



Prof. Dr. Remzi Örtten



Dr. Rıdvan Bayırlı

TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Gazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Başkanı

Arş. Gör. Dr. Rıdvan BAYIRLI

Gazi Üniversitesi, İİBF

Özet

16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri ayırdedebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar ve bu nedenle finansal analiz açısından büyük öneme sahiptirler.

Standarta göre duran varlıkların, ilk muhasebeleştirilmesi sonrası kullanılan iki değerlendirme yöntemi vardır. Bunlardan "maliyet yöntemi", maddi duran varlıkların edinme maliyetlerinin dönem sonunda değiştirilerek maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları (karşılıkları) indirildikten sonraki değerleri ile gösterilmesini ifade etmektedir. İkinci yöntem olan "Yeniden Değerleme Yöntemi", gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlıkların, dönemsonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini ve amortismanlarının indirilmesi sonunda bulunan değerle gösterilmesini ifade etmektedir.

Bu çalışmada, TMS 16, cari uygulama ve vergi mevzuatı ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda cari uygulama ve vergi mevzuatında TMS 16 ile ilgili değişikliklerin yapılmasının gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu değişiklik maddi duran varlıklardaki değer azalışları ve değer artışlarının izlenmesi ile ilgilidir.

Anahtar Kelimeler: Maddi duran varlıklar, maliyet yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemi, geriye kazanılabilir değer.

Abstract (According to TAS 16, Measurement After Recognition on Property, Plant and Equipment and Accounting Implementation)

The objective of TAS 16 is to prescribe the accounting treatment for property, plant and equipment so that users of the financial statements can determine information about an entity's investment in its property, plant and equipment and the changes in such investment. Property, plant and equipment have major importance within the total assets of companies and thus they are very significant in the determination of financial analysis.

According to this standard, there are two methods concerning the subsequent measurements of property, plant and equipment. These are cost method and revaluation method. In the "Cost Method" initial measurement's amounts of tangible assets remind the same in the end of the period stated in the balance sheet after subtracting of accumulated depreciations and accumulated losses. In the "Revaluation Method" that expresses after recognition an asset as property, plant and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of the revaluation less any subsequent accumulated depreciations.

In this study, a comparative analysis has been made between the TAS-16 (IAS 16), current application and tax legislation. In our opinion some amendments and adaption are necessary for our current accounting implementations and taxes legislation.

Key Words: Property, plant and equipment, cost method, revaluation method, irrevocable value.

1. Giriş

Maddi Duran varlıklar standartı Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Ağustos 1980 yılında taslak olarak hazırlanmış ve 1982 yılında

yürürlüğe girmiştir. Daha sonra iki kez revize edilerek son hali ile 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Bkz Tablo 1).

Tablo 1: IAS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartının Tarihi Gelişimi

Ağustos 1980	18 nolu Standart Taslağı olarak "Tarihi Değer Muhasebesi Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar" adı ile düzenlendi.
Mart 1982	IAS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı olarak kabul edildi.
1 Ocak 1983	IAS 16 Olarak yürürlüğe girdi.
Mayıs 1992	43 nolu standart taslağı olarak revize edildi.
Aralık 1993	IAS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı (32 nolu proje ile karşılaştırılabilir finansal tablolar bölümü revize edildi)
1 Ocak 1995	Revize edilmiş IAS 16 yürürlüğe girdi.
1998	IAS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı , IAS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile revize edildi.
1 Temmuz 1999	1998'de yapılan revizyon yürürlüğe girdi.
18 Aralık 2003	IAS 16'nın yeni revize edilmiş versiyonu IASB tarafından yayınlandı.
1 Ocak 2005	2003' de revize edilen IAS 16 yürürlüğe girdi.

Kaynak: <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm> (Erişim Tarihi: 03.02.2007)

Standartın revize edilmeden önceki halinde dönem sonu (muhasebeleştirme sonrası) değerlendirme yöntemlerinden "maliyet yöntemi" temel yöntem olarak önerilirken, "yeniden değerlendirme yöntemi" alternatif yöntem olarak önerilmekteydi. Standartın son halinde ise iki yöntemin birbirinden bağımsız olarak ve eşit statüde önerildiği gözlemlenmektedir. Bunun sebebi standartların tamamına hakim duruma gelen **gerçeğe uygun değerlendirme** alternatif yöntem görünümünde olan yeniden değerlendirme yöntemini ön plana çıkarmış olmasıdır.

Ülkemizdeki uygulama açısından her iki yöntemde alışık olduğumuz yöntemlerdir. Ancak standartta, uygulamada önemli farklılıklara neden olacak düzenlemeler bulunmaktadır. Aslında standartın getirdiği en önemli yenilik maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün zarar yazılmasını veya karşılık ayırmasını öngörüyür

olmasıdır. Makalemizde standartın ülkemizdeki cari uygulamaya getireceği değişiklikler, vergi mevzuatı ile uyumlama ve vergi etkisinde dikkate alınarak incelenecektir. Makalemiz örnek bir uygulama ile tamamlanacaktır.

