü zararı, sadece zamanın ilerlemesi (iskontonun değişmesi) sebebiyle iptal edilmez. Defter Değeri < Geri Kazanılabilir Değer olması halinde değer düşüklüğüne uğramamış sayılır. Nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarı tespit edilmelidir. Geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi için kullanım değeri hesaplanacaktır. Nakit girişleri, ürün ve yedek parça satışlarından elde edilmektedir. Ürün maliyeti, garanti ve satış masrafları, nakliye, elde tutma maliyetleri nakit çıkışlarıdır. Satış maliyeti,

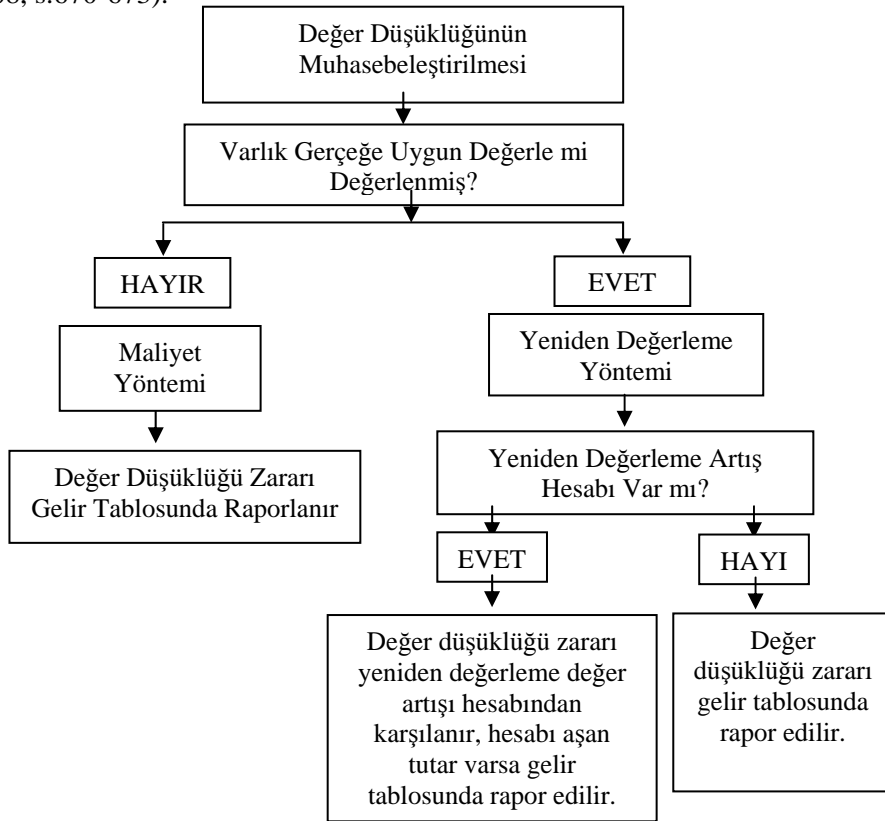
resmi harç, damga vergisi, benzeri işlem vergileri, taşıma ve diğer satışa hazırlık için katılan maliyetlerdir. Varlıkların, satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değer ile kullanım değeri kıyaslanır büyük olan geri kazanılabilir tutar olarak alınır. Defter değeri, makul değerden satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle karşılaştırılır ve küçük olan ile finansal durum tablosuna alınır. Bu durumda değer azaltma ve düzeltme söz konusu olacaktır. Amortisman gideri veya değer düzeltme zararı ya da karşılık gideri yazılacaktır”(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.361-673-690).

VII.Değer Düşüklüğünü Muhasebeleştirme

“Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, TMS 36 hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler”(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.384).

Değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.Varlık başka bir standarda göre (TMS 16 Maddi duran varlıklar standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zarar, anılan diğer standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir. 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 gelecek dönemlerde düzeltilir. Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. 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 tahmini edilmesinin mümkün olmaması durumunda, işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin (ilgili varlığın nakit yaratan birimi) geri kazanılabilir tutarını tespit eder. Nakit yaratan bir birime ilişkin geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. "(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.670-673).



