

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN UYGULAMALAR

Öğr. Gör. M. A. İbrahim SARIAY¹

ÖZET

Türkiye Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayı amaçlayan bir ülkedir. Bu bağlamda, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Maddi duran varlıkların değerlemesi hükümleri düzenlenmiştir. Bu çalışmanın amacı, maddi duran varlıkların değerlemesi ile ilgili bu düzenlemenin, nasıl uygulanacağını ortaya koymaktır. Bu amaca ulaşmak için, TMS 16 Standardındaki Maddi Duran Varlıkların değerlemesi hükümleri incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: TMS, Maddi Duran Varlık, Değerleme, Uygulama

ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS IMPLEMENTS RELATION WITH VALUATION OF TANGIBLE FIXED ASSETS

ABSTRACT

Turkey is a country that aims to implement the International Financial Reporting Standards. In this context, IAS 16 Tangible Fixed Assets Standard and the provisions of the valuation of Tangible Fixed Assets have been regulated. The purpose of this study, the regulation regarding valuation of Tangible Fixed Assets is to state how to apply. To achieve this aim, the provisions of the valuation of Tangible Fixed Assets in the IAS 16 Standard have been analyzed and give examples for the application.

Key Words: Turkish Accounting Standards, Tangible Fixed Assets, Valuation, Implement

1. GİRİŞ

Dünya ülkelerinin ticari ve ekonomik ilişkilerinin giderek artıyor olması, bu ülkeleri birbirlerine giderek yakınlaştırmakta, hatta çeşitli mevzuatlar açısından bütünleşmeyi gerekli kılmaktadır. Artan küreselleşme ve rekabet ise farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal raporların karşılaştırılmasında sıkıntılara neden olmaktadır. Bu nedenle mali tabloların uyumlaştırılması doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı söz konusu olmaktadır. Muhasebe standartlarının geliştirilmesinin esas dayanağı uluslar arası düzenlemelerdir. Genel olarak, muhasebenin temel kavramlarına uygun finansal tabloların doğru ve güvenilir şekilde belirlenmesini amaçlayan muhasebe standartları ile bu tablolardan hareketle mali karı belirleyerek üzerinden vergi almayı amaçlayan vergi kanunları, farklı düzenlemeler getirebilmektedir.

Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir. Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değer belirlenmesi işlemi, muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan "değerlemenin" konusunu oluşturmaktadır. Varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarihteki değeri çoğunlukla cari değerini yansıtmaktadır. Ancak, izleyen dönemlerde ekonomik hayattaki değişimler, teknolojik gelişmeler, varlığın kullanımı gibi nedenlerden dolayı tarihi maliyet ile cari değer birbirinden farklılaşabilmektedir. Muhasebede işlem ve olayların maliyet esasına göre kaydedilmesi, çoğu zaman kayıtlar ile gerçek durumun birbirinden farklı olmasına, bu durum ise tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların, işletmelerin gerçek durumunu yansıtamayacağı yönünde kaygılara neden olmaktadır. Muhasebe biliminde bu kaygıları giderebilmek amacıyla değişik değerlendirme ölçüleri geliştirilmiştir.

Değerlemede birbirinden farklı ölçü ve esasların kullanılması bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına neden olmakta ve doğrudan dönem karını etkilemektedir. Bu nedenle değerlendirme ile ilgili hükümler vergi kanunlarında ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Vergi kanunlarında değerlemeye

¹ Öğretim Görevlisi, Aksaray Üniversitesi, ibrahimsariay@gmail.com

vergi matrahının belirlenmesi açısından bakıldığı için, çoğu zaman vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümleri ile muhasebe kuramındaki değerlendirme ölçüleri arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarındaki maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme hükümlerinin muhasebe sistemi içerisinde nasıl bir değişim yaratacağını uygulamalı bir şekilde ortaya koymaktır.

2. MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir (TMS, 2011, 482). Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 de, “işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir varlığın, maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine sahip olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması,
- Normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumlar dışında, bir yıl olarak belirlenen etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir (Sevilengül, 2005, 438).

