

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Uğur KAYA
Karadeniz Teknik Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
İşletme Bölümü
ukaya105@yahoo.com

Yrd. Doç. Dr. Engin DİNÇ
Karadeniz Teknik Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
İşletme Bölümü
edinc@ktu.edu.tr

Özet

Bu çalışmada, maddi duran varlıklardaki değer artış ve azalışlarına ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan düzenlemeler incelenmeye çalışılmıştır. Bu amaç çerçevesinde, Türkiye Muhasebe Standardı 16: Maddi Duran Varlıklar ve Türkiye Muhasebe Standardı 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartları'nda yer alan maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri örneklerle açıklanmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde de Standart hükümlerinin Türkiye'ye uyarlanmasında yaşanacak olası sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Standartları, TMS 16, Maddi Duran Varlıklar, TMS 36

Abstract

EVALUATION OF TANGIBLE ASSETS ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND THEIR ACCOUNTING TRANSACTIONS

This study focuses on the amendments in the rules of Turkish Accounting Standards concerning the revaluation surplus and impairments in tangible assets. Within this framework, cost and revaluation models, which are suggested in Turkish Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment and Turkish Accounting Standard 36: Impairments of Assets, are explained with some detailed examples. In the conclusion part, some suggestions are made for the solutions of some potential application problems when the Standards are completely implemented in Turkey.

Key words: Accounting, Accounting Standards, TAS 16, Property, Plant and Equipment, TAS 36

1. Giriş

Küreselleşme süreciyle birlikte gündeme gelen konulardan bir tanesi de ülkeler arasında uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü iletişime olan ihtiyaçtır. Bu iletişim ihtiyacının en çok hissedildiği alan şüphesiz uluslararası ticarete ortaya çıkan finansal verilerdir. Nitekim bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IFAC) "Uluslararası Muhasebe Standartları" hazırlanmış ve tüm dünya ülkelerinin kabulüne sunulmuştur. Türkiye'de de uluslararası düzeyde ortak bir

muhasabe dili oluşturmayı amaçlayan bu çalışmalara katılma kararı alınmış ve hızlı bir şekilde Standartlara geçiş çalışmaları başlatılmıştır. Bu amaç çerçevesinde ilk olarak 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketlerin finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenleme zorunluluğu getirilmesi beklenmektedir. Şu an çalışmaları süren yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle de halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere sözkonusu standartlara uyma zorunluluğu getirilmesi beklenmektedir. Zira yeni Tasarı ile birçok muhasabe ve değerlendirme işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartlarına gönderme yapılmaktadır.

Bu çalışmada, yukarıdaki gelişmeler çerçevesinde, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın değerlendirmeyle ilgili hükümleri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Sözkonusu standartlar incelenirken; TMS 16 ve TMS 36 hükümleri çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ve değer artışlarının hesaplanmasında kullanılan ve Türkiye için "yeni" olarak kabul edilen maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaç çerçevesinde çalışmada ilk olarak Standartlarda yer alan temel kavramlar üzerinde durulmuş, daha sonra maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan maliyet ve yeniden değerlendirme modeline yönelik örnekler verilmiş ve son olarak da "değerlemede özel durumlar" ve karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri tartışılmıştır.

2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Standartlarda Yer Alan Temel Kavramlar

Temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi olan maddi duran varlıklar standardının (TMS 16) kapsamına, "satış amaçlı elde tutulan maddi varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları/varlıkları, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller" konuları dışında kalan her türlü maddi duran varlıklar girmektedir. Kapsam dışı bırakılan varlıklarla ilgili esaslar diğer standartlar tarafından düzenlenmiştir.

Konunun daha iyi anlaşılması ve uygulayıcıların işini kolaylaştırması açısından TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda adı geçen temel kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:

Defter değeri: Bir maddi duran varlığın kayıtlı değerinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi sonucu bulunan değerdir.

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.

Amortismanına tabi tutar: Bir maddi duran varlığın maliyetinden hurda değerinin düşülmesiyle bulunur.

Amortisman: Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür

süresince sistematik olarak gidere dönüştürülmesidir.

Değer düşüklüğü zararı: Bir maddi duran varlığın piyasa değeriyle satılması durumunda elde edilebilecek tutarın (gerçeğe uygun değer), defter değerinin (net değer) altında kalması durumunda ortaya çıkacak farktır.

Hurda değeri: Bir maddi duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan, tahmini satış maliyetlerinin düşülmesiyle hesaplanan değerdir.

Faydalı ömür (Ekonomik ömür): Bir maddi duran varlığın, faydalı bir şekilde kullanılabilmesi öngörülen süreyi ya da ilgili varlıktan sağlanacak optimal faydayı ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Ancak hemen belirtilmelidir ki, geri kazanılabilir tutarın tespitinde, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (net satış fiyatı) ile kullanım değerinden her ikisini de hesaplamak her zaman gerekli değildir. Anılan tutardan herhangi birinin defter değerini aşması durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez(TMS 36, paragraf 19).

Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer): Bilgili ve istekli taraflar arasında herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması beklenen fiyattır. Aktif bir piyasada oluşan fiyatlar, gerçeğe uygun değer olarak alınabilir. Gerçeğe uygun değeri, piyasada oluşan fiyatlardan tahmini satış maliyetleri düşülerek de tespit etmek mümkündür. Örneğin, işletmenin aktifleri içinde yer alan 2004 model bir kamyonetin ikinci el piyasa fiyatı 20.000,- YTL olarak belirlenmiştir. Kamyonetin satışı esnasında 1000,-YTL masraf yapılacağı düşünülmektedir. Bu durumda, işletmenin aktifindeki kamyonetin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 19.000,-YTL (20.000,-YTL – 1000,-YTL)dir.

Gerçeğe uygun değerın tespitinde aktif bir piyasanın varlığı son derece önemlidir. Aktif bir piyasanın bulunmaması halinde işletmelerin, makul değeri tahmin etmek üzere bir değerlendirme tekniği kullanmaları gerekir (Turgay, 2004: 12; Akbulut, Maşrap, 2006: 24). Bununla birlikte gerçeğe uygun değerle, net satış fiyatının aynı olduğu varsayılır ve bu değer net gerçekleştirilebilir tutardan aşağı olamaz (Dunckley, 2000:222).

Gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde, aktif piyasası olan varlıklar için bu piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için; piyasadaki emsal fiyatlar, endeksler, yenileme maliyeti ya da değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu takdirler esas alınabilir.