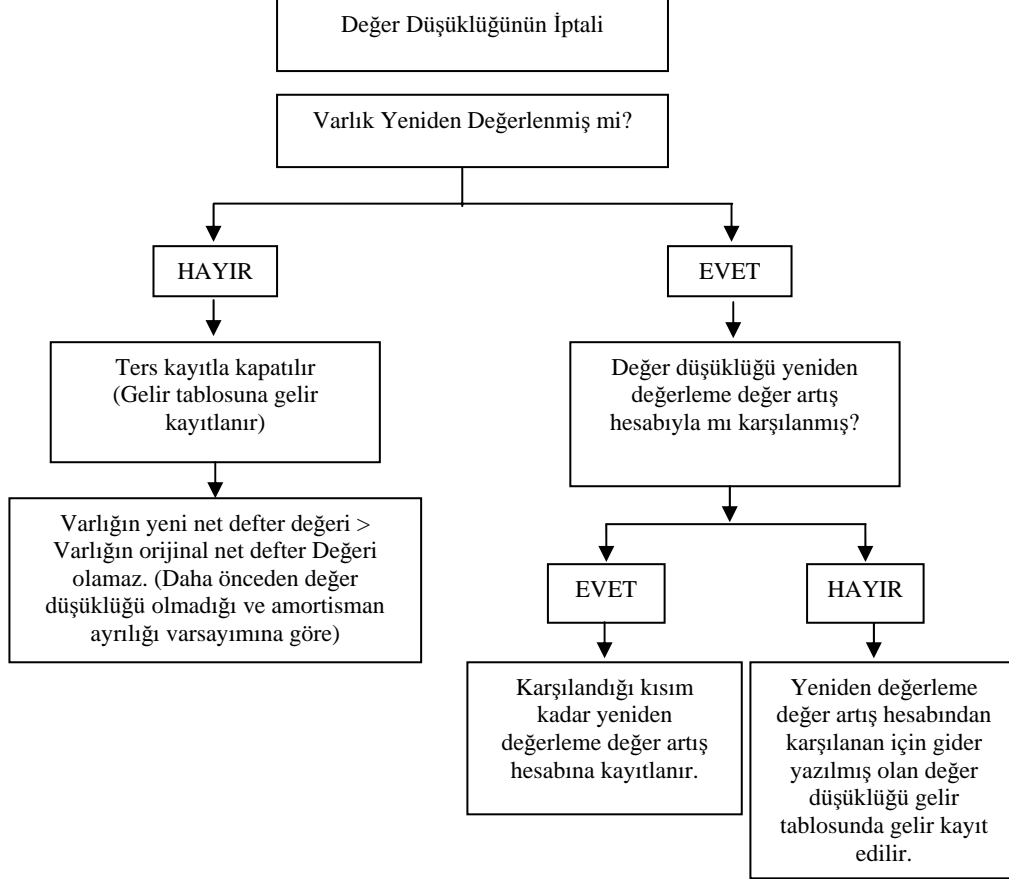
Şekil 2: Değer Düşüklüğü Varsa

(<http://www.tmsk.org.tr> . Akbulut, Özerhan., Yıldız (12.08.2010).

VIII. Değer Düşüklüğü Zararının İptali TMS 36

“Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, işletmenin ilgili varlık için en son değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olduğu tarihten bu yana, varlığın kullanımı ya da satışından elde edilmesi beklenen hizmet potansiyelindeki artışı yansıtır. Tahmin edilen hizmet potansiyelindeki artışa sebep olan tahminlerdeki değişikliği belirlemesi gerekir. Değer düşüklüğü zararı yazılırken öncelikle nakit üreten birime atfedilen şerefiyenin değerinin düştüğü, daha sonra nakit üreten birimlerin değerinin düştüğü varsayımı yapılmaktadır. Değer

düşüklüğünün ortadan kalkması durumunda varlığın değerinden yapılan indirim geri alınabilir, ancak şerefiyenin geri alınması mümkün değildir.”(Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.682)



Şekil 3: *Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi*
([http:// www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) . Akbulut, Özerhan, Yıldız (12.08.2010).

IX. Amortisman Yöntemi (TMS 16) Ve Yeniden Değerlendirme

-Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

- Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem,

değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

- Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yaralı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Gelecek tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

a) “Maddi duran varlığın brüt defter değerindeki değişiklikte orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

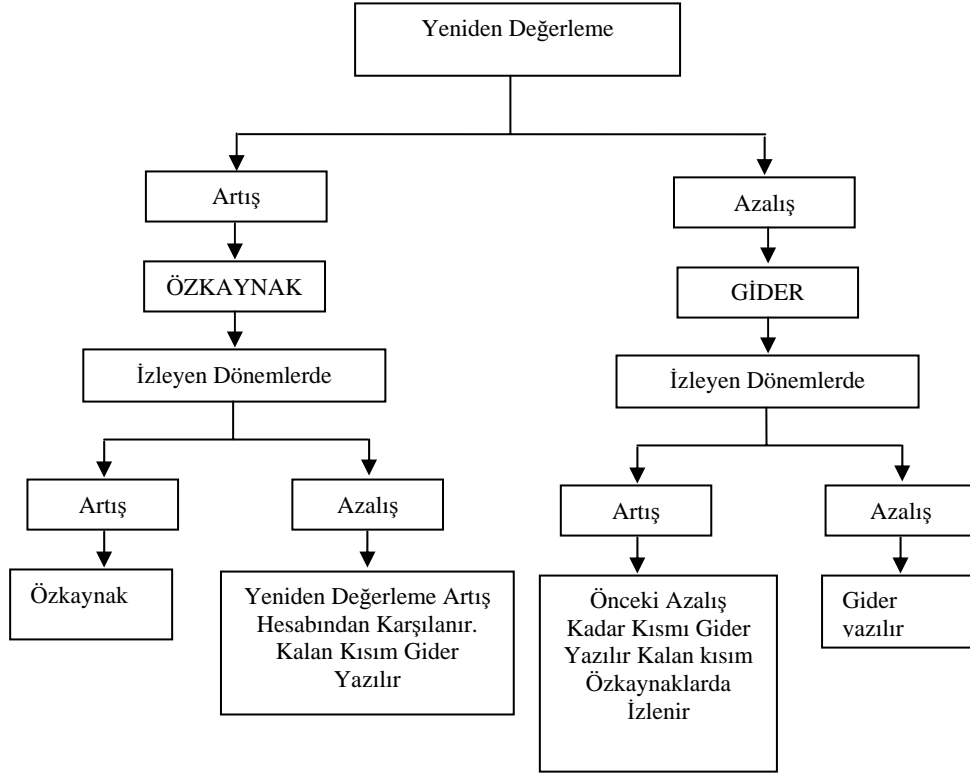
b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

c) Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elemine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların (c_1 - bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak bir yeniden değerlendirme değeri artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değeri azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. c_2 - Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmez.

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır) parantez içinde açıklanan maddeler kapsamında muhasebeleştirilen defter değerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfı oluşturur. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa sürede yeniden değerlendirilmenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değeri artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı

bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerin etkileri TMS 12 “Gelir Vergileri” standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır. TMS 12’de vergiye esas değer, bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarından sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, 2008, s.378-680).



Şekil 4: Yeniden Değerleme Yapılmış

(<http://www.tmsk.org.tr> . Akbulut, Özerhan,, Yıldız , (12.08.2010).

X. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Günlük Defter Kayıtları**A. Maddi Duran Varlıkların Satın Almasına İlişkin Kayıtlar**

1-01.01.2004 tarihinde piyasa değeri 2.500 TL olan bilgisayar bedelsiz edinilmiştir.

