



BİST 100 VE 30 ENDEKSİNDEKİ FİRMALARIN AMORTİSMANA TABİ DURAN VARLIKLARININ SON DOKUZ YILLIK DÖNEMDE TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ¹

AN ANALYSIS OF THE DEPRECIABLE ASSETS OF THE COMPANIES AT BİST 100 INDEX AND 30 INDEX WITH THE ASPECT OF IMPAIRMENT OF ASSETS STANDARD (TAS 36) FOR THE LAST NINE YEARS

Aynur AKPINAR²

Öz

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun amacı, bu Standartlar doğrultusunda hazırlanan Finansal Tabloların işletmenin gerçek durum ve performansını göstermesinin sağlanmasıdır. Bu kapsamda, ülkemizde 2005 yılından itibaren, Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda hazırlanan, Türkiye Muhasebe Standartları Finansal Tabloların hazırlanmasında uygulanmaktadır. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının (TMS 36) temel esası finansal tablolarda duran varlıkların geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değerde gösterilmesini engellemektir. Çalışmada BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmaların yılsonu Finansal Tabloları, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı (TMS 36) 'nın uygulanıp uygulanmaması açısından 2007-2015 arasındaki dönemde araştırılmış ve değerlendirilmiştir. BİST 100 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü standardının kullanım yüzdesi 2007 yılında %30, 2008 yılında %33, 2009 yılında %36, 2010 yılında %30, 2011 yılında %25, 2012 yılında % 30, 2013-2014 yıllarında % 27 ve 2015 yılında da %28'dir. BİST 30 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü standardının kullanım yüzdesi 2007 yılında %57, 2008 yılında %63, 2009 yılında %67, 2010 yılında %50, 2011 yılında %33, 2012 yılında % 37, 2013 yılında % 40, 2014 yılında %37 ve 2015 yılında da %46 'dır. Çalışmada elde edilen bulgular TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmalarda son dokuz yılda kullanılma oranının en çok %67 ve en az %25 oranında gerçekleştiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortismanına Tabi Varlıklar, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Geri Kazanılabilir Değer, Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Abstract

The goal of International Accounting Standards Board is to enable financial statements, prepared in accordance with these standards, to demonstrate real position and performance of the companies. Within this scope, as of 2005, Turkish Accounting Standards (TAS), which are prepared in line with International Accounting Standards, are applied in our country to prepare financial statements. Basic principle of the Impairment of Assets Standard (TAS 36) is to prevent fixed assets to be shown more than the recoverable value. Year-end financial statements of companies listed in BİST 100 index and BİST 30 index have been investigated and analysed for 2007-2015 period in terms of applicability of Impairment of Assets standard (TAS 36). The rate of BİST 100 index companies that are using the Impairment of Assets Standard for depreciable assets is 30% for 2007, 33% for 2008, 36% for 2009, 30% for 2010, 25% for 2011, 30% for 2012, 27% for 2013,2014 and 28% for 2015. The rate of BİST 30 index companies that are using the Impairment of Assets Standard for depreciable assets is 57% for 2007, 63% for 2008, 67% for 2009, 50% for 2010, 33% for 2011, 37% for 2012, 40% for 2013, 37% for 2014 and %46 for 2015. Findings of the study show that Impairment of Assets Standard (TAS 36) has been realized as 67% highest and 25% lowest for the companies' depreciable assets at BİST 100 index and BİST 30 index in last nine years.

Keywords : Depreciable Asset, International Accounting Standards, Turkish Accounting Standards, Amount Recoverable, Impairment of Assets

JEL Classification Codes : M41.

¹ Bu çalışma, "An Analysis of the Depreciable Assets of the Companies at BİST 100 Index and 30 Index with the aspect of Impairment of Assets Standard (TAS 36) for the Last Eight Years" 1st International Annual Meeting of Sosyoekonomi Society, Münih / Almanya, 29-30 Ekim 2015 bildirisinden derlenmiştir.

² Yrd.Doç.Dr., KTO Karatay Üniversitesi, akpinar.aynur@mynet.com

1-GİRİŞ

Küreselleşme süreciyle birlikte, ülkeler arasında uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü iletişime olan ihtiyaç oluşmuştur. Bu iletişim ihtiyacının en çok hissedildiği alanlardan birisi de uluslararası ticarete ortaya çıkan finansal verilerdir. Finansal verilerin güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve zamanında hazırlanmış olması uluslararası ticaretin daha güvenilir şartlarda gerçekleşmesini sağlamaktadır.

Bu amaçla, 1973 yılında oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IFAC), 2001 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) “Uluslararası Muhasebe Standartları”nı hazırlamış ve tüm dünya ülkelerinin kabulüne sunmuştur. Bu standartlar dünya genelinde muhasebe uygulamalarını birbirine yakınlaştırmakta ve finansal tabloların karşılaştırılmasına imkan sağlamaktadır.

Avrupa Birliği de 2002 yılında, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren, borsasında hisse senetleri işlem gören tüm işletmelerin 01.01.2005 tarihine kadar konsolide finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlamasını istemiştir.

Türkiye’de de uluslararası ticarete kullanılacak olan verilerin uluslararası kabul görmesi için muhasebe uygulamalarında 2005 yılı başından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları, bankalar ve halka açık şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılmaya başlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarını aynen benimseyerek oluşturulmuştur. 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun bu görevini devralmış ve halen yürütmektedir.

Güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir Finansal Tabloların hazırlanması amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması aşamasındaki sorunlar, işlem ve olayların kayda alınması, ölçümlemesi ve raporlanması durumunda ortaya çıkmaktadır.

2--FİNANSAL TABLOLAR ve FAYDALI FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

Finansal raporlamanın genel amacı, “mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken, faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak” tır. Asli kullanıcıların finansal bilgiye ihtiyaç duymasının temel nedeni, işletme ile ilgili olarak gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiyi elde etmektir. Bu amaç doğrultusunda, yatırımcılara, borç verenlere ve kredi sağlayan diğer taraflara aşağıdaki özelliklerde finansal bilgi sunulması gerekmektedir. (Pamukçu, 2011, s.79)

27 Ocak 2011 tarihli Resmi Gazete’de değişiklik yapılan bölümleriyle yayınlanarak yürürlüğe giren Finansal raporlamada uyulacak temel usul ve esasları belirleyen “Kavramsal Çerçeve” ye göre faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri, temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak iki grupta toplanmıştır.(Gönen,2012,s.21)

Kavramsal Çerçeveye Göre Faydalı Bilginin Niteliksel Özellikleri:

a-Temel Niteliksel Özellikler

- İhtiyaca Uygunluk
- Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

b- Destekleyici Niteliksel Özellikler

- Karşılaştırılabilirlik
- Doğrulanabilirlik
- Zamanında Sunum
- Anlaşılabilirlik

Temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak iki başlık halinde incelenen finansal bilginin niteliksel özellikleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

- **İhtiyaca Uygunluk:** Kullanıcıları tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olan bilgi, ihtiyaca uygun finansal bilgidir. Bununla birlikte, bir bilginin ileriye dönük beklenti oluşturulurken “tahminlerde kullanılabilir” ve “teyit edici” bir değere sahip olması, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olduğunu gösterir. Bu bağlamda, finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilirse, tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahiptir. Eğer söz konusu bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik bir geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir. Tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahip olan bilgi genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir.

- **Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum:** Finansal raporların gerçeğe uygun şekilde sunulabilmesi için muhasebe sisteminde yer alan rakam ve tanımlamaların gerçeği tam olarak yansıtması gerekir. Başka bir deyişle, “gerçeğe uygun şekilde sunum” rakamların gerçekten olması gerektiği değerde rapor edilmesi ve finansal tablolarda yer alan diğer unsurların reel anlamda meydana gelmesi ve bu şekilde raporlanmasını ifade etmektedir (Durak, 2012, s. 4).

- **Karşılaştırılabilirlik İşletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da tarihe ilişkin benzer bilgileri ile karşılaştırılabilirse faydalıdır.**

- **Doğrulanabilirlik:** Finansal bilgilerin doğrulanabilir olma özelliği, farklı bilgi düzeyine sahip birbirinden bağımsız gözlemcilerin belirli bir finansal açıklamanın gerçeğe uygun olduğu konusunda hemfikir olabilmeleri ya da ortak sonuca ulaşabilmeleridir. Fiziki sayım ile hesabı tutarların aynı olması gibi.

- **Zamanında Sunum:** Bu özellik, bilginin karar verenler açısından kararlarını etkileyebilecek zamanda mevcut olması anlamına gelmektedir.

- **Anlaşılabilirlik:** Finansal raporlarda sunulan, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal koşullarını içeren bilgilerin açık ve öz bir biçimde tanımlanması ve sunulmasıdır.

3-VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI (TMS36)

Varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili düzenlemeler TMS 36 yayınlanmadan önce, çeşitli standartların içerisinde düzenlenmekteydi. Ancak, diğer standartların içerisinde yer alan düzenlemeler değer düşüklüğünün tam olarak tespit edilmesi ile ilgili ilkeleri belirlemekten ziyade nasıl ölçüleceğini açıklamaktaydı. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, varlıklardaki değer düşüklüğünü ele alan ilk kapsamlı standarttır. 1 Temmuz 1999’da yürürlüğe girmiş olan bu standart, 31 Mart 2004’te ve 11 Şubat 2014’te revizyona tabi tutulmuştur.

Ülkemizde TMS 36 Standardı ile uyumlu olarak yayımlanan ilk düzenleme BDDK tarafından 2002 yılında yapılmıştır. Bu düzenlemenin “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 7 Sayılı Tebliğ Varlıklarda Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı” olduğu görülmektedir. Bu standardı SPK tarafından 2003 yılında yayımlanan Seri:IX, No:25 sayılı tebliğin dokuzuncu kısmında yer alan düzenleme izlemiştir. Son olarak TMSK tarafından TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı 18.03.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe koyulmuştur (Sipahi, Akarçay, Ögüz, 2010, s.254).

Finansal tabloların, işletmenin durumu, performansı ve nakit akımları hakkında asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayabilmesi için işletmenin sahip olduğu varlıkları ve borçları gerçek değerinden raporlaması gerekmektedir (Akgün, 2009,11, s.229).

Varlıkların ve borçların gerçek değerlerinin hesaplanabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartlarında varlıkların dönem sonu değerlemelerinde iki farklı uygulama söz konusudur.