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular;

- Varlıkların muhasebeleştirilmesi,
- Defter değerlerinin belirlenmesi ,
- Amortisman tutarlarının hesaplanması ve
- Değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir (TMS 16, 2011, 489):

- Arazi;
- Arazi ve binalar;
- Makineler;
- Gemiler;
- Uçaklar;
- Motorlu taşıtlar;
- Mobilya ve demirbaşlar;
- Ofis gereçleri.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Maddi Duran Varlık hesap grubuna dahil varlıklar ise aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- 250- Arazi ve Arsalar,
- 251- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri,
- 252- Binalar,
- 253- Tesis, Makine ve Cihazlar,
- 254- Taşıtlar,
- 255- Demirbaşlar,
- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar,
- 257- Birikmiş Amortismanlar (-),
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar,
- 259- Verilen Avanslar.

3. DEĞERLEME KAVRAMI

VUK’ nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu bağlamda değerlendirme; Değerin hesaplanıp, belirlenmesi ve açıklanması için gereken işlemler bütünü” şeklinde tanımlanabilir (Başagaç, 2006, 19).

Değerleme süreci, finansal tablolarda yer alan bilgileri, dolayısıyla finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, muhasebe açısından son derece önemli bir süreçtir. Ülkemizde finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına bağlı kalarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mevcut Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında varlık, yükümlülük ve özkaynak unsurlarının para birimi cinsinden ifade edilmesine yönelik birden çok değerlendirme esası ve değerlendirme ölçüsünün bulunması, aynı bilanço unsurunun ilk kayıt veya takip eden değerlendirme dönemlerinde farklı değerlendirme ölçüleri ile para cinsinden ifade edilebilmeleri, değerlemeyi muhasebe açısından karmaşık bir süreç haline getirmektedir (Deran ve Tokay, 2008, 18).

3.1. Değerleme Ölçüleri

Değerleme ölçüleri V.U.K.’nın 261’inci maddesinde tespit edilmiş olup bu değerlendirme ölçüleri,

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedel ve emsal ücret,
- Vergi değeri,

şeklinde yer alırken, Türkiye Muhasebe Standartlarında değerlendirme esasları,

- Tarihi Maliyet,
- Cari Maliyet,
- Gerçekleşebilir Değer,
- Bugünkü Değer

olarak tespit edilmiştir.

Muhasebe Kuramında yer alan değerlendirme ölçüleri ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987, 444- 485); (Diewert, 2005, 1-22); (ICAEW, 2006, 3):

- Tarihi Maliyet,
- Yerine Koyma Maliyeti,
- Net Nakit Değeri (Net Gerçekleşebilir Değer),
- Net şimdiki Değer (Net Bugünkü Değer),
- Firma Katkı Değeri (Yoksun Olma Maliyeti, Cari Maliyet),
- Gerçeğe Uygun Değer

4. TMS 16 STANDARDINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN UYGULAMALAR

4.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

TMS 16’ ya göre bir varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde maddi duran varlık maliyetiyle muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır (Akgün, 2009, 398). Maddi Varlıkların iktisabında elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti hesaba alınır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 196).

Örnek:

Bir konfeksiyon firması tarafından dikiş makinelerinde kullanılan ve maliyeti 2.500 TL olan 1.000 adet dikiş iğnesi ile nakış makinelerinde kullanılmak üzere maliyeti 3.000 TL olan 20 adet kalıp peşin olarak satın alınmıştır.

İğnelerin ortalama yararlı ömrü 15 gün, kalıpların yararlı ömrü ise ortalama 2 yıldır.

	//			
157 DİĞER STOKLAR		2.500		

	Dikiş İğneleri	3.000	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		
	Nakış Kalıpları		
	100 KASA		5.500
	//		

Bu varlıkların maddi duran varlık olarak aktifleştirilmesi için gerekli kriterlerden biri olan gelecekte ekonomik yararlarının işletmeye aktarılması muhtemel olmadığı için dikiş iğneleri maddi duran varlık kapsamında değil, stok kalemi olarak değerlendirilmelidir. Diğer taraftan kalıplar gelecek dönemlerde (2 yıl) ekonomik yarar sağlayacağından maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir (Akgün, 2009, 399).

4.2. Maliyet Unsurları

Maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara aktarılabilir:

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıda belirtilen maliyet koşulları sağlandıktan sonra maddi duran varlık kaleminin maliyeti şu unsurlardan oluşur;

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği şekilde),
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- Mesleki ücretler (TMS 16, 2011, 483-484-485).

