

TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına Göre Kullanım Değerinin Hesaplanması

Abdulkadir BİLEN*
Fatih ÖZKAN**

ÖZET

Ülkeler; sosyal, ekonomik, kültürel vb. yönlerden, birbirleriyle her geçen gün daha fazla ilişkili hale gelmektedirler. Ülkeler arası artarak devam eden ilişkilerin, daha sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için tüm dünyada çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, uluslararası ortak bir muhasebe dilinin tesis edilmesine yönelik, ülkemizde atılan adımlar bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu çalışmanın amacı; teknoloji, küreselleşme, inovasyon ve rekabet gibi ekonomik hayatta belirleyici olan bazı unsurlarda yaşanan hızlı değişimin de etkisiyle, değeri düşen varlıklar konusunu düzenleyen TMS-36' nın incelenerek standartta açıklanan; "Kullanım Değeri" kavramının anlaşılmasına katkı sağlamaktır. Çalışmanın son bölümünde, Kullanım değerinin hesaplanmasına yönelik çeşitli senaryolar üzerinden örnek çözümler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS-36, Kullanım Değeri, Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Jel Sınıflandırması: M41, M48

Calculation of Value in Use According to Turkish Accounting Standarts-36 on Impairment of Assets

ABSTRACT

Countries are becoming more and more associated with each other from social, economical, and cultural perspectives. To maintain the relations between countries in a more vigorous manner, a variety of regulations is made around the globe. In this context, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority of Turkey has taken steps to make Turkey's accounting language compatible with the rest of the world. Turkish Accounting Standart-36 regulates the issue of 'impairment of assets' which is affected by transformative and rapid changes in technology, globalization, innovation and competition and has a great impact on financial life. The aim of this study is to examine the TAS-36 and, thereby, to contribute to the understanding of "the value in use" concept described in the standards. In the last section of the study, Value in Use calculation has been illustrated for different scenarios.

Key Words: TAS 36, Value in Use, Impairment of Assets

Jel Classification: M41, M48

* Prof. Dr. Abdulkadir Bilen, Dicle Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, abilen@dicle.edu.tr

** Öğr. Gör. Fatih Özkan, Mardin Artuklu Üniversitesi, Ömerli MYO, fatihozkan@artuklu.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmenin bir sonucu olarak, bir işletmeye hissedar olmak veya o işletmeyi satın almak gibi faaliyetlerin, ülke sınırlarını aşarak uluslararası boyutta da çok sık görülmeye başlanması, işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Muhasebe standartları ile tesis edilmeye çalışılan ortak bir dil oluşturma çabası bu amacı gerçekleştirmeye yöneliktir. Bununla birlikte işletmelerin defter değerinin, gerçeğe uygun değeri ile takip edilebilmesi de muhasebe standartlarının üzerinde durduğu bir diğer önemli konudur.

Tarafların birbiriyle mal veya hizmet alış verişi yapmalarının ötesinde; birbirlerine hissedar olması, çeşitli şekillerde ortaklık kurması veya birbirlerini satın alması gibi daha kapsamlı faaliyetlerde de bulunmaları, finansal tabloların hazırlanması için gereken, güvenilir bilgiye olan ihtiyacı hızla artırmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminden, Muhasebe Standartlarına geçiş ile birlikte, ülkemizdeki muhasebe anlayışında da bir dönüşüm yaşanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları; düzenlenecek finansal tablo sayısının artması, ölçme ve değerlemede farklı alternatifler sunulması, piyasa değeri kavramının daha önemli hale gelmesi, dipnotlarda tam açıklama ile daha şeffaf bir raporlama sunulması, duran varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gibi birçok yenilik getirmiştir. Ancak en önemli yeniliğin, verginin tespitine odaklanmış bir muhasebe anlayışının yerine, işletmenin gerçek durumunun yansıtılmasını amaç edinmiş bir muhasebe anlayışının gelmesi olduğu söylenebilir.