Birinci uygulamada her bir Standartta standardın konusu ile ilgili varlığın elde edilmesindeki muhasebeleştirilmesinin ve değerlemesinin nasıl yapılacağı hükümleri mevcuttur. TMS 18 Hasılat Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı gibi.

İkinci uygulamada ise TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının kapsamındaki varlıkların değerlemesinde değer düşüklüğünün hangi koşullarda ve nasıl hesaplanması gerektiği açıklanmıştır.

Varlıklarda değer düşüklüğünü açıklayan 36 numaralı Standartta adı geçen temel kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Kaya, Dinç, 2007, s.344):

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.

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

Amortisman: Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak gidere dönüştürülmesidir.

3.1. Standardın Kapsamı

Standardın amacı, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle muhasebe kayıtlarında gösterilmelerinin önlenmesidir. Standartta geri kazanılabilir tutarın nasıl hesaplanacağı anlatılırken, değer düşüklüğü zararının ne zaman iptal edileceği konusuna da açıklık getirilmiştir. Bu bilgilerin yanı sıra değer düşüklüğüne uğramış varlıklara ilişkin hangi açıklamaların yapılması gerektiği de düzenlenmiştir.

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının kapsamına giren varlıklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Sağlam, Şengel, Öztürk, 2007, s.909);

- Araziler, Binalar, Makina ve Ekipmanlar,
- Gerçeğe uygun değerle izlenen Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- Gerçeğe uygun değerden izlenen Şerefîyeler,
- İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler,
- Maliyet değeri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maden Kaynaklarının araştırılması ve Değerlendirilmesi kapsamındaki varlıklar,

Bunların dışında kalan varlık unsurlarının değer düşüklüğü ile ilgili hususları (menkul kıymetler, stoklar, şüpheli alacaklar gibi) kendilerine ait standartlarda düzenlenmiştir.

3.2. TMS 36'ya göre Değer Düşüklüğüne Uğramış Varlığın Belirlenmesi

Bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (Akgün, 2009, s.5). İşletme her bilanço tarihinde varlığın değerinin düşmüş olabileceğine ilişkin gösterge olup olmadığını değerlendirmelidir.

Varlıklarda değer düşüklüğünün ortaya çıkması ile ilgili olarak bazı göstergeler söz konusudur. Bu göstergeler aşağıda sıralandığı gibi dış kaynaklı ya da iç kaynaklı bilgilerden oluşmaktadır (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2015, s.409).

Dış Kaynaklı Bilgiler;

-Varlığın bilanço dönemi içinde piyasa değerinin, zamanaşımı veya normal kullanım sonucunda, beklenilenden önemli ölçüde düşmüş olması,

-Dönem boyunca, işletmenin faaliyet gösterdiği piyasada, olumsuz etkiler yaratan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,

- Piyasadaki faiz oranlarının veya diğer yatırım kârlılığına ilişkin diğer piyasa faiz oranlarının dönem boyunca artmış olması ve muhtemelen bu artışların varlıkların değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını etkileyecek olması ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltacak olması,

-Aktiflerin net defter değerlerinin işletmenin piyasa değerlerinden daha fazla olmasıdır. İşletmenin pazar değeri/defter değeri rasyosunun 1'in altında olmasıdır.

İç Kaynaklı Bilgiler ise,

-Bir varlığın fiziksel hasara uğradığına veya eskidiğine ilişkin kanıtların varlığı,

-Varlığın mevcut veya beklenen kullanılma derecesinde veya şeklinde işletmeye olumsuz etkide bulunan önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya yakın gelecekte ortaya çıkacak olması,

- İşletmenin faaliyet raporlarında, bir varlığın ekonomik performansının kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların varlığıdır.

