

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN İPTALİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İŞLEMLERİNİN TMS 16/TMS36 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yrd.Doç.Dr. Osman TUĞAY*

ÖZET

Muhasebenin en önemli amaçlarından biri finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiyi üretmektir. Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgileri finansal tablolar aracılığı ile elde ederler. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluğu ise önemli ölçüde, işletmelerin sahip olduğu varlıkların değerlemesinde doğru değerlendirme ölçüsünün kullanılmasına bağlıdır. Bu çalışmada, maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standardı TMS 16/ TMS 36'da yer alan düzenlemelerle vergi mevzuatındaki mevcut uygulamalar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 16, TMS 36.Maddi Duran Varlık, Değer Düşüklüğü.

Jel Kodları: M41, M48, M49.

IMPAIRMENT OF TANGIBLE ASSETS, REVERSAL OF İMPAİRMEN T AND ACCOUNTİNG PROCEDURES TMS 16 / TMS 36 AND TAX LEGISLATION FOR THE INVESTIGATION

ABSTRACT

One of the most important objectives of accounting is to produce reliable and fair information that is essential for informatin users. Users of financial information, obtain essential financial information through financial

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr

statements. The truthfulness of the information in the financial statements significantly depends on the use of correct valuation measure in valuation of assets owned by managements. In this study, existing applications in tax legislation are examined with regulations in Turkey Accounting Standard TMS 16/TMS 36 as regards to impairment in value of tangible property.

Keywords: TMS 16, TMS 36, Tangible Fixed Assets, Impairment.

Jel Codes: M41, M48, M49.

1- GİRİŞ

Günümüzde, finansal bilgi kullanıcıları finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği kadar, alınacak kararlara dayanak teşkil edecek bilgi olmasını da istemektedirler. Bir başka ifadeyle, küreselleşen piyasalarda çok hızlı hareket eden, yatırım yapan ve borç alıp veren finansal bilgi kullanıcıları, isabetli kararlar alabilmek için işletmelerin varlık, borç ve özkaynakları ile ilgili güvenilir olduğu kadar, kararlar ile ilgili olduğu olan bilgi sahibi olmak istemektedirler (Tokay ve Deran 2008,18-20).

Finansal bilgi kullanıcıları, alacakları kararlara dayanak olacak veri ve bilgilerin çok önemli bölümünü işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tablolar aracılığıyla elde ederler. Bu nedenle, finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu, finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati bir öneme sahiptir. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluğu ise önemli ölçüde, değerlendirme sürecinde kullanılan değerlendirme ölçülerine bağlı olduğundan değerlendirme işlemiyle finansal raporlama arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları maddi duran varlıkların ölçülenmesiyle ilgili iki yöntemi esas almaktadır. Bu yöntemlerden ilki temel yöntem olarak "malîyet", diğeri alternatif olarak önerilen "yeniden değerlendirme" modelidir.

Bir işletmede maddi duran varlıklar genellikle toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturdukları için işletmelerin özellikle de üretim işletmelerinin etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda işletme varlıkları arasında önemli yeri olan maddi duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği, bu varlıkların değerlemesinin yaratacağı farklılıklar ve işletme değerinin tespitindeki yeri mali tablo kullanıcıları açısından oldukça önemlidir.

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların, muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması uzun yıllardan beri vergi kanunları hükümlerine göre yürütülmüştür. Ancak güncel hale gelen Uluslararası Muhasebe Standartları ve bunların yerleştirilmesi biçimi olan Türkiye Muhasebe Standartları bu konulara ilişkin çeşitli yeni düzenlemeler getirmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının değerlendirilmesiyle ilgili hükümleri ele alınmıştır. Bu kapsamda TMS 16 ve TMS 36 hükümleri çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, değer düşüklüğünün iptali ve ölçülmesiyle “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” modelleri açıklanmaya çalışılmıştır.

2- MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

TMS 16’da maddi duran varlıklar; “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar kapsamında elde bulundurulmuş ve bir muhasebe döneminden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır (paragraf 6). Bu kapsamda bir iktisadi kıymetin maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için, doğrudan mal veya hizmet üretimi fonksiyonu taşıması ya da bu amaçla kiraya verilmiş olması veya idari amaçlar için kullanılmak üzere hizmet görür nitelikte bulunması gerekmektedir. Ayrıca bu amaçlar kapsamında işletme mülkiyetinde bulunan iktisadi varlıkların aynı zamanda bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki özellikleri taşıması da gerekmektedir.

Yukarıdaki tanımda yer alan bir muhasebe döneminden fazla kullanımı öngörülen ifadesi, satış amaçlı elde bulundurulmuş varlıkların maddi duran varlık olarak değerlendirilmesini önlemek amacıyla konulduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde bir dönemden fazla kullanma imkanı olmayan sarf malzemeleri de maddi duran varlık olarak değerlendirilemez (Unutmaz 2012, 38).