Örnek:

Bir işletme ürünlerinin ambalajlama aşamasında kullanılmak üzere fatura bedeli 120.000 TL olan ambalajlama makinesi ithal etmiştir. Satıcı işletme fatura bedeli üzerinden %2 iskonto uygulamıştır. Navlun bedeli olan 14.000 TL alıcı işletme tarafından karşılanmıştır. Ayrıca gümrük vergi ve masrafları olarak 24.000 TL gidere katlanılmıştır. Kurulum ve montaj bedeli olarak 5.000 TL ve makinenin kullanım eğitimi için teknik uzmana 2.000 TL ödenmiştir. Yeni alınan ambalajlama makinesinin verimli bir şekilde çalışabilmesi için yerleştirileceği fabrika atölyesinde diğer makinelerin kalibrasyonu ve reorganizasyonu için toplam 18.000 TL harcama yapılmıştır.

Makinenin aktife alınmasında dikkate alınması gereken maliyet unsurları şöyledir:

Fatura Bedeli	120.000
İskonto	(-) 6.000
Navlun Bedeli	14.000

Gümrük Vergi ve Masrafları	24.000
Kurulum ve Montaj	5.000
Teknik Uzman Ücreti	2.000
Toplam	159.000

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin işletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. (TMS 16, 2011, 486). Buna göre diğer makinelerin kalibrasyonu ve yeniden yerleşimi için harcanan 18.000 TL, makinenin aktife alınması sırasında katlanılan maliyetlere dahil edilmeyecektir. Makinenin aktifleştirilmesi ile ilgili yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir (Akgün, 2009, 403).

//		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	159.000	
Ambalajlama Makinesi		
100 KASA		159.000
//		

4.3. Vadeli Maddi Duran Alımında Borçlanma Maliyetleri ve Vade Farkı

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, 2011, 486). Buna göre satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif söz konusudur. Bunlardan ilki TMS 23' te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gideri olarak değerlendirilmesidir. TMS 23' ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir (Akgün, 2009, 404).

Örnek 1: Borçlanma Maliyeti

Bir plastik firması nakliye faaliyetlerinde kullanılmak üzere bina inşa etmiştir. İnşa faaliyeti 10 ay sürmüştü ve bina inşaatına ilişkin kredi faizleri dışında yapılan harcamaların toplamı 250.000 TL'dir. Bu dönemde inşaatın finansmanı için temin edilen kredinin faizi 35.000 TL'dir. Temel yöntemde göre yapılması gereken muhasebe kaydında duran varlığın edinilmesine ilişkin katlanılan 35.000 TL finansman gideri dönemin finansal tablolarına yansıtılmak üzere giderleştirilir.

//		
252 BİNALAR	250.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	35.000	
320 SATICILAR		250.000
102 BANKALAR		35.000
//		

Alternatif yöntemde göre yapılması gereken muhasebe kaydında ise temel yöntemde dönem gideri olarak kabul edilen finansman gideri binaların maliyetine eklenebilecektir. Buna göre muhasebe kaydı şöyledir:

//		
252 BİNALAR	285.000	

320 SATICILAR 102 BANKALAR	//	250.000 35.000
-------------------------------	----	-------------------

Örnek 2: Vade Farkı

İşletme üretim yapmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde 750.000 TL' ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme aldığı bu binanın 250.000 TL' sini banka aracılığıyla peşin, kalan 500.000 TL' sini birer yıl vadeli olmak üzere iki eşit taksitte vadeli çek keşide ederek ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı % 20' dir.

TMS' ye göre fabrika binasının bugünkü değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Bugünkü Değer} = 250.000 + \frac{250.000}{(1 + 0.20)^1} + \frac{250.000}{(1 + 0.20)^2}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 250.000 + 208.333 + 173.611 = 631.944$$

Söz konusu fabrika binasının alış maliyeti 631.944 TL olup, ilk muhasebeleştirmede bu alış maliyeti ile gerçekleştirilecektir. Aradaki fark olan (750.000 - 631.944 = 118.056) TL' nin "Ertelenmiş Faiz Gideri" olarak dikkate alınması gerekecektir. Bu tutar, dönemlere yayıldığı için faiz gideri olarak kayda alınması mümkün değildir. Dolayısı ile Borç Senetleri Reeskontu hesabında gösterilmiştir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 202-203).