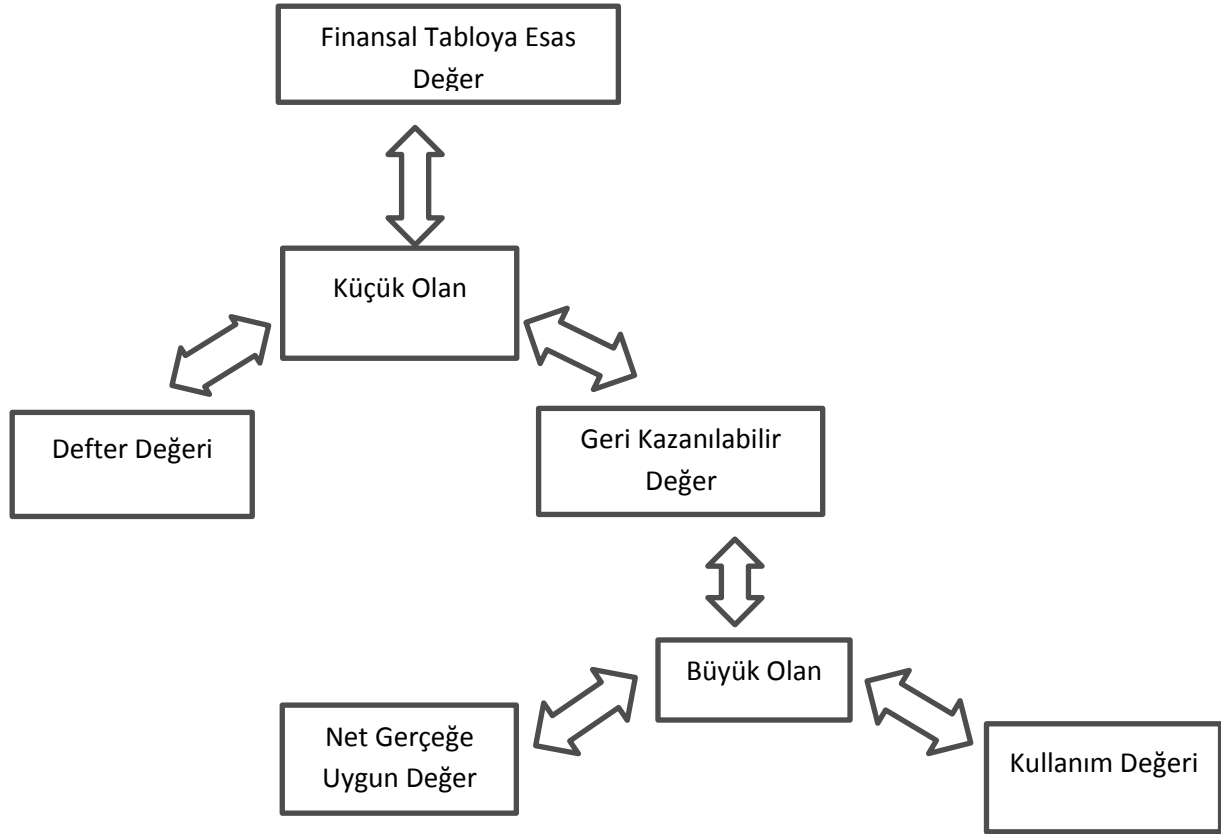
Standartta ayrıca, işletmenin varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin var olup olmadığına bakılmaksızın, sınırsız faydalı ömre sahip veya henüz kullanılmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırarak, değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiği belirtilmiştir

Her yıl aynı zamanda yapılmak şartıyla, değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından değişik zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.

3.3. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçümü

Standart, geri kazanılabilir tutarı, “bir varlığın veya nakit yaratan bir birimin satış maliyetleri düşülmüş, gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı” olarak tanımlamıştır (Örten, Kaval, Karapınar, 2009, s.526).

Hesaba alınacak veya varlığın defter değerinden düşülecek değer azalma zararı, varlığın geri kazanılabilir değerinden yüksek olan defter değeri arasındaki fark kadardır.



Şekil: 1 Geri kazanılabilir değer ölçümü

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri veya kullanım değerinin belirlenmesi değer düşüklüğü olup olmadığının tespitinde yeterlidir.

Aktif bir piyasada alışverişe konu olmasa bile, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini (net satış fiyatı) belirlemek mümkündür. Bunun mümkün olmadığı durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri olarak dikkate alınır.

Varlıklarda değer yitirme etkisinin bulunabilmesi için, piyasa değeriyle defter değeri açısından farkın ölçülemediği ve tüm varlıklar için ikincil piyasanın bulunmamasından dolayı, varlığın nakit yaratma yeteneğinin ölçülebilmesi bakımından gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesi yöntemi kullanılabilir bir yöntemdir (Demir ve Bahadır, 2007, 68).

Maddi duran varlıkların ölçümünde kullanılacak yöntemlerden birisi olan kullanım değeri nakit akışlarının doğru olarak tahmin edilebildiği ölçüde kullanışlı bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir (Ayçiçek, 2007, s.130).

Eğer varlığın kullanım değeri, varlığın net satış fiyatını önemli ölçüde aşıyorsa, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (net satış fiyatı) varlığın geri kazanılabilir tutarı olarak kabul edilebilir (Gökçen, Akgül, Çakıcı, 2006: s.318).

Varlığın kullanım değerinin hesaplanabilmesi için;

- Varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,

- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli,
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar bilinmelidir.

4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMANA TABİ DURAN VARLIKLAR

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının kapsamında olan ve Amortismana tabi olan Varlıkların TMS'na göre tanımları aşağıda yapılmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar; mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için, yani kullanım amaçlı tüm maddi duran varlıklardır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar; fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan varlıklardır.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmaktan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı (sermaye kazancı) ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan mülke (YAG) denir.

TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar; İşletmelerin yönetim kademesi tarafından, satışına ilişkin bir planı yapılmış ve alıcılarının tespiti ile planının tamamlanmasına yönelik aktif bir programı başlatılmış olan varlıkları (ya da varlık gurubu) dur ve bilançoda ayrıca gösterilir.

TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin ise maliyet yöntemiyle değerlendirilmiş varlıkları TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı kapsamındadır.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının kapsamında olmakla birlikte, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre maddi olmayan bir duran varlık kapsamındaki şerefiye faydalı ömrü tespit edilemediği için amortismana tabi değildir (Sarıoğlu-Esen,2007,s.47).