2. Değerleme Kavramları ve Dönemsonunda Değerleme

Standarta yer alan bazı değerlendirme kavramlarının tanımları aşağıdaki gibidir:

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü "karşılıkları"¹ indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit

¹ IAS 16'da "losses" kelimesi ile ifade edilmiş TMS 16'da "zararları" olarak çevirilmiştir. Biz burada "karşılıkları" olarak ifade etmeyi uygun görmekteyiz.

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 varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarından kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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

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

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

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

Kullanım değeri²: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Bu aşamada gerçeğe uygun değeri temsil edecek değer tespiti önem kazanmaktadır. Giriş değeri olarak cari maliyet gerçeğe uygun değeri yansıtmaktadır. Çıkış değeri açısından ise cari satış değeri gerçeğe uygun değeri ifade etmektedir. Bir başka bakış açısını yansıtan kullanım değeri açısından ise cari ekonomik değer, gerçeğe uygun değeri temsil niteliği taşımaktadır (Tokay vd., 2005:103)

Geriye kazanılabilir değer, bir varlığın "net satış fiyatı" ve "kullanım değerinden" büyük olanı olarak tanımlanmıştır. Kullanım değeri ise bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Geriye kazanılabilir değer tespiti

edilmesinde kullanılan her iki değer kavramında tahmine dayalı olarak tespit edilecek değerlerdir. Özellikle kullanım değerinin nasıl hesaplanacağı IAS 36'nın ekinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.³

Bir maddi duran varlığın hem net satış değerini hem de kullanım değerini belirlemek her zaman gerekmez. Bu tutarlardan herhangi biri varlığın kayıtlı değerini aşyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve başka bir tutarı hesaplamaya gerek yoktur. Net satış fiyatını belirlemenin mümkün olmadığı durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri olarak dikkate alınır (Doyrangöl ve Çıtak, 2004: 24-25).

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir (TMS 16: Madde 32).

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya, devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir (TMS 16: Madde 33).

3. Dönemsonunda Kullanılan Değerleme Yöntemleri

Temelde maliyet bedelini esas alan cari uygulamadan farklı olarak standartta dönemsonundaki değerlemelerde iki yöntemin kullanılabilmesi öngörülmektedir. Bunlar;

- Maliyet yöntemi,
- Yeniden değerlendirme yöntemi (Gerçeğe uygun değer yöntemi) dir.

² Bu değerlendirme kavramının IAS 16'da tanımı yapılmamış olup, IAS 36'da tanımlanmıştır.

³ Kullanım değerinin hesaplanması, ayrı bir makale konusu olabilecek kadar kapsamlı bir konudur. Bu sebeple burada ayrıntıya girilmemiştir.

3.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yöntemi temelde, cari uygulamaya benzemektedir. Standarttaki en belirgin fark, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü için karşılık hesaplanmasını ve kayda alınmasını gerektirmesidir. Türk Vergi Mevzuatında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır.

Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış sözkonusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında, karşılık tutarının gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

3.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

Standartta bu yönteme “Yeniden Değerleme Modeli” denmekle birlikte bize göre, bu yöntem temelde gerçeğe uygun değer (makul değer) yöntemidir.

Bu yöntemde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, ilk olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirilme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16: Madde 31).

Bu yöntemde göre, MDV’lerin dönem sonundaki değerlendirilmesi TMS 16 madde 39 ve 40’a göre şöyle özetlenebilir:

Duran varlığın değeri düşerse, varlığı cari değerle izleyen yöntemin gereği olarak değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaz, doğrudan gider yazılarak varlığın değeri azaltılır. Sonraki dönemlerde değer düşüklüğü için de aynı uygulamaya devam edilir. Eğer sonraki dönemlerde değer artışı sözkonusu olursa; artan değer için önceki dönem veya dönemlerde **gider**

yazılan kısmı kadar bir tutarın **gelir kaydedilmesi** gerekir. Buradaki değer artışının zararları aşan kısmının ise standarta göre, gelir kaydedilmeyerek doğrudan özkaynaklardaki değer artışlarına alınması sözkonusu olur.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında **doğrudan geçmiş yıl kârlarına** aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16: Madde 41).

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilme yapılması gerekli olabilir (TMS 16: Madde 34).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16: Madde 35):

a) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirilme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa

edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır (Bkz. 5.2.1.). Bu yönteme, “Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” diyebiliriz.

b) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır (Bkz. 5.2.2). Bu yönteme, “Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme Yöntemi” demek mümkündür.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir (TMS 16: Madde 36).