Teknoloji, küreselleşme, inovasyon ve rekabet gibi ekonomik hayatta belirleyici olan temel unsurlarda yaşanan hızlı değişim, varlıklardan elde etmeyi beklediğimiz faydayı azaltabilmekte, bunun sonucunda varlıklarda değer düşüklüğü gözlenebilmektedir. Varlıkların değer düşüklüğü konusunu açıklayan standart olan TMS-36; değer düşüklüğünün fark edilmesi, hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve dipnotlarda açıklanması gibi konulara yönelik düzenlemeler getirmektedir.

Ülkemizde 1994 yılında uygulanmaya başlayan Tekdüzen Muhasebe sisteminde, "varlıklarda değer düşüklüğü" ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan olağanüstü amortisman uygulaması, bazı yönleriyle TMS-36' daki varlıklarda değer düşüklüğü uygulamasına benzese de, mahiyeti itibariye birbirinden oldukça farklıdır. Olağanüstü amortisman, duran varlığın herhangi bir nedenle beklenenden daha fazla değer kaybetmesi halinde, ancak Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslara göre uygulanabilmektedir. Oysa TMS-36' ya göre, varlıklarda değer düşüklüğü belirtileri ortaya çıktığında, yapılan değer düşüklüğü testleri sonucunda, değer düşüklüğü tespit edilen varlığa karşılık ayrılabilir. Marşap (2008: 140), maddi duran varlıklar açısından, standardın getirdiği en önemli yeniliğin, maddi duran varlıkların değer düşüklüğü testine tabi tutulması olduğunu ifade etmektedir.

2. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Defter değeri ise bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (TMS 36: Madde 6). Farklı sebeplerden dolayı varlıktan sağlanan faydanın azalması sonucu, varlığın geri kazanılabilir tutarı, defter değerinin altına düşebilmektedir. Varlıkta meydana gelen değer düşüklüğü; devletin aldığı ekonomik kararlar, rekabet şartlarındaki değişimler, teknolojik gelişmeler gibi dış etkenlerden kaynaklanabildiği gibi, varlığın fonksiyonunu kaybetmesi ve varlıkta hasar meydana gelmesi gibi iç etkenlerden de kaynaklanabilmektedir.

TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, varlıkların defter değerinin, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle takip edilmesini önleyerek, varlıkların değer düşüklüğüne uğradığı durumlarda yapılması gereken işlemleri açıklamaktadır. Varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve işletmenin, değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesi gerekir. Bunun yanında standart değer düşüklüğü zararının ne zaman iptal edilmesi gerektiğini ve kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenlemektedir.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının, defter değerinin altına düşmesi durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (TMS 36: Madde 8). Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder (TMS 36: Madde 6).

Yeniden değerlendirme yöntemi, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde enflasyon düzeltmesi gibi ihtiyaç duyulan durumlarda kullanılmaktaydı. Yeniden değerlendirme yöntemi, Muhasebe Standartlarında, "gerçeğe uygun değer" anlayışına verilen önemden dolayı, kullanımı çok daha yaygın bir değerlendirme modeli konumundadır. Örtün ve Bayırlı (2007:37), standartta yeniden değerlendirme modeli olarak ifade edilen yöntemin özünün, "gerçeğe uygun değer" veya "makul değer" yöntemi olduğunu ifade etmektedir.

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS 36: Madde 6). Vinals (2008:123), gerçeğe uygun değer özelliğiyle yatırımcılara güvenilir bilgi vermesinin önemine vurgu yaparken, gerçeğe uygun değeri tespit edilecek varlığın aktif bir piyasası olmadığı durumlarda, bu avantajın kaybedileceğini ifade etmektedir.

İşletme, her bir raporlama dönemi sonunda, varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir (TMS 36: Madde 9).

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair göstergeler aşağıdaki gibidir (TMS 36: Madde 12).

İŞLETME DIŞI BİLGİ KAYNAKLARI	İŞLETME İÇİ BİLGİ KAYNAKLARI
<ul style="list-style-type: none"> • Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır. • İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir. • Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir. <p>İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.</p>

İşletme yukarıda sayılanların dışında, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler de tespit ederse, varlıkları için değer düşüklüğü testi uygulayabilir. Şerefiye gibi maddi olmayan duran varlıklar için de, standartta belirtilen şartlar sağlandığında, değer düşüklüğü testi uygulanır.