“a)-----01.01.2004-----

255 DEMİRBAŞLAR	2.500
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	500
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	2.000

“(http://.www.archive.ismmmo.org.tr.docs/maliçözüm.TMS-8Serpil Bostancı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,(04.08.2010).

b)-----31.12.2004-----

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	500
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	500

2- işletme 01.01.2005 tarihinde bir tesisi 10 yıl işletmek üzere 200.000 TL % 15 KDV’li çek vererek satın almıştır. Kullanımla oluşan çevre kirliliği giderilerek ve eski şekline getirilmiş olarak teslim edeceğini taahhüt etmiştir. 9’uncu yılın sonundan itibaren 15.000 TL maliyeti artacağı beklenmektedir. Şirketin borçlanma oranı faizi %20 ise, $15.000 / (1+0.20)^{10} = 2.230$ bugünkü değeridir.

a)-----01.01.2005 -----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	202.230
191 İNDİRİLECEK KDV	30.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	230.000
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	2.230

b) 31.12.2005 tarihinde amortisman $202.230 / 10$ yıl = 20.223 TL olur. Faiz ise $2.230 \times 0,20 = 446$ TL (Bir sonraki yıl $2.230 - 446 = 1.784 \times 0,20 = 357$ TL finansman gideri yazılacaktır)

-----31.12.2005 -----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	20.223
780 FİNANSMAN GİDERLER	446
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.223
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	446

3.- 01.01.2005 tarihinde işletmemiz bir binayı üretim atölyesi olarak kullanmak üzere %15 KDV’li 500.000 TL satın almış ve 200.000 TL peşin ödemiş kalan kısım ise bir yıl vadeli üç sıra senet verilerek satın alınmıştır. Şirketin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı %10 ve binanın amortisman oranı % 4 dır. Bugünkü değer = $200.000 + (100.000 / 1,10^1) + (100.000 / 1,10^2) + (100.000 / 1,10^3) = 448.685$ TL

a)-----01.01.2005-----

252 BİNALAR	448.685
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	9.901
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	41.414
100 KASA	200.000
321 BORÇ SENETLERİ	100.000
421 BORÇ SENETLERİ	200.000

b) 31.12.2005 tarihinde amortisman $448.685 \times 0,04 = 17.947$ ve faiz ise $(500.000 - 448.685) = 51.315 \times 0.10 = 5.132$ TL

-----31.12.2005-----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.947
780 FİNANSMAN GİDERLER	5.132
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	17.947
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	5.132

4- 01.01.2005 tarihinde maliyeti 45.000 TL olan bir demirbaş üç ay vadeli olarak 48.000 TL %15 KDV satın alınmıştır. Aylık mali rapor düzenleyen işletme ise,

a) -----01.01.2005-----

255 DEMİRBAŞLAR	45.000
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200
180 GELECEK AYLARA AİT GİD	2.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	55.200

B.Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı ve İzleyen Dönemde Değer Düşüklüğü
1-01.01.2005 tarihinde %15 KDV'li 10.000 TL bir makine peşin satın alınmıştır ve kalıntı değeri olmadığı varsayılarak %20 oranında iki yıl doğrusal amortisman ayrılmıştır.

2- “ 31.12.2007 tarihinde söz konusu varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti 9.000 TL ise (net defter değeri $10.000 - 4.000 = 6.000$ TL) $9.000 - 6.000 =$ fark 3.000 değer artışı vardır. $6.000 \times \%50 = 3.000$ TL %50 değer artışı vardır ($6.000 \times 0,50 = 3.000$)

-----31.12.2007-----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000
522 M.D.V.Y.ARTIŞLARI	3.000

3- 31.12.2007 tarihinde %20 doğrusal amortismanına tabi tutulmuştur. (Yeni değer $15.000 \text{ TL} \times 0,20 = 3.000$) veya 2.000 TL yıllık amortisman $\times 0.50 = 1.000 \text{ TL}$

a)-----31.12.2007 -----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		3.000
b)-----31.12.2007-----		
522 M.D.V.Y.ARTIŞLARI	1.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		1.000

2008 yılı içinde aynı iki kayıt yapılmalıdır.

4- 31.12.2008 tarihinde %50 değer düşüklüğü belirlenmiştir. (Defter değeri 15.000 – 4 yıl x 3 000= birikmiş amortisman 12.000 = 3000 ve % 50 = 1.500 TL ikame maliyeti olduğuna göre,

-----31.12.,2008 -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.000	
522 M.D.V.Y.DEĞERLEME ARTIŞI	1.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR	500	
258 MD.VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		7.500

5- Varsayalım söz konusu makine (2005,2006 yıllarında amortismanına tabi tutulmuş ve defter değeri 10.000 TL) 31.12.2007 tarihinde maliyeti 10.000 TL ve birikmiş amortismanı 4.000 TL olan demirbaşın geri kazanılabilir tutarı 1.500 TL olduğunu belirlenmiştir.

-----31.12.2009-----		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR	7.500	
258 MD.VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		6.000
369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		1.500

-----“(www. tmsk.org. tr./makaleler YÜKÇÜ, Süleyman, İCERLİ, M. Yılmaz,(10.08.2010).

C- Nakit Yaratan Üretim Birimleri ve Değer Düşüklüğü

1-İşletmenin 5 makineden oluşan nakit üretim birimi vardır. Makinelerin kayıtlı değeri 130.000 TL ve net nakit akışlarını bugünkü değeri 91.981 TL hesaplanmıştır. Tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra net satış fiyatları ise 84.000 TL olduğu belirlenmiştir..

Kayıtlı değeri 130.000 – Kullanım Değeri 91.981 = 33.010 değer düşüklüğü

a) Değer düşüklüğü makinelere defter değeri oranlara göre dağıtılır.

-----31.12.2010 -----		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	33.019	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		33.019

b) karşılık ayrılır.

-----31.12.2010 -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	33.019	

258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 33.019

2- 01.01.2007 tarihinde 50.000 TL demirbaş almış ve %10 doğrusal amortisman ayrılacaktır. İki yıllık amortismanı (5.000 + 5.000 = 10.000 TL olur. (ekonomik ömrü 10 yıl). 31.12.2009 tarihinde söz konusu demirbaşların geri kazanılabilir değeri 32.000 TL olarak belirlenmiştir.(demirbaşların kayıtlı değeri 50.000 – 10.000 = 40.000) değer düşüklüğü 40.000–32.000= 8.000 TL

a)-----31.12.2009 -----

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 8.000

258 MADDİ DURAN VARLIK D.DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 8.000

b)-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ 8.000

258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER.DÜŞ.KARŞI 8.000

c)- 31.12.2009 amortismanı ise geri kazanılabilir değer 32.000 / kalan ekonomik ömür 8 yıl = 4.000

-----31.12.2009 -----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 4.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 4.000

d)- 31.12.2010 tarihinde "söz konusu demirbaşın geri kazanılabilir tutarı 37.000 TL olduğu belirlenmiştir. (kayıtlı değeri 32.000 – 4.000 = 28.000 TL) söz konusu varlığın önceki dönem değer düşüklüğü olmamış olsaydı (kayıtlı değeri 50.000 – 15.000 üç yıllık amortisman = 35.000 TL) olacaktı. 35.000 -28.000 = 7.000 TL değer düşüklüğü iptal edilmelidir. Bu örnekte demirbaşın kayıtlı değeri 35.000 TL geri kazanılabilir değer 37.000 TL yükseltilemez. Kayıtlı değer düşmesi finansal durum tablosuna alınmaz ve kayıtlı değer 35.000 aşamaz"(www. tmsk.org. tr./makaleler GÜCENME, Ümit, ARSOY, Aylin Poroy,18.08.2010).