Öte yandan bir işletmenin bir muhasebe döneminden daha fazla kullanmayı umduğu önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilebilecek aynı şekilde eğer yedek parça bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemini ilgilendiriyorsa, bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilebilecektir (TMS 16, paragraf 8). TMS 16’da nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu konusunda kesin hükümler bulunmamakta, bu nedenle her işletme nelerin maddi duran

varlık olarak muhasebeleştirileceğine kendine özgü koşulları göz önünde bulundurarak karar verecektir.

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanacaktır. TMS 16 ve vergi mevzuatında yer alan değerlendirme işlemlerine geçmeden önce değer ve değerlendirme kavramlarının kısaca açıklaması yararlı olacaktır.

Muhasebe bilimi açısından değer kavramını “herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığı” olarak tanımlamak mümkündür (Ataman 1994, 17). Bir varlık veya yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesi işlemi değerlendirme işlemi olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının tespit edilmesinde kullanılan fiyat, değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran a.g.e., 20).

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların maliyeti ve piyasa fiyatı dikkate alınarak belirlenen ve para ile ifade edilen bir değişim ölçüsü değeri bulunmaktadır ve varlıklar muhasebe kayıtlarına bu değerler ile kaydedilirler. İşte bu ölçünün hesaplanıp, belirlenmesi, karşımıza “değerleme” kavramını çıkartmaktadır. Değerleme, değer belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini kapsar. (Başagaç 2006, 19). Değerleme sürecinde finansal tablo unsurlarının değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, finansal tablolar esas alınarak hazırlanan finansal performans bu süreçten doğrudan etkilenmektedir. Bu nedenle, değerlendirme işlemi aynı zamanda finansal bilgi kullanıcılarının tamamını doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Değerleme bir bütün olarak işletmenin başarı veya başarısızlığını, işçi ve yöneticilerin performansını ölçmek ve ne kadar vergi tahakkuk ettiğini tespit etmek açısından da önemli bir süreçtir (ICAEW 2006, 6; Aktaran, Tokay ve Deran a.g.e. 2008, 21). Değerleme sürecinde yanlış değerlendirme ölçüsünün kullanılması, yanlış kararların alınması yanında, faaliyet dönemi boyunca yaratılan faydaların adil olmayan bir şekilde dağıtılmasına da neden olur.

Bu açıklamalar çerçevesinde, muhasebe bilimi açısından değerlemenin en temel amacının “işletmenin belirli bir tarih itibarıyla varlık ve yükümlükleri ile faaliyet sonuçlarının parasal tutarlarını gerçeğe en yakın bir biçimde tespit edebilmek” olduğu söylenebilir (Bektöre vd. 2003, 20).

İşletmelerin gerçek mali değerinin muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak tespit edilebilmesi ve vergi matrahlarının doğru saptanabilmesi

için bu varlıkların değerlendirilmesi, işletmeler için ayrıca önem arz etmektedir. Çünkü söz konusu varlıklar genellikle yüksek tutarlarda değerler içermektedir. Dolayısıyla değerlendirme tutarlarının bilanço üzerindeki etkisi de büyük olmaktadır.

Değerleme işlemleri, aynı zamanda muhasebenin en önemli ve karmaşık konularından birisidir (Tokay, vd. 2005, 5). Bilançoda yer alan unsurların tek tek ele alınarak, değerlendirme işlemine tabi tutulması ve farklı bilanço unsurları için farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılabilir olması, bu sonucu ortaya çıkarmaktadır. Değerleme işlemleri ile bilançonun yapısı ve kar/zarar durumu arasında da doğrudan bir ilişki vardır. Bu nedenle, değerlendirme işlemi gerçeğe uygun bilgi üretme amacı olan muhasebe açısından oldukça önemlidir.

1.1. Maddi Duran Varlıkların Vergi Mevzuatına Göre Değerleme Esasları

VUK' nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre değerlendirme; "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeyi tanımlayan 258' inci maddesinde, "Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde getirilen değerlendirme tanımı, değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetleri geniş anlamda düşünmüştür. Kanunda, kıymetlerin "takdir ve tespitidir" denirken, vergi değerlemesinde her zaman objektif ölçü bulunamayacağı, bazen de subjektif bir işlem olan "takdir" yöntemine de başvurulabileceği kabul edilmektedir. Ancak, bu genel kabul edilise rağmen, yine de takdir esasına hangi hallerde başvurulacağı ve hangi ölçülerle takdir yapılacağı da objektif düzenlemeleri, hem Vergi Usul Kanunu'nun, hem de diğer vergi kanunlarının ilgili maddelerinde belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 259 maddesinde "Değerleme günü, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Yine, Vergi Usul Kanunu 260. maddesi gereğince değerlendirme yapılırken İktisadi kıymetlerin tek tek değerlemesinin esas olduğu kabul edilmiştir. Yani, varlıklar veya kaynaklar grup olarak değil (örneğin, Maddi Duran Varlık veya Binalar gibi) değil, tek tek (örneğin; (A) binası, (B) binası gibi) değerlendirilecektir. Ancak, aynı maddede bunun istisnası da belirlenmiştir. Maddeye göre "aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek" kabul edilmiştir. Be-