TMS-36; stoklara, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, ertelenmiş vergi varlıklarına, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara uygulanmaz (TMS36: Madde 3). Çünkü bahsedilen varlıklar için düzenlenen mevcut standartlar, ilgili varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir.

3. TMS-36 KULLANIM DEĞERİ HESAPLAMA İLKELERİ

Kullanım değeri TMS-36’da; “Bir varlıktan veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 36: Madde 6). Kullanım değerinin tahmini için, varlığın kullanımı süresince ve varlığın kullanımı sonunda elden çıkarılmasından beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmininin yapılması ve söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması şeklinde bir yol izlenmesi gerekmektedir (TMS 36: Madde 31).

Varlığın elden çıkarılması için katlanılması gereken maliyetlerde, kullanım değerinin hesaplanmasında göz ardı edilmemesi gereken unsurlardandır. Elden çıkarma maliyetleri, finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir (TMS 36: Madde 6).

Varlığın elden çıkarma maliyetlerine örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir. Ancak, işten çıkarma ve varlığın elden çıkarılmasını müteakip, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir. (TMS 36: Madde 28).

Kullanım değeri ölçülürken aşağıdaki işlemler uygulanır (TMS 36: Madde 33):

- İşletme, en iyi tahminleri mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.

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

- İşletme için öngörülen 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.

Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin olarak 5 yıldan uzun dönemler için detaylı, kesin ve güvenilir finansal bütçeler/tahminler genellikle mevcut olmaz. Bu nedenle, yönetimin gelecekteki nakit akış tahminleri, en fazla 5 yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçeleri/tahminleri esas alır. Yönetimin, söz konusu projeksiyonların güvenilir olduğundan emin olması ve geçmiş deneyimler dikkate alındığında daha uzun dönemler için gelecekteki nakit akışlarını doğru olarak tahmin edebildiğini kanıtlaması durumunda, 5 yıldan daha uzun dönem için yapılan finansal bütçeleri/tahminlerinde yer alan nakit akışlarını esas alabilir (TMS 36: Madde 35).

İskonto oranı, paranın zaman değeri ve gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran olacaktır (TMS 36: Madde 55).

4. UYGULAMA¹

A işletmesinin varlıkları arasında; triko üretiminde kullandığı 4 adet makine ile 1 adet desen bilgisayarı bulunmaktadır. Varlıkların defter değerleri aşağıda gösterilmiştir.

Varlıklar	Defter Değeri	Birik. Amortisman	Net Defter Değeri
A makinesi	350.000 TL	210.000 TL	140.000 TL
B makinesi	250.000 TL	150.000 TL	100.000 TL
C makinesi	200.000 TL	120.000 TL	80.000 TL
D makinesi	200.000 TL	120.000 TL	80.000 TL
Desen Bilgisayarı	75.000 TL	45.000 TL	30.000 TL

Suriye de faaliyet gösteren triko imalat firmalarının önemli bir kısmı, ülkede yaşanan ekonomik kriz sebebiyle triko üretiminde kullandıkları makineleri, ülkemize getirerek satışa sunmuşlardır. Bu sebeple ikinci el triko makinesi fiyatlarında önemli ölçüde düşüş gözlenmiştir. A işletmesi, makine fiyatlarındaki bu düşüşten dolayı triko makinelerini ve desen bilgisayarını değer düşüklüğü testine tabi tutarak, söz konusu varlıkların geri kazanılabilir tutarını hesaplamak istemektedir.

4.1. Her Bir Varlığın Ayrı Bir Nakit Üreten Birim Olduğu Varsayımına Göre Çözüm

Nakit yaratan birim, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur (TMS 36: Madde 6).

a) Net Gerçeğe Uygun Değer

Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer	Satışa Hazırlık Maliyeti *	Net Gerçeğe Uygun Değer**
A makinesi	84.000 TL	3.000 TL	81.000 TL
B makinesi	60.000 TL	3.000 TL	57.000 TL
C makinesi	48.000 TL	2.500 TL	45.500 TL
D makinesi	48.000 TL	2.500 TL	45.500 TL
Desen Bilgisayarı	25.000 TL	1.500 TL	23.500 TL

* Makineleri satışa hazır hale getirmek için yapılması öngörülen; paketlenme, yükleme vb. giderlerdir.

**Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

¹ Bu başlık altındaki örneklerin çözümünde IFRS Foundation (2009)' dan yararlanılmıştır.

b) Kullanım Değeri

Yıl Makine	Yıllara Göre Net Nakit Akışları *				Hurda Değeri	Net Bugünkü Değer **
	2015	2016	2017	2018		
A Makinesi	25.000 TL	25.750 TL	26.523 TL	27.318 TL	15.000 TL	96.567 TL
B Makinesi	18.000 TL	18.540 TL	19.096 TL	19.669 TL	11.000 TL	69.665 TL
C Makinesi	14.500 TL	14.935 TL	15.383 TL	15.845 TL	8.500 TL	55.873 TL
D Makinesi	14.500 TL	14.935 TL	15.383 TL	15.845 TL	8.500 TL	55.873 TL
Desen Bil.	6.000 TL	6.180 TL	6.365 TL	6.556 TL	1.000 TL	21.407 TL

* Ülke ekonomisinin büyüme oranı olan %3, nakit akışlarının yıllık artış oranı olarak kabul edilmiştir.
 ** Cari piyasa faiz oranı olan %8, Net bugünkü değer hesaplanmasında iskonto oranı olarak kabul edilmiştir.

c) Geri Kazanılabilir Tutar

	A Makinesi	B Makinesi	C Makinesi	D Makinesi	Desen Bilgisayarı
Net Defter Değeri	140.000 TL	100.000 TL	80.000 TL	80.000 TL	30.000 TL
Net Ger. Uy. Değer	81.000 TL	57.000 TL	45.500 TL	45.500 TL	23.500 TL
Kullanım Değer	96.567 TL	69.665 TL	55.873 TL	55.873 TL	21.407 TL
Geri Kaz.Tutar *	96.567 TL	69.665 TL	55.873 TL	55.873 TL	23.500 TL
Değer Düşüklüğü	43.433 TL	30.335 TL	24.127 TL	24.127 TL	6.500 TL

* Net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı geri kazanılabilir tutar olarak belirlenmiştir.

4.2. Makinelerin Her Birinin Ayrı Bir Nakit Üreten Birim; Desen Bilgisayarının, Makinelerin Sağladığı Nakit Akışına Yardımcı Bir Unsur Olduğu Varsayımına Göre Çözüm

a) Net Gerçeğe Uygun Değer

Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer	Satışa Hazırlık Maliyeti *	Net Gerçeğe Uygun Değer
A Makinesi	84.000 TL	3.000 TL	81.000 TL
B Makinesi	60.000 TL	3.000 TL	57.000 TL
C Makinesi	48.000 TL	2.500 TL	45.500 TL
D Makinesi	48.000 TL	2.500 TL	45.500 TL
Desen Bilgisayarı	**	-	-

* Makineleri satışa hazır hale getirmek için yapılması öngörülen; paketleme, yükleme vb. giderlerdir.
 ** Diğer varlıklardan bağımsız satış bedeli, önemsenmeyecek düzeydedir.

b) Kullanım Değeri

Yıl Makine	Yıllara Göre Net Nakit Akışları *				Hurda Değeri	Net Bugünkü Değer **
	2015	2016	2017	2018		
A Makinesi	25.000 TL	25.750 TL	26.523 TL	27.318 TL	15.000 TL	96.567 TL
B Makinesi	18.000 TL	18.540 TL	19.096 TL	19.669 TL	11.000 TL	69.665 TL
C Makinesi	14.500 TL	14.935 TL	15.383 TL	15.845 TL	8.500 TL	55.873 TL
D Makinesi	14.500 TL	14.935 TL	15.383 TL	15.845 TL	8.500 TL	55.873 TL
Desen Bil.***	-	-	-	-	****	-

* Ülke ekonomisinin büyüme oranı olan %3, nakit akışlarındaki artış oranı olarak kabul edilmiştir.