“d₁)-----31.12.2010-----

258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 7.000

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 7.000

d₂)-----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 7.000

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR 7.000

(www.google.com.tr/search?q=www. niyazıkurnaz.net./TMS/TMS 36,
(12.08.2010)

D. Farklı Varlık Grubu ve Değer Düşüklüğü

1-01.01.2005 tarihinde 400.000 TL satın alınmış olan makinenin kalıntı değeri 50.000 TL kabul edilerek %20 doğrusal amortisman 31.12.2005 tarihinde ayrılmıştır.

-----31.12.2005-----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLER	70.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	70.000	

2-01.01.2006 tarihinde 150.000 TL taşıt, 15.000 TL şerefiye, 18.000 TL hisse senedi nakit alınmış ayrıca 24.000 TL üretilen mamullerden stokta bulunmaktadır.

-----01.01.2005 -----

110 SATIŞA HAZIR FİNANSAL VARLIK	18.000	
152 MAMULLER	24.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	27.000	
254 TAŞITLAR	150.000	
262 ŞEREFİYE	15.000	
100 KASA		219.000
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		24.000

3- 31.12.2006 tarihinde makineler %15 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.

-----31.12.2006 -----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	60.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.500
522 MADDİ DURAN VARLIK D.ARTIŞ FONU		49.500

4-31.12.2006 tarihinde makine ve taşıtlar %20 oranında doğrusal amortismanına tabi tutulmuştur. Şerefiye ise 5 yıl beş eşit taksitte itfa edilecektir.

----- 31.12.2006-----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	115.375.	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		112.375
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYI		3.000

5- 31.12.2007 tarihinde işletme varlıkları yeniden değerlendirilmiş ve makineler makul değeri 287.625 TL, taşıtlar aynı kalmış, stoklar 22.000 TL, satışa hazır finansal varlıklar 15.000 TL olduğu anlaşılmıştır ve değer düşüklüğüne karşılık ayrılmıştır.

-----31.12.2007-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000	
522 M.D.VARLIK D.ARTIŞ FONU	9.500	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		3.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000
258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞI		9.500
(253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR)		

6- 31.12.2007 tarihinde %20 oranında amortisman ayrılacaktır.

-----31.12.2007-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	115.375	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		112.375
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYI		3.000

7)- 31.12.2008 tarihinde işletme yönetimi satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değer (makul değer) makinelerde 6.500 TL ve taşıtlarda 12.500 TL düşüğünü tespit etmiştir.(Bu tutar zarar olarak kayıtlanmalıdır veya elden çıkarılacak duran varlıklar kalemleriyle ilişkilendirilebilir. Satışa hazır finansal varlıklar ve stoklarla ilişkilendirilmezler. 19.000 TL – (15.000 şerefiye – 6.000 TL İtfa edilen kısım) kalan değer 10.000 TL duran varlıklarla ilişkilendirilir.

-----31.12.2008-----		
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR	19.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE TÜKENME	6.000	
262 ŞEREFİYE		15.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		7.514
254 TAŞITLAR		2.486

“ Enflasyondan bağımsız olarak duran varlıklarda teknolojik eskime ve benzere nedenlerden dolayı defter değeri geri kazanılabilir değerinden fazla olabilir. Bu durumda varlıklar olduğundan daha fazla gösterilmiş ve işletme gerçek değerinden daha iyi olduğu finansal durum tablolarına yansıtılmıştır. Geri kazanılabilir tutar defter değerinden az olduğundan değer düşüklüğü vardır. Bu kayıp finansal tablolara alınarak gerçek durum yansıtılmalıdır. Maliyet bedeli yerine piyasa raici ile değerlendirildiğinde gerçeğe uygun değer, duran varlığın defter değerinden yüksek ise aradaki fark gelir kayıtları ve öz kaynaklar grubunda değer artışı olarak izlenir. “Bu fark önemli ölçüde artığında yeniden değerlendirilmenin revize edilmesi gerekir. Daha sonra değer düşüklüğü söz konusu ise değer artış fonundan düşülür. Fondan daha fazla değer düşüklüğü olursa fark gider yazılır. Eğer duran varlık daha önce yüksek değerle değerlendirilmeden değer düşüklüğü tespit edilmiş ise değer düşüklüğü karşılığı ayrılır” (Kaval,2008,s.334)

E. Maliyet yöntemi (A) ve Yeniden Değerleme Yöntemi (B)

1- a) 01.01.2005 tarihinde 200.000 TL makine satın alınmıştır.%20 oranında iki yıl doğrusal amortisman ayrılmıştır. (Birikmiş amortisman 80.000 TL) Makinenin değeri 200.000 -80.000 = 120.000 TL dir.

a₁) 31.12.2006 tarihinde söz konusu makinenin değeri 110.000 TL düşmüştür ve bu değer düşüklüğü zarar yazılmıştır.

-----31.12.2006 -----

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 10.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 10.000

a₂) 31.12.2006 tarihinde söz konusu makinenin değeri 110.000 TL düşmüştür ve bu değer düşüklüğüne karşılık ayrılmıştır.

-----31.12.2006 -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ 10.000
258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜK.KARŞILIĞI 10.000

b) -31.12.2007 tarihinde söz konusu makine % 15 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.

b₁)-----31.12.2007 -----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 12.000
522 MADDİ DURAN VARLIK D.ARTIŞ FONU 8.000
648 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER ARTIŞ GELİR 10.000

b₂) 31.12.2007 tarihinde söz konusu makine % 15 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur

-----31.12.2007 -----

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 12.000
522 MADDİ DURAN VARLIK D.ARTIŞ FONU 8.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 10.000

c)- 31.12.2008 tarihinde söz konusu makine yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur ve makine değeri 160.000 TL birikmiş amortismanı ise 48.000 azaldığı belirlenmiştir.(230.000 -145.000 = 85.000 azalış ve amortisman 132.000 - 48.000 = 84.000 azalış olduğu hesaplanır). Maliyet yöntemi seçilmiş ve Direkt yöntemeye göre kayıtlanmıştır. Genellikle endirekt yöntemeye göre kayıt yapılır.