lirtilen özellikleri taşıyan varlıklar tek tek değil topluca değerlendirilebilir. Burada iki ölçü vardır: Birincisi, aynı cinsten olmak; örneğin, süt işletmesi 1 kg'lık ambalajlardaki peynirleri topluca değerlendirilebilir. İkincisi ise, düşük kıymetli müteferrik eşya olmaktır. Kanunun söz konusu maddesi bazı "düşük kıymetteki değişik eşyaları" da topluca değerlemeye izin vermektedir. Çünkü bunların tek tek değerlendirilmesinin pratikte bir yararı olmayacaktır. Örneğin, bir tekstil fabrikasındaki kırpıntılar kilo ile çok düşük değerle, satılıyorsa, bunların içerisinde, yünlü, pamuklu, ipekli diye ayırma giderek kırpıntı değerlemeye uğraşmanın pratikte bir faydası bulunmamaktadır. (Başagaç 2006, 40-41).

Değerleme ölçüleri V.U.K.'nun 261'inci maddesinde tespit edilmiş olup buna göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücret ve vergi değeri ölçülerden biri ile yapılır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 279' uncu maddesinde "alış bedeli" de bir değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu, takip eden maddelerde de bu değerlendirme ölçülerini tek tek tanımlamıştır. Ancak çalışmanın kapsamı gereği bu açıklamalara burada yer verilmemiştir.

1.2. Maddi Duran Varlıkların TMS 16' ya Göre Değerleme Esasları

TMS 16'ya göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. İşletmeler maddi duran varlıkları değerlemede TMS 16- ya göre "maliyet" ve "yeniden değerlendirme modelinden birisini seçmek zorundadır ve seçtiği bu modeli maddi duran varlıkların tamamına uygulamak durumundadır. Maddi duran varlıkların değerlemesinde her ne kadar iki yöntem (maliyet ve yeniden değerlendirme) öngörülse de değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır. Zira maliyet yöntemi, niteliği gereği, maddi duran varlığın sürekli değer kaybetmesi durumunda kullanılmaktadır (Kaya ve Dinç 2007, 348).

Değeri düşen maddi duran varlıkların maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, söz konusu duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançoya yansıtılmaktadır. Maliyet yönteminin değer kazanan bir duran varlığın değerini belirlemede kullanılması durumundaysa, söz konusu duran varlık, tarihi maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinde bilançoya yansıtılır. Değeri artan veya düşen duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemi

esasinda değerlemeye tabi tutulması durumunda, her iki durumda da, ilgili duran varlık geręe uygun değeri uzerinden bilanęoya yansıtılır.

Çalışmanın bu bölümünde TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların ölçümünde muhasebe politikası olarak kullanılabilir "maliyet" ve "yeniden değerleme" modelleri açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeline göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden (kayıtlı değerinden) birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Burada geçen birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir.

Birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre meydana gelen değer azalmasıdır (Yükçü ve İçli 2007, 19; Sipahi 2008,124). Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılmalıdır. Ancak kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlık değerinde daha sonraki dönemlerde değer artışı meydana geldiğinde ya da söz konusu maddi duran varlığın elden çıkarılması durumunda, karşılık tutarının gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir (Örten ve Bayırlı 2007, 37).

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) .

1.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerleme modeline göre, geręe uygun deęeri¹ güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlenmiş tutarı uzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki geręe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS:16, madde 31). Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, geręe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla

¹ Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirilmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir (Gücenme ve Poroy 2005, 2). Öte yandan bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfının da yeniden değerlendirilmesi gerekir (Unutmaz 2012, 429).

Bir maddi duran varlığa yeniden değerlendirme yapıldığında birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki yöntemlerden birisi ile değerlendirilir (Sarıay 2012,118).

- Brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir. Endeks uygulaması şeklinde değerlendirilmesi yapılan bu yöntemde yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.
- Varlığın brüt defter değeri netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değerine taşınır.

Yeniden değerlendirme modelinin kullanımında, gerçeğe uygun değerlerin tespitinde aktif bir piyasanın varlığı zorunludur. Eğer aktif bir piyasa yoksa söz konusu değerlerin bağımsız değerlendirme uzmanlarınca tespit edilmesi ve bu durumun finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlıkları finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterebilmek için yeniden değerlendirme işlemi düzenli olarak yapılmalıdır (Roger, 2005, 99; Aktaran, Kaya ve Dinç a.g.e. 347).