Kullanım değeri: Bir maddi duran varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında; (1)varlıkların beklenen nakit akışlarının tahmini, (2)gelecekte beklenen nakit akışlarının tutarı ve zamanlama ile ilgili değişiklik beklentileri, (3)paranın zaman değeri ve (4)varlıkla ilgili belirsizliklere katlanmanın bedeli gibi unsurlara dikkat edilmesi gerekir (Doyrangöl, Çıtak, 2004: 25).

Kullanım değerinin hesaplanmasında bugünkü değer tekniklerinden yararlanılır. Bu teknikler, geleneksel yöntem ve beklenen nakit akış yöntemi olmak üzere iki tanedir

(TMS 36, Ek A). Kullanım değerinin hesaplanabilmesi için, ilk olarak ilgili maddi duran varlığın gelecekteki nakit girişleri ve nakit çıkışları tahmin edilmeye çalışılır. Daha sonra gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranları tahmin edilir. Son olarak da nakit akışları bugünkü değer faktörleri ile düzeltilerek ilgili maddi duran varlığın kullanım değeri hesaplanmaya çalışılır (Şensoy,2006: 60). Kullanım değerinin tüm maddi duran varlıklar için kullanılması mümkün değildir. Bu ölçek, yalnızca nakit yaratan maddi duran varlıklar için kullanılabilir (Akbulut, Marşap, 2006: 97).

3. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme İşlemleri

TMS 16 numaralı Standarda göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Uygulayıcılar bu iki modelden birini seçmek zorundadırlar. Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonra ortaya çıkacak değer düşüklüğü ve değer artışı durumlarında, muhasebe politikası olarak **maliyet modeli** ve **yeniden değerlendirme modellerinden** biri seçilerek muhasebeleştirme yapılması gerekir(Gökçen, vd., 2006: 150). Bu durumda seçilen model, ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmalıdır.

Maliyet Modeli: Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştiğinden sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.

Örneğin; 2005 yılında 20.000,-YTL'ye satın alınan ve faydalı ömrü 4 yıl olan demirbaşın 2006 yılı sonunda gerçeğe uygun değerinin 6.000,-YTL olarak tespit edildiği ve dolayısıyla değer düşüklüğünün 2006 yılında gerçekleştiği varsayılırsa, demirbaşın 2005 ve 2006 yılı sonunda finansal tabloda görülecek net defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıl	Kay.Değer (a)	Amortis (a/ 4 Yıl)	Bir.Amor (b)	Değ.Azalış (c)	Defter Değeri (a-(b+c))	Kalan Ömür
2005	20.000,-	5.000,-	5.000,-		15.000,-	3
2006a ¹	20.000,-	5.000,-	10.000,-		10.000,-	2
2006b	20.000,-	5.000,-	10.000,-	4.000,-	6.000,-	2

Yukarıdaki çözümde değer azalışı, demirbaşın kayıtlı değerinden 2006 yılı birikmiş amortismanı düşüldükten sonra bulunan net defter değeri ile gerçeğe uygun değer karşılaştırılarak hesaplanmıştır. Buna göre gerçeğe uygun değer (6000,- YTL), net defter değerinden (10.000,-YTL) düşük olduğundan aradaki fark (4.000,-YTL) değer

¹ Bu ve bundan sonraki tablolarda her bir yılın yanındaki “a” harfi değerlendirme öncesini, “b” harfi ise değerlendirme sonrasında gösterecektir.

düşüklüğü zararı olarak kabul edilir. Böylece, demirbaşın finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesi sağlanmış olur.

Yukarıdaki örnekte değer azalışı incelenmiştir. Değer artışına örnek verilmemesinin sebebi, maliyet modeline göre aktifleştirmeden sonraki ilk değerlendirme işleminde tespit edilen değer artışları TMS 16 standardı uyarınca kayda alınmamasıdır. Bu konu ile ilgili detaylı açıklama bu çalışmanın “3.3.Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Özel Durumlar” başlığı altında yapılmıştır.

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

Örneğin, 2005 yılında 20.000,-YTL’ye satın alınmış demirbaşların faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiştir. 2006 yılı sonunda demirbaşın gerçeğe uygun değeri 20.000,-YTL olarak tespit edilmiştir. Buna göre, demirbaşın 2005 ve 2006 yılı sonunda finansal tablodaki defter değerleri aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıl	Kay.Değer (a)	Amortis (a/ 4 Yıl)	Bir.Amor (b)	Değ.Arıtış	Defter Değeri (a-b)	Kalan Ömür
2005	20.000,-	5.000,-	5.000,-		15.000,-	3
2006a	20.000,-	5.000,-	10.000,-		10.000,-	2
2006b	40.000,-		20.000,-	10.000,-	20.000,-	2

Yukarıdaki çözümde değerlendirme işlemleri şu şekilde yapılmıştır:

- İlk olarak maddi duran varlığın net değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak değer artış/düşüş oranı tespit edilmiştir. Buna göre değerlendirme öncesinde demirbaşın (2006a) defter değeri 10.000,-YTL iken, 2006 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 20.000,-YTL tespit edilmiştir. Net defter değerindeki artış tutarı 10.000,-YTL, buna göre artış oranı %100’dür.
- Maddi duran varlığın hem kayıtlı değeri, hem de birikmiş amortismanı tespit edilen artış oranına göre yeniden hesaplanarak gerekli düzetime işlemi yapılır. Buna göre, demirbaşın kayıtlı değerindeki artış (2006b -2006a) ile birikmiş amortismanın değerindeki artış (2006b-2006a) arasındaki olumlu fark (20.000, - 10.000,= 10.000,-) değer artışı olarak hesaplanmıştır.

Yeniden değerlendirme modelinin kullanımında, gerçeğe uygun değer tespitinde aktif bir piyasanın varlığı zorunludur. Eğer aktif bir piyasa yoksa sözkonusu değer bağımsız değerlendirme uzmanlarınca tespit edilmesi ve bu durumun finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlıkları finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterebilmek için yeniden değerlendirme işlemi düzenli olarak yapılmalıdır(Roger, 2005: 99).

Yeniden değerlendirme modelinde, kullanılabilen ikinci bir yöntem ise **netleştirme** yöntemidir. Bu yöntemde, duran varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarı düşülmekte ve net değer bulunmaktadır. Daha sonra bulunan net değeri, gerçek değere ulaştırmak için yeniden değerlendirme artışı yapılmaktadır. Bu yöntem daha çok binalar

için kullanılmaktadır (TMS 16, paragraf 35, b bendi).

Yukarıda verilen örnekteki veriler netleştirme yöntemine göre yeniden ele alındığında değer artışı şu şekilde hesaplanır.