4. Vergi Mevzuatı İle Uyumlanmanın ve IAS 12: Gelir Vergileri Standartının Etkisinin Dikkate Alınması

Cari uygulamada net varlıklar ile borçlar arasındaki fark özkaynağı oluşturmaktadır. Özkaynakların içerisinde kar da yer almaktadır. Muhasebe standartlarına göre gider veya zarar yazılması gereken durumların bazılarında vergi kanunları yazılan bu giderlerin matrahtan indirilmesine izin vermemektedir. Diğer taraftan muhasebe standartlarına göre gelir veya kar yazılması gereken bazı unsurlarda vergi mevzuatı açısından vergi dışı bırakılabilmektedir. Bu durumda muhasebe standartlarına göre hesaplanan kar ile vergi mevzuatı açısından kurumlar vergisi matrahı olacak kar farklılaşmaktadır. Vergi karşılığının hesaplanması için ticari kardan mali kara ulaşılması gerekmektedir. Ticari kardan mali kara aşağıdaki formül ile ulaşılmaktadır:

Mali Kar = Dönemin Ticari Karı (+) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler (-) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler.

Muhasebe standartlarına göre cari uygulamada olmayan ertelenen vergi uygulaması da sözkonusu olmaktadır. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergisinin etkisi “TMS 12: Gelir Vergileri”

Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 16: Madde 42).

Yenilenen IAS 12’de geçici vergi farklarının belirlenmesi açısından bilanço kalemlerinin dikkate alınması ve farka neden olan unsurların bilançodaki değeri ile vergiye esas değerinin karşılaştırılması istenmiştir (Ayanoğlu, 2002: 28). Bu uygulamaya göre;

1- Varlıkların (bu arada) maddi duran varlıkların muhasebe değeri vergi değerine eşitse cari uygulamaya göre herhangi bir fark sözkonusu olmaz.

2- Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden büyükse, ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) sözkonusu olur.

3- Varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden küçükse, ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) meydana gelir.

Borçların muhasebe değeri ile vergi değerine ait ertelenmiş vergi etkisi varlıkların tersi gibi işlem görür.

5. Uygulama Örneği

İşletme 2005 yılında 10.000 YTL +% 18 KDV bedelle nakit olarak bir makine almıştır. Makinenin ekonomik ömrü “5 yıl”⁴ olarak belirlenmiştir (varsayım).

⁴ Kullanılan yöntemin geçerliliğini ispatlamak için örnekte varlığın ekonomik ömrü 5 yıl olarak alınmış ve ekonomik ömrün sonuna kadar her yıl gerçeğe uygun değerle değerlendirilerek uygulama devam ettirilmiştir. Diğer taraftan standarta göre her yıl yeniden değerlendirme yapılması zorunlu değildir. Ancak yeniden değerlemenin bazı yıllar yapılmaması kullandığımız yöntemin geçerliliğini etkilemeyecek ve ekonomik ömrün sonunda yine varlığın gerçeğe uygun değeri ile birikmiş amortismanları birbirine eşitlenecek ve varlık tamamen amorti edilmiş olacaktır. Yeniden değerlendirme yapılmayan dönemlerde finansal tablolar gerçeği yansıtmamaktadır. Bu da IFRS’nin amacına ve gelişim seyrine ters düşmektedir. Nedeni varlıkların temelde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinin öngörülmesidir. Aslında yapılan uygulamanın ülkemizdeki alışık olduğumuz yeniden değerlendirme ve enflasyona göre düzeltme uygulamasından bir farkı yoktur. Dikkat edilecek tek unsur gerçeğe uygun değer belirlendikten sonra düzeltme katsayısının muhasebe uygulayıcısı tarafından hesaplanacak olmasıdır. Diğer taraftan varlığın değerinin düştüğü yıllarda bile endeks hesaplanacak ve yeniden değerlendirme yapılacaktır. Yapılan uygulama bu yönüyle de alışık olduğumuz yeniden değerlendirme uygulamasından farklı olmakla beraber, enflasyon düzeltilmesine benzerdir.

Makineye normal usulde amortisman ayrılmaktadır.

Gerçeğe uygun değer yıl sonları itibariyle aşağıdaki gibi olmuştur:

- 31.12.2006'de 7.900 YTL,
- 31.12.2007'de 6.200 YTL,
- 31.12.2008'de 3.850 YTL,
- 31.12.2009'da 2.100 YTL.

İSTENİLENLER: Bu bilgilere göre;

1. Maliyet yöntemine,
2. Yeniden değerlendirme yöntemine göre
 - a) 31.12.2005'de,
 - b) 31.12.2006'de,
 - c) 31.12.2007'de,
 - d) 31.12.2008'de,

e) 31.12.2009'deki muhasebe kayıtlarını vergi mevzuatı ile uyumlamayı da dikkate alarak gösterelim.