-----31.12.2008 -----

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 48.000
522 M.D.VARLIK Y.D.ARTIŞI 30.000
624 M.D.VARLIK D.DÜŞÜKLÜĞÜ GİDER 7.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 85.000

F. Değer Artışın Sermayeye İlave Edilmesi

1-“İşletmenin yönetim binası maliyeti 110.000 TL Depo binası 30.000 TL ve fabrika binası 250.000 TL olarak 2003 tarihinde maliyet bedeli ile

kayıtlıdır. Her yıl %4 amortisman ayrılmıştır. (2003 yılı için $390.000 \times 0,04 = 15.600$ ve 2004 yılı $15.600 \text{ TL} = 31.200 \text{ TL}$ birikmiş amortisman vardır.

2- 31.12.2005 tarihinde %30 oranında yeniden değerlendirilmiştir. Aynı dönemde piyasa raici değerleri belirlenmiştir.

VARLIĞIN NİTELİĞİ	MALİYET BEDELİ	YENİDEN DEĞERLENMİŞ DEFTER DEĞERİ	PIYASA RAİCİ	FARK
YÖNETİM BİNASI	110.000	143.000	150.000	7.000
DEPO	30.000	39.000	35.000	(4.000)
FABRİKA BİNASI	250.000	325.000	300.000	(25.000)
B. AMORTİSMAN	31.200	40.500	485.000	(22.000)

a)-----31.12.2005 -----

252 BİNALAR	117.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN			9.360
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME D.ARTIŞ			107.640

(Kaval,2008,s.334-335)

Yeniden değerlendirme değer artışı sermayeye ilave edilmiştir Yönetim binasının raici bedeli düzeltilmiş defter değerinden daha fazladır. ($7.000 \times 0,20 = 1.400$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur, dönemin vergi gideri ile ilişkilendirilmeyip fondan düşülür.

b)-----31.12.2005-----

252 BİNALAR	7.000		
522 YENİDEN DEĞERLEME D.A.FONU			5.600
384 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ			1.400

3-Depo ve fabrika binası raici bedeli düzeltilmiş defter değerinden daha düşüktür. ($29.000 \times 0,20 = 5.800$ TL ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınacaktır.

-----31.12.2005-----

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	29.000		
252 BİNALAR			29.000

-----31.12.2005 -----

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	5.800		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ			5.800

XI. İskonto Oranını Belirleme

TMS 36 paragraf 56 yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıklarından elde etmeyi bekledikleri nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekledikleri kazançtır “İskonto oranı fırsat maliyeti şeklinde kabul edilmekte ayrıca benzer varlıklar için cari piyasa işlemlerinde kullanılan bir oran üzerinden hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden bunlarla birlikte TMS 36 Ek A-16’da iskonto oranı tahmin edilirken sermaye varlıkları fiyatlama yöntemi (capital asset pricing Model, CAPM) gibi teknikler kullanılmak suretiyle belirlenen işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti (weighted Average Cost of capital) işletmenin marjinal borçlanma oranının ve diğer piyasa borçlanma oranları dikkate alınacağını belirtir. Sermaye maliyet formülü “(Damodaran, 2002,s.670)

$$WACC = Wb.Kb (1-V) + (Ws .Ks)$$

Wb: Borcun, uzun vadeli yabancı kaynak ile öz kaynak toplamına oranı

Kb: Borcun maliyeti

V: Vergi oranı

Ws: Özkaynağın, uzun vadeli yabancı kaynak ile özkaynak toplamına

oranı

Ks: Öz kaynağın maliyeti.

TMS 36 iskonto oranını vergi öncesi oran olarak almış, borç maliyeti hesaplanırken vergi sonra maliyet alınmaktadır. Öz kaynaktan elde edilen finansmanın maliyeti olan kar yapı ise vergi hesaplanırken dikkate alınmamaktadır.

$$CAPM \text{ öz kaynak maliyeti} = rf + \beta (rm-rf)$$

Rf: risksiz faiz oranı

β : hisse senedinin risk endeksi (Beta)

rm: piyasa getirisi

(rm-rf): risk primi

TMS 19’un 78 paragrafı devlet tahvilleri ile birlikte “yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirileri”nin de paranın zaman değeri olarak, dolayısıyla risksiz faiz oranı olarak kullanılabileceğini belirtmiştir. Nakit akımların mantıklı, desteklenebilir tahmini, iskonto oranı, onaylanan bütçe ve tahminlere dayanan projeksiyonlar daha uzun bir dönem kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece en fazla 5 yıllık dönem nakit akışları ve çıkışları tahmin edilir ve geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmamalıdır”(http://www.tmsk.org.tr/makeleler/TMS %20 36/, Dr.Özgür Muhittin ESEN, Dr.Ali Atilla PEREK,(10.08.2010).

A. Net Nakit Akışı Ve İskonto Faktörü

İşletmemiz Japonya’dan satın aldığı patenle bir keçe üretmektedir. Piyasaya yeni giren modeller nedeniyle üretim ve satışların azalması nihayet

karlığın oldukça azalacağı şüphesi doğmuştur. 2010 yılı nakit akımı 200.000 TL ve bunu izleyen yıl %10 aratacak takip eden yıllarda %15 azalacağı tahmin edilmektedir. Ancak 3'üncü yıl (2012) patentin yenilenmesi için 100.000 TL daha ödenecektir. İşletmemizin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti %12 2009 yılında patentin defter değerinin a) 500.000 TL b) 700.000 TL olduğu kabul edilirse, değer azalış ve artışını hesaplayınız.