Duran varlıkların Satış amaçlı duran varlıklar kapsamına alındığı tarihten itibaren işletmece amortisman ayrılması durdurulur (Gökgöz, 2012, s.73).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında Özel Maliyet Bedelleri ile ilgili bir açıklama bulunmadığından ve Özel Maliyet Bedellerinin fiziksel bir varlığı olduğundan TMS 16 Standardı kapsamında değerlendirilmektedir.(Sirküler 2012/5)

5.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

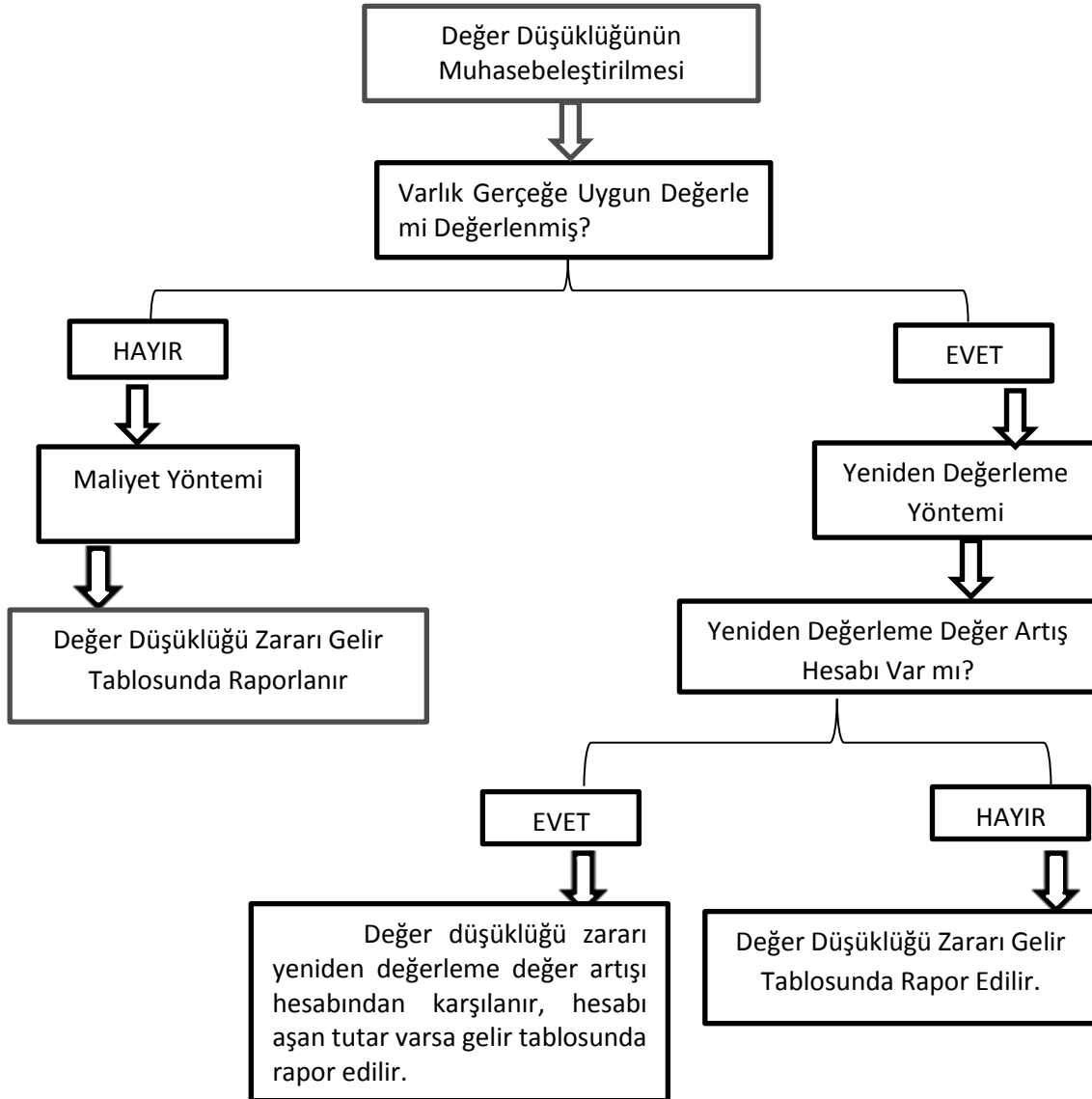
Maliyet Modelinde bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Standartta yer alan bu ifadeye göre, her bir maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeri ile gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Akbulut ve Marşap, 2006, 90).

Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü meydana geldikten sonra bir değer artışı ortaya çıkarsa, ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşmaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir (TMS 36 paragraf 117).

Varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış yeniden değerlendirme modeline göre Yeniden Değerleme Değer Artışları Hesabı'nda izlenmesi gerekir (Gücenme, Poroy, 2005, s.3).

Yeniden değerlemeye tabi tutulmamış bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilirken, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı ise, hesaplanan değer azalışı önceden hesaplanan yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülerek muhasebeleştirilir (TMS 36 Paragraf 61; Ayçiçek, 2011, s.123).

TMS 36 standardı, şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının daha sonraki bir dönemde iptal edilmesine veya azaltılmasına izin vermez (Akgün, 2011, s.56).



(YILDIZTEKİN,2010; 272)

Şekil 2: Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilme süreci

Maddi olmayan bir duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelirler bölümünde, finansal durum tablosunda ise yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynakların

altında gösterilir. Ancak, söz konusu maddi olmayan duran varlık için önceki dönemlerde bir değer azalışı söz konusu olmuş ve bu değer azalışı kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak raporlanmış ise bu döneme ait yeniden değerlendirme artışının zarar olarak raporlanan değer azalışına karşılık gelen kısmı kar olarak gelir tablosunda raporlanmalıdır.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak gösterilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan öz kaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirlerde gösterilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (Deran ve Savaş, 2013; s.89, TMS 38, Paragraf 85,86,87).