5.1. Maliyet Yöntemine Göre Çözüm

31.12.2005 tarihinde önemli ölçüde fiyat değişmesi olmadığından sadece amortisman ayrılacak, yeniden değerlendirme yapılmayacaktır. İzleyen yıllarda makinenin defter değerinde önemli değişiklikler olmuştur. Maliyet yönteminin uygulanmasına göre yapılacak işlemler şöyle olacaktır:

Maliyet yönteminin uygulanmasında varlığın maliyet değeri değiştirilmeyecek ve amortisman bu değer üzerinden ayrılacaktır. Değer düşüklüğü olduğunda karşılık ayrılacak, değer artışı olduğunda daha önceki dönem veya dönemlerdeki karşılık tutarları konusu kalmadığından, gelir kaydedilecektir. İhtiyatlılık temel kavramının gereği olarak, değer artışları kayda alınmayacaktır. Vergi mevzuatı ile uyumlama ve vergi ertelemesi kayıtları da sözkonusu olacaktır.

Bu yönteme göre örneğimizdeki makinenin değer değişimleri aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır:

	Net Değer – Geriye Kazanılabılır Değer	Değer Artış/Azalışı
2006	(10.000 - 2.000) - (7.900)	- 100 YTL
2007	(10.000 - 4.000) - (6.200)	+ 200 YTL
2008	(10.000 - 6.000) - (3.850)	- 150 YTL
2009	(10.000 - 8.000) - (2.100)	+ 100 YTL

Örneğin, maliyet yöntemine göre çözümü aşağıdadır:

1	----- 31.12.2005 ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması ----- / -----	2.000	2.000
1	----- 31.12.2006 ----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ MDV DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI ⁵ Değer düşüklüğüne karşılık ayrılması. ----- 31.12.2006 -----	100	100
2	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI HS. Vergiyle uyumlama kaydı. ----- 31.12.2006 -----	100	100

⁵ Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklardaki defter-i kebir hesaplarının tamamı doludur. Bu nedenle hesap numarası vermeksizin hesabın adı yazılmıştır. TDHP'nda yapılacak yeni düzenlemede bu durumun nazara alınması gerekmektedir.

	----- 31.12.2006 -----		
3	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı. (100 x 0,20 ⁶) ----- / -----	20	20
	----- 31.12.2006 -----		
4	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması ----- / -----	2.000	2.000
	----- 31.12.2007 -----		
1	MDV DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. Değerleme kaydı. ----- 31.12.2007 -----	100	100
	----- 31.12.2007 -----		
2	980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS. 980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Vergiyle uyumlama kaydı. ----- 31.12.2007 -----	100	100
	----- 31.12.2007 -----		
3	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı. ----- 31.12.2007 -----	20	20
	----- 31.12.2007 -----		
4	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması ----- / -----	2.000	2.000
	----- 31.12.2008 -----		
1	654 KARŞILIK GİDERLERİ MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI Değer düşüklüğüne karşılık ayrılması ----- 31.12.2008 -----	150	150
	----- 31.12.2008 -----		
2	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS. Vergiyle uyulmama kaydı. ----- 31.12.2008 -----	150	150
	----- 31.12.2008 -----		
3	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı. ----- 31.12.2008 -----	30	30
	----- 31.12.2008 -----		
4	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması ----- / -----	2.000	2.000

⁶ Mevcut Kurumlar Vergisi oranı %20'dir.

1	----- 31.12.2009----- MDV DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Değerleme kaydı.	150	150
2	----- 31.12.2009----- 980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS 980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GEL. Vergiyle uyumlama kaydı.	150	150
3	----- 31.12.2009----- 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı.	30	30
4	----- 31.12.2009----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması	2.000	2.000

5.2. Yeniden Değerleme Yöntemine Göre Çözüm

Bu yöntemin esası maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin gerçeğe uygun değere göre düzeltilmesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve ayrılacak amortismanların cari değere göre düzeltilmiş (yeniden değerlendirilmiş) tutarlar üzerinden ayrılmasıdır.

Bu yöntemdeki düzeltmelerin belirlenmesi ve kaydedilmesi, temelde, duran varlıklarla ilgili **yeniden değerlendirme** ve **enflasyona göre düzeltme** ilkelerine göre yapılır.

5.2.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme (IAS 16: Madde 35/a)

Standardın 35/a maddesinde ve amortisman ayırma ile ilgili açıklamalarına göre maddi duran varlık ve amortismanlarının düzeltilmesi ve kaydedilmesi aşağıdaki aşamalara göre yapılır.