** Cari piyasa faiz oranı olan %8, Net bugünkü değer hesaplanmasında iskonto oranı olarak kabul edilmiştir.

*** Nakit üretmeyen birim örneği Greuning, Scott ve Terblanche (2010:293)' ten türetilmiştir.

**** Hurda değeri önemsenmeyecek düzeydedir.

c) Desen bilgisayarının Makinelere dağıtımı*

	Desen Bil. Dağıtım Anahtarı	Dağıtım Tutarı	Dağıtım Öncesi Defter Değeri	Dağıtılmış Defter Değeri
A Makinesi	140.000/400.000 X 30.000	10.500 TL	140.000 TL	150.500 TL
B Makinesi	100.000/400.000 X 30.000	7.500 TL	100.000 TL	107.500 TL
C Makinesi	80.000/400.000 X 30.000	6.000 TL	80.000 TL	86.000 TL
D Makinesi	80.000/400.000 X 30.000	6.000 TL	80.000 TL	86.000 TL

* Desen bilgisayarı, tek başına nakit üretmediği için kullanım değeri tespit edilememektedir.

d) Geri kazanılabilir Tutar

	A Makinesi	B Makinesi	C Makinesi	D Makinesi
Dağıtılmış Defter D.	150.500 TL	107.500 TL	86.000 TL	86.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	81.000 TL	57.000 TL	45.500 TL	45.500 TL
Kullanım Değer	96.567 TL	69.665 TL	55.873 TL	55.873 TL
Geri Kazanılabilir Tutar *	96.567 TL	69.665 TL	55.873 TL	55.873 TL
Değer Düşüklüğü	53.933 TL	37.835 TL	30.127 TL	30.127 TL

* Net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı geri kazanılabilir tutar olarak belirlenmiştir.

e) Dağıtım Yapılmış Değer Düşüklükleri*

	A Makinesi	B Makinesi	C Makinesi	D Makinesi
Dağıtılmış Değer Düşüklüğü	53.933 TL	37.835 TL	30.127 TL	30.127 TL
Desen Bil.Değer Düşüklüğü Anah.	10.500/150.500 X 53.933	7.500/107.500 X 37.835	6.000/86.000 X 30.127	6.000/86.000 X 30.127
Desen Bil. Değer Düşüklüğü**	3.763 TL	2.640 TL	2.102 TL	2.102 TL
Makineler Değer Düşüklüğü Anah.	140.000/150.500 X 53.933	100.000/107.500 X 37.835	80.000/86.000 X 30.127	80.000/86.000 X 30.127
Makineler Değer Düşüklüğü	50.170 TL	35.195 TL	28.025 TL	28.025 TL

* Tabloda uygulanan dağıtım anahtarı için Örtten, Kaval ve Karapınar (2013:519)' dan yararlanılmıştır.

** Dağıtım yapıldıktan sonra desen bilgisayarı değer düşüklüğü toplamı: 10.607 TL

4.3. Varlıkların Birbirini Tamamlayan Tek Bir Nakit Üreten Birim Olduğu Varsayımına Göre Çözüm

a) Net Gerçeğe Uygun Değer

Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer	Satışa Hazırlık Maliyeti *	Net Gerçeğe Uygun Değer
5 Varlık	265.000 TL	12.500	252.500 TL

* Makineleri satışa hazır hale getirmek için yapılması öngörülen; paketleme, yükleme vb. giderlerdir.

b) Kullanım Değeri

YIL MAKİNE	YILLARA GÖRE NET NAKİT AKIŞLARI *				HURDA DEĞERİ	NET BUGÜNKÜ DEĞER **
	2015	2016	2017	2018		
5 Varlık	78.000 TL	80.340 TL	82.750 TL	85.233 TL	44.000 TL	299.385 TL

* Ülke ekonomisinin büyüme oranı olan %3, nakit akışlarındaki artış oranı olarak kabul edilmiştir.