//		
252 BİNALAR	631.944	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	41.667	
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	76.389	
102 BANKALAR		250.000
321 BORÇ SENETLERİ		250.000
421 BORÇSENETLERİ		250.000
250.000-208.333=41.667		
250.000-173.611=76.389		
41.667+76.389=118.056		
//		

4.4. Muhasebeleştirme sonrası ölçüm; Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün ve Değer Artışının Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

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 (TMS 16, paragraf 30) ya da, Paragraf 31' deki Yeniden Değerleme Modelinde yeniden değerlendirilmiş tutar, "yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer" olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, paragraf 31). Bir işletme muhasebe politikası olarak Paragraf 30'daki maliyet modelini ya da Paragraf 31'deki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, 2011, 488).

4.4.1. Maliyet Modeli

Örnek:

İşletme 01 Haziran 2005'te 60.000 TL.'ye işletmede kullanmak üzere vinç satın almıştır. İşletme vinç için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. 31.01.2008 tarihi itibari vinci 2.900 TL değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Buna göre 31.12.2007 itibariyle;

YILLAR	DÖNEM AMORTİSMAN GİDERİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN TUTARI
2005/7 ay	12.000x7/12= 7000.-	7000.-
2006	12.000.-	19.000.-
2007	12.000.-	31.000.-

Maliyet değeri	60.000.-	%10	6.000.-
Birikmiş amortisman	31.000.-	%10	(3.100).-
Defter değeri	29.000.-	%10	Değer düşüklüğü 2.900.-

Bu durumda TMS 36' ya göre defter değeri 26.100 TL olacaktır.

31/12/07			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		3.100	
654 KARŞILIK GİDERLERİ		2.900	
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR			6.000

Yukarıdaki kayıttan sonra 31.12.2007 tarihli bilançoda vincin brüt değeri 54.000 TL., birikmiş amortismanı ise 27.900 TL. ve buna göre defter değeri de 26.100 TL. olarak görülebilecektir (Fırat, 2008, 108).

4.4.2. Yeniden Değerleme Modeli

Örnek 1:

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

Makinenin aktife giriş ve amortisman kayıtları :

01/01/06			
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR		100.000	
102 BANKALAR			100.000
31/12/06			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			10.000
31/12/07			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			10.000

Makinenin değer düşüklüğünün hesaplanması ve kayıtlar:

İşletme değer düşüklüğü kaydını iki türlü yapabilir.

1) İşletme, raporlama amacı ile daha basit olan şu kaydı yapabilir:

(Net defter değeri * 0,25 ⇒ 80.000 TL * 0,25 = 20.000 TL)

31/01/08			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		20.000	
257.02 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			20.000
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			

- 2) İşletme değer düşüklüğünü veri tabanında ve muhasebe sisteminde izlemek istiyorsa şu hesaplama ile birlikte aşağıdaki kaydı yapabilir:

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

Makinenin gerçeğe uygun değeri:

$$100.000/80.000 * 60.000 = 75.000$$

Birikmiş amortismanın gerçeğe uygun değeri:

$$20.000/80.000 * 60.000 = 15.000$$

31/01/08			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		20.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		5.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			25.000

İşletme 30.06.2007 tarihinde 6 aylık amortisman ayırmıştır.

$$75.000 \text{ TL} * 0,10 /12 \text{ ay} * 6 \text{ ay} = 3.750 \text{ TL.}$$

30/06/08			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.7500	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			3.750

30.06.2008 tarihinde makinenin gerçeğe uygun değeri; (105.000.- TL) olarak tespit edilmişti, son durumda makinenin gerçeğe uygun değerinde bir artış söz konusudur:

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

Makinenin gerçeğe uygun değeri:

$$75.000 / 56.250 * 105.000 = 140.000$$

Birikmiş amortismanların gerçeğe uygun değeri:

$$18.750 / 56.250 * 105.000 = 35.000$$

İşletme daha önce bu makine için 20.000 TL ayırdığı karşılığı, makinenin gerçeğe uygun değerinin artması sonucunda iptal etmiştir. Bu durumda 30.06.2008 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekecektir (Fırat, 2008, 109-110-111):

30/06/08			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		65.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			16.250
522 MADDİ DURAN VARLIK			28.750
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI			20.000
644 KONUSU KALMAYAN			
KARŞILIKLAR			

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

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

b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır (TMS 16, 2011, 489).