Demirbaşın net defter değeri = 20.000,- - 10.000,- = 10.000,-

Demirbaşın gerçeğe uygun değeri = 20.000,-

Yeniden değerlendirme artışı = Gerçeğe uygun değer – Net defter değeri

= 20.000,- - 10.000,-

= 10.000,-

3.1. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde her ne kadar iki model (malîyet ve yeniden değerlendirme) öngörülse de, değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme modeli kullanılır. Zira malîyet modeli, niteliği gereği, maddi duran varlığın sürekli değer kaybetmesi durumunda kullanılmaktadır (Epstein, Mirza, 2005:211).

Öte yandan, ilk değerlemede malîyet modeline göre “değer düşüklüğü” tespit edilen duran varlığın, sonraki yıllarda tekrar değer kazanması durumunda, daha önce kayda alınan değer düşüklüğünü iptal etmek amacıyla malîyet modeli kullanılabilir. Nitekim malîyet modelinin kısıtlı uygulaması nedeniyle, mevcut yerli çalışmalarda ilk değerlendirilmedeki değer artışında malîyet modelinin niçin kullanılamayacağına yönelik değerlendirme ve kayıt örneklerine yer verilmediği görülmektedir. Bu yüzden aşağıda verilen örnek TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının 117. ve 118. paragrafları ile Epstein ve Mirza (2005)’in çalışmasına dayanarak geliştirilmiştir.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılacağı üzere ilk değerlendirilmedeki değer artışları **yeniden değerlendirme** modelinin kullanılması halinde hesaba katılacak ve muhasebeleştirilecektir. Söz konusu artışın hangi hesaba yazılacağı ise TMS 16 numaralı Standardın 39. paragrafında belirtilmiştir. Buna göre tespit edilen değer artışının, doğrudan özkaynak hesap grubunda “Yeniden Değerleme Değer Artışı” adı altında açılacak yeni bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, söz konusu artış gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecektir. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışının _değer düşüklüğü kayda alındıktan sonra gerçekleşmesi halinde TMS 16 nr.lı Standardın 39.paragrafı uyarınca, söz konusu değer artışı, daha önce kayda alınan değer düşüklüğü yok edilinceye kadar gelir tablosu ilişkilendirilir.

Örnek: 2005 yılında 20.000,-YTL’ye satın alınmış olan kamyonetin, faydalı ömrü 5 yıl, amortisman yöntemi normal yöntemdir. 31.12.2006 tarihinde yapılan inceleme sonucunda kamyonetin gerçeğe uygun değeri 15.000,-YTL olarak tespit edilmiştir. Bu bilgilere göre, 2006 yılı sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri ve muhasebe kayıtları her iki modele göre aşağıdaki gibi olacaktır:

a. Maliyet Modeline Göre:

Yıl	Kay.Değer (a)	Amortis	Bir.Amor (b)	Değ.Artış	Defter Değeri (a-b)	Kalan Ömür
2005	20.000,-	4.000,-	4.000,-		16.000,-	4 yıl
2006	20.000,-	4.000,-	8.000,-	3.000,-	12.000,-	3 yıl

Tabloya göre 2006 yılında değer artışı (15.000,- – 12.000,-) 3.000,-YTL'dir. Ancak maliyet modeline göre, belirlenen gerçeğe uygun değer (15.000,-YTL), ilgili varlığın tarihi verilere göre hesaplanmış net defter değerinin (12.000,-YTL) üzerinde olamayacağı için 3000,- YTL'lik değer artışı dikkate alınmayacaktır. Bu nedenle 2006 yılında sadece amortisman kaydı yapılacak, değer artışına yönelik hiçbir işlem yapılmayacaktır. Bu kuralla ilgili detaylı açıklama bu çalışmanın "3.3.Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Özel Durumlar" başlığı altında yapılmıştır.

31.12.2006		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Amortisman Ve Tüketime Payları	4.000,-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI ² Kamyonet Amortismanı		4.000,-
16.000,-/4 yıl=4000,-YTL 31.12.2006		
Değer artışı için kayıt yapılmaz		

b.Yeniden Değerleme Modeline Göre:

Yıl	Kay. Değer (a)	Amort.	Bir.Amor (b)	Değ.Artış	Defter Değeri (a-b)	Kalan Ömür
2005	20.000,-	4.000,-	4.000,-		16.000,-	4 yıl
2006a	20.000,-	4.000,-	8.000,-		12.000,-	3 yıl
2006b	25.000,-		10.000,-	3.000,- ³	15.000,-	3 yıl

2006a'da yeniden değerlendirme öncesindeki son durumu gösterildiğinden sadece amortisman etkisi dikkate alınmıştır. 2006b'de ise yeniden değerlendirme sonrası durum gösterilmiştir.

² Çalışmada,257 Birikmiş Amortismanlar Hesabını yukarıdaki gibi isimlendirmemizin nedeni; bu hesabı hem amortisman ve hem de değer düşüklüğü karşılığı için önermiş olmamızdır.

³ Maddi duran varlığın değer artış katsayısı: 15.000,-/12.000,- =1.25

2006b'de yeni kayıtlı değer: 20.000,- x 1,25 = 25.000,-YTL

2006b'de yeni birikmiş amortismanın değeri 8.000,- x 1,25 = 10.000,-YTL

2006b'de değer artışı = Kayıtlı değerdeki değer artışı – Birikmiş amortismandaki değer artışı
= 5000,-YTL – 2000,-YTL
= 3000,- YTL

31.12.2006			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000,-		
Amortisman ve Tükenme Payları			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		4.000,-	
Kamyonet Amortismanı			
16.000,-/4 yıl = 4000,-YTL			
31.12.2006			
254 TAŞITLAR	5.000,-		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000,-	
Kamyonet Amortismanı			
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI		3.000,-	
/			

Konu ile ilgili literatür incelendiğinde tüm çalışmalarda değer artışının yeniden değerlendirme modeline göre 522 Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabı'nda izlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Akbulut, Marşap, 2006; Akgün, 2007; Gücenme, Poroy, 2005; Yükü, İçerli, 2007; Akdoğan, Sevilengül, 2007).