** Cari piyasa faiz oranı olan %8, Net bugünkü değer hesaplanmasında iskonto oranı olarak kabul edilmiştir.

c) Geri Kazanılabilir Tutar

	5 Varlık
Net Defter Değeri	430.000 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	252.500 TL
Kullanım Değeri	299.385 TL
Geri Kazanılabilir Tutar *	299.385 TL
Değer Düşüklüğü	130.615 TL

* Net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı geri kazanılabilir tutar olarak belirlenmiştir.

d) Değer Düşüklüğünün Varlıklara Dağıtımının Yapılması*

	Defter Değeri	Defter Değeri Dağıtım Anah.	Değer Düşüklüğü Dağıtımı	Değer Düşüklüğü
A Makinesi	140.000 TL	140.000/430.000	130.615 x 0,326	42.526 TL
B Makinesi	100.000 TL	100.000/430.000	130.615 x 0,233	30.376 TL
C Makinesi	80.000 TL	80.000/430.000	130.615 x 0,186	24.300 TL
D Makinesi	80.000 TL	80.000/430.000	130.615 x 0,186	24.300 TL
Desen Bilgisayarı	30.000 TL	30.000/430.000	130.615 x 0,070	9.113 TL
TOPLAM	430.000 TL	430.000/430.000	130.615 x 1	130.615 TL

* Dağıtım anahtarı için varlıkların net defter değeri baz alınmıştır.

5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir varlığın defter değerinin, o varlığın kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu durumda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS 36: Madde 1).

Muhasebe kayıtları, tekrardan kaçınmak için tüm varlıkların birbirini tamamlayan bir tek nakit üreten birim sayıldığı 3. varsayıma göre yapılmıştır. Muhasebe kayıtlarında Örtün, Kaval ve Karapınar (2013:517)'in görüşlerinden yararlanılmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ HES.	130.615	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR. HS.		130.615
- A Makinesi 42.526 TL		
- B Makinesi 30.376 TL		
- C Makinesi 24.300 TL		
- D Makinesi 24.300 TL		
- Desen Bil. 9.113 TL		
Karşılık gideri ayrılması		

Akdoğan ve Sevilengül (2007:59), maddi duran varlıklardaki değer düşüklüklerini izlemek üzere, yeni bir hesap açmak için boş kod bulunmadığından, "257 Birikmiş Amortisman" hesabının adını "257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı" olarak değiştirilmesini ve hesabın kapsamının genişletilerek değer düşüklüğü karşılık tutarlarının da bu hesapta izlenmesini önermektedir. Tek Düzen Hesap Planı'ndaki 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda boş hesap bulunmadığı için bu görüş uygun görülebilir. Ancak, Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının aynı hesapta toplanması, finansal raporlamanın tam açıklama ilkesine ters düşecek olması yönüyle

eleştirilebilir. Bu sebeple söz konusu kalemlerin farklı hesaplarda takip edilmesi daha uygun olabilir.

Sağlam, Yolcu ve Eflatun (2014:413), alacaklı hesap olarak; Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabını kullanmaktadır. Akbulut (2015:794), duran varlıklarda değer düşüklüğü yaşanması durumunda borçlu hesap olarak, Diğer Giderler Hesabını kullanırken, ilgili duran varlık hesabını alacaklandırmaktadır.

Değer düşüklüğü zararı, Vergi Usul Kanunu'na göre kanunen kabul edilmeyen gider statüsünde olduğu için kanunen kabul edilmeyen gider kaydının yapılması gerekir.

960 MATRAHA İLAVELER HES.	130.615	
961 MATRAHA İLAVE KAR.HES.		130.615
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin kaydı		

Sağlam, Yolcu ve Eflatun (2014:413) borçlu hesap olarak; "900 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" hesabını kullanırken, alacaklı hesap olarak; "903 Matraha Eklenecek Tutarlar" hesabını kullanmaktadır.

Ertelenmiş vergiler, varlığın değer düşüklüğünden sonraki yeni defter değeri ile değer düşüklüğü yapılmamış defter değeri (vergiye esas değeri) arasındaki fark üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığında, ertelenmiş verginin de muhasebeleştirilmesi gerekir (Akgül, 2009:15).

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HES.	26.123	
691 VERGİ GELİRİ/GİDERİ		26.123
Değer düşüklüğünün vergi etkisi (130.6125x0.20)		

Sağlam, Yolcu ve Eflatun (2014:414) Alacaklı hesap olarak; Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabını kullanmaktadır. Akbulut (2015:610) ise Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabını borçlandırırken, Ertelenmiş Vergi Geliri Hesabını alacaklandırmaktadır.