Örnek 2:

İşletme 01.01.2004 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan makinesini 50.000 TL' ye satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. 31.01.2007 tarihinde makinenin bürüt ikame maliyeti 80.000 TL olarak belirlenmiştir. Makinenin net ikame maliyeti: (80.000 TL x 2 yıl / 5 yıl) = 32.000 TL. dir (Fırat, 2008, 112).

Makinenin defter değeri : 50.000 TL-30.000 TL = 20.000 TL. dir.

1. Yöntem

31.01.2007 'de makine yeniden değerlendirildiğinde makinenin değerine 80.000 TL – 50.000 TL = 30.000 TL eklenecektir.

Bu durumda makinenin değerindeki;

30.000 TL / 50.000 TL = % 60 oran 30.000 TL birikmiş amortisman da uygulanarak birikmiş amortisman 18.000 TL

Makineler	Birikmiş Amortismanlar	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışı
50.000	30.000	12.000
30.000	18.000	
80.000	48.000	

artırılacak ve yeniden değerlendirme değer artışı 12.000 TL olacaktır.

31/01/07			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			18.000
522 MADDİ DURAN VARLIK			12.000
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI			

2. Yöntem

Bu yönteme göre 31 Ocak 2007 tarihine kadar birikmiş amortisman tutarı varlığın kayıtlı değerinden düşülür. Daha sonra varlık net ikame değerine çıkarılır ve varlığın eski net kayıtlı değeri ile yeni net ikame değeri arasındaki fark yeniden değerlendirme fonu olarak öz kaynaklara kaydedilir (Fırat, 2008, 113).

Yeni net ikame değeri 32.000 TL – Eski net ikame değeri 20.000 TL = 12.000 TL Artış

31/01/07			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			30.000
01/01/06			
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR		12.000	
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI			12.000

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirildiğinde, o varlık sınıfında bulunan bütün maddi duran varlık kalemleri yeniden değerlendirilir (örneğin bir makine yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş ise bütün makine, tesis ve cihazlar yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur) (TMS 16, 2011, 489).

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda varlığın defter değeri artmışsa, bu artış öz kaynak grubunda maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı (maddi duran varlığın brüt değerindeki artışla, birikmiş amortismanların değerinde meydana gelen artışın farkı) olarak kaydedilir. Maddi duran varlıkların değeri yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış ise, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce yeniden değerlendirme artışı olmuş ve öz kaynak grubunda değer artışları hesabında biriktirilmiş ise; değer azalışları önce yeniden değerlendirme artışlarından düşülür. Azalış tutarı, öz kaynaklardaki yeniden değerlendirme artışlarından fazla olması durumunda aradaki fark zarar yazılır (TMS 16, 2011, 490).

Değer artış farkları doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır. Maddi duran varlıkların muhasebe standartlarına göre yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artışları ile Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme hükümlerine göre yapılan değerlendirme işlemindeki değerlendirme artışları arasındaki farklar için "TMS:12 Gelir Vergileri Standardı"na göre ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır ve öz kaynaklardaki değer artışı hesabından indirilir (TMS 16, 2011, 490).

4.4.2.1. Yeniden Değerlendirme Artışının Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Örnek:

İşletme 01.01.2004 tarihinde faydalı ömrü 5 yıl olan makinesini 50.000 TL' ye satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. 31.01.2007 tarihinde makinenin bürüt ikame maliyeti 80.000 TL olarak belirlenmiştir.

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

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

31.01.2007 'de makine yeniden değerlendirildiğinde makinenin değerine;

$80.000 \text{ TL} - 50.000 \text{ TL} = 30.000 \text{ TL}$ eklenecektir.

Bu durumda makinenin değerindeki;

$30.000 \text{ TL} / 50.000 \text{ TL} = \% 60$ oran 30.000 TL

Birikmiş amortismanına da uygulanarak birikmiş amortisman 18.000 TL artırılabacak ve yeniden değerlendirme değer artışı da 12.000 TL olacaktır.