6-LİTERATÜR

TMS 36 Kapsamındaki varlıklar işletme varlıkları içerisinde önemli bir büyüklüğe sahiptir.

Kaya ve Dinç (2007) Maddi Duran varlıkların değer düşüklüğünün tespiti ve muhasebeleştirilmesi konusunda karşılaşılan problemlerden bahsetmiş ve çözüm önerileri sunmuştur.

Esen ve Perek (2009) TMS 36'da sözü edilen Nakit Yaratıcı Birim(NYB)'in belirlenmesinin işletme yöneticilerinin bilgi ve tecrübelerine bırakıldığına ve (NYB)'in değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı ile nakit akımlarının belirlenmesinin güçlüğüne dikkat çekmişlerdir.

Sipahi ve Öğüz (2010)'e göre VUK'da yer alan değerlendirme hükümleri işletmenin vergilendirilmesinde subjektifliği önlemektedir. TMS'ler ile amaçlanan temel hedef ise finansal tabloların kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Bu nedenle, TMS değer düşüklüğü hükümleri ile VUK uygulamalarında çelişkiler bulunmaktadır.

Yıldıztekin (2010) amortisman ayırma, yeniden değerlendirme değer artışlarının kayıtlanmasının yanı sıra değer düşüklüğünün tespiti ve kayıtlanması, değer düşüklüğüne karşılık ayrılmasının gerekli olduğunu örnekler yardımıyla ifade etmiş, varlıkların elden çıkarma veya kullanım dışı kalmalarında hesapların kapatılmasında oluşacak geçmiş yıl gelir ve giderlere ait hesapların çalıştırılması gerekliliğini vurgulamıştır.

Ayçiçek (2011) VUK'da maddi duran varlıkların değer azalışlarında fevkalade amortisman uygulamasının söz konusu olduğunu ve maddi duran varlık kullanım değerinin ölçülmesi suretiyle ortaya çıkan değer azalışının maddi duran varlığa yansıtılmasını sağlayan bir uygulamanın VUK'da yer almadığını belirtmiştir.

Tuğay (2014) değer düşüklüğü standardı uygulamasını mevcut mevzuat uygulamaları ile karşılaştırmış ve muhasebeleştirilmesi konusunda geliştirilmesi gereken hususlardan bahsetmiştir.

Şamil-Esmeray (2016) TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın öncü gösterge özelliğine sahip BİST 100 Endeksi'nde finansal olmayan firmaların örneklem kabul ederek uygulanmasına dair yaptıkları 2012-2013 ve 2014 yıllarını kapsayan durum tespit çalışmasında, şirketlerin aktiflerinin %27-28'lik kısmını oluşturan varlıkların TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na tabi olduğunu bulmuşlardır.

3 yıllık incelemede değer düşüklüğü olarak raporlanan tutarlarda yıllara göre bir artış görülmüştür. Tutardaki artışlarla beraber raporlanan değer düşüklüğü tutarının TMS 36 Standardı kapsamında yer alan varlıkların içindeki oranı da benzer şekilde bir artış göstermiştir.

Bu oran 2012 yılı için 0,0013 iken 2013 yılı için 0,0019 çıkmış, 2014 yılında ise bu oran 0,0057 ye ulaşmıştır.

7-ÇALIŞMANIN KISITLARI VE MATERYAL:

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören; BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmaların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarındaki Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu ile dipnot açıklamaları kullanılmıştır.

BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmaların Finansal Raporlarında kaydedilmiş Değer Düşüklüklerinden;

-Şerefiye'ye ait değer düşüklükleri araştırmaya dahil edilmemiştir. Çünkü TMS gereği şerefiye amortismanına tabi değildir.

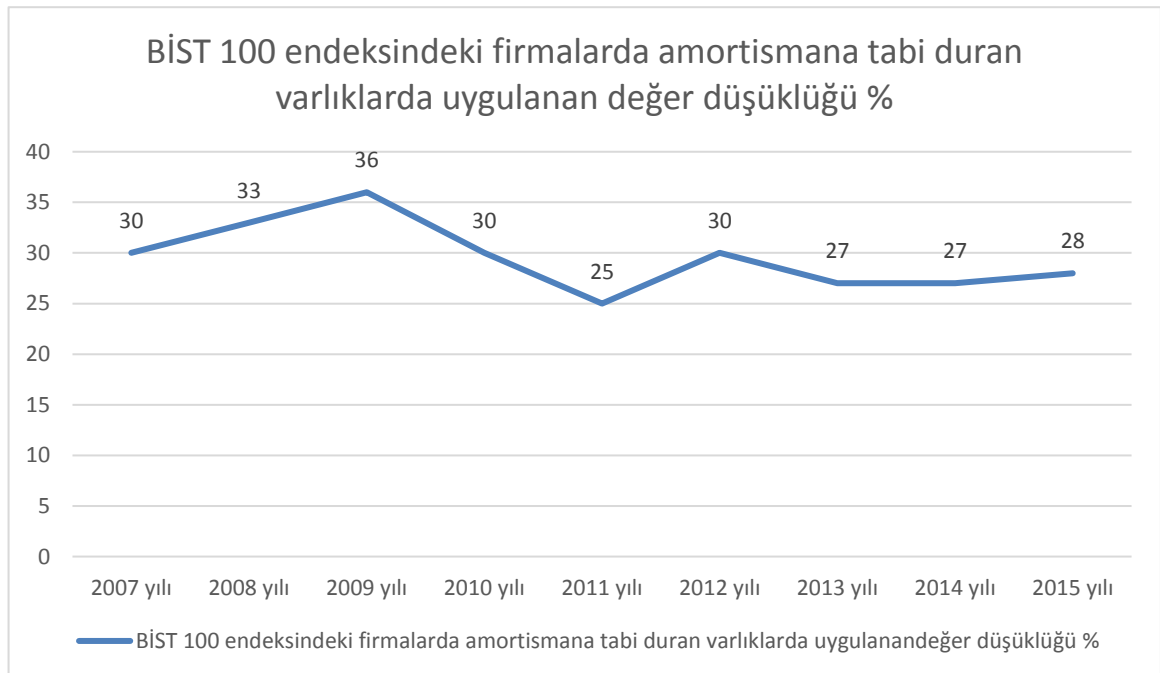
-Bankaların tahsil edemedikleri alacakları karşılığında sahip oldukları Satış Amaçlı Duran Varlıklar amortismanına tabi olmadığı için çalışmaya dahil edilmemiştir.