Yeniden değerlendirme modelinde, kullanılabilen ikinci bir yöntem ise netleştirme yöntemidir. Bu yöntemde, duran varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarı düşülmekte ve net değer bulunmaktadır. Daha sonra bulunan net değeri, gerçek değere ulaştırmak için yeniden değerlendirme artışı yapılmaktadır. Bu yöntem daha çok binalar için kullanılmaktadır (TMS 16, paragraf 35/b).

Maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasında önemli bir fark varsa, varlık yeniden değerlendirilmelidir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklik olmayan maddi duran varlıklar için üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekir (Kaya ve Dinç a.g.e. 225-226).

3- MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde önce maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve sonra değer düşüklüğü zararının iptali konuları ele alınmıştır.

1.1. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Her hangi bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı hükümlerine göre belirlenir. Söz konusu standart işletmenin elindeki varlığın defter değerini nasıl gözden geçireceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl tespit edileceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği veya iptal edileceğini açıklamaktadır.

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de gerek muhasebe literatürü ve gerekse uygulama için yeni bir konudur. Çünkü, mevcut vergi mevzuatında maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünü birebir karşılayan onunla örtüşen amortisman dışında her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu madde 317’de yer alan “Fevkalade Amortisman” uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulama boyutu itibariyle ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Çünkü, mevcut vergi mevzuatındaki Fevkalade amortisman, duran varlığın olağanüstü nedenlerle; yangın, deprem, su basması gibi, aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanan bir amortisman türü olup, hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. Oysa TMS 36 ‘da yer alan değer düşüklüğü, Maliye Bakanlığı’nın iznine tabi olmayıp, tamamen Standardın belirlediği şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü konusu ülkemiz açısından yeni bir konudur (Kaya ve Dinç, a.g.e. 350-351).

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. Bununla birlikte teorik olarak, bir varlığın piyasa değeri ve kullanım değeri yalnızca etkin piyasalarda birbirine eşittir (Demir ve Bahadır 2007, 68-74).

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü ile ilgili TMS 36 kapsamında, herhangi bir işlem yapabilmek için ilk olarak bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Standarda göre, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. İşletmeler, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin var olup olmadığını değerlendirirken, işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarını gösterge olarak kullanılmalıdır.

İşletme Dışı Bilgi Kaynakları; varlığın piyasa fiyatının beklenenden çok daha fazla azalması, işletmeye olumsuz etkisi olacak önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya çıkma ihtimali bulunması, kullanılacak iskonto oranının varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması, net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olmasıdır (TMS 36, paragraf, 12).

İşletme İçi Bilgi Kaynakları ise; varlığın fiziksel hasara uğraması veya değer yitirmesi, kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler, ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların mevcut olmasıdır. (TMS 36, Paragraf 12; Hennie 2004,184). İşletme varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler tespit ederse, bu belirtiler de işletmenin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmesini gerektirir. Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmenin resmi bir gelir kazanılabilir tutar tahmini yapılması gerekir.

Özetle, maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Eğer defter değeri, gerçeğe uygun değerden önemli oranda yüksekse ilgili varlığın değer düşüklüğü içerdiği düşünülür ve gerekli düzeltme kaydı yapılır. Varlığın defter değeri ise varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve varsa daha önce ayrılmış değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değerdir (Aksu 2007, 926). Değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin işletme dışı ve işletme içi bazı belirtilerin olması halinde bir geri kazanılabilir tutar tahmininin yapılması gerekir (Ayçiçeği 2011, 124). İşletme nakit akış tahminlerini, ilgili varlığın geriye kalan faydalı ömür süresince var olacak ekonomik koşullara yönelik yönetimin en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırarak yapmalıdır. Nakit akışla ilgili tahminler güncel finansal tahminlere dayanmalı ve haklı gerekçeler olmadıkça en fazla beş yıl için yapılmalıdır. Yönetim, cari nakit akış tahminlerinde mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de göz önünde bulundurarak, geçmişteki sonuçlarla tutarlı olduğunu göstermelidir (Sipahi a.g.m.s.137).

1.2. Maddi duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi noktasında, standardın getirdiği en önemli uygulama maddi duran varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutulmasıdır (Marşap 2008, 140) Değer düşüklüğü bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını

ifade eder (TMS 16, Paragraf 6). Geri kazanılabilir tutar ise varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. (TMS 16, Paragraf 6) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir. (TMS 16, Paragraf 20).

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının tespitinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardında yer alan hükümler uygulanır. Standarda göre, bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (TMS 36, paragraf, 8). İşletme her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin var olması durumunda; işletme ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36 paragraf 9; Akbulut 2012,574). Bir maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Söz konusu bu indirgeme bir değer düşüklüğü zararıdır (TMS 36 paragraf 59). Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde daha önce de belirtildiği üzere maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir.

Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklar ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir (Kaya ve Dinç, a.g.m., 351).

