

8 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI KAPSAMINDA YER ALAN-MADDİ DURAN VARLIKLAR (UMS-16 İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK)

Yrd.Doç.Dr.Feriştah SÖNMEZ**

ÖZET

8 no'lu Standardın amacı, maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahiptirler. Duran varlıkların, muhasebeleştirilmesinde iki yöntem vardır. Bunlardan ilki olan "temel yöntem" bu varlıkların ilk kez aktifleştirilmesinden ve amortismanına tabi tutulmasından sonra net defter değerleriyle gösterileceğini ifade etmektedir.

İkinci yöntem olan "uygulanabilir diğer yöntem" maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağını ifade etmektedir. Varlıkların net defter değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarlarından yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanların çıkarılmasıyla saptanmaktadır.

Bu çalışmada, 8 no'lu TMS ile aynı konudaki Uluslararası Muhasebe Standardının (UMS-16) karşılaştırmalı analizi yapılmıştır.

Anahtar kelimeler; maliyet değeri, net defter değeri, gerçeğe uygun değer, geri kazanılabilir değer.

ABSTRACT

The purpose of Turkish Accounting Standard (TAS)- 8 is to determine the accounting enrollment methods of tangible fixed assets; intangible fixed assets and depletable assets. Those assets have major importance within the total assets of companies and thus they are very significant in the determination of financial statement of any particular company. There are two methods for the enrollment of fixed assets,

The first one is "The Essential Method" that expresses to show these assets with the net book value after capitalisation and amortisation.

The second one is "The applicable another Method" that expresses the revaluation of tangible fixed assets. Net book value of assets is determined through the deduction of revalued accumulated amortisation from the amount of revalued assets.

In this study, a comparative analysis has been made between the TAS -8 and the International Accounting Standard (IAS- 16). In the process of analysis,

Keywords; cost value, net book value, relevant real value, irrevocable value.

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
feristahsonmez@mynet.com — fersonmez@adu.edu.tr.

1. GİRİŞ

Küreselleşme, teknoloji patlaması, ulusal ve uluslararası rekabet gibi nedenlerle ekonomik faaliyetlerin, yeni ve daha komplike finansal araçların sunulması gibi nedenlerle finansal şartların gelişmesi ve çeşitlenmesi paralelinde bu bilgilerin de değişime uğraması ve çeşitlenmesi doğaldır. Muhasebe sistemi bu değişime ve gelişime ayak uydurmak zorunluluğundadır. Muhasebe sistemi dinamik bir yapıya sahiptir ve sosyal bilimlerdeki gelişmelere benzer gelişmeler gösterir.

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanır. Muhasebe standartları terimi açık olarak pragmatik (uygulamaya yönelik) kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur.

Muhasebe politikaları finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için seçenekler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yöntemler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünüdür. Örneğin muhasebeciler maddi duran varlıklar için eşleştirme ilkesini uygularken amortisman büyüklüğünün hesaplanmasında birkaç farklı yöntemden birisini tercih edebilirler.¹

Günümüzde özellikle çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında temel rol oynayan muhasebe prensipleri, şirketlerin bulundukları ülkelere göre farklılık arz etmekte bu durum da hazırlayıcılar ve kullanıcılara büyük zorluk doğurmaktadır². Farklı ülkelerdeki farklı kurallara uyma zorunluluğu, uluslararası şirketlere ilave maliyetler getirmektedir. Örneğin, bir şirketin bağlı olduğu ortaklık farklı bir

ülkede ise ve bağlı ortaklık uluslararası bir borsada işlem görüyorsa bu şirket için üç değişik muhasebe standardına göre finansal tablolar hazırlanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır

Uluslararası piyasalardaki gelişmeyi engelleyen ve önemli bir konu olarak düşünülen muhasebe isteklerindeki farklılıkların giderilmesine yönelik olarak 1995 yılında Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonu (IOSCO) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) arasında bir anlaşma imzalanmıştır. Yapılan bu anlaşmaya göre, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uygunluğunun sağlanması için "Core Standards" adı verilen temel nitelikteki standartların tesbit edilerek uyum çalışmalarının tamamlanması amaçlanmıştır. Anlaşmaya göre IOSCO'nun bu standartları onaylaması ile uluslararası borsalarda işlem gören şirketlerin UMS'ye göre hazırlanan finansal tabloları kabul görebilecek, çünkü IOSCO, bu standartların kullanılmasını tavsiye edecektir

Uluslararası Muhasebe Standartlarının dünyada genel kabul görmesi ve bu nedenle yapılan uyum çalışmalarının başarılı olması için üzerinde durulması gereken konular şöyle özetlenmektedir:

1. Finansal bilgiler karşılaştırılabilir, şeffaf ve objektif olmalıdır
2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına kullanıcıya sağlayacağı yararlar açıkça ortaya konulmalıdır
3. Kullanıcının bu standartların uygulanmasında katlanacağı maliyetin ne olacağı açıklanmalıdır
4. Standartlar oluşturulurken ulusal muhasebe standartlarını oluşturan kurumlardan görüş alınmalı ve bu konuda ortak tartışmalar yapılmalıdır

1 Özgül Cemalcılar, "Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2003, s.4

2 Ufuk Mısırlıoğlu, "2.Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler", Vergi Sorunları Sayı 116, s.53.

5. Denetim standartlarının kalitesi mutlak surette yüksek tutulmalıdır

6. Finansal bilgiler mali analize imkan verebilecek açıklıkta olmalıdır³

TÜRMOB'un desteği ile faaliyetlerini sürdüren T.Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. TMUDESK, ulusal muhasebe standartlarını saptarken, Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimlerini gözönünde bulundurmakta ve saptanan standartların uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması ilkelerini gözönünde bulundurmaktadır. Kurul, günümüze kadar 19 adet muhasebe standardı yayımlanmış olup, bunların arasında olan 8 no'lu standart 1.1.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.⁴

Standart çalışmaları ile ilgili son gelişme ise, 2499 Sayılı Kanuna 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun 7.3.2003 tarihinde ilk toplantısını düzenleyerek faaliyete geçmesidir. Kurul, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMUDESK tarafından yayınlanmış bulunan "Türkiye Muhasebe Standartlarını" taslak metin olarak kabul edip, bunları gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Bu yolla tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımı mümkün olabilecek, gerekli değişiklikler yapılan standartlar "genel kabul görmüş" niteliğine kavuşabilecek-tir.⁵

49 adet madde hükmü bulunan 8 Numaralı Muhasebe Standardı, beş bölümden oluşmuştur. Sırasıyla bu bölümler; amaç, tanımlar, içerik, açıklamalar ve yürürlük tarihidir. Bu ana bölümler kendi arasında alt kısımlara da ayrılmıştır.

Ancak çalışmamız, maddi duran varlıkları ele aldığı için 38.madde hükmüne kadar olan bölümler işlenmiştir.

Bu çalışmada, çalışmanın temeli olan 8 no'lu TMS yanında konuyla ilgisi bulunan diğer TMS'ler (1-no'lu, 9- no'lu, 10 -no'lu) aynı konudaki Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS-16) ve konuyla ilgili muhasebe yazını, vergi mevzuatından yararlanılmıştır.

8 no'lu Standardın amacı, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli bir yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir. Muhasebeleştirmede iki tür yöntemden ilki, "temel yöntem" olup; duran varlıkların ilk kez aktifleştirilmelerinden sonra bu varlıkların amortismanına tabi tutularak net defter değeri ile gösterileceğini ifade etmiştir.

İkinci muhasebeleştirme yöntemi olan "Uygulanabilir Diğer Yöntem" ise, maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağını ifade etmektedir. Varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları, gerçeğe uygun değerine yakın olup, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değeri saptanmış olur.