-Yedek parça stoklarında bulunan ve firmalarca duran varlık olarak muhasebeleştirilen varlıklardaki değer düşüklükleri de yedek parçalar amortismanına tabi olmadıkları için çalışmaya dahil edilmemiştir.

8-BULGULAR:

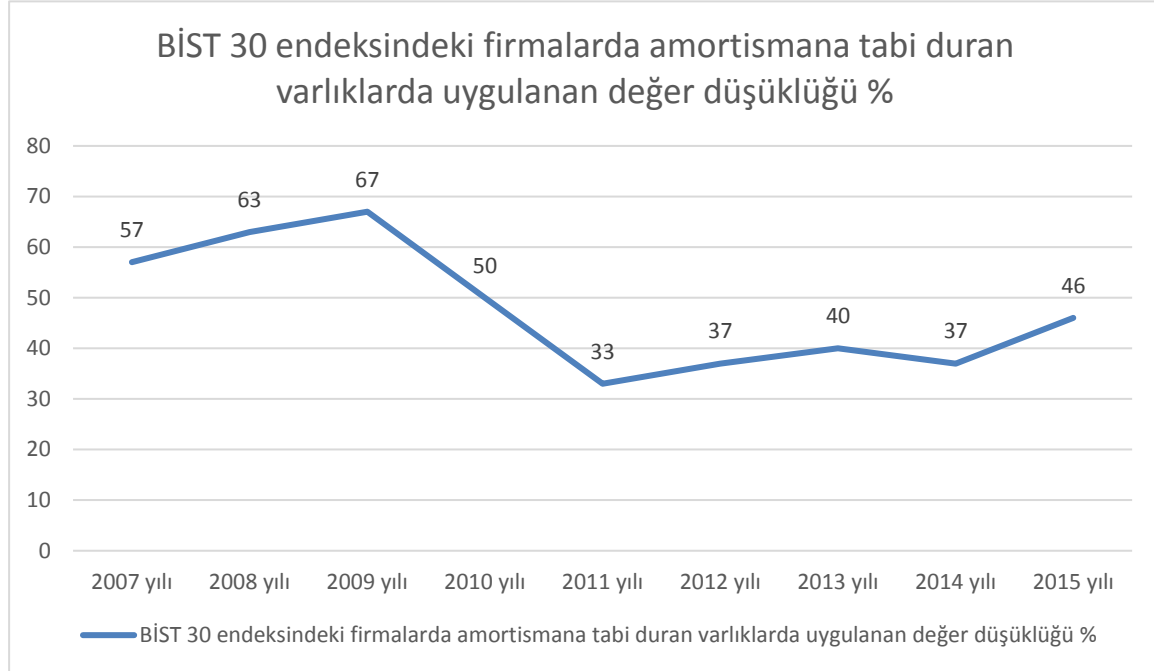
Çalışmada, firmaların finansal durum tablosundaki TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı kapsamındaki varlıklarından amortismanına tabi duran varlıklarının değer düşüklüğü hesapları kullanılmıştır.

BİST 100 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü standardının kullanım yüzdesi 2007 yılında %30, 2008 yılında %33, 2009 yılında %36, 2010 yılında %30, 2011 yılında %25, 2012 yılında %30, 2013-2014 yıllarında %27 ve 2015 yılında da %28'dir.



Grafik1: BİST 100 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesabının kullanım durumu

BİST 30 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü standardının kullanım yüzdesi 2007 yılında %57, 2008 yılında %63, 2009 yılında %67, 2010 yılında %50, 2011 yılında %33, 2012 yılında %37, 2013 yılında %40, 2014 yılında %37 ve 2015 yılında da %46'dır.



Grafik1: BİST 30 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesabının kullanım durumu

9-SONUÇ:

Varlıklar, birçok faktörden dolayı edinildikleri zamandaki değerde sabit kalamamaktadırlar. Sahip oldukları değerleri artabildiği gibi düşüş de gösterebilmektedir. İşletmelerin finansal tablolarında yer alan varlıklar dürüst ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gereği düşünüldüğünde varlıkların güncel değeriyle finansal tablolarda sunulması beklenmektedir.