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlık başka bir standarda göre, örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı hemen kar/zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36 Paragraf 60). 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, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir (TMS 36 Paragraf 61; Akbulut a.g.e. 574).

Değer düşüklüğü olan, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık unsurları

için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Maddi duran varlık unsurlarının değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ait üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıda belirtildiği gibi farklı esaslara göre muhasebeleştirilirler (TMS 36 paragraf, 66).

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standartta göre belirlenir.

Amortisman tabi malların kaybı sebebiyle alınan sigorta tazminatı ile ilgili olarak VUK' un 329. Maddesinde düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre, yangın, deprem, sel, su basması gibi doğal afetler yüzünden kısmen veya tamamen ziya uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde fark kar veya zarar hesabına aktarılır. Öte yandan söz konusu duran varlık yenilenmek istenirse, tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Diğer bir ifadeyle dönem karı ile ilişkilendirilmez. Bu süre zarfında kullanılmamış olan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanunun ilgili hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir (Akbulut a.g.s. 578-579).

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili örneklerin TMS 16/TMS 36 ve VUK kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek²: Süt üretim işletmesi 01.01.2011 tarihinde 15.000TL değerinde bir makineyi üretim departmanında kullanmak amacıyla satın almıştır. Yönetim makinenin faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiştir. Makinenin amortismanı normal amortisman yöntemine göre belirlenecektir. Yıl sonunda (31.12.2012 tarihinde) makinenin zarar gördüğü ve geri kazanılabilir de-

2 Bu ve sonraki örneklerdeki veriler, Akbulut, Akın (2012), *Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, eserinden yararlanılarak üretilmiştir

ğerinin 11.000TL olduğu tespit edilmiştir. Makinenin sonraki dönem ölçümünde maliyet yönetimi modeli kullanılacaktır. Vergi mevzuatı (VUK Genel tebliği 333 uyarınca) kapsamında makinenin faydalı ömrü 10 yıl normal amortisman oranı da %10'dur. Söz konusu işletme VUK 317. maddesine göre fevkalade Amortisman yöntemini uygulamak için maliye bakanlığına müracaat etmiş ve Bakanlık 31.12.2012 tarihi itibariyle işletmenin söz konusu makineye her yıl itfa sona erinceye kadar % 25 amortisman uygulayabilmesine karar vermiştir. Öte yandan makine amortismanının her hangi bir varlığın maliyetine eklenmediği ve kalıntı değerinin sıfır olduğu varsayılmıştır.

Maliyet Modeline Göre Çözüm

TMS 16 / TMS 36 'ya Göre Çözüm

Yıllar	Kayıtlı Değer (A)	Amortisman (16.000-1.000)/10	Birikmiş Amortisman (B)	Bir. Değer Düşük Zararları	Defter Değeri (A-(B+C))
2011	15.000	1.500	1.500		13.500
2012m ¹¹	15.000	1.500	3.000	-	12.000
2012n	15.000		3.000		

2012 yılındaki defter değeri (15.000- 3.000) = 12.000

Gerçeğe uygun değer = -11.000

Değer düşüklüğü = 1.000

¹ Bu ve bundan sonraki tablolarda "m" harfi değerleme öncesini "n" harfi ise değerleme sonrasını ifade edecektir.

VUK'na Göre Çözüm.

Makinenin satın alma maliyeti = 15.000.TL

VUK 317. mad göre Gider yazılan amortisman Tutarı (15.000 x %25) = (-) 3.750TL

Hesaplanan değer düşüklüğü ile ilgili yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.500
Amortismanlar ve Tükenme payları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS	1.500
Makine amortismanı	
-----/------	

----- 31.12.2012-----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS	1.000
Değer düşüklüğü Zararı	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER	1.000
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS	
Değer Düşüklüğü Karşılığı	
----- /-----	

Ortaya çıkan değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ile ilgili literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Oluşan değer düşüklüğünün 25-Maddi Duran Varlıklar grubu içinde ayrı bir hesapta gösterilmesi “tam açıklama” kavramına daha uygundur. Ancak Tekdüzen Hesap Planı’nda söz konusu grupta herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu yüzden, değer düşüklüğünün izlenebileceği en uygun hesabın “257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı olacağı ve bu hesabında 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı” şeklinde kullanılması gerektiği kanaatindeyiz (Dinç ve Kaya a.g.m.,352). Konu ile ilgili yerli ve yabancı kaynaklarda benzer görüşler ileri sürülmektedir (Akbulut, Marşap 2006; Akgün, 2007; Gücenme, Poroy 2005; Akdoğan, Sevilengül 2007; Epstein ve Mirza 2005). Diğer taraftan değer azalışının ayrı bir hesaba yazılması gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır. Akgün (2007) ve Gökçen v.d (2006) yaptıkları çalışmalarda değer azalışı için “Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı” gibi bir düzenleyici hesabının kullanılması gerektiğini savunulmuşsa da Türk Tekdüzen Hesap Planı’nın ilgili grubunda boş hesap bulunmadığından değer düşüklüğü için ayrı bir hesap açmak mümkün değildir. Bu nedenle, mevcut durumda değer düşüklüğünü 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Zararı Hesabında izlemenin daha doğru olacağı görüşü ön plana çıkmaktadır.