Genellikle piyasa değerine eşit olan gerçeğe uygun değerin saptanması, varlığın niteliği ne göre yenileme maliyetleri esas alınarak veya bilirkişiye başvurularak gerçekleştirilir. Uygulanabilir diğer yönteme göre yeniden değerlendirme ülkede mevcut olan mevzuata göre yapılır. Her iki yöntemde de, yeniden değerlendirme sonucu oluşan fonlar öz kaynaklardaki sermaye yedekleri içinde gösterilir.

Ülkemizde seri XI no;1 Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği 37. maddesinde, "yeniden değerlendirme konusu olan varlıkların değerlemesinde bu konudaki mevzuat hükümlerine uyulur ve bu

3 Mısırlıoğlu, Ufuk, a.g.m.s.55-56, (Vergi sorunları D.)

4 Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TMUDESK, Seri no;2, Ankara, 1999.

5 Ümit GÜCENME, "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003.s.27-28

mevzuat çerçevesinde işlem yapılır" denmektedir. O halde, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında, yeniden değerlendirme sadece VUK mükerrer 298. maddesine göre yapılmaktadır. TMS - 8'de ifade edilen temel yöntemin uygulanarak gerçeğe uygun değerlerin tespiti, mevcut düzenlemeler içinde yer almamaktadır⁶

2. 8 No'lu Standartta Geçen Tanımlar

Bu kısımda (2.maddede) 8 no'lu standartta geçen terimlerin tanımları yapılmıştır. Sözü geçen standart, duran varlıkların tümünü kapsadığı için ayrıntılı tanımlar verilmiştir.

2. maddede maddi duran varlıklar (MDV) tanımı şöyledir; *"bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır. Bu varlıklar, satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde sürekli kullanılmak amacıyla satın alınır veya inşa edilirler. İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü süreçte satılmaları düşünülmeyen bir yıldan veya normal faaliyet döneminden fazla kullanım süresi ne sahip olunan maddi, taşınmaz ve taşınır varlıklardır"*

TMS-8'in 3. maddesinde maddi duran varlık örnekleri verilmiştir. Bunlar; arazi ve arsalar, yeraltı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar ile verilen avanslardır.

MSUGT-Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklar sınıflandırması, yukarıda sözü edilen TMS-8'in 3.maddesindeki sınıflandırma ile tam olarak örtüşmektedir.

Maddi Duran Varlıklar, Tesis ve Donanım-UMS-16'nın 6.paragrafında duran varlık, tesis ve donanım şöyle tanımlanmıştır;⁷

"a.Bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlık -

lar olup, bu nitelikteki varlıkların bakım ve tamirleri için işletmede bulundurulanan diğer varlık kalemlerini de kapsayabilen, b.İşletmede devamlı olarak kullanılmak amacıyla alınan veya inşa edilen, c.İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü süreçte satılmaları düşünülmeyen maddi duran varlık kalemidir. Yukarıda belirtilen a,b ve c kriterlerine dahil edilebilen varlıklar üzerindeki kira hakları da belirli koşulların varlığı halinde duran varlık, tesis ve donanım olarak muhasebeleştirilebilirler."

Maddi duran varlık tanımı bakımından, TMS-8 ile UMS-16'nın birbiriyle örtüştüğü açıkça görülmektedir.

TMS-8'in 2. maddesindeki diğer bazı terimlerin anlamları şöyledir.

Amortisman; Duran varlıklarda kullanıma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortisman tabii tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımıdır.

Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Maliyet Değeri; Bir duran varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması, inşa edilmesi veya imalatı sırasında yapılan harcamalar ile bunlara bağlı tüm diğer giderlerin toplamını ifade eder.

Net Defter Değeri; Duran varlığın brüt defter değerinden o duran varlıkla ilgili birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra kalan değerdir.

Geri Kazanılabılır Değer; Satış anındaki artık değer de dahil olmak üzere hizmet süresi boyunca bir varlığın sağladığı yararların toplamıdır.