Yukarıdaki hesaplama ve kayıtlar dikkate alındığında; yeniden değerlendirme modeli, Türkiye'de 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan "yeniden değerlendirme" den oldukça farklıdır. Zira daha önceki uygulamada; Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yeniden değerlendirme oranı düzeltmede kullanılırken yeni uygulamada "gerçeğe uygun değer" esas alınarak gerekli düzeltme yapılmaktadır. Ayrıca yeni uygulamaya göre yeniden değerlemenin amortisman üzerindeki etkisi o yılın amortisman kaydı yapıldıktan sonra dikkate alınacaktır (Dokur, Kaygusuz, 2005: 121). Zira, hesaplanan yeni değer (gerçeğe uygun değer), o yılda ayrılan amortisman da dikkate alınarak belirlenmiştir. Örneğin, 2005 yılında satın alınan bir duran varlığın 2006 yılındaki gerçeğe uygun değer belirlenirken; 2005 ve 2006 yılındaki amortismanları da dikkate alınmaktadır. Buna bağlı olarak da yeni değere göre amortisman uygulaması ancak 2007 yılı sonunda yapılabilmektedir. Nitekim muhtemel karışıklığı önlemek amacıyla bazı çalışmalarda yeniden değerlendirme kaydı dönem başı itibarıyla yapılmaktadır.

3.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye'de gerek muhasebe literatürü ve gerekse uygulama için yeni bir konudur. Zira, mevcut mevzuat hükümlerinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile birebir örtüşen amortisman dışında hiçbir düzenleme yoktur. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu madde 317'de yer alan "olağanüstü amortisman" uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulama boyutu itibarıyla ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Zira, mevcut mevzuattaki olağanüstü amortisman, duran varlığın olağanüstü nedenle (yangın, deprem, su basması vb.) aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanan bir amortisman türü olup, hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir. Öte

yandan, TMS 36 nr.lı Standartta yer alan değer düşüklüğü, Maliye Bakanlığı'nın iznine tabi olmayıp, tamamen Standardın belirlediği şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla “maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü” konusu her yönüyle yeni bir uygulama olduğundan, sözkonusu uygulamanın nasıl yapılacağı aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.2.1. Değer Düşüklüğünün Tespiti

TMS 36 numaralı Standart hükümlerine göre, değer düşüklüğüyle ilgili herhangi bir işlem yapabilmek için ilk olarak bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Bunun için işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynakları gösterge olarak kullanılmalıdır

İşletme dışı bilgi kaynaklarına, dönem içinde, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin (piyasa fiyatı) beklenenden çok daha fazla azalması, piyasada olumsuz etkiler yaratan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya çıkma ihtimali, piyasa faiz oranlarının artmasına bağlı olarak kullanım değerini etkileyecek iskonto oranının değişmesi, defter değerinin, gerçeğe uygun değerinden (piyasa değerinden) daha yüksek olması gibi belirtiler örnek olarak verilebilir. *İşletme içi bilgi kaynakları ise*, varlığın fiziksel hasara uğraması, varlığın kullanım yöntemini değiştirecek önemli olumsuz değişimlerin yaşanması ya da yaşanma ihtimali, varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü çıkma ihtimali gibi belirtilerden oluşur (TMS 36, Paragraf 12; Hennie,2004:184).

Yukarıdaki esaslara göre maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Eğer defter değeri, gerçeğe uygun değerden önemli oranda yüksekse ilgili varlığın değer düşüklüğü içerdiği düşünülür ve gerekli düzeltme kaydı yapılır. Varlığın defter değeri ise varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve varsa daha önce ayrılmış değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değerdir (Aksu, 2007: 926).

3.2.2. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri gerçeğe uygun değer tutarına indirgenir. Sözkonusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır. Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde daha önce de belirtildiği üzere maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir.

Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklar ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir.

Örnek: 2005 yılında 5000,-YTL'ye satın alınmış olan makinenin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 2400,-YTL olarak belirlenmiştir. Amortisman oranı, %20 olup, normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

a. Maliyet Modeline göre:

Yıllar	Kayıtlı Değer (a)	Amortisman	Bir.Amort. (b)	Bir.Değer Düşük. Zararı (c)	Defter Değeri (a-(b+c))
2005	5.000,-	1.000,-	1.000,-		4.000,-
2006a	5.000,-	1.000,-	2.000,-		3.000,-
2006b	5.000,-		2.000,-	600,-	2.400,-

2006a'daki Defter değeri = 5000,- - 2000,- = 3000,-YTL

Gerçeğe uygun değer = - 2400,-YTL

600,-YTL Değer azalışı

Yukarıda hesaplanan değer düşüklüğü zararının kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir;

31-12-2006	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1000,-
Amortisman ve Tükenme Payları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	1000,-
Makine Amortismanı	
31-12-2006	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	600,-
Değer Düşüklüğü Zararı	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	600,-
Değer Düşüklüğü Karşılığı	
/	

Kanımızca, oluşan değer düşüklüğünün 25-Maddi Duran Varlıklar grubu içinde ayrı bir hesapta gösterilmesi "tam açıklama" kavramına daha uygundur. Ancak Tekdüzen Hesap Planı'nda sözkonusu grupta herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu yüzden, değer düşüklüğünün izlenebileceği en uygun hesabın "257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı olacağı ve bu hesabında 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı" şeklinde kullanılması gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim konu ile ilgili yerli ve yabancı literatürde benzer görüşler ileri sürülmektedir (Akbulut, Marşap, 2006; Akgün, 2007; Gücenme, Poroy, 2005; Akdoğan, Sevilengül, 2007; Epstein, Mirza, 2005). Bununla birlikte değer azalışının ayrı bir hesaba yazılması gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Akgün (2007) ve Gökçen v.d(2006) tarafından yapılan çalışmalarda değer azalışı için "Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı" gibi bir düzenleyici hesabının kullanılması gerektiğini savunulmuşsa da Türk Tekdüzen Hesap Planı'nın ilgili grubunda boş hesap bulunmadığından değer düşüklüğü için ayrı bir hesap açmak mümkün değildir. Bu sebeple, mevcut duruma göre değer düşüklüğünü 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Zararı Hesabı aracılığı ile izlemenin daha doğru olacağı görüşü ağır basmaktadır.