Benzer bir tartışma, değer düşüklüğü zararının hangi gelir tablosu hesabına yazılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. Mevcut yerli kaynaklarda değer düşüklüğü zararı için “Karşılık Giderleri Hesabı”, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı Hesabı”, “Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı” vb. önerildiği görülmektedir (Akdoğan, Sevilengül 2007; Gökçen v.d, 2005; Akgün 2007; Aksu 2007). Değer düşüklüğünde ortaya çıkan zararın kanımızca Karşılık Giderleri Hesabı’nda izlenmesi daha doğrudur (Kaya ve Dinç a.g.e. 353).

Sonuç olarak; TMS 16 ve TMS 36’ya göre 31.12.2012 tarihinde gider yazılan toplam tutar $1.500+1.000= 2.500$ TL’dir. VUK göre gider yazılacak toplam tutar 3.750TL’dir. Bu durumda mali kara geçerken $3.750 - 2.500 = 1.250$ TL ticari kardan düşülebilecektir.

Yeniden Değerleme Modeline Göre Çözüm

Örnek: (C) Limited şirketi defter değeri 180.000.TL olan bir arsaya sahip bulunmaktadır. Söz konusu arsanın bulunduğu bölgeyi ilgili belediye imara açmayı planlamaktadır. Bu nedenle söz konusu arsa değer kazanmıştır. Birlikte yapılan çalışma sonucunda arsanın değerinin 31.12.2001 itibarıyla 250.000.TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu artış öz kaynaklar grubuna yeniden değerlendirme artışı olarak kaydedilmiştir. Ancak ertesi yıl söz konusu arsanın bulunduğu bölgenin deprem bölgesi olduğu ortaya çıkmış ve yapılanmaya izin verilmeyeceği anlaşıldığından arsanın 31.12.2012 değerinin 100.000TL ye düştüğü tespit edilmiştir.

TMS 16 / TMS 36 'ya Göre Uygulama	
Arsa defter değeri	180.000
31.12.2011 Arsanın gerçeğe uygun değeri	250.000
Yeniden değerlendirme değer artış fonu (250.000-180.000=)	70.000
Arsanın 31.12.2012 tarihindeki değeri	110.000
Arsa değer düşüklüğü tutarı (250.000-100.000=)	150.000
Gider yazılacak değer düşüklüğü tutarı (150.000- MDVYDAF 70.000=)	(-) 80.000
VUK'na Göre Uygulama	
Arsa defter değeri	180.000
Arsa 31.12.2011 değeri	180.000
Arsa 31.12.2012 değeri	180.000

31.12.2012 tarihinde TMS 16 / TMS 36 'ya göre arsa değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılan 80.000.TL'nin mali kara geçerken giderlerden düşülmesi diğer bir ifadeyle kara eklenmesi gerekir. Ancak söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar dikkate alınması gerekmektedir.

Hesaplanan değer düşüklüğü ile ilgili yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----	
770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	80.000
-Arsa Değer Düşüklüğü	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS	70.000
250 ARAZİ VE ARSALAR HS	
Yeniden değ. Yöntemiyle Arsa Değ. Düşüklüğü Kaydı	150.000
-----/-----	

1.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Değer düşüklüğünün iptal edilmesinde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınır. Bir işletme, şerefiyelerden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayırmış olduğu değer düşüklüğü zararını bundan böyle mevcut olmayacağı ve azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, işletme ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36 Paragraf 110).

Şerefiye hariç, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı sadece, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu tarafa her hangi bir değişiklik olması durumunda iptal edilir. Şayet durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına yükseltilir. Söz konusu bu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir (TMS 36 Paragraf 114). Şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi nedeniyle artan defter değeri, önceki yıllarda söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman ya da itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşamaz (TMS 36 Paragraf 117).

Bir varlığın (şerefiye hariç) defter değerinde, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman ya da itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Bu şekildeki bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletme varlığın tabi olduğu standardın hükümlerini uygular (TMS 36 Paragraf 117). Söz konusu varlık, diğer bir standarda örneğin TMS 16 yer alan yeniden değerlendirme yöntemine göre, yeniden değerlendirilmiş bir tutar üzerinden izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (TMS 36 Paragraf 119).

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 36 Paragraf 119). Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden

sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir (TMS 36 Paragraf 120).