6 (Toplantıyı yöneten) Ümit Gücenme, MUFAD Aylık Meslek Toplantısı "29 Ocak 2001 Tarihinde Uludağ Üni.Yapılan Aylık Meslek Toplantısında TMS 8 ve TMS 9 Tartışıldı.", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2001.

7 Çev.Balamir Yeni, "UMS-16 Duran Varlıklar, Tesis ve Donanımın Muhasebeleştirilmesi", Uluslararası Muhasebe Standartları(1-31), Derleyen A.Hayri Durmuş, T.Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1992.s.108.

Gerçeğe uygun değerın saptanmasına kıyasla geri kazanılabilir değerın saptanması çok daha zordur. Çünkü geri kazanılabilir değer tespiti için ileriye yönelik tahminler yapılması gerekmektedir. Örneğin bir makinenin geri kazanılabilir değerının tespiti için, makineden hizmet süresi içinde sağlanacak faydaların tutarı tahmin edilecek, buna hizmet süresi sonundaki makinenin satış tutarı (artık değer) eklenecektir. Makineden sağlanan faydanın hesaplanmasında, üretimde kullanılan bir makine ile üretilen malların satış tutarlarının toplanması düşünülebilir.

16 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardında yapılan düzeltme ile geri kazanılabilir değer tanımı standart kapsamından çıkarılmıştır. Hesaplanması kolay olmayan ve kavram kargaşasına neden olan geri kazanılabilir değer yerine gerçeğe uygun değerın esas alınmasının daha gerçekçi olacağı görüşü dikkate alınarak TMS-8'in üzerinde düzeltme yapılması önerilmektedir.⁸

3. TMS-8'in İçeriği

Madde 3'den madde 36'ya kadar olan kısım standart içeriği ile ilgili olup, 10 adet alt bölüm içermektedir. Sırasıyla bu alt bölümlerin başlıkları şöyledir;

a.Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Aktifleştirilmesi

b.Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları

c.Maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların Aktifleştirme Sonrası Değeri

d.Yeniden Değerleme

e.Amortisman İtfa ve Tükenme Payları

f.Hizmet Süresinin Gözden Geçirilmesi

g.Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

h.Geri Kazanılabilir Değer

ı.Geri Kazanılabilir Değerin Tutarında Meydana Gelen Artışlar

j.Duran Varlıkların Elden Çıkarılması

TMS-8 kapsamına ticari alacaklar, mali duran varlıklar gibi diğer duran varlıklar girmektedir. (madde 4)

3.1 Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

TMS-8'in 5.ve 8. maddesine kadar olan kısım varlıkların aktifleştirilme şekilleri, koşulları ile açıklamalara ayrılmıştır.Varlıklarla ilgili bazı harcamaların ise gerekli koşullara uymadığından gider olarak kaydedileceğine ait açıklamalar da mevcuttur. Bu konudaki standart maddelerinin uluslararası standarda uygun olduğu da dikkate alınmalıdır.

Söz konusu edilen madde 5'e göre; duran varlıklar aşağıdaki durumlarda aktif olarak kaydedilir;

"a-Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararları işletmenin yararlanması söz konusu olduğu durumlarda,

b-Bu varlığın işletmeye maliyeti güvenilirdir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda,

Bu varlıkların aktifleştirilmesi için gelecekte ekonomik yararlar sağlaması birinci kriterin gereğidir. Bu nedenle, ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekir. Bu tahminlerin güvenilirdir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda bu varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilir. Elde edilen bu tür varlıklardan gelecekte ekonomik yararlar sağlanamayacağı tahmin edilmişse dönem giderlerine atılır. Bu tür tahminlerin

8 Ümit Gücenme, a.g.e.,(MUFAD dergisi Nisan 2001)

güvenilir olması varlıklara ilişkin her türlü gelirlerin ve risklerin işletmenin kontrolü altında olmasına bağlıdır.

Bir varlığın aktifleştirilmesindeki ikinci kriter maliyetin güvenilir olarak hesaplanmasıdır. Çoğunlukla bu maliyet, satın alma maliyeti, inşa maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilir."