YILLAR	NET NAKİT AKIŞI	NET NAKİT ÇIKIŞI	İSKONTO FAKTÖRÜ	NET BUGÜNKÜ DEĞER
2010	200.000		$1/(1,12)^1 = 0,89285$	178.571
2011	220.000		$1/(1,12)^2 = 0,79719$	175.383
2012	187.000	(100.000)	$1/(1,12)^3 = 0,71179$	61.926
2013	158.950		$1/(1,12)^4 = 0,63552$	101.102
2014	135.108		$1/(1,12)^5 = 0,56708$	76.618
TOPLAM	901.058	(100.000)		593.600

- a) Patentin defter değeri 500.000 – 593.600 = 93.600 TL fazlalık vardır. Değer düşüklüğü yoktur karşılık ayrılmaz
b) Patentin defter değeri 700.000 – 593.600 = 106.400 TL değer düşüklüğü zararı vardır. Karşılık ayrılacaktır.

b)-----31.12.2009 -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ 106.400
268 MADDİ OLMAYANDURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞI 106.400

Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilirken, iki yöntem vardır. Maliyet değeri ile varlığın izlenmesi veya yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden izlenmesidir. Varlığın maliyet değeriyle izlenmesinde değer düşüklüğü varlığın değerinden düşülür ve gelir tablosu hesabına zarar yazılır.

c)----- /// -----
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR 106.400
260 HAKLAR 106.400

Yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden izlenirken, önceki yeniden değerlendirme değer artış fonunda ki değerden karşılanır. Bu değer yeterli değilse fark gelir tablosu hesabına gider yazılır.

d)----- /// -----
524 M.OLMAYAN D.V YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU 100.000
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 6.400
260 HAKLAR 106.400

“Değer düşüklüğü testi, duran varlıklara amortisman hesaplandıktan sonra yapılır. Değerlemenin yapıldığı yıl ve önceki dönem amortismanları ayrılmasından sonra net değer üzerinden olacaktır. İşletme varlığının kalan faydalı

ömrünü tahmin ederek süre uzaması veya kısalmasına göre yeni değer ve yeni faydalı ömür üzerinden amortisman ayrılacaktır. TMS 16 bu husustaki hükümler UFRS'ye göre değerlendirilebilir. UFRS'ye göre, yapılan kayıtların defterlerde gösterilmeyip, finansal tablolar üzerinde düzeltme şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle değer düşüklüğü kayda alınma zorunluluğu yoktur ve finansal tablo üzerinde düzeltme yapılarak doğrudan ilgili varlıktan indirilecektir. Eğer kayıtlar UFRS'ye uygun tutuluyor ve değer düşüklükleri yasal defterlere kayıtlaniyorsa, iki yöntemden biri seçilir. Ya hesaplanan net değer düşüklüğü varlığın değerinden düşülür ya da hem varlığın değeri hem birikmiş amortismanı birlikte düzeltilir.

Gelir tablosu hesaplarında değer düşüklüğü zararının karşılık giderlerine mi, amortisman giderlerine alınarak fonksiyonuna göre dağıtılması veya olağandışı gider ve zararlarda mı kayıtlanacağına açıklık getirilebilir.

- Olağan amortisman gideri gibi düşünülerek fonksiyonlara dağıtılması mümkün görülmemektedir.

- Diğer karşılık giderleri ile aynı nitelikte olduğu kabul edilebilir. SPK'nın belirlediği gelir tablosu modelinde "Diğer Faaliyet Giderleri" hesap kaleminde gösterilebilir. TMS göre tam açıklama kuralı ile çeliştiği ve çok düşük, önemsiz kalemler olduğunda bu hesap kaleminde, eğer zarar önemli rakam oluşturuyorsa gelir tablosunda "Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararı" hesap kaleminde gösterilebilir" (Kaval,2008,s.336).

B.Nakit Yaratmayan Birim Ve Değer Düşüklüğünün Dağıtımı

Bir fabrika üç farklı tesiste farklı ürünler üretmektedir.. Bu ürünlerin üretimine, laboratuvar birimi destek olmaktadır. Laboratuvar fazla eski olmamasına rağmen ihtiyaçları karşılamamakta ve satış değerinin olmadığı veya çok önemsiz olabileceği üst yönetim tarafından belirlenmiştir. Varlıklarda değer düşüklüğü testi yapılmıştır. Laboratuvar tek başına nakit üreten birim olmadığından nakit üreten birimlerin defter değerlerine göre değer düşüklüğü dağıtımına tabi tutulacaktır. Düzeltilmiş değerler hesaplanırken her üç tesisin % oranına, nakit yaratmayan birimin defter değerinin orana göre dağıtılmasıyla hesaplanır. (üç tesisin defter değerleri toplamı 150.000 + 400.000 + 300.000 =850.000 TL ve A tesisinin oranı 150.000 / 850.000 TL = %18 olur. A üretim tesisi defter değerinin yüzde oranı 0,18 x 40.000 TL nakit üretmeyen tesisin (lab.)= 7.200 TL +150.000 TL = 157.200 TL. B üretim tesisinin 40.000 x 0,47 = 18.800 TL + 400.000 = 418.800 TL ve C üretim tesisinin 40.000 x 0,35=13.000 +400.000 = 413.000 TL.

	A Üretim Tesisi	B Üretim Tesisi	C Üretim Tesisi	Lab.
Düzeltilmiş Defter Değeri	157.200	418.800	413.000	
Kullanım Değeri (4 yıllık NNABD)	140.000	380.000	250.000	
Değer Düşüklüğü	17.200	38.800	64.000	
Labor.Değer Düşüklüğü	17.200 x 7.200 /157.200 = 788	38.800x18.800 /418.800= 1.742	64.000x14.000 /314.000= 2.854	
Nakit Üreten B.D.Düşüklüğü	17.200x150.000 /157.200= 16.412	38.800x400.000 /418.800= 37.058	64.000x14.000 /314.000= 61.146	
Toplam	17.200	38.800	64.000	
Defter Değeri % oranı	150.000 %18	400.000 %47	300.000 %35	40.000
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	(16.412)	(37.058)	(61.146)	(5.384)
Y.D.DEĞERİ	133.578	362.942	238.854	34.616