Mevcut vergi uygulaması açısından konu değerlendirildiğinde, vergi uygulamalarında sabit kıymetler için doğrudan bir değer düşüklüğü düzenlemesi bulunmamaktadır. VUK 317. maddesinde düzenlenen ve önceki kısmında belirtilen fevkalade amortisman uygulaması bulunmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemede de varlığın tekrar eski haline gelmesi veya durumunun düzelmesi halinde fevkalade amortisman uygulamasının düzeltileceğine ilişkin her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut vergi uygulamasında duran varlıklarda değer düşüklüğünün iptali uygulamasının karşılığı bulunmamaktadır (Akbulut a.g.e., 592).

Örnek: Tarım makineleri üreten (C) Limited şirketi (L) makinesini 28.000TL'ye 01 Ocak 2011 tarihinde aktifleştirmiş ve faydalı ömrünü 110 yıl olarak tespit etmiştir. 10 yılın sonunda kalıntı değerinin 3.000TL olacağı varsayılmıştır. İşletme yönetimi söz konusu makine ile ilgili olarak 2.500.TL değer düşüklüğü gideri yazıp makinenin defter değerini 15.000.TL'ye indirmişdir. İşletme yönetimi 2012 yılında makinenin yararlı ömrünü 8 yıl ve kalıntı değerini de 3.000.TL olduğunu yeniden tespit etmiştir. Yönetim 2012 yılında makinenin tamir ettirilmesine karar vermiş ve yapılan tamirat sonrası makine normal işlevine kavuşmuştur. Söz konusu makinenin 31.12.2012 tarihindeki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 18.000.TL olarak hesaplanmıştır. İşletme adı geçen makine için raporlama dönemleri itibariyle maliyet yönetimini uygulamaya karar vermiştir.

İşletme yönetimi VUK 317. maddesi gereğince maliye bakanlığına fevkalade amortisman uygulamak için başvuruda bulunmuşlar ve bakanlık 31.12.2011 tarihi itibariyle işletmenin söz konusu makineye her yıl itfa sona erinceye kadar %25 oranında amortisman uygulayarak itfa etmesi gerektiğine karar vermiştir.VUK gereğince 01.01.2012 tarihi itibariyle makinenin net defter değeri 22.000.TL ve her yıl makineye isabet eden fevkalade amortisman miktarı da 7.000.TL olarak belirlenmiştir. Amortisman tutarının her hangi bir varlığın maliyetine yüklenmediği varsayılmıştır.

TMS 16/TMS 36 Uygulaması

01.01.2011 makine maliyeti	28.000
31.12.2011 makine amortismanı $(28.000-3.000)/10=$	2.500
Değer düşüklüğü olmasaydı ayrılabilir 31.12.2012 makine amortismanı	2.500
31.12.2012 değer düşüklüğü olmasaydı makinenin net defter değeri $(28.000-(2.500+2.500)=)$	23.000
01.01.2012 Dönem başı makine defter değeri	15.000
31.12.2012 Gider yazılan makine amortismanı $(15.000-3000/8=)$	1.500
Makinenin 31.12.2012 net defter değeri $(15.000-1.500=)$	13.500
Makinenin 31.12.2012 geri kazanılabilir değeri	18.000
Değer artış tutarı $(18.000-13.500=)$	4.500
En fazla dikkate alınacak değer artışı geliri tutarı $(23.000-13.500=)$	9.500
Makinenin 31.12.2012 yeni defter değeri $(13.500+9.500=)$	23.000

VUK Uygulaması

Makinenin 01.01.2012 tarihli net defter değeri	22.000
VUK m.317 uyarınca gider yazılan amortisman tutarı $(28.000 \times \%25=)$	7.000

2012 yılı dönem sonu itibariyle TMS 16 uyarınca gider yazılan 1.500.- TL amortisman ve gelir yazılan 9.500. TL değer düşüklüğü düzeltmesi sonrası ticari kara net $(9.500. -1.500=)$ 8.000.-TL gelir yansırken, VUK uyarınca gider yazılabilecek tutar 50.000.-TL'dir.

Dönemin kurumlar vergisi açısından; 31.12.2012' de mali kara geçerken 8.000.TL gelir iptal edilip, 7.000TL gider yazılabileceğinden $(8.000-(-) 7.000= 15.000$ TL ticari kardan düşülecektir. Ancak söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı miktarın dikkate alınması gerekmektedir.

İlgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----	
770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.500
Makine Amortismanı	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS	1.500
----- /-----	
----- 31.12.2012-----	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS	9.500
Makine	
659 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR HS	9.500
----- /-----	

4- SONUÇ

Maddi duran varlıkların değerlemesinde standartların dikkate alınması mevcut uygulamalar ile önemli farklılıklara neden olduğu görülmektedir. Değer düşüklüğü, mevcut mevzuat açısından çeşitli şekillerde uygulama olanağı bulan bir kavram olmasına karşın, değer düşüklüğünün kapsamının, VUK' da özellikle emtia ile ilgili düzenlemeleri kapsayacak şekilde yapıldığı görülmektedir. Emsal bedeli uygulaması ise, mükelleflerin tercihine bırakılmasından ziyade vergi idaresince yapılan tespit ile gerçekleşmektedir. VUK'da yer alan bu düzenlemenin esas amacı objektif bir vergilendirmedirmeyi sağlamaktır. TMS'ler ile amaçlanan ise finansal tabloların kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Ancak burada söz konusu iki amacın çeliştiği görülmektedir. Bu nedenle mevzuatımızda TMS'lerle çelişen düzenlemelerin TMS'lerle uyumlu hale getirilmesi için köklü değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan TMS'lerin uygulamasıyla ilgili literatürde yer yer çeşitli konularla ilgili görüş ayrılığı olduğu görülmektedir. Bunlar;

a. TMS 36 muhtemelen değer düşüklüklerinin belirlenmesi bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir "Değer Düşüklük Karşılık Hesabı" kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır. Bununla birlikte çeşitli karışıklara neden olduğu tespit edilmiştir. Değer düşüklüğünün gösterilmesinin ayrı bir hesapta olması gerekliliğini ifade etmemize karşın 25 nolu maddi duran varlık grup hesaplarında boş hesap kodunun bulunmaması sıkıntı yaratmaktadır. Bu nedenle de 257 nolu Birikmiş Amortisman hesabının adının değiştirilerek değer düşüklüğünü de bu hesapta birlikte kullanılması kanımızca uygundur. Ayrıca 654 Karşılık Giderleri hesabının mı? Yoksa 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına mı değer düşüklük karşılıklarının aktarılmasının gerekliliği konusunda da net bir durum bulunmamaktadır. Bu bağlamda hesap isimlerinin net olarak belirlenmeli ve oluşan belirsizlik giderilerek arzulanan ortak kayıt düzeni sağlanmalıdır.

b. TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yer alan "gerçeğe uygun değer", "geri kazanılabilir tutar" gibi ölçüklerin doğru bir biçimde hesaplanması önemli iken ilgili ölçükler kısmen de olsa subjektif yargı gerektirmektedir. Böyle bir durum beraberinde ihmal, hile gibi arzu edilmeyen durumlara ortam hazırlamaktadır. Bu konuda Türkiye'de Sermaye Piyasası

Kurulu bünyesinde faaliyete başlayan gayrimenkul değerlendirme şirketleri gibi uzman kuruluşların hizmetlerinden faydalanılabilir.

c. Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan maliyet modeline yönelik olarak TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yeterli açıklama rastlanmamakta, daha çok yeniden değerlendirme modeli üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle söz konusu standartlarda maliyet modelinin uygulamasına yönelik yeterli açıklamalar yapılmalıdır.

5- KAYNAKÇA

Akbulut, A. 2012, Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

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: 85-115.

Akdoğan, N. ve Sevilengül O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 7.

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

Aksu, M. 2007. “Varlıklarda Değer Düşüklüğü /TMS 36” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52,Ankara.

Ataman, Ü.1994. Muhasebede Dönem Sonu işlemleri, İstanbul, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Başagaç, H. 2006. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi.

Bektöre, S. Benligiray, Y. ve Erdoğan, N. 2003. Envanter ve Bilânço, Eskişehir.

Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW), “Measurement in Financial Reporting 2006. (Çevrim içi erişim) <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=142887>, 08.11..2013.

Demir, V. ve Bahadır, O. 2007. ‘UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı, Muhasebe ve De-

netime Bakış Dergisi, TÜRMOB,7(23), (Eylül) : 65-79.

Dursun, N.N. ve Kurt, G. 2008. "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB'de İşlem Gören şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1(1) :96.

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

Fahri, A. 2011. "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak" "Kullanım Değeri", Mali Çözüm, (Ocak-Şubat).

Gökçen, G. Ataman-A.B. Çakıcı, C. 2006. UMS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları.

Gücenme, Ü. ve Arsoy, P. A. 2005. "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:5, Yıl:14, Sayı:14, (Ekim): 1-12.

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

Kaya, U. ve Dinç, E. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2: 343 - 364.

Marşap, B. 2008. "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası.

Örten, R. Ve Barlı, R. 2007. "TMS 16' ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Ekim): 34-49.

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

Sarıay, A. İ. 2012. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar", Electronic Journal of Vocational Colleges, (Mayıs):110-124.

Tokay, S. H., Deran, A. ve Aktaş, R. 2005. "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 4: 91 -114.

Tokay, S.H. ve Deran, A. 2008. "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, :15-47.

Unutmaz, B. 2012. "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, (Kasım) :37-48.

Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. 2007. "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin Uygulama Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, (Temmuz-Ağustos), 82: 19.

¹Bu ve bundan sonraki tablolarda "m" harfi değerlendirme öncesini "n" harfi ise değerlendirme sonrasını ifade edecektir.