Öte yandan, değer düşüklüğü zararının hangi gelir tablosu hesabına yazılacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Nitekim mevcut yerli literatürde değer düşüklüğü zararı için "Karşılık Giderleri Hesabı", "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı Hesabı", "Diğer

Olağan Gider ve Zararlar Hesabı” vb. önerildiği görülmektedir (Akdoğan, Sevilengül, 2007; Gökçen v.d, 2005; Akgün, 2007; Aksu, 2007). Değer düşüklüğünde ortaya çıkan zararın kanımızca Karşılık Giderleri Hesabı’nda izlenmesi daha doğrudur.

b. Yeniden Değerleme Modeline göre;

Yıllar	Kay. Değer (a)	Amortism.	Bir.Amort. (b)	Değer Azalışı	Defter Değeri (a-b)
2005	5.000,-	1.000,-	1.000,-		4.000,-
2006a	5.000,-	1.000,-	2.000,-		3.000,-
2006b	4.000,- ⁴		1.600,- ⁵	600,-	2.400,-

2006 Yılı

Makinenin yeniden değerlendirme öncesi defter değeri = 5000,- – 2000,- = 3000,-YTL

Makinenin yeniden değerlendirilmiş defter değeri (-) = $\frac{4000,- - 1600,-}{1000,- - 400,-} = 2400,-YTL$

Değer azalışı = $\frac{1000,- - 400,-}{1000,- - 400,-} = 600,-YTL$

Değer azalış oranı = Değer azalışı / Değerleme öncesi defter değeri

= $\frac{600,-}{3.000,-} = \% 20$

31.12.2006		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1000,-	
Amortisman Ve Tükenme Payları		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE		
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		1000,-
Makine Amortismanı		
31.12.2006		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE		
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	400,-	
Makine Amortismanı		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	600,-	
Değer Düşüklüğü Zararı		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		1000,-

Yeniden değerlendirme modelinde, belirlenen gerçeğe uygun değer, maddi duran varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeridir. Yeni belirlenmiş defter değeri ile eski defter değeri karşılaştırılarak değer düşüklüğü ya da değer artışına yönelik oran hesaplanır. Bu oran (%20), kayıtlı değer ve birikmiş amortismanına uygulandığında, maddi duran varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri hesaplanır.

Mevcut yerli literatür incelendiğinde, Akbulut ve Marşap’ın (2006) değer azalışlarının yeniden değerlendirme modeline göre kaydedilmesinde birikmiş amortismanlardaki değer azalışı ile ilgili duran varlıklardaki değer azalışının “Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararı

⁴ Makinenin yeni değeri şöyle hesaplanmıştır :

Yeni kayıtlı değer = 2006 yılı kayıtlı değer x (1 – değer azalış oranı)

$5000,- \times (1 - 0,20) = 4000,-YTL$

⁵ Birikmiş amortismanın yeni değeri = 2006 yılı değeri x (1- değer azalış oranı)

$= 2000,- \times (1 - 0,20) = 1600,-$

Hesabı”na, Yükçü ve İçerli (2007) tarafından yapılan çalışmada ise bu değer azalışının “ Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Gideri Hesabı”na borç kaydedildiği görülmektedir. Diğer çalışmalarda ise model ayırımına gidilmeden sözkonusu azalışın “Karşılık Giderleri Hesabı”na kaydedildiği tespit edilmiştir. Literatürde tartışma konularında biri de, maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin oluşan zarara karşılık azaltılıp azaltılamayacağı sorunudur. Şensoy (2006) tarafından yapılan çalışmada, yeniden değerlendirme yöntemi ile kayıtlı değer gerçek değere indirgenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, Yükçü ve İçerli (2007) ile Akbulut ve Marşap (2006) tarafından yapılan çalışmalarda da benzer görüş benimsenmiştir.

TMS 36 numaralı Standardın değer düşüklüğüyle ilgili yukarıdaki hükümlerine karşılık, Vergi Usul Kanunu, maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde “maliyet bedeli” ölçüğünü benimsediğinden sözkonusu varlıklardaki değer düşüklüğü zararlarını kabul etmemektedir. Bir başka ifadeyle, Vergi Usul Kanunu’na göre maddi duran varlıkların hiçbir surette maliyetinin altında finansal tablolarda gösterilmesi mümkün değildir. Bu yüzden, uluslararası muhasebe standartlarına göre hesaplanan değer düşüklüğü zararının, vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınması gerekir (Akbulut, Marşap,2006:108-109; Yükçü, İçerli, 2007:28).

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin nasıl bir işleme tabi tutulacağı ise TMS 12 Gelir Vergisi Standardı’nda açıklanmıştır. İlgili Standardın konuyla ilgili hükümlerine göre, standartlar çerçevesinde bulunan kar ile vergi kanunlarına göre bulunan kar arasında farkların bulunması durumunda, sözkonusu farklar, sürekli ve geçici farklar şeklinde ikiye ayrılır. Sürekli farklar, vergi kanunlarınca vergi dışı bırakılmış gelirler ile kabul edilmeyen giderlerden oluşmaktadır. Geçici farklar ise, ortaya çıkma zamanı ile vergi kanunlarınca tanınma zamanı farklı olan gelir ve giderler sebebiyle ortaya çıkar. Ancak, bu farklar birkaç dönem sonra kendiliğinden sona ererler (Gücenme, Poroy, 2007:4).

TMS 12 numaralı Standardın yukarıdaki hükümlerine göre, TMS 16’da yer alan değer düşüklüğü zararı, “sürekli farklar” içinde yer alır ve bu farklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacakları için dönemin vergi giderini de etkilemezler.

3.3. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Özel Durumlar

Çalışmanın bu bölümünde, konuyla ilgili mevcut çalışmalarda yeterince üzerinde durulmayan noktalara açıklık getirmek amacıyla TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarında belirtilen bazı özel durumlar (değer azalış ve iptalleri ile değer artış ve iptalleri) açıklanacaktır. Özel durumlar yerli literatürde çok az irdelenmiştir. Bazı çalışmalarda ise, değer artış ve azalış durumu tek başına incelenmiştir. Özel durumlar üzerine çalışma yapan Akbulut ve Marşap (2006) yaptıkları çalışmada, değerlemede özel durumları hem şekiller hem de örneklerle açıklamaya çalışmışlardır. Yükçü ve İçerli (2007) ile Akgün (2007) ise yalnızca değer artışı yapılmış bir varlığın daha sonra değer düşüklüğüne uğraması durumunda yapılması gerekenler üzerinde durmuşlardır.

Bu çalışmada ise mevcut literatürden farklı olarak, değer artışı ve azalışı ile bunların iptalinin nasıl yapılacağı sayısal örneklerle sistematik olarak hem maliyet hem yeniden değerlendirme modeline göre ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.3.1.İlk Dönemde Değer Kaybeden Maddi Duran Varlığın Sonraki Dönemde Değer Kazanması

Standardın 39. paragrafında; “bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir” ifadesi yer almaktadır. Buna göre, daha önce değer azalışı olan bir maddi duran varlıkta, sonraki dönemde yeniden değer artışı olması halinde, kayıt yapılırken ilk olarak önceki dönemlerde ayrılan birikmiş değer azalış zararlarından mahsup edilir. Eğer değer artışı, önceki yıllarda ortaya çıkmış birikmiş değer düşüklüğü zararlarından fazla ise aradaki fark yeniden değerlendirme modelinde özkaynak unsuru olarak muhasebeleştirilir, maliyet modelinde ise kayda alınmaz. Çünkü; TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının 117.paragrafına göre maliyet modelinde; varlığın defter değeri, değer düşüklüğünün hiç dikkate alınmaması halinde belirlenmiş defter değerini aşamaz (Gökçen, vd., 2006: 318; Akbulut ve Marşap, 2006:104).