“Sonuç olarak tüm tesiste değer düşüklüğü vardır. İşletme iki yöntemden seçmiş olduğu birine göre finansal tablolara yansıtacaktır. Toplam nakit üreten tesislerin defter değeri 850.000 TL – Toplam net nakit akışların bugünkü değeri (NNABD) 770.000 TL = 80.000 TL + 40.000 TL Lab.defter değeri = 120.000 TL.dır. Yasal defterlere kayıt yapmaksızın maddi duran varlıklar toplam 120.000 TL daha az raporlanacak ve aynı rakam gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilecektir. Bu durum finansal tablo dipnotlarında iskonto oranı ve nakit giriş ve çıkış tahminleriyle birlikte açıklanacaktır. Ayrıca bu değer düşüklüğünün vergi etkisi (120.000 x 0,25 =30.000 TL) Ertelenmiş vergi alacağı olarak varlıklarda gösterilirken dönemin vergi hesaplamalarında vergi gideri olarak 691 Dönem Karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılıklarından düşülecektir”.(Kaval,2008,s.379).

a) -----31.12.2005-----
654 KARŞILIK GİDERLERİ 120.000
(679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR)
258 MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 120.000

Herhangi bir nedenle bir kez değer düşüklüğü nedeniyle zarar yazılmış, varlık veya varlık gruplarının net defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenmiş ise, izleyen yıllarda bu testin tekrar edilmesi, bu varlıklarda hesaplanan değer düşüklüğünün sürüp sürmediği, azaldığı veya arttığı gibi olasılıklar incelenmelidir. İç ve dış göstergelere bakılır. İşletmeler dönem sonunu beklemeden bu göstergeler meydana geldiğinde varlıklar üzerinde

etkisini değerlendirmeli ve gereken değer düzeltmelerini yapmalıdır. Yeniden hesaplanan geri kazanılabilir değer ile kayıtlı geri kazanılabilir değer arasındaki olumlu fark varlığın değerini ilave edilirken, gelir tablosu ile de ilişkisi kurulur.

C. Reel Getiri Farklaşması ve Değer Düşüklüğü

1- 01.01.2006 tarihinde 200.000 TL satın alınan binaya %2 oranında iki yıl doğrusal amortisman ayrılmıştır.

2- 31.12.2007 tarihinde değer düşüklüğü saptanmıştır. Değer düşüklüğünün nedeni varlık edinilirken %15 reel getiri faizlerin genelde yükselmesi ile iki yıl sonra % 25'e yükselmiştir. Yeniden değerlendirilmiş değer 150.000 TL'ye indiği ve faydalı ömründe bir değişiklik olmadığı ekspertiz şirketince teyit edilmiştir. (200.000 -8.000 =)192.000 net defter değeri – geri kazanılabilir değeri 150.000 = 42.000 TL.

Orantı ile $200.000 \times 150.000 / 192.000 = 156.250$ brüt değeri
 $8.000 \times 150.000 / 192.000 = 6.250$ birikmiş amortismanı $8.000 - 6.250 = 1.750$ TL

a)----- 31.12.2007 -----
 659 DİĞERFAALİYETLERDEN OLGAN GİDER VE ZARARLAR 42.000
 659.04.Gayrimenkul Değer Düşüklüğü Zararı
 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 1.750
 252BİNALAR 43.750

b)-----31.12.2008 -----
 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.125
 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 3.125
 $156.250 \times 0,02 = 3.125$ TL ve takip eden yılda aynı tutarda amortisman ayrılır.

Eğer değer düzeltmesi olmasaydı 4.üncü yılsonunda (200.000 – 16.000) = 184.000

Ancak 31.12.2009 tarihinde yeniden değerlendirilmiş değer 210.000 TL çıktığı tespit edilmiştir.

Yeni net defter değeri 210.000 TL çıkmış ise de kayıtlı değer net defter değerini (184.000) geçemeyecektir. Öncelikle bu rakamları sağlayacak kayıt yapılmalıdır.

c) -----31.12.2009-----
 252 BİNALAR 43.750
 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 3.000
 659 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR 40.750

Takip eden yıl varlığın yeni değer olan 210.000 TL üzerinden amortisman ayrılacaktır.

d)----- 31.12.2010 -----
 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 4.200
 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 4.200
 $210.000 \times 0,02 = 4.200$

D. Finansal Tablo Dışı Bırakma

1-Deftere kayıtlı değeri 45.000 TL ve birikmiş amortismanı 9.000 TL olan demirbaşın vergiye esas değeri 36.000 TL dir. Kalan maliyeti gelecek dönemlerde amortismanına tabi tutularak itfa edilecektir ya da satış sonrası kalan maliyet olarak düşülebilecektir. 15.01.2006 tarihinde söz konusu demirbaşlar peşin fiyatı 34.000 TL üç ay vadeli % 15 KDV'li 36.500 TL satılmıştır. Aylık mali rapor düzenliyorsa,

a) -----15.01.2006-----

100 KASA	41.975	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	9.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.000	
255 DEMİRBAŞLAR		45.000
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		1.667
391 HESAPLANAN KDV		5.475
642 FAİZ GELİRLERİ		833

Yenilenmek niyeti ile satılmış olsaydı oluşan satış karı 549 özel fonlarda izlenebilir ve sonraki yıllar amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Farklı amortisman oranları uygulandığında veya eksik ayrılan amortisman sonraki yıllarda tamamlanınca, fazla ayrılan amortisman matraha ilave edilecek, eksik ayrılan amortisman matrahtan düşülecektir.

2- 13.01.2010 tarihinde kayıtlı değeri 250.000 ve birikmiş amortismanı 150.000 ve yeniden değerlendirme değer artışı 40.000 TL olan makine %15 KDV'li 10.000 TL peşin satılmıştır.

a)-----13.01.2010 -----

100 KASA	11.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	150.000	
522 M.D.V.Y.D.ARTIŞ FONU	40.000	
581 GEÇMİŞ DÖNEM GİDER VE ZARARI	50.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		250.000
391 HESAPLANAN KDV		1.500

b) Eğer maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artışı kapatılırsa,

-----13.01.2010 -----

522 M.D.V.Y.D.ARTIŞ FONU	40.000	
571 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	40.000	

c)-----13.01.2010 -----

100 KASA	11.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	150.000	
581 GEÇMİŞ DÖNEM GİDER VE ZARARI	90.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		250.000
391 HESAPLANAN KDV		1.500

(www.tmsk.org.tr YÜKÇÜ, Süleyman, İCERLİ, M. Yılmaz, (04.08.2010).