- 1) İlgili duran varlığın cari değerinin belirlenmesi ve düzeltme kaydının yapılması,

- 2) Vergi mevzuatı ile uyumlama ve vergi etkisi kaydının yapılması,
- 3) Birikmiş amortismanların düzeltilmesine ilişkin katsayının belirlenmesi,
- 4) Birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve kaydedilmesi,
- 5) Düzeltilmiş değere göre dönem amortismanının hesaplanması ve kaydedilmesi,
- 6) Amortisman düzeltmesine ilişkin vergi mevzuatı ile uyumlama ve ertelenmiş vergi etkisinin belirlenmesi ve kaydedilmesi,
- 7) 1 ile 6'daki işlemlerin her yıl için tekrarı.

Yukarıdaki açıklamamızda yer alan, ilgili maddi duran varlığın düzeltilmesi, düzeltme katsayısının belirlenmesi, birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve ayrılacak amortisman tutarının hesaplanması şöyle yapılır:

a) Cari Değerin Hesaplanması	= Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi
b) Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı	= Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri / Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi	= Birikmiş Amortisman x Yeniden Değerleme Katsayısı
d) Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması	= Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Bu açıklamalarımızın örneğimize uygulanması ile ilgili tutarları gösteren tablo aşağıdadır:

Tablo 2: Brüt Değere Göre Yeniden Değerlenme Tablosu

2006 Yılı Hesaplamaları		
a) Cari Değer	10.000 - 100	9.900
b) Düzeltme Katsayısı	9.900 / 10.000	0,99
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	2.000 x 0,99	1.980
d) Ayrılacak Amortisman	9.900 x 0,20	1.980
e) Toplam Amortisman		3.960
2007 Yılı Hesaplamaları		
a) Cari Değer	9.900 + 260	10.160
b) Düzeltme Katsayısı	10.160 / 9.900	1,026
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	3.960 x 1,026	4.064
d) Ayrılacak Amortisman	10.160 x 0,20	2.032
e) Toplam Amortisman.		6.096
2008 Yılı Hesaplamaları		
a) Cari Değer	10.160 - 214	9.946
b) Düzeltme Katsayısı	9.946 / 10.160	0,978
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	6.096 x 0,978	5.967,6
d) Ayrılacak Amortisman	9.946 x 0,20	1.989,2
e) Toplam Amortisman		7.956,8
2009 Yılı Hesaplamaları		
a) Cari Değer	9.946 + 110,8	10.056,8
b) Düzeltme Katsayısı	10.056,8 / 9.946	1,0111
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.956,8 x 1,0111	8.045,44
d) Ayrılacak Amortisman	10.056,80 x 0,20	2.011,36
e) Toplam Amortisman		10.056,8

Yukarıdaki açıklamalarımızı ve düzenlediğimiz tabloyu esas alarak yeniden değerlendirme yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları da şöyledir:

1	----- 31.12.2005 ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması. ----- / -----	2.000	2.000
1	----- 31.12.2006 ----- 659 DİĞER FAAL. GİDER VE ZARARLAR 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR Değer düşüklüğünün zarar yazılması. (10.000 – 9.900 veya 8.000 – 7.900) ----- 31.12.2006 -----	100	100
2	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergiyle uyulmama kaydı. ----- 31.12.2006 -----	100	100

3	----- 31.12.2006 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı. (100 x 0,20 = 20) ----- 31.12.2006 -----	20	20
4	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Birikmiş amortismanların düzeltilmesi (2.000 – 1.980) . ----- / -----	20	20
5	----- 31.12.2006 ----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman ayrılması. ----- / -----	1.980	1.980
1	----- 31.12.2007 ----- 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 649 DİĞ. FAAL. OL. GEL. VE KARL. 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Değer artışının kaydı. (6.200 – 5.940) ----- 31.12.2007 -----	260	100 160
2	980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS. 981 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Vergiyle uyumlama kaydı. ----- 31.12.2007 -----	100	100
3	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 384 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı. ----- 31.12.2007 -----	20	20
4	525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortismanın düzeltilmesi (4.064 -3.960). ----- 31.12.2007 -----	104	104
5	526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı (160 -104 = 56 x 0,20 = 52,8). ----- 31.12.2007 -----	11,2	11,2
6	770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman ayrılması. ----- 31.12.2007 -----	2.032	2.032
7	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergiyle uyumlama kaydı (2.032 -2.000 = 32 ⁷) ----- 31.12.2007 -----	32	32

⁷ Eğer makineye normal amortisman yöntemine VUK esas alınarak kayıt yapılacak olsaydı, 2.000 YTL gider yazılması gerekiyordu. Standartın uygulanması sırasında 32 YTL fazla gider yazılmış olmaktadır. Bu tutar kanunen gider olarak kabul edilmeyecektir.