Örnek: 2004 yılında 10.000,-YTL’ye satın alınmış olan bir demirbaşın faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiştir. Demirbaşın 2005 yılı sonundaki gerçeğe uygun değeri 4.000,-YTL, 2006 yılında ise 3.500,-YTL olarak tespit edilmiştir. Normal amortisman yönteminin uygulandığı işletmede 31.12.2006 tarihinde yapılması gereken kayıtlar her iki modele göre aşağıdaki gibidir:

a.Maliyet Modeline göre:

Yıllar	Kay.Değ. (a)	Amortis	Birikmiş Amort. (b)	Birik.Değer Düş. Zararı (c)	Değer Artışı	Defter Değeri (a-(b+c))	Kalan Ömür
2004	10.000,-	2.500,-	2.500,-			7.500,-	3 yıl
2005a	10.000,	2.500,-	5.000,-			5.000,-	2 yıl
2005b	10.000,		5.000,-	1000,-		4.000,-	2 yıl
2006a	10.000,	2.000,-	7.000,-	1000,-		2.000,-	1 yıl
2006b	10.000,		7.000,-	500,- ⁶	0	2.500,-	1 yıl

Yukarıdaki tabloda, 2005b’deki değer azalışı, 2005a’daki defter değeri ile varlığın 2005 yılındaki gerçeğe uygun değeri arasındaki olumsuz fark olarak hesaplanmıştır (5000.-YTL – 4000.-YTL = 1000.-YTL).

2006a’daki amortisman tutarı ise 2005b’de görünen defter değerinin kalan ömre bölünmesi ile bulunmuştur (4000.-YTL / 2 Yıl = 2000.-YTL). Zira amortisman bir önceki yılda hesaplanmış yeni defter değeri üzerinden hesaplanmalıdır(Hennie, 2004:184).

⁶ Bu örnekte 2006 yılında değer artışı (3500,- - 2000,-) 1500,-YTL’dir. Ancak, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre maliyet modelinde varlığın defter değeri, değer düşüklüğünün hiç finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olan defter değerini aşamayacağından, değer artışı 1500,-YTL yerine 500,-YTL olarak dikkate alınır. Bu nedenle, bu tutar (500.-YTL) birikmiş değer düşüklüğü zararlarının iptalinde kullanılır. Zira demirbaşın geleneksel hesaplamaya göre net defter değeri, (10.000,- - 7500,-) 2.500,-YTL’dir ve bu tutarın- maliyet modelinde- hiçbir surette aşılması gerekmektedir

2005 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2005		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2500,-	
Amortisman Ve Tükenme Payları		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2500,-
Demirbaş Amortismanı		
31.12.2005		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1000,-	
Değer Düşüklüğü Zararı		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		1000,-
Değer Düşüklüğü Karşılığı		

2006 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2006		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2000,-	
Amortisman Ve Tükenme Payları		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2000,-
Demirbaş Amortismanı		
31.12.2006		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	500,-	
Değer Düşüklüğü Karşılığı		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		500,-
Değer Düşük İptal Kararı		

Yerli literatürde yapılan araştırmada, değer düşüklüğü zararının iptali için hangi hesabın kullanılacağı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Nitekim değer düşüklüğü kaydında “Karşılık Giderleri Hesabı”nın kullanılmasını öneren yazarlar, sözkonusu karşılığın iptali için de “Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”nın kullanılmasını önermektedirler. Öte yandan, değer azalışı için “Değer Düşüklüğü Zararı” gibi özel bir hesap öneren yazarlar ise, değer düşüklüğünün iptali durumunda, “Değer Düşüklüğü İptal Kararı” gibi bir hesap açmayı önermektedirler.

Konu hakkındaki tartışmalı konulardan biri de, maliyet modelinde değer artışına yönelik kayıt yapılıp yapılmayacağıdır. TMS 16’da konuyla ilgili açık bir hüküm bulunmazken, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının 117–121 paragraflarında sözkonusu soruna yönelik düzenleme yer almaktadır. Buna göre ilgili paragraflarda, “tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali” başlığı altında, değer düşüklüğü gerçekleşen varlıkların daha sonra değer kazanması durumunda, ilk kayıtlı değerlerini aşmamak şartıyla, değer azalışını yok edinceye kadar değer artışlarının gelir olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

b.Yeniden Değerleme Modeline Göre:

Yıllar	K. Değer (a)	Amort.	Birikmiş Amortisman (b)	Değer Azalışı	Değer Artışı	Defter Değeri (a-b)	Kalan Ömür
2004	10.000,-	2.500,-	2.500,-			7.500,-	3 yıl
2005a	10.000,-	2.500,-	5.000,-			5.000,-	2 yıl
2005b	8.000,-		4.000,-	1000,- ⁷		4.000,-	2 yıl
2006a	8.000,-	2.000,-	6.000,-			2.000,-	1 yıl
2006b	14.000,-		10.500,-		500,- ⁸	3.500,-	1 yıl

2005 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2005				
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2500,-		
Amortisman Ve Tükenme Payları				
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			2500,-	
Demirbaş Amortismanı				
31.12.2005				
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		1000,-		
Demirbaş Amortismanı				
654 KARŞILIK GİDERLERİ		1000,-		
Değer Düşüklüğü Zararı				
255 DEMİRBAŞLAR			2000,-	

2006 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2006				
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.000,-		
Amortisman Ve Tükenme Payları				
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			2.000,-	
Demirbaş Amortismanı				
31.12.2006				
255 DEMİRBAŞLAR		6.000,-		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			4.500,-	
Demirbaş Amortismanı				
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK			1.000,-	
Değer Düşüklüğü İptal Kararı				
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI			500,-	
/				

⁷ 2005b'de değer azalışı hesaplanırken, net defter değeri ile gerçek değer arasındaki azalış oranı belirlenir (5000 - 4000/5000=%20). Bu oranla, 2005a'daki kayıtlı değer ile birikmiş amortisman düzeltilir. Kayıtlı değer ile birikmiş amortismanların değerinde meydana gelen değişimler arasındaki fark (2000.-YTL - 1000.-YTL=1000.-YTL) değer azalışı olarak kaydedilir.