Yukarıdaki madde hükmünden görüleceği üzere, duran varlıkların aktifleştirilmesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aktifleştirme koşullarının muhasebe yazınında da benzer olduğu dikkat edilmelidir.

TMS-8'in 6.maddesine göre, duran varlıklar toplam varlıklar kapsamında önemli bir pay oluşturduğundan mali durumun belirlenmesinde büyük öneme sahiptir. Bu varlıklarla ilgili bir harcamanın aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi konusunda verilecek kararlar işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucu üzerinde önemli etkiler yaratır.

Yukarıda sözü edilen TMS-8'in 6.maddesi, duran varlıklar ile ilgili muhasebe kayıt şekillerinin, işletmenin faaliyet sonucu üzerindeki etkisini açıklamaktadır

Bu tür duran varlıkların aktifleştirilmesine ilişkin kriterlerin özel koşullar altında veya farklı özelliklere sahip işletme tiplerinin söz konusu olduğu durumlarda açıklayıcı yorumlarla desteklenmesi gerekir. TMS-8'in 7.maddesine göre; *"...Tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur. Bunun yanı sıra sabit varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcamanın önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir."*

Yukarıda sözü edilen TMS-8'in 7.madde hükmü, muhasebe yazınında önceden beri mevcut bulunmaktadır. Muhasebe uygulamalarında

da benzer şekilde hareket edilerek tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlık tutarları toplanarak tek bir büyük defter hesabı olarak gösterilmektedir.

"...Önemli nitelikteki yedek parçalar ve donanımlar genellikle aktifleştirilir. Diğer yedek parçalar ve donanımlar genellikle stoklar arasında gösterilir ve tüketildikçe giderleştirilir. Ancak yedek parçaların ve donanımların sadece belirli bir maddi duran varlıkla birlikte ve düzensiz olarak kullanılmaları durumunda, katlanılan toplam maliyetler sistemli bir biçimde ana duran varlık kaleminin ekonomik ömrü boyunca giderleştirilir."

UMS-16'nın 9.paragrafında aynı görüş mevcuttur. Tekrar olmaması için 9.paragraf metni verilmemiştir⁹.

TMS-8'in 8.maddesine göre, *"Elde edilen bir duran varlığı meydana getiren parçaların pratik olarak birbirlerinden ayırt edilebilir nitelikte olmaları ve bunların ekonomik ömürlerinin tahmin edilebilmesi durumunda, katlanılan toplam harcamaların o varlığı meydana getiren parçalara ve birimlere dağıtılarak muhasebeleştirilmesi ve her bir parçanın ekonomik ömrüne göre amortisman ayrılması uygundur. Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, faydalı ömürleri bir bütün olarak uçağından daha kısa olan makineleri –uçak motorlarını– ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortisman tabi tutmak daha uygun bir uygulamadır."*

TMS-8'in 8.maddesi ile UMS-16'nın 10. Paragrafı tam bir uyum içinde olup, aynı örnekle muhasebeleştirme yöntemi hakkında bilgi verilmiştir.

Ülkemizdeki bazı Danıştay kararları da bu yöndedir. Örneğin, 1975 yılında Danıştay 13. Dairesi'nin aldığı bir kararda iktisadi kıymeti artırıcı nitelikte olan ilavelerin ayrıca amortisman tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bir örnek de Danıştay 4. Dairesi'nin bazı kararların

9 Çev.Balamir Yeni, a.g.e.,s.109.

da görülmektedir. Binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör, havalandırma ve benzeri tesisatların binadan ayrı aktifleştirilip binanın amortisman süre ve nispetinden farklı olarak amortismanına tabi tutulacağı açıklanmıştır

Varlıkların Muhasebeleştirme kayıtları;TMS-8'in 5. Madde hükmü dikkate alınarak yapılan kayıtlar. Örnek (i). X İşletmesi elindeki iş makinelerinin gücünü ve kapasitesini arttıracak şekilde harcamalar,(işçilik giderleri) olarak