6. SONUÇ

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ülkemizde uygulanmaya başlanması ile iki temel amacın gerçekleştirilmeye çalışıldığı söylenebilir. Birinci amaç; uluslararası piyasada ortak bir muhasebe dili oluşturarak, işletmelerin birbirleri ile karşılaştırılabilirliğini temin etmek ve uluslararası düzeydeki

ekonomik ilişkilerin sorunsuz bir şekilde yürütmesine katkı sağlamaktır. İkinci amaç ise; standartların geneline hakim olan "gerçeğe uygun değer" anlayışıyla, işletmelerin gerçek durumlarını finansal raporlara yansıtmaya çalışan, böylelikle işletmenin ilişkide olduğu taraflara doğru, güvenilir ve açıklayıcı bilgi veren bir muhasebe sisteminin tesis edilmesidir.

Türkiye Muhasebe Standartları, duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması gibi, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde olmayan bazı yeni uygulamalar getirmiştir. TMS ile gelen, duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan, olağanüstü amortisman uygulamasından birçok yönüyle oldukça farklıdır. TMS' ye göre varlığın cari değeri, aktif piyasasının olup olmamasına göre iki farklı şekilde hesaplanmaktadır. Aktif piyasası olan duran varlıkların, "gerçeğe uygun değeri" kolayca bulunabilmektedir. Ancak söz konusu varlığın aktif piyasası yoksa veya aktif piyasası olmasına rağmen "kullanım değerinin", gerçeğe uygun değerinden yüksek olduğu yönünde belirtiler varsa, varlığın kullanım değerinin hesaplanması gerekmektedir.

Duran varlıkların kullanım değerinin hesaplanması, temelde bir takım tahminlere dayanmaktadır. Kullanım değeri hesaplanacak duran varlığın, gelecek yıllarda getireceği nakit akışları ve toplam nakit akışının bugünkü değere indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranı, kullanıcıların yapması gereken tahminlere örnek verilebilir. Standartta, kullanım değerinin hesaplanması için bazı düzenlemeler mevcuttur, ancak kullanım değerinin hesaplanmasında temel belirleyici unsur, kullanıcıların yapacağı tahminlerdir. Kullanım değerinin hesaplanması konusu; gelecek yıllara ait yapılacak tahminlerin, isabetli olmayabileceği ve kişiden kişiye değişeceği için öznel sonuçlar doğurabileceği açısından eleştirilmektedir.

TMS' nin getirdiği yenilikler, Tekdüzen Hesap planında da bir takım değişikliklerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Örneğin duran varlıkların değer düşüklüğü için kullanılacak bir hesap oluşturulmalı veya mevcut hesaplardan birisi tayin edilerek, kullanıcılar arasında uygulama birliği sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Akın (2015), "Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- Akdoğan, Nalan - Sevilengül, Orhan (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm, Sayı:84, Kasım-Aralık, ss.29-69.
- Akgül, Ali İhsan (2009), "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:18, ss:1-34.
- Greuning, Hennie - Scott, Darrel - Terblanche, Simonet (2010), "International Financial Reporting Standards A Practical Guide", The World Bank, Washington D.C. Erişim Tarihi:01.02.2015, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2288/608070PUB0Fina10Box358332B01PUBLIC1.pdf?sequence=1>

- IFRS Foundation, (2009). Training Material for the IFRS for SMEs, Module 27-Impairment of Assets, s:1-72, Erişim Tarihi: 30.01.2015, http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20Modules/Module%2027_version2013-2.pdf
- Marşap, Beyhan (2008), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, ss:1-258
- Örten, Remzi - Bayırlı, Rıdvan (2007), “TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:Ekim, ss:34-50.
- Örten, Remzi - Kaval, Hasan - Karapınar, Aydın (2013), “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sağlam, Necdet - Yolcu, Mehmet - Eflatun, Ali Osman (2014), “Örneklerle UFRS Kayıtları”, Özel Baskı, Ankara.
- TMS 36, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, 18.03.2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan 28 Sıra No’lu Tebliğ.
- Vinals, Jose (2008) “Improving Fair Value Accounting”, Financial Stability Review, Valuation and financial stability, Erişim Tarihi: 15.01.2015, https://www.banque-france.fr/fileadmin/user_upload/banque_de_france/publications/Revue_de_la_stabilite_financiere/etud13_1008.pdf