⁸ Bu örnekte 2006b'deki değer artışı; gerçeğe uygun değerden 2006a'daki defter değeri düşülmek suretiyle hesaplanır (3500,-YTL - 2000,-YTL = 1500,-YTL). Bu tutar, özkaynak unsuru olarak kaydedilmeden önce, TMS 36 nolu standardın 39.paragrafı gereği öncelikle daha önce kayda alınan değer düşüklüğü zararlarının iptal edilmesinde kullanılması (örnekte bu tutar 1000 YTL dir.), varsa aşan kısmın (örnekte bu tutar 500.-YTL dir (1500.-YTL - 1000.-YTL)) özkaynak unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

3.3.2. İlk Dönemde Değer Kazanan Maddi Duran Varlığın Sonraki Dönemde Değer Kaybetmesi

Yeniden Değerleme modelinde, önceki yıllarda değer artışı kaydedilmiş maddi duran varlıklarda, değer düşüklüğü oluşması durumunda, ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı önce mevcut yeniden değerlendirme artış fonundan mahsup edilir. Eğer değer azalış zararı fazla ise aradaki fark gider olarak kaydedilir. Bir başka ifadeyle, yeniden değerlendirme artışları hiçbir zaman borç bakiyesi vermez (Epstein, Mirza, 2005:218).

Örnek: 2004 yılında 40.000,-YTL'ye satın alınmış olan makine 2005 yılı sonunda 30.000,-YTL gerçeğe uygun değerine göre yeniden değerlendirilmiştir. 2006 yılı sonunda ise makinenin gerçeğe uygun değeri 12.000,-YTL olarak belirlenmiştir. Faydalı ömür 5 yıl olup, normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

a. Maliyet Modeline Göre:

Yıllar	Kayıtlı Değer (a)	Amortis.	Birikmiş Amortis. (b)	Birik. Değer Düş. Zar (c)	Değer Artışı	Defter Değeri (a-(b+c))	Kalan Ömür
2004	40.000,-	8000,-	8.000,-		-	32.000,-	4 yıl
2005a	40.000,-	8000,-	16.000,-		-	24.000,-	3 yıl
2005b	40.000,-		16.000,-		6.000,- ⁹	24.000,-	3 yıl
2006a	40.000,-	8.000,-	24.000,-			16.000,-	2 yıl
2006b	40.000,-		24.000,-	4.000,- ¹⁰		12.000,-	2 yıl

2005 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2005		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000,-	
Amortisman ve Tüketim Payları		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		8.000,-
Makine Amortismanı		
31.12.2005		
31.12.2005		
Maliyet modelinde, gerçeğe uygun değer, ilgili maddi duran varlığın net defter değerini aşamayacağı için kayıt yapılmaz.		
/		

⁹ İlgili makinenin 2005 yılındaki gerçeğe uygun değerinden 2005a'daki defter değeri çıkartıldığında oluşan olumlu fark değer artışı olarak kabul edilir (30.000.-YTL – 24.000.-YTL = 6.000.-YTL). Maliyet modelinde, bu değer artış tutarı (6.000.-YTL), gerçeğe uygun değerinin ilgili maddi duran varlığın net defter değerini aşamayacağı gerekçesiyle kayda alınmaz.

¹⁰ 2006b'deki değer azalışı ise şöyle hesaplanmıştır; Makinenin 2006 daki gerçeğe uygun değeri – 2006a'daki defter değeri = 12.000.-YTL – 16.000.-YTL = 4000.-YTL

2006 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2006			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000,-		
Amortisman ve Tükenme Payları			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		8.000,-	
Makine Amortismanı			
31.12.2006			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	4.000,-		
Değer Düşüklüğü Zararı			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		4.000,-	
Değer Düşüklüğü Karşılığı			

b. Yeniden Değerleme Modeline Göre:

Yıllar	Kayıtlı Değer (a)	Amortis.	Bir.Amor (b)	Değer Azalışı	Değer Artışı	Defter Değeri (a-b)	Kalan Ömür
2004	40.000,-	8000,-	8.000,-		-	32.000,-	4 yıl
2005a	40.000,-	8000,-	16.000,-		-	24.000,-	3 yıl
2005b	50.000,-		20.000,-		6.000,- ¹¹	30.000,-	3 yıl
2006a	50.000,-	10.000,-	30.000,-			20.000,-	2 yıl
2006b	30.000,-		18.000,-	8000,- ¹²		12.000,-	2 yıl

2005 yılında yapılması gereken kayıtlar ;

31.12.2005			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000,-		
Amortisman Ve Tükenme Payları			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		8.000,-	
Makine Amortismanı			
31.12.2005			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000,-		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		4.000,-	
Makine Amortismanı			
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI		6.000,-	
/			

¹¹ 2005b'deki değer artış oranı (24.000-30.000/24.000) %25'dir. Bu oran ile 2005a'daki kayıtlı değer ve birikmiş amortisman düzeltilir. Değer artışları arasındaki fark ise öz kaynak unsuru olarak kaydedilir (10.000 - 4.000 = 6.000.-YTL)

¹² 2006b'deki değer azalış oranı (20.000-12.000/20.000) %40 olarak belirlendiğinden, bu oran ile 2006a'daki kayıtlı değer ve birikmiş amortisman düzeltilir. Değer azalışları arasındaki fark ise değer düşüklüğü zararı olarak kaydedilir (20.000 - 12.000 = 8.000.-YTL).

2006 yılında yapılması gereken kayıtlar:

31.12.2006 ¹³		
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	2.000,-	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		2.000,-
31.12.2006		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000,-	
Amortisman Ve Tükenme Payları		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		10.000,-
Makine Amortismanı		
31.12.2006		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	12.000,-	
Makine Amortismanı		
522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	4.000,-	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	4.000,-	
Değer Düşüklüğü Zararı		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		20.000,-
/		

4. Sonuç

Maddi duran varlıkların ilk edinim sonrası değerlendirme işlemlerini açıklamak amacıyla hazırlanan bu çalışmada, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı ile TMS 36 numaralı standart hükümleri esas alınarak değerlendirme konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada diğer literatürlerden farklı olarak maliyet modeli örnekler yardımıyla kapsamlı olarak açıklanmış, ayrıca “değerlemede özel durumlar” başlığı altında yine diğer literatürlerden farklı olarak birden fazla yılda değerlemenin nasıl yapılacağı ve nasıl kaydedileceğine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Standartların henüz yaygın olarak uygulanmaması nedeniyle literatürde yer yer çeşitli konularla ilgili görüş ayrılığı olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu tespitleri ve tespitlerle ilgili görüşleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Maddi duran varlıklarda değer artışlarının aksine değer azalışlarının hangi hesaplarda izleneceği konusunda görüş birliği yoktur. Bu çalışmanın yazarlarının da içinde bulunduğu kimi yazarlar, değer azalışları için “Karşılık Giderleri” ile “Birikmiş Amortismanlar” Hesabının karşılıklı kullanılması gerektiğini savunurken, kimi yazarlar ise “Karşılık Giderleri” hesabı yerine “Değer Düşüklüğü Zararları” gibi yeni bir hesabın kullanılmasını, bu hesaba karşılık ise “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı” Hesabının kullanılması gerektiğini önermektedir.
- TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yer alan “gerçeğe uygun