	----- 31.12.2007 -----		
8	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı (32 x 0,20). ----- / -----	6,4	6,4
	----- 31.12.2008 -----		
1	659 DİĞER FAAL. OLA. GİDER VE ZAR. 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR Değer azalışının gider kaydı. ----- / -----	214	214
	----- 31.12.2008 -----		
2	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergi uyumlama kaydı. ----- 31.12.2008 -----	214	214
3	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 384 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı (214 x 0,20 = 42,8) ----- 31.12.2008 -----	42,8	42,8
4	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Amortismanın düzeltilmesi (6.096 -5 .967,6). ----- 31.12.2008 -----	128,4	128,4
5	284 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU Vergi etkisi kaydı (2007 yıl vergi etkisinin iptali). ----- 31.12.2008 -----	11,2	11,2
6	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması (9.946 x 0,20). ----- / -----	1.989,2	1.989,2
	----- 31.12.2009 -----		
1	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR Değerleme kaydı. ----- 31.12.2009 -----	110,8	110,8
2	980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS. 981 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Vergiyle uyumlama kaydı. ----- 31.12.2009 -----	110,8	110,8
3	525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortismanın düzeltilmesi. ----- 31.12.2009 -----	88,64	88,64
4	526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi (88,64 X 0,20 = 17,72) ----- 31.12.2009 -----	17,72	17,72

	----- 31.12.2009 -----		
5	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman ayrılması.	2.011,36	2.011,36
	----- 31.12.2009 -----		
6	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD.ALACAKLI HS. Vergi uyulmama kaydı.	11,36	11,36
	----- / -----		

5.2.2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme (IAS 16: Madde 35/b)

Standardın 35 maddesinin “b” bendine göre yapılacak uygulamayı esas alan bu yönteme nazaran aşağıdaki Tablo 3 ile Tablo 2’deki brüt yönteme göre yeniden değerlendirme, amortisman hesaplama ve muhasebe kayıtları arasında önemli bir fark sözkonusu değildir.

IAS 35. maddenin “b” bendi sadece “birikmiş amortismanların” nasıl düzeltileceğine ilişkindir. Gelecekte amortisman hesaplama veya ayrılmasının bu standardın 39. ve 40. maddelerindeki uygulamanın bir parçası olduğu da ayrıca ifade edilmektedir. Bu nedenle, brüt yönteme göre yapılan uygulamalardan farklı olmayan bu

yönteme ait muhasebe kayıtları tekrara neden olmamak için yapılmamıştır.

Bu uygulamaya göre, birikmiş amortismanlar yeniden değerlendirme katsayısı ile düzeltilir. Yeni ayrılacak amortisman gerçeğe uygun değer (düzeltilmiş değer) üzerinden ayrılır.

Böylece yeniden değerlendirme uygulamasına ve enflasyon muhasebesi düzeltmelerine uygun bir şekilde maddi duran varlıklar düzeltilmiş ve gerekli amortismanın ayrılması gerçekleştirilmiş olur.

Buradaki uygulama ile madde 35/a’daki uygulama arasındaki en belirgin fark, yeniden değerlendirme farklarının net değerlere göre belirlenmesidir.

Bu yöntemin uygulanması şöyle özetlenebilir:

a) Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı	=	Varlığın Düzeltilmiş Brüt Değeri / Varlığın Düzeltilmemiş Brüt Değeri
a) Net Değerin Bulunması	=	Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar
b) Değer Artış veya Azalışının Bulunması	=	Düzeltilmeden Önceki Net Değer – Düzeltilmeden Sonraki Net Değer
c) Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi	=	Birikmiş Amortisman x Düzeltilme Katsayısı
d) Ayrılacak Amortisman	=	Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Çözümüne esas alınan rakamlarla ilgili olarak muhasebe kayıtlarına esas alınacak değer değişimleri ile amortismanlara ilişkin hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 3: Net Değere Göre Yeniden Değerleme Tablosu

2006 Yılı Hesaplamaları		
a) Net Değer	10.000 – 2.000	8.000
b) Değer Artış veya Azalışı	7.900 – 8.000	- 100
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	2.000 x 0,99	1.980
d) Ayrılacak Amortisman	9.900 x 0,20	1.980
e) Toplam Amortisman		3.960
2007 Yılı Hesaplamaları		
a) Net Değer	9.900 – 3.960	5.940
b) Değer Artış veya Azalışı	6.200 – 5.940	+ 260
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	3.960 x 1,026	4.064
d) Ayrılacak Amortisman	10.160 x 0,20	2.032
e) Toplam Amortisman		6.096

2008 Yılı Hesaplamaları		
a) Net Değer	10.160 – 6.096	4.064
b) Değer Artış veya Azalışı	3.850 – 4.064	- 214
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	6.096 x 0,978	5.967,6
d) Ayrılacak Amortisman	9.946 x 0,20	1.989,2
e) Toplam Amortisman		7.956,8
2009 Yılı Hesaplamaları		
a) Net Değer	9.946 – 7.956,2	1.989,2
b) Değer Artış veya Azalışı	2.100 – 1.989,2	+ 110,8
c) Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	7.956,8 x 1,0111	8.045,44
d) Ayrılacak Amortisman	10.056,80 x 0,20	2.011,36
e) Toplam Amortisman		10.056,8

5.2.3. Karşılık Ayırma Yöntemine Göre Yeniden Değerleme

Yeniden değerlendirme yöntemine göre, gerçeğe uygun değerle değerlemedeki temel uygulamalar, 5.2.1 ve 5.2.2.'de anlatıldığı gibidir. Ancak, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen MDV'lerde değer azalması sözkonusu olduğunda bazı uygulamalara göre, doğrudan gider yazarak brüt değerden indirmek (**Bkz. 5.2.1**) yerine, karşılık ayırmak yoluyla gider kaydetmek de sözkonusu olmaktadır. Bu uygulamaya göre de bilanço ve gelir tablosu açısından sonuç aynı

olmaktadır. Ancak, bize göre, karşılık ayırmak meydana gelen olumlu farkların gelir veya özkaynak artışı, olumsuz farkların gider veya özkaynak azalışı olarak kaydetmeyi ve varlıkların kayıtlı brüt değerlerini doğrudan artırıp azaltmayı öngören gerçeğe uygun değerle değerlendirilmenin (cari değerlendirilmenin) temel mantığına uygun değildir. Buna rağmen, örneğimizin yeniden değerlendirme yöntemine göre çözümünde karşılık ayrılması durumunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda özetlendiği gibi olacaktır:

	----- 31.12.2005 -----		
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması.	2.000	2.000
	----- 31.12.2006 -----		
1	654 KARŞILIK GİDERLERİ MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. Değer düşüklüğüne karşılık ayrılması.	100	100
	----- 31.12.2006 -----		
2	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergiyle uyulmama kaydı.	100	100
	----- 31.12.2006 -----		
3	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı (100 x 0,20).	20	20
	----- 31.12.2006 -----		
4	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Birikmiş amortismanların düzeltilmesi.	20	20
	----- 31.12.2006 -----		
5	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANL. Amortisman ayrılması.	1.980	1.980
	----- / -----		

	----- 31.12.2007 -----		
1	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK. 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Değer artışının kaydı.	260	100 160
	----- 31.12.2007 -----		
2	980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS. 981 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Vergiyle uyumlama kaydı.	100	100
	----- / -----		
	----- 31.12.2007 -----		
3	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı.	20	20
	----- 31.12.2007 -----		
4	525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortismanın düzeltilmesi.	104	104
	----- 31.12.2007 -----		
5	526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı (56 X 0,20 = 11,2).	11,2	11,2
	----- 31.12.2007 -----		
6	770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman ayrılması.	2.032	2.032
	----- 31.12.2007 -----		
7	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergiyle uyumlama	32	32
	----- 31.12.2007 -----		
8	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Vergi etkisi kaydı (32 x 0,20).	6,4	6,4
	----- / -----		
	----- 31.12.2008 -----		
1	654 KARŞILIK GİDERLERİ MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI Değer azalışının gider kaydı.	214	214
	----- 31.12.2008 -----		
2	970 VERGİ AÇIS. KABUL EDİLMEYEN GİD. 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİD. ALACAKLI HS. Vergi uyulmama kaydı.	214	214
	----- 31.12.2008 -----		
3	691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi kaydı (214 x 0,20 = 42,8)	42,8	42,8
	----- 31.12.2008 -----		

	----- 31.12.2008 -----		
4	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU Amortismanın düzeltilmesi.	128,4	128,4
	----- 31.12.2008 -----		
5	284 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU Vergi etkisi kaydı.	11,2	11,2
	----- 31.12.2008 -----		
6	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSM. Amortisman ayrılması.	1.989,2	1.989,2
	----- / -----		
	----- 31.12.2009 -----		
1	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Değerleme kaydı.	110,8	110,8
	----- 31.12.2009 -----		
2	980 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER BORÇLU HS. 981 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Vergiyle uyumlama kaydı.	110,8	110,8
	----- 31.12.2009 -----		
3	525 MDV DEĞER ARTIŞ FONU 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortismanın düzeltilmesi.	88,64	88,64
	----- 31.12.2009 -----		
	526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Vergi etkisi (88,64 X 0,20 = 17,72)	17,72	17,72
	----- 31.12.2009 -----		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman ayrılması.	2.011,36	2.011,36
	----- 31.12.2009 -----		
	970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI Vergi uyulmama kaydı.	11,36	11,36
	----- / -----		

7- Sonuç ve Öneriler

IAS 16'ya göre dönemsonu değerlemede iki yöntemin kullanılması öngörülmektedir. Bunlardan biri "malîyet yöntemi" diğeri ise "yeniden değerleme yöntemi"dir. Bu iki yöntemin uygulanmasında maddi duran varlığın ilk kayda alınması açısından her hangi bir farklılık sözkonusu olmamakta ve her iki yöntemle göre de malîyetle değerlendirme yapılmaktadır.

Ancak, ilk kayıtlamadan sonraki dönemlerde yapılan değerlemelerde bu iki

yöntem arasında önemli değerlendirme ve kayıtlama farklılıkları vardır.

Standartta iki yöntemin uygulanması öngörülmekte ise de, bize göre, bunlardan gerçeğe uygun değeri esas alan "yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması daha uygundur. Nitekim orjinal IAS 16'nın (1999) alternatif bir uygulama olarak önerdiği "yeniden değerlendirme" yönteminin standartın revize edilmiş halinde (2005) malîyet yöntemi ile eşdeğerde görülmesi, hatta standartların genel uygulamasına göre gerçeğe uygun değerlerin ön plana

çıkarılmış olması nazara alındığında, bize göre, maliyet yönteminin önemi azalmış ve gerçeğe uygun değerle değerlendirme temel uygulama yöntemi olmuştur.

Muhasebe standartlarında maliyet bedeli ile değerlendirme anlayışından gerçeğe uygun değer ile değerlendirme anlayışına yönelik muhasebe uygulamalarında da önemli değişikliklere neden olmaktadır. Maliyet bedeli objektif ve karşılaştırılabilir bilgi açısından önemli bir değer kavramı iken; bu değerlendirme yapılan ölçüm gerçeğe uygun değildir. Diğer taraftan gerçeğe uygun değerlendirme kavramı, gerçek bilgiyi sağlamakta ancak böyle bir uygulamada da değerlemede gerekli özen gösterilmezse, finansal bilgiler işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmakta ve subjektif bir nitelik göstermektedir. IAS 16'ya göre (madde 32) bina ve arsaların gerçeğe uygun değerinin değerleme uzmanları tarafından belirlenmesinin istenmesi, bu değerlendirme kavramına objektiflik kazandırmayı amaçlamaktadır.

IAS 16'ya göre maddi duran varlığın değerinde düşme olduğu zaman karşılık ayrılması gereken durumlar için kullanılacak karşılık hesabı mevcut TDHP'nda yer alamamakta hatta 25 nolu maddi duran varlıklar sınıfında boş hesap bile bulunmamaktadır. Muhasebe standartlarının getirdiği yeniliklerin TDHP'nda revize gerektirmektedir. TDHP'nı revize edilirken bu durumun gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

IAS 16'da düzenlenen "yeniden değerlendirme yöntemi" için makalemizde önerilen kayıtlama sistemi, 5024 sayılı Enflasyon Muhasebe Kanunu ile kaldırılan ancak uygulamasına alışık olduğumuz yeniden değerlendirme uygulamasına ve enflasyon düzeltmesine benzerliği sebebiyle muhasebe uygulayıcıları tarafından da kabul görebilecek bir kayıtlama sistemidir.

IAS 16'da ifade edilen maddi duran varlıklardaki değerlendirme azalışının dikkate alınmasının ülkemizdeki uygulamada VUK'ndaki fevkalade amortisman düzenlemesinden dolayı problem olmayacağını ifade eden görüşler mevcuttur⁸. Bize göre

VUK'da fevkalade amortisman uygulaması var olmasına rağmen uygulama vergi ile uyumlama açısından problem çıkaracaktır. Çünkü bu uygulamada fevkalade amortisman ayırabilmek için Maliye Bakanlığının genel bir izin vermesiyle ya da Maliye Bakanlığı takdir komisyonu varlığın değerini tespit ettikten sonra mümkün olabilmektedir. Bu durumda eğer değerlendirme düşüklüğü muhasebe uygulayıcısı tarafından tespit edildiyse vergi açısından kabul edilemeyecektir. Şu anda değerlemenin uzman tarafından yapılması durumundaki değerlendirme azalışının bile kanunen kabul edilip edilmeyeceği belli değildir. Bu nedenle VUK'da da bu konuda değişiklik yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

Ayanoğlu, Yıldız; "12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standartı Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002.

Doyrangöl, Nuran, Cömert; Çıtak, Nermin; "XI/25 Sayılı Sermaye Piyasası'nda Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Maddi Varlıklar", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 6, Sayı:4, Aralık 2004.

Sönmez, Feriştah; "8 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar" (UMS:16 ile Karşılaştırmalı Olarak), TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.

Tokay, Hüseyin; Deran, Ali; Aktaş, Rafet; "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, Aralık 2005.

<http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>
(Erişim Tarihi: 03.02.2007).

⁸ Bkz. Sönmez, Feriştah; "8 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran

Varlıklar" (UMS 16 ile Karşılaştırmalı Olarak), TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.