31/01/07			
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR		30.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN			18.000
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI			12.000

Burada yeniden değerlendirme artışının ertelenmiş vergiye etkisi 12.000TL x0.20(kurumlar vergisi oranı) = 2.400 TL olacaktır.

31/01/07			
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		2.400	
483 ERTELENMiŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			2.400

4.5. Amortisman

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında sözü edilen “Normal Amortisman Yöntemi”, VUK’un 315. maddesinde de açıklanmıştır. Aynı standart da belirtilen “Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi” öteden beri vergi mevzuatımızda yer almaktadır. VUK mükerrer madde 315. maddesinde Kullanılan amortisman yöntemi; varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelin yansıtır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler:

- Doğrusal amortisman yöntemi,
 - Azalan bakiyeler yöntemi,
 - Üretim miktarı yöntemi.
- Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.
 - Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.
 - Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, 2011, 493).

Örnek: Doğrusal (Normal Amortisman) Yöntemi

Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Bu yöntemde göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Tahmini Yararlı Ömür}}$$

İşletme 1 Şubat 2007’de 100.000 TL.’ye bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıl ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değeri de 15.000 TL. olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu makine ile ilgili olarak işletmenin normal (doğrusal) amortisman yöntemlerinin uygulaması aşağıdaki gibidir.

Amortisman Tabi Tutar = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri)

Amortisman Tabi Tutar = 100.000 TL. – 15.000 TL. = 85.000 TL.

Yıllık Amortisman = (Makinenin Maliyeti – Hurda Değeri) / Ekonomik Ömür

Yıllık Amortisman = 100.000 TL. - 15.000 TL / 5 yıl = 17.000 TL. / yıl

Aylık Amortisman = 17.000 TL. / 12 = 1.416,66 TL.

İlk yıl kıst dönem uygulanacak Şubat- Aralık arası = 11 ay

Yıllar	Amortisman Giderleri
2007 11 ay x 1.416.66 TL.	15.583 TL
2008	17.000 TL
2009	17.000 TL
2010	17.000 TL
2011	17.000 TL
2012 1 ay x 1416.66 TL.	1.417 TL
Toplam	85.000 TL

Örnek: Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Bu yöntemde göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

Yıllık amortisman payı = 2 x normal amortisman oranı x dönem başındaki defter değeri (Örnekte 15.000 TL.'lik hurda değer söz konusu olduğundan hesaplamada varlığın değeri 15.000 TL.'lik hurda değere ulaştığında hesaplama kesilmelidir):

Yıllar				Amortisman Giderleri
2007	100.000 TL x %40	40.000 TL.	40.000 TL x 11 ay /12 ay	36.667 TL
2008	60.000 TL x %40	24.000 TL.	40.000 TL x 1 ay /12 ay 24.000 TL x 11 ay /12 ay	25.333 TL
2009	36.000 TL x %40	14.400 TL.	24.000 TL x 1 ay /12 ay 14.400 TL x 11 ay /12 ay	15.200 TL
2010	21.600 TL	6.600 TL*	14.400 TL x 1 ay /12 ay 6.600 TL x 11 ay /12 ay	7.250 TL
2011	15.000 TL		6.600 TL x 1 ay /12 ay	550 TL
Toplam				85.000 TL

* Ekonomik ömür sonunda kalan hurda değer 15.000 TL olabilmesi için amortisman tabi tutar (21.600 TL. – 15.000 TL =) 6.600 TL olmalıdır.

Örnek: Miktarı Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yöntemde göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

Amortisman oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık amortisman payı = Amortisman oranı x yıllık üretim miktarı

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (Firat, 2008, 120).

İşletme eğitimde kullanılmak üzere 01.06.2006 tarihinde 3.000 TL'ye 2.500 saat çalışma kapasitesi olan (lamba kullanım süresi) projeksiyon cihazı satın almıştır. Eğitim işletmesi programına göre 31.12.2006 tarihine kadar 500 saat 2007 yılında 1000 saat projeksiyon cihazını kullanmıştır.

2006 Yılı amortismanı $3.000/2.500 \times 500$ saat = 600 TL

2007 Yılı amortismanı $3.000/2.500 \times 1000$ saat = 1.200 TL olacaktır.

31/12/06		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	600	600
31/12/07		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.200	1.200

4.6. Maddi Duran Varlığın Yararlı Ömrünün Değiştirilmesi

Örnek:

İşletme 1 Ocak 2005' Tarihinde 50.000 TL.'ye bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 10 yıldır. Makinenin ömrü sonunda herhangi bir hurda değerinin olmadığı düşünülmektedir.