¹³ Bu kayıt zorunlu olmamakla birlikte, isteyen işletmeler TMS 16, paragraf 41'deki 3.ve 4.cümleler gereği Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu, yeni amortisman tutarı ile eski amortisman tutarı arasındaki fark kadar Geçmiş Yıl Karları Hesabına aktarılarak yok edilebilmektedir.

değer”, “geri kazanılabilir tutar” gibi ölçeklerin doğru biçimde hesaplanması önemli olmasına karşın sözkonusu ölçeklerin nasıl belirleneceği tartışma konusudur. Çünkü ilgili ölçeklerin hesaplanması kısmen de olsa subjektif yargı gerektirmektedir. Bu gerçek de, beraberinde ihmal, hile vb. gibi istenmeyen durumlara zemin hazırlayacağından, sözkonusu ölçeklerin güvenilir şekilde tahminini zora sokacaktır. Bununla birlikte Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu bünyesinde faaliyete başlayan gayrimenkul değerlendirme şirketlerinin bu konuda faydalı hizmet sunacağı kanaatindeyiz.

- c. Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan **maliyet modeline** yönelik olarak TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yeterli açıklama yapılmazken, daha çok **yeniden değerlendirme modeli** üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle ilgili standartlarda maliyet modeline yönelik daha detaylı açıklamalar yapılmalı ve sözkonusu modelin hangi durumlarda kullanılmayacağı konusu belirgin bir şekilde vurgulanmalıdır. Bununla birlikte yeniden değerlendirme modeli ile daha önce Türkiye’de uygulanan ve 5024 sayılı Kanunla birlikte yürürlükten kaldırılan “Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme” uygulaması arasında isim benzerliği dışında ortak noktası olmadığını belirtmekte fayda vardır. Zira bu yeni model, pek çok noktada eski modele göre farklılık göstermektedir.
- d. TMS 16’nın uygulamaya başlaması ile birlikte, ilgili standart hükümlerine göre yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıkların, aynı zamanda TMS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” adlı standart hükümlerine göre düzeltilmeye tabi tutulup tutulmayacağı sorun olarak gündeme gelse de, TMS 29’un 18.paragrafı konuya açıklık getirmiştir. Buna göre TMS 16’ya göre yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıkların gerektiğinde TMS 29 hükümlerine göre de düzeltilmesi gerekecektir.
- e. Maddi duran varlıklarda üzerinde durulması gereken diğer bir sorun, amortismanların hesaplanmasında gerçeğe uygun değer ne zaman ve nasıl dikkate alınacağıyla ilgilidir. Örneğin 2006 yılı için hesaplanacak amortismanın, 2006 yılı sonunda belirlenen gerçeğe değer üzerinde mi yoksa eski değerden mi hesaplanacağı Standartta açık değildir. Ancak, 2006 yılı gerçeğe uygun değer amortisman uygulaması sonundaki değer olması gerektiğinden, 2006 yılı amortismanın eski değerden, 2007 yılı amortismanın ise 2006 yılı sonunda belirlenen gerçeğe uygun değerden hesaplanması gerektiği görüşündeyiz.
- f. Gerek TMS 16 ve gerekse TMS 36 numaralı standartlarda karşılaşılabilecek diğer bir sorun ise, standardın açık bir dille yazılmaması ve standartta yer alan bazı terimlerle mevcut uygulamadaki terimlerin aynı anlama gelmemesidir. Örneğin, değerlemede kullanılan “defter değeri” kavramı, TMS 16 numaralı ve TMS 36 numaralı Standartlara göre, “maddi duran varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı

tutar” olarak tanımlarken, mevcut uygulamada ise “ilgili varlığın kayıtlardaki değeri” olarak tanımlanmaktadır. Bu durum, uygulayıcılar arasında bir takım yorum farklılıklarının ve dolayısıyla farklı hesaplamaların ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Bu nedenle, ilgili standartların yaygın kullanımına başlanmadan önce sözkonusu kavram kargaşasının giderilmesinde fayda vardır.

KAYNAKÇA

Akbulut, Yıldız (2007), “Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar, FASB 157”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:1, ss.23–38.

Akbulut, Yıldız ve Beyhan Marşap (2006) “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36:Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, ss:85–116, Aralık.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara.

Akgün, Melek (2007), “Maddi Duran Varlıklar/TMS 16” **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, Ankara.

Aksu, Mine (2007), “Varlıklarda Değer düşüklüğü /TMS 36” **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52,Ankara.

Dokur, Şükrü ve Sait Y. Kaygusuz (2005), **Amortismanlar, Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu**, Nobel Yayın, Yayın no:773, Ankara.

Doyrangöl, Nuran Cömert ve Nermin Çıtak (2004), “XI/25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Maddi Varlıklar”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, ss:1-34.

Dunckley, John (2000), “Financial Reporting Standards: Is Market Value for the Existing Use Now Obsolete?”, **Journal of Property Investment & Finance**, Vol.18, No.2, pp.212-224

Epstein, Barry J., and Abbas Ali Mirza (2005), **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.

Gökçen, Gürbüz, Akgül, Başak Ataman, Çakıcı, Cemal (2006), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Beta Yayınevi, Yayın No:1681, İstanbul.

Gücenme, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2005), “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz Dergisi**, Sayı 14, ss.1-12.

Gücenme, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2007), “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:21, ss.1–16.

Hennie, Van Greuning (2004), **International Financial Reporting Standards: Practical Guide**, World Bank Publications, Washington DC., USA

Roger, Hussey (2005), **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide and Dictionary**, John Wiley & Sons, Incorporated, USA

Şensoy, Nejdet (2006), “UFRS’deki Değerleme Ölçekleri”, **Muhasebe Uygulamaları**

ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu – V, 27 Şubat.

TMSK (2006), “TMS 12 Gelir Vergileri”, **Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları – 1, Ankara.

TMSK (2006), “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, **Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları – 1, Ankara.

TMSK (2006), “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, **Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları – 1, Ankara.

Turgay, Hale (2004), “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Değerlemenin Rolü**”, SPK Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara

Yükçü, Süleyman ve Yılmaz İçerli (2007), “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Mali Çözüm**, Sayı:82, ss.21–33.