XII. Sonuç

TMS'ına göre maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasında edinim maliyetlerini ve maliyete dahil edilecek gider unsurlarına dikkate edilmelidir. Varlıkların satın alınmasında vadeli ve peşin satın almayla ilgili ilkeler ve defter değeri önemlidir. Değer düşüklüğüne ait işletme iç ve dış göstergeler varsa, kullanım değeri ve geri kazanılabilir değer hesaplanmalıdır. Nakit yaratan birimlerin oluşturdukları nakit giriş ve çıkışlarının bugünkü değerlerini belirlemede iskonto oranı ve zaman faktörüne esas alınmalıdır.. Faydalı ömür amortisman oranı açısından belirleyici olduğu kadar, amortisman yöntemi olarak doğrusal, hızlandırılmış ve üretim miktarı esasına göre hesaplanabilir. Aynı duran varlık farklı dönem ve işletmelerde farklı faydalı ömür esasına göre amortisman tabii tutulabilir. Varlıkların edinim tarihlerinden sonra ortaya çıkan, büyük çaplı arıza ve kontrol maliyetleri ve verimini, kapasitesini ya da ömrünü artıran değer artırıcı maliyetler amortisman tabii tutur. Artık değer ve iz değeri dikkate alınmalıdır. Değer artışı değer düşüklüğü olmadan ortaya çıkmış ise öz kaynaklar arassında kayıtlanır. Yeniden değerlendirme değer artışı değer düşüklüğünden fazla olduğu dönemlerde öz kaynak hesaplarında izlenir. Takip eden dönemlerde değer düşüklüğünün önceki dönem değer artışlarıyla karşılaştırılır. Değer düşüklüğünün karşılanamayan kısmı gider yazılır. Değer düşüklüğü değer artışından az ise fark gelir kayıtlanır.

Amortisman ayırma, yeniden değerlendirme değer artışların kayıtlanması yanı sıra değer düşüklüğünün tespiti ve kayıtlanması, değer düşüklüğüne karşılık ayrılmasına gereklidir. Varlıkların elden çıkarma veya kullanım dışı kalmalarında hesapların kapatılmasında oluşacak geçmiş yıl gelir ve giderlere ait hesapların çalıştırılması gereklidir. Varlıklara amortisman ayırma, yeniden değerlendirme ve yenileme amaçlı satışlarda ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülükleri kayıtlanmalıdır.

Kaynaklar

- Akbulut, Özerhan, Yıldız (2010) "Tms 16 Maddi Duran Varlıklar" Gazi Üniversitesi <http://Www.Google.Com.Tr/Search?hl=Tr&Source=Hp&Q=Madd%C4%B0+Duran+Varlıklarda+De%C4%9eer+D> Erişim Tarihi 12.08.2010
- Bostancı, Serpil, [Http:// Www.Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicözüm.Tms-8](http://Www.Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicözüm.Tms-8), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir. Erişim Tarihi 12.08.2010
- Damodaran, Aswath, 2002, Investment Valuation: Tools And Techniques For Determination The Value Of Any Asset, 2. Ed., Usa: John Wiley & Sons.
- Esen, Dr.Özgür Muhittin, Perek Dr.Ali Atilla "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (Tms 36) Nakit Yaratan Birim, Şerhiye Ve Şirket

- Varlıkları Açısından İncelenmesi” [Http://Www.Tmsk.Org.Tr./Makeleler/Tms %20 36/Tms](http://www.tmsk.org.tr/Makeleler/Tms%2036/Tms) Erişim Tarihi 04.08.2010
- Gücenme, Ümit, Arsoy, Aylin Poroy, “Muhasebe Standardına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışının Tespiti Ve Kaydı”[Http://Www.Tmsk.Org.Tr/Makaleler/Tms%2016/Muhasebe%20standartlarına%20gore%20maddi%20duran%20varlıklar%20deger%20artıs%20ve%20azalışlarının%20tespiti%20ve%20kaydı.Doc](http://www.tmsk.org.tr/Makaleler/Tms%2016/Muhasebe%20standartlarına%20gore%20maddi%20duran%20varlıklar%20deger%20artıs%20ve%20azalışlarının%20tespiti%20ve%20kaydı.Doc).Erişim Tarihi 10.08.2010
- Kaval, Hasan, (2008) “Muhasebe Denetimi”Gazi Kitabevi.Tic.Ltd.Şti. Ankara
- Kaya,Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 Ve Vergi Kanunlardaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması” [Http:// Www.Tmsk.Org. Tr./Makaleler/](http://www.tmsk.org.tr/Makaleler/), Erişim Tarihi 12.08.2010
- Yükçü, Süleyman, İcerli, M. Yılmaz, “Tms-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” [Http://Www.Tmsk.Org.Tr/Makaleler/Tms%2016/Tms16%20maddi%20duran%20varlıklar%20standartına%20iliskin%20uygulama%20onerileri.Doc](http://www.tmsk.org.tr/Makaleler/Tms%2016/Tms16%20maddi%20duran%20varlıklar%20standartına%20iliskin%20uygulama%20onerileri.Doc) Erişim Tarihi 08.08.2010
- Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları (Ifrs /Ias) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (Tms) (2008) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Tmsk Yayınları:3
- Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms-16) Hakkında Tebliğ
- Gelir Vergisi Kanunu, 193 Kanun Nolu 06.01.1961 Tarihli 10700 Sayılı Resmi Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 Kanun Nolu 21.06.2006 Tarihili 26305 Sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları,[Www.Tmsk.Org.Tr](http://www.tmsk.org.tr) Erişim Tarihi 06.08.2010
- [Http:// Www.Denetimnet.Net/Userfiles.](http://www.denetimnet.net/userfiles) Ums 16. Maddi Duran Varlıkların Uygulama Örneği
- [Http:// Www.Alomaliye.Com./Mart-06/Tms.25](http://www.alomaliye.com/mart-06/tms.25) Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tfrs-5 Erişim Tarihi 03.08.2010
- [Http:// Www.Google.Com.Tr/Search?Q= Www. Niyazikurnaz.Net./Tms/Tms 36](http://www.google.com.tr/search?q=www.niyazikurnaz.net/tms/tms%2036) Pps.307.31. Erişim Tarihi 12.08.2010