İşletme yönetiminin makineyle ilgili yapması gereken muhasebe kayıtları ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olmalıdır:

01/01/05		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
102 BANKALAR		50.000

Yıllık amortisman = $50.000 \text{ TL} / 10 \text{ yıl} = 5.000 \text{ TL} / \text{yıl}$

31/05/05		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	5.000	5.000
31/12/06		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	5.000	5.000
31/12/07		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	5.000	5.000

İşletme yönetimi 2007 yılı sonunda makinenin yararlı ömrünü gözden geçirmiş ve makinenin teknik nedenlerden dolayı yıprandığını tespit etmiş ve kalan ömrünün 2 yıl olduğuna karar vermiştir. Normal amortisman yöntemi uygulamaktadır (Fırat, 2008, 121).

31.12.2007'da makinenin defter değeri = $50.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} = 35.000$

Yıllık Amortisman = $35.000 \text{ TL} / 2 \text{ yıl} = 17.500 \text{ TL}$.

31/12/08		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.500	

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		17.500
31/12/09		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		17.500

4.7. Bilanço Dışı Bırakma

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

- Elden çıkarıldığında,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda (TMS 16, 2011, 494).

Örnek 1:

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

31/12/07			
100 KASA	8.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		30.000	
MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARI		2.000	

Örnek 2:

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

31/12/10			
100 KASA	8.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	24.000		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	2.000		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		30.000	
MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARI		4.000	

5. SONUÇ

Finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu, finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük bir öneme sahiptir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun çalışmaları hem finansal raporların gerçeğe uygun sunulmasını, hem de uluslararası piyasalarda ortak bir finansal raporlama kullanımını desteklemektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının temel hedefi, değişen ekonomik ve teknolojik koşullara uygun güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasını sağlamaktır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Mevzuatı gereğince hazırlanan mali tablolarda ise gerçeğe uygun sunumdan ziyade, vergi kaybının en aza indirilmesi göz önünde bulundurulmaktadır. Dolayısı ile standartların uygulanması sonucunda hazırlanacak olan mali tablolar, yeni ve farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Standart kullanım amaçlı maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasında değerlendirme ölçütü olarak iki modelin; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinin kullanımını mümkün kılmaktadır. Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.

Standartta “Yeniden Değerleme Modeli” olarak adlandırılan ikinci yöntem esasta gerçeğe uygun değer yöntemidir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Tek düzen hesap planının aksine özellikle değer düşüklüğü standardının uygulaması; işletmenin değer düşüklüğünü gider olarak aktarması nedeniyle hem bilanço karının azalmasına, hem de ertelenmiş vergi varlığının oluşmasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak çalışmada TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı esas alınarak, Vergi Mevzuatı ve Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan ya da standartlar gereği ilk kez yer alacak olan muhasebe uygulamaları tespit edilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007) “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm.**, 84 (2007) Kasım-Aralık
- Başagaç, Halil (2006). **Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı Ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması.** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi
- Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW), “**Measurement in financial reporting, 2006**, (Çevrim içi erişim) <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=142887>, 12.11.2011.
- Çiftçi, A. ve Şahin, A. (2008). “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar.** 45, 516 (2008): 35-46.
- Diewert, W. Erwin (2005). “**Accounting Theory and Alternative Methods for Asset Valuation**” (2005): 1–22. (Çevrimiçi erişim) (<http://www.econ.ubc.ca/diewert/barc3.pdf>, 19.11.2011.
- Fırat, Hüseyin (2008). “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS Ve VUK Açısından İncelenmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu (Mart 2008)** Antalya
- Örten, Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları.** Ankara: Gazi Kitabevi, Ankara
- Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk, Bünyamin (2009). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Tokay, S.Hüseyin ve Deran, Ali (2008) “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm.**, 90 (2008): 15-47.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (16.01.2005). **TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu.** Ankara: Resmi Gazete (25702 sayılı).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(31.12.2005). **TMS 16: Maddi Duran Varlıklar.** Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(18.03.2006) **TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü.** Ankara: Resmi Gazete (26112 sayılı).