

TMS VE VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME -Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli-

Hüseyin FIRAT*

Veysel Karani PALAK**

1. GİRİŞ

Günümüzde özellikle yabancı ortaklı şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında önemli rol oynayan muhasebe sistemleri, ülkelere göre farklılık arz etmekte bu durum da finansal tabloların hazırlayıcılarına ve kullanıcılarına büyük zorluklar doğurmaktadır. Ülkelerdeki farklı muhasebe sistemlerine uyma zorunluluğu, yabancı ortaklı şirketlere ayrıca ek maliyetler de getirmektedir. Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “**Muhasebe Standartları**” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan finansal tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizlikleri nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir. Ülkemizde de uluslararası ve ulusal etkiler ile birlikte muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamış ve sonuç olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’nın yayınladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ülkemizdeki muhasebe standartlarını oluşturmuştur. TFRS ya da TMS olarak da adlandırabileceğimiz bu standartları 4 ana başlıkta toplayabiliriz.

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1. Finansal tabloların sunumu,
2. Değerleme,
3. Finansal tablolara alınma, gelirin ve kazancın oluşması,
4. Sahip olunan vergi varlıklarının ve gelecekte karşılaşılabilecek vergi yükümlülüklerinin mali tablolara yansıtılması.

Bu çalışmanın amacı, genel olarak Maddi duran varlıkların değerlendirme esaslarını özel olarak da maliyet ve yeniden değerlendirme modellerini örnekler yardımıyla TMS ve VUK hükümlerine göre incelemektir.

2. TEMEL KAVRAMLAR

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

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

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

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

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

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

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

Maddi duran varlıklar:

- a. Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve
- b. Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonun-

daki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

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

3. MADDİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNUNDAKİ (VUK) DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

VUK' nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul

Kanunu'nun 258 ve devam eden maddelerinde her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl ve hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. VUK' nun 260. maddesine göre ise; değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başını dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malların ve düşük kıymetli müteferrik eşyanın değerlendirilmesi topluca dikkate alınır.

VUK' nun 261. maddesinde iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçüleri;¹ belirtilmiştir

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller VUK' nun 269. maddesine göre; maliyet bedelleri ile değerlendirilir².

VUK'nun 262. maddesine göre maliyet bedeli; İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılma-

¹ Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet bedeli;
2. Borsa rayici;
3. Tasarruf değeri;
4. Mukayyet değer;
5. İtibari değer;
6. Vergi değeri;
7. (2365 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle eklenen bent) Rayiç bedel;
8. (2365 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle 7 numaralı bent 8 numaralı bent olmuştur). Emsal bedeli ve ücreti.

² Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.

sı münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri³ bilumum giderleri ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır.

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler;

- a. Gayrimenkuller,
- b. Demirbaş eşya,
- c. Özel maliyet bedeli' dir.

VUK' nun 270 maddesi⁴ maddi duran varlıkların maliyetinin oluşumunu belirlemiştir;

VUK'nun 271. maddesine göre, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer.

İnşa ettirilen binalarda, bina inşaat vergileri emlak alım vergileri gibi istenirse inşa ettirilen binanın maliyet

bedeline dahil edilebilir veya doğrudan doğruya gidere yazılabilir.

Eğer inşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye dahil eski bir bina varsa bu binanın yıkım masrafları yukarıda belirttiğimiz gibi yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığı'nın görüşü ve Danıştay 4. Dairesi' nin kararlarına göre yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

Yıkıtılan binanın yıkıntı değerlerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda elde edilen değer eski binanın itfa edilmemiş net defter değerinden fazla ise aradaki fark mali kazancın tespitinde vergiye tabi bir gelir olması gerekir.

³ Müteferri gider; maliyet bedeline eklenmesi için yapılan giderlerden satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan gidere bağlı olarak yapılanlarına müteferri gider denir. Bu doğrultuda dövizle satın alınan varlıklara ilişkin olarak sonradan ortaya çıkan kur farklarının ve faizlerin maliyet bedeline eklenmesi bu giderlerin müteferri gider olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. İşletme tarafından satın almak suretiyle edinilen iktisadi kıymetlere ilişkin alış bedeli, taşıma ücreti, ödenen komisyonlar, taşıma sigorta giderleri varsa montaj giderleri ile gümrük vergisi ve gümrük giderleri bu kapsamda değerlendirilecek giderlerdir.