1999 yılında yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standardı 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı Finansal Durum Tablosundaki duran varlıkların gerçeğe uygun değerle gösterilmesini ve Kapsamlı Gelir Tablosundaki gelirlerin de gerçek gelirler olmasını sağlamak amacı ile uygulanmaktadır.

Çalışmada elde edilen bulgular TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmaların amortismanına tabi duran varlıklarında son dokuz yılda kullanılma oranının; BİST 100 de en çok %36 en az %25, BİST 30 endeksindeki en çok %67 ve en az %33 oranında gerçekleştiğini göstermektedir.

Elde edilen bulgulardan aşağıdaki üç sonuca ulaşmak mümkündür.

1.İncelenen dönemdeki BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmaların amortismanına tabi duran varlıklarında değer düşüklüğü tespit edilen firmaların dışındaki firmalarda gerçekten bir değer düşüklüğü söz konusu değildir ve bu oranlar gerçeği yansıtmaktadır.

2. İncelenen dönemdeki BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün anlaşılmasında firma içi ve firma dışı kaynaklardan elde edilen bilgiler yetersiz kalmıştır. Gerçekte değer düşüklüğü daha fazla firmada söz konusudur ama fark edilememiştir.

3. İncelenen dönemdeki BİST 100 ve BİST 30 endeksindeki firmalarda amortismanına tabi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemlerde veya baz alınan faktörlerde (nakit akımları, iskonto oranları gibi) bilerek veya bilmeyerek hata yapılmıştır. Bu durumda da yeterli bilgi ve donanımına sahip olmamaktan dolayı ya da kasten gerçek sayıya ulaşamamıştır.

Firmaların Amortismanına tabi duran varlıklarının dönem sonu değerlemeleri yapılırken firma içi ve firma dışı kaynaklardan elde edilen değer düşüklüğüne ait bulgulara önem vermesi gerekmektedir. Ayrıca değerlendirme konusunda insiyatif kullanacak yetkililerin bilgi ve tecrübelerinin yeterli olması hesaplanacak geri kazanılabilir değerlerin hesaplanmasında önemlidir. Bu bulgular hazırlanan Finansal Tablolardaki bilgilerin firmanın gerçek durumunu ve performansını göstermesi açısından gerekli ve önemlidir.

Kaynakça

- AKGÜN, Ali İhsan, (2009). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi” Kocaeli Üniversitesi **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (18) 2009 / 2, s. 1 – 34
- AKGÜN Ali İhsan, (2011). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi” C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 12, Sayı 2, 2011, s.39-61
- AKGÜN, Ali İhsan, (2009). “Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti” Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, 11 (2) s.229-253
- AYÇİÇEK Fahri, (2011). “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri” Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2011, s.121-131
- AKBULUT, Yıldız ve MARŞAP, Beyhan. (2006). “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi Ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Değerlendirilmesi.” **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**. 4(2006): s.85-115
- DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan (2007). “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**. 23(2007), s.65-79.
- DERAN Ali, SAVAŞ İncilay, (2013). “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları “C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, 2013
- DURAK, Gündoğan, (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl.31, Sayı:368, Nisan 2012, s. 38-45
- ESEN Muhittin, PEREK Atilla, (2009). “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (Tms 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye Ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2009/3, s.143-171
- GÖKÇEN Gürbüz, AKGÜL Başak Ataman ve ÇAKICI Cemal, (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım, 2006, ss.301-302.
- GÖKGÖZ Ahmet, (2012). “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2012, Cilt:8, Yıl:8, Özel Sayı, 8: s.67-86

- GÖNEN Seçkin, (2012). “Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” Dayanışma Dergisi, Ekim 2012 sayı 116, s. 18-26
- GÜCENME, Ümit ve POROY Arsoy (2005), “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz Dergisi**, Sayı 14, ss.1-12.
- KARAPINAR Aydın ve ZAİF Figen, (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz, 2009, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KAYA Uğur, DİNÇ Engin, (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi” Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007, s.343-364
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın, (2009). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları: TMS-TFRS, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Ankara: Gazi kitabevi.
- ÖZHERHAN, Yıldız ve YANIK Serap, (2012). IFRS/IAS Uyumlu TMS/TFRS (Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları), TÜRMOB Yayınlar, Ankara.
- PAMUKÇU, Fatma, (2011). “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, Mali Çözüm Dergisi, 2011, Sayı:103, s.79-95
- SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, (2007). UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- SAĞLAM Necdet, YOLCU Mehmet, EFLATUN Ali Osman, (2015). Örneklerle UFRS Kayıtları, Muhasebe TR, Ankara
- SARIOĞLU Kerem, ESEN Özgür Muhittin, (2007). “İşletme Birleşmelerinde Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması” İşletme İktisadi dergisi, Haziran 2007, say;57, s.44-54
- SİPAHİ Barış, AKARÇAY ÖĞÜZ Ayça, (2010). “TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2010 sayı 45, s. 253-262
- ŞAMİL Serhat, ESMERAY Murat, (2010). “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı: BİST 100’de bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016 s. 175-198
- TUĞAY Osman, (2014). “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Değer Düşüklüğünün İptali Ve Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin TMS 16/TMS 36 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014 /1, s.31-52
- YILDIZTEKİN, İhsan, (2010). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, 259 -288
- Özel Maliyetler Hakkında Maliye Bakanlığı 2012/5 nolu Sirküleri