⁴ Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler. (2365 sayılı Kanunun 49'uncu maddesiyle değişen fıkra) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve (5035 Sayılı Kanunun 48/1-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Özel Tüketim Vergilerini(*) maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Danıştay 4. Dairesi' nin 1986 yılında aldığı bir kararda eğer inşaatın maliyet bedeli VUK hükümlerine göre tespit edilemezse VUK' nun 289. madde hükmü uyarınca vergi değeri esas alınır.

Maddi duran varlıkların değerlemesinde önem arz eden diğer hususta, maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan faiz ve kur farklarının durumudur. Çünkü, faiz ve kur farkları lehte ve aleyhte olduğu duruma gö-

re, farklı uygulamalar içermektedir. Maddi duran varlıkların iktisabında ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farklarının⁵ aktive alındığı, hesap döneminin sonuna kadarki kısmı maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmesi zorunlu iken sonraki yıllarda doğan faiz giderleri ile kur farkı giderlerinin maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyari- dir. Aynı şekilde lehde oluşan kur farklarıda⁶ aktive alındıkları yılın so-

⁵ 163 : no.lu VUK Genel Tebliği 1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.

187 no.lu VUK Genel Tebliği: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi uyarınca, bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler ve dar mükellefler hariç; kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla, Bakanlığımızca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranı ile çarpmak suretiyle değerleyebilirler

⁶ 334 no.lu VUK Genel Tebliği : 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

Lehte oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

nuna kadar oluşanlar maliyetlerden indirilmesi zorunlu iken, sonraki yıllarda lehte oluşan kur farklarının maliyetten indirilmesi veya gelir yazılması ihtiyaridir.

Bu konuda VUK' daki hükümlerle TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı'nda belirtilen açıklamalar karşılaştırıldığında uygulamanın farklılığı açıktır. TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı'na göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, maliyet, gelecekteki ödemelerin bugünkü değeridir.

TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark borçlanma maliyetleridir ve aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç faiz gideri olarak finansal tablolara alınır.

Burada satın alınan maddi duran varlığın bedelinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif yöntem söz konusudur.

- TMS 23 'te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesidir.
- TMS 23 'ün izin verdiği alternatif

yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın “ özellikli varlıklar” tanımına uyması gerekir.

4. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ (TMS) DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

4.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

ÖRNEK :

YZ AŞ. 01 Haziran 2005 tarihinde 60.000 YTL.'ye işletmede kullanmak üzere vinç satın almıştır. İşletme vinç için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. 31.01.2008 tarihi itibari vincin 2.900 YTL değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir .

Buna göre 31.12.2007 itibariyle;

YILLAR	DÖNEM AMORT. GİD	B.AMORT. TUTARI
2005/ 7 ay	$12.000 \times 7/12 = 7.000.-$	7.000.-
2006	12.000.-	19.000.-
2007	12.000.-	31.000.-

Değer düşüklüğünün hesabı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Maliyet Değeri	60.000.-	%10	6.000.-
B. Amortisman	<u>31.000.-</u>	%10	<u>3.100.-</u>
Defter Değeri	<u>29.000.-</u>	%10	<u>2.900.-</u> Değer Düşüklüğü

Bu durumda TMS 36'ya göre defter değerinin 26.100 YTL' ye olacaktır.

31/12/07	
257 Birikmiş Amortisman	3.100.-
689 Değer Düşüklüğü Zaran	2.900.-
253 Maddi Duran Varlık	6.000.-

Yukarıdaki kayıttan sonra 31.12.2007 tarihli bilançoda vincin brüt değeri 54.000 YTL., birikmiş amortismanı ise 27.900 YTL. ve buna göre defter değeri de 26.100 YTL. olarak görülebilecektir.

4.2.Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri⁷ güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS:16, madde 31)

Yeniden değerlendirme modeli şirket değerlemelerinde de önem arz etmektedir. Şirketlerin defter değerlerinin sağlıklı bir şekilde saptanması açısından, yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle bilançoya yansıtılacaklarından herhangi bir düzeltme yapmaya gerek

⁷ Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

yoktur. Ancak, maliyet yöntemi kullanıldığında varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerden düşükse bu varlıklar gerçeğe uygun değerlerine getirilmelidir.(Demir ve Bahadır, 2007, 74-75)

ÖRNEK I:

YZ AŞ 01.01.2006 tarihinde faydalı ömrü 10 yıl olan makinesini 100.000 YTL' ye satın almıştır. 31.12.2007 tarihinde makinenin birikmiş amortismanı 20.000 YTL dir. 31.01.2008 tarihinde makinedeki değer düşüklüğü % 25 olarak tespit edilmiştir. Makinenin 30.06.2008 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 105.000.- YTL olduğu belirlenmiştir.

Makinenin aktife giriş ve amortisman kayıtları :

01/01/06			
253 Tesis Makine ve Cihazlar	100.000.-		100.000.-
102 Bankalar			
31/12/06			
730 Genel Üretim Giderleri	10.000.-		10.000.-
257 B.Amortisman			
31/12/07			
730 Genel Üretim Giderleri	10.000.-		10.000.-
257 B.Amortisman			

Makinenin değer düşüklüğünün hesaplanması ve kayıtlar: (Demir, 2007)

a) İşletme değer düşüklüğü kaydını iki türlü yapabilir. İşletme, raporlama amacı ile daha basit olan şu kaydı yapabilir: (net defter değeri x 0,25 = 80.000 YTL x 0,25 = 20.000 YTL)

31/01/08			
654 Karşılık Giderleri	20.000.-		
257.02 B.Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı			20.000.-

b) İşletme değeri düşüklüğünü veri tabanında ve muhasebe sisteminde izlemek istiyorsa (bu kayıt yöntemi tarafımızdan önerilmektedir) şu hesaplama ile birlikte kayıt yapılabilir:

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Fark
253 Tesis Makine Cihazlar	100.000 YTL	75.000 ⁸ YTL	= 25.000 YTL
257 Birikmiş Amortismanlar	(20.000 YTL)	(15.000 ⁹ YTL)	= (5.000 YTL)
Net Defter Değeri	80.000 YTL	60.000 YTL	= 20.000 YTL

31/01/08			
654 Karşılık Giderleri	20.000.-		
257 Birikmiş Amortismanlar	5.000.-		
253 Tesis Makine Cihazlar		25.000.-	

30.06.2008 tarihinde makinenin gerçeğe uygun değeri; (GUD)

İşletme 30.06.2007 tarihinde 6 aylık amortisman ayırmıştır.

$$75.000 \text{ YTL} \times 0,10 / 12 \text{ ay} \times 6 \text{ ay} = 3.750 \text{ YTL}$$

30/06/08			
730 Genel Üretim Giderleri	3.750.-		
257 B.Amortisman		3.750.-	

Makinenin GUD' de bir artış söz konusudur.

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Fark
253 Tesis Makine Cihazlar	75.000 YTL	140.000 ¹⁰ YTL	= 65.000 YTL
257 Birikmiş Amortismanlar	(18.750 YTL)	(35.000 ¹¹ YTL)	= (16.250 YTL)
Net Defter Değeri	56.250 YTL	105.000 YTL	= 48.750 YTL

$$^8 \quad 100.000 / 80.000 \times 60.000 = 75.000$$

$$^9 \quad 20.000 / 80.000 \times 60.000 = 15.000$$

$$^{10} \quad 75.000 / 56.250 \times 105.000 = 140.000$$

$$^{11} \quad 18.750 / 56.250 \times 105.000 = 35.000$$

30/06/08

253 Tesis Makine Cihazlar	65.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		16.250
522 Maddi DV Yen.Değ.		28.750
644 Konusu Kalmayan Karş.		20.000 ¹²

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. (TMS:16, m, 32)

Maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.(TMS:16, m, 33)

Gerçeğe uygun değerın tesbiti için yapılacak yeniden değerlemenin sıklığı, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlere bağlıdır. Bazı durumlarda yeniden değerlendirme yıllık olarak da yapılabilir. Ancak gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklara üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterli görülmektedir (TMS:16, m,34).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur.

a. Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme

¹² İşletme daha önce bu makine için 20.000 YTL ayırdığı karşılığı, makinenin GUD'nin artması sonucunda iptal etmiştir.

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 (TMS:16, m, 35).

ÖRNEK II (Özkan, 2007)

YZ. AŞ 01.01.2004 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan makinesini 50.000 YTL'ye satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. 31.01.2007 tarihinde makinenin brüt ikame maliyeti 80.000 YTL olarak belirlenmiştir.

Makinenin net ikame maliyeti : $(80.000 \text{ YTL} \times 2 \text{ yıl} / 5 \text{ yıl}) = 32.000 \text{ YTL}$. dir.

Makinenin defter değeri : $50.000 \text{ YTL} - 30.000 \text{ YTL} = 20.000 \text{ YTL}$. dir

1.Yöntem;

31.01.2007 'de makine yeniden değerlendirildiğinde makinenin değerine

$80.000 \text{ YTL} - 50.000 \text{ YTL} = 30.000 \text{ YTL}$ eklenecektir. Bu durumda makinenin değerindeki;

$30.000 \text{ YTL} / 50.000 \text{ YTL} = \% 60$ oran 30.000 YTL B.Amortisman'a da uygulanarak B.Amortisman 18.000 YTL artırılacak ve yeniden değerlendirme değeri artışı 'da 12.000 YTL olacaktır.

31/01/07	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	30.000.-
257 B.Amortismanlar	18.000.-
522 Yeniden Değerleme Fonu	12.000.-

Makineler		Birikmiş Amortismanlar		M.D.V. Yeniden Değerleme Artışı	
50.000.-			30.000.-		12.000.-
30.000.-			18.000.-		
80.000.-			48.000.-		12.000.-

2.Yöntem

Bu yönteme göre ise 31 Ocak 2007 tarihine kadar birikmiş amortisman tutarı varlığın kayıtlı değerinden düşülür. Daha sonra varlık net ikame değerine çıkarılır ve varlığın eski net kayıtlı değeri ile yeni net ikame değeri arasındaki fark yeniden değerlendirme fonu olarak özkaynaklara kaydedilir.

Yeni net ikame değeri 32.000 YTL – Eski net ikame değeri 20.000YTL = 12.000 YTL artış

31 / 01 / 07	
257 Birikmiş Amortismanlar	30.000.-
253 Tesis Makine ve Cihazlar	30.000.-

31 / 01 / 07	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	12.000.-
522 Yeniden Değerleme Fonu	12.000.-

Makineler		Birikmiş Amortismanlar		M.D.V. Yeniden Değerleme Artışı	
50.000.-	30.000.-	30.000.-	30.000.-		12.000.-
12.000.-					

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirildiğinde, o varlık sınıfında bulunan bütün maddi duran varlık kalemleri yeniden değerlendirilir (örneğin bir makine yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş ise bütün makine, tesis ve cihazlar yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur). (TMS:16, m, 37).

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda varlığın defter değeri artmışsa, bu artış öz kaynak grubunda maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı (maddi duran varlığın brüt değerindeki artışla, birikmiş amortismanların değerinde meydana gelen artışın farkı) olarak kaydedilir.

Maddi duran varlıkların değeri yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış ise, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak söz konusu varlıkla ilgi-

li olarak daha önce yeniden değerlendirme artışı olmuş ve öz kaynak grubunda değer artışları hesabında biriktirilmiş ise; değer azalışları önce yeniden değerlendirme artışlarından düşülür. Azalış tutarı, özkaynaklardaki yeniden değerlendirme artışlarından fazla olması durumunda aradaki fark zarar yazılır. (TMS:16, m, 39).

ÖRNEK III:

YZ. AŞ 01.07.2005 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan makinesini 60.000 YTL' ye satın almıştır. 31.12.2007 tarihinde makinenin birikmiş amortismanı 30.000 YTL dir. 31.01.2008 tarihinde makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulmasına karar verilmiştir. Makinenin değeri % 30 oranında arttırığı tespit edilmiştir.

$$60.000 \text{ YTL} \times 0,30 = 18.000 \text{ YTL}$$

$$30.000 \text{ YTL} \times 0,30 = 9.000 \text{ YTL}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Artışı} = 9.000 \text{ YTL}$$

YILLAR	DÖNEM AMORT. GİD	B.AMORT. TUTARI
2005/ 6 ay	12.000x6/12= 6.000.-	6.000.-
2006	12.000.-	18.000.-
2007	12.000.-	30.000.-

31/01/08

253 Tesis Makine ve Cihazlar	18.000.-
257 B.Amortismanlar	9.000.-
522 Yeniden Değerleme Fonu	9.000.-

Makineler	Birikmiş Amortismanlar	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışı
60.000.-	30.000.-	9.000.-
18.000.-	9.000.-	
78.000.-	39.000.-	9.000.-

İşletme makineye 31.12.2008 tarihi itibariyle 15.600 YTL amortisman ayırmış ve son amortisman listesi aşağıdaki gibi olmuştur.

Makineler		Birikmiş Amortismanlar		M.D.V. Yeniden Değerleme Artışı	
60.000.-	39.000.-	27.300.-	39.000.-	9.000.-	9.000.-
18.000.-			15.600.-		
78.000.-	39.000.-	27.300.-	54.600.-	9.000.-	9.000.-

İlgili Makinenin 31.01.2009 tarihinde değerinin % 50 düştüğü tespit edilmiş olup brüt ikame değerinin 39.000 YTL birikmiş amortismanının ise 27.300 YTL olduğu belirlenmiştir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

01.11.07			
654 Karşılık Giderleri		2.700.-	
257 B.Amortismanlar		27.300.-	
522 Yeniden Değerleme Değer artış fon		9.000.-	
253 Tesis Makine ve Cihazlar			39.000.-

Maddi duran varlık kalemi elden veya kullanımdan çıkarıldığında veya başka nedenlerle bilanço dışı bırakıldığında, özkaynaklardaki yeniden değerlendirme artışları, geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı şekilde maddi duran varlıklar işletme tarafından kullanıldıkça, değer artışları geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Geçmiş yıl kârlarına aktarılacak değer artışları tutarı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Standart, değer artış farklarının önce kâr-zarar hesabına sonra geçmiş yıl kârlarına aktarımına izin vermemektedir.

Değer artış farkları doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır (TMS:16, m. 41). Maddi duran varlıkların muhasebe standartlarına göre yeniden değerlemesinden kaynaklanan değer artışları ile Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme hükümlerine göre yapılan değerlendirme işlemindeki değerlendirme artışları arasındaki farklar için "TMS:12 Gelir Vergileri Standardı"na göre ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır ve özkaynaklardaki değer artışı hesabından indirilir (TMS:16, m. 42).

ÖRNEK IV: (Yeniden Değerleme Artışının Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü) (örnek III'ün devamı)

31.01.2007 'de makine yeniden değerlendirildiğinde makinenin değerine

80.000 YTL – 50.000 YTL = 30.000 YTL eklenecektir. Bu durumda makine-
nin değerindeki;

30.000 YTL / 50.000 YTL= % 60 oran 30.000 YTL Birikmiş Amortisman da
uygulanarak Birikmiş Amortisman 18.000 YTL artırılacak ve yeniden değerle-
me değer artışı 'da 12.000 YTL olacaktır.

31/01/07	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	30.000.-
257 B.Amortismanlar	18.000.-
522 Yeniden Değerleme Fonu	12.000.-

Burada yeniden değerlendirme artışının ertelenmiş vergiye etkisi 12.000 YTL x 0.20
(Kurumlar Vergisi Oranı) = 2.400 YTL olacaktır.

31 /01/ 07	
522 Yeniden Değerleme Fonu	2.400.-
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.400.-

4.3. Değer Düşüklüğü

Duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak
varlığın yararlı ömrü boyunca sistemli olarak geri kazanılır. Eğer bir kalemin
veya bir grup kalemin hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler ne-
deniyle değeri düşerse, geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha
az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştiril-
mesi gerekir. Duran varlıkların bir kalemi ya kullanılmaya sunulmadan önce ya
da hizmet süresi boyunca belli bir süre kullanılmaz ise değer düşüklüğü mey-
dana gelir ve bunun muhasebeleştirilmesi gerekebilir.

Vergi Usul Kanunu' nda da bu konuya paralel düzenlemelerin "fevkalade
amortisman" adıyla yer aldığı bilinmektedir. (VUK'un 317. Maddesi)¹³

- ¹³ 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
bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;
menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların
mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı' nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı
belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

Vergi mevzuatımızda belli koşulların oluşması durumunda, varlıkların kıymetlerinin tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi durumunda özel bir statüye tabi tutularak fevkalade amortisman yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir.

Varlıklarda değer düşüklüğünün genel yapısı TMS 36’da belirlenmiştir. TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardının amacı; varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir defter değeri ile izlenmemesi ni sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. TMS 36’ya göre, bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla izlenmektedir. Bu durumda varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Standartta göre bu durumda, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaların da genel çerçevesini düzenlemektedir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenlemektedir.

Bunların yanı sıra işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin

bulunup bulunmadığını değerlendirirken, aşağıda yer alan işletme dışı ve içi bilgi kaynaklarını kullanması ve bunları gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu unsular şunlardır;

İşletme dışı bilgi kaynakları;

- Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım 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.
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları ise;

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek,

önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil 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 kanıt mevcuttur.

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, değer düşüklüğü derhal gelir tablosuna gider olarak yansıtılmalıdır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısım gelir tablosu ile ilişkilendirilir. TMS 36'ya göre;

ÖRNEK 1: (MDV Değerinde Artış Olup Daha Sonra Değer Düşüklüğü Oması)

YZ AŞ. 1 Ocak 2006'da 135.000 YTL'ye üretimde kullanmak üzere vida makinesi satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir.

31.12.2006 ve 31.12.2007'de yeni makinenin amortismanı ile ilgili olarak aşağıda yer alan kayıtlar düzenlenmiştir.

31/12/06			
730 Genel Üretim Giderleri	13.500		
257 Birikmiş Amortismanlar		13.500	
31/12/07			
730 Genel Üretim Giderleri	13.500		
257 Birikmiş Amortismanlar		13.500	

Bu durumda 1 Ocak 2008 tarihinde makinenin net defter değeri 108.000 YTL olacaktır. 1 Ocak 2008 için varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti 129.600

YTL olarak belirlenmiştir. Burada varlıkların değerinde % 20 lik artışın gerçekleştiği ortaya çıkmıştır. Bu artışın makinenin maliyetine, birikmiş amortisman ve yıllık amortisman payına yansıtılması gerekmektedir. Böylece varlığın net defter değeri amorti edilmiş ikame maliyetine getirilmiş olur.

01/01/08	Borç	Alacak
253 Tesis Makine ve Cihazlar	27.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		5.400
522 MDV Yen.Değ.Artışları		21.600

Yeni amortisman gideri $13.500 + 2.700 = 16.200$

31/12/08	Borç	Alacak
730 Genel Üretim Giderleri	16.200	
257 Birikmiş Amortismanlar		16.200

Yeniden değerlendirme artışları hesabından birikmiş karlara aktarılacak tutar =
 $(16.200 - 13.500 = 2.700)$

31/12/08	Borç	Alacak
522 MDV Yeniden Değ.Artışları	2.700	
570 Geçmiş Yıllar Karları		2.700

Bir önceki örnekte 1 Ocak 2008 tarihi itibarıyla varlığın maliyet bedeli 135.000 YTL, birikmiş amortismanı 32.400 YTL' dir. 2008 yılı sonu amortisman payı 16.200 YTL olacaktır. Ayrıca geçmiş yıl karlarına aktarılmamış 2.700 YTL' lik bir tutar bulunmaktadır.

2009'da makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 113.400 YTL dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 28.400 YTL olarak tespit edilmiştir. Bir değer azalışı söz konusudur.

2009' Yılında;

... /.../09

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	66.100.-	
689.01 Makine Değer Düşüklüğü Zararı		
257 Birikmiş Amortismanlar	36.450.-	
522 MDV Yeniden Değ.Artışları	18.900.-	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		121.450.-

Tesis, Makine ve Cihazlar.		Birikmiş Amortismanlar		Yeniden Değerleme Fonu	
135.000	121.450.-	36.450.-	13.500	2.700.-	21.600
27.000			13.500	18.900.-	
			5.400		
			16.200		
162.000	121.450.-	36.450.-	48.600	21.600.-	21.600.-

Varlık başka TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı' ndaki yeniden değerlendirme yöntemine göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.

Standarda göre, işletme her bilanço tarihinde, sahip olmuş olduğu varlıklarda bir değer düşüklüğü olup olmadığını belirlemelidir. Eğer böyle bir belirti mevcutsa, işletme varlığın veya nakit üreten birimi oluşturan bir varlık grubunun, devam eden kullanımının varlığın maliyetini amorti etmeye yeterli seviyede olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Gelecekteki indirgenmemiş nakit akımlarının yetersiz olmasının beklendiği durumda, kayıtlı değer azaltılmalıdır. TMS 36' da gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilme esasları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

TMS 36 işletme nakit akış tahminlerini, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırarak yapacağını belirtmektedir.

Nakit akış tahminleri, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırılır. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.

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. Yönetim, geçmişteki nakit akış projeksiyonları ile gerçekleşen nakit akışları arasındaki farkların sebeplerini inceleyerek, cari nakit akış projeksiyonlarının esas aldığı varsayımların uygunluğunu değerlendirir. Yönetim, cari nakit akış projeksiyonlarında esas alınan varsayımların; geçmişte nakit akışları gerçekleşirken mevcut olmayan sonradan

gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de dikkate alarak, geçmişteki sonuçlarla tutarlı olduğundan emin olur.

İskonto oranı (oranları), aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır:

a) Paranın zaman değeri; ve

b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler.

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. 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.

ÖRNEK II: (Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü) (Özkan, 2007)

YZ AŞ. 31.12.2007 itibariyle net defter değeri 200.000 YTL olan bir makineye sahiptir. Üretim hattını oluşturan makinelerin ekonomik ömürlerinin tamamlanmasına 5 yıl kalmıştır. İşletme yönetimi yine 31.12.2007 tarihi itibariyle bu makineyi elden çıkarmak istemesi durumunda toplam 90.000 YTL elde edebileceğini tespit ettirmiştir. Dolayısıyla işletmenin bu makine için değer düşüklüğü testi yapma gerekliliği mevcuttur. İşletme bu makine için değer düşüklüğü testi yaparken bu makineden kalan ömrü boyunca ürettiği ürünlerin satışından elde etmeyi beklediği gelir tutarları ile ve işletmenin bu gelirleri elde etmek için katlanması gereken maliyetleri aşağıdaki şekilde bütçelemiştir.

Yıllar	Bütçelenmiş Gelirler (a) (YTL)	Bütçelenmiş Giderler (b) (YTL)
2008	60.000	50.000
2009	140.000	100.000
2010	120.000	90.000
2011	90.000	64.000
2012	80.000	54.000
Toplam	490.000	358.000

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

Yıllar	Beklenen Gelir (YTL) (a)	Giderler* (YTL) (b)	Net Nakit Akışları (YTL) (d) (a - b)	Net Bugünkü Değer Faktörü** (YTL) (c)	Net Bugünkü Değer (YTL) (d x c)
2008	60.000	50.000	10.000	0,92593	9.259,30
2009	140.000	100.000	40.000	0,85734	34.293,60
2010	120.000	90.000	30.000	0,79383	23.814,90
2011	90.000	64.000	26.000	0,73503	19.110,80
2012	80.000	54.000	26.000	0,68058	17.695,08
TOPLAM	490.000	358.000	132.000		104.174

**Hesaplamaya dahil olan giderler işletmenin nakit olarak katlandığı giderlerden oluşmaktadır. Amortisman giderleri bir nakit olmayan gider türü olduğu için giderler toplamına dahil edilmemiştir. Ayrıca tablodaki değerler yuvarlanmıştır.*

*** Faiz oranı % 8 olarak alınmıştır.*

Net nakit akışlarının bugünkü değeri 104.174 YTL' dir.

Bu aşamadan sonra işletme bir karşılaştırma işlemi ile karşı karşıyadır.

Makinelerin net defter değeri (DD) = 200.000 YTL

Makinelerin satılması halinde elde edilecek tutar (PD) = 90.000 YTL

Makineden elde edilecek net nakit akışları (NBD) = 104.174 YTL

DD > NBD > PD olduğundan işletme varlıklarının değerini 200.000 YTL'den 104.174 YTL'ye düşürülmelidir.

200.000 – 104.174 = 95.826 YTL maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

01.01.2005		
689 Makine Değer Düşüklüğü Zararı	95.826.-	
257.02 Değer Düşüklüğü Karşılığı		95.826.-

4.4. Bilanço Dışı Bırakma

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

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

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

ÖRNEK I: (Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması I)

YZ AŞ' maliyet bedeli 30.000 YTL. ve o ana kadar birikmiş amortismanı 24.000 YTL. olan duran varlığını 8.000 YTL.'ye 31.12.2007 tarihinde satmıştır. Buna göre aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır:

31/12/07			
102 Banka		8.000.-	
257 Birikmiş Amortismanlar		24.000.-	
253 Maddi Duran Varlıklar			30.000.-
679 Duran Varlık Satış Karı			2.000.-

ÖRNEK II: (Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması II)

YZ A.Ş.' kayıtlı değeri 30.000 YTL., o ana kadar birikmiş amortismanı 24.000 YTL. ve yeniden değerlendirme fonu 2.000 YTL. olan maddi duran varlığını 8.000 YTL.'ye peşin olarak 31.12.2010 tarihinde satmıştır. Buna göre aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır:

31/12/10			
102 Banka		8.000.-	
257 Birikmiş Amortismanlar		24.000.-	
522 Yeniden Değerleme Fonu		2.000.-	
257 Makineler			30.000.-
679 Duran Varlık Satış Karı			4.000.-

5. SONUÇ

Küresel gelişmeler ile birlikte işletmelerin finansal raporları daha geniş kitleleri ilgilendirir hale gelmektedir. Ülkemizde de bu nedenle şirketler bugüne kadar tekdüzen muhasebe sistemi ve VUK'na göre uyguladıkları mevzuat hükümleriyle beraber standart hükümlerine göre de raporlama yapacaklardır.

Standartlarla ilgili uygulama başladığında şirketler uygulamanın başladığı bir önceki dönem başı itibarıyla bilançolarını TFRS 1' e göre düzelteceklerdir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı' na göre maddi duran varlıkların ka-

yıt altına alınmasında dikkat edilmesi gereken konular :

- Maddi duran varlık ediniminde yüklenilen alış giderleri maliyete alınmalıdır.
- Maddi duran varlık ediniminde yüklenilen borçlanma maliyetleri özellikli varlık dışında maliyet değil döneminde giderleştirilmelidir.
- Yeniden değerlemede değer artışı ve değer düşüklüğü meydana gelebilir. Değer artışı özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilirken değer düşüklüğü gelir tablosuna yansıtılır. Ancak daha önce değer artışı olan maddi duran varlıklarda daha sonra değer düşüklüğü meydana gelirse o zaman değer düşüklüğü özkaynaklarla karşılaştırılır.
- Faydalı ömür amortisman oranı ve yöntemi açısından önemlidir. Bazen aynı maddi duran varlık farklı işletmelerde kullanım açısından farklı faydalı ömüre sahip olabilir. VUK’nda maddi duran varlıkların amortisman oranı belirtilmiştir. Her işletme belirtilen oranı kullanmak zorundadır.
- Bilanço dışı bırakmada maddi duran varlık satış zararı ve satış karı geçmiş

yıl gelir ve gideri hesaplarında gösterilmelidir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler” **Mali Çözüm**. 84 (2007) : 29-70

Demir, Volkan (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Eğitim Notları**. [y.y.] : [yayl.y.]

Demir, Volkan (2007). **Uluslararası Muhasebe Ders Notları**. [y.y.] : [yayl.y.]

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan: “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. 23 (2007) : 74-75

T.C. Yasalar (10.01.1961) **Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (2007). Ankara : TMSK

Özkan, Serdar (2007). **Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Eğitim Notları**. Ankara: TÜRMOB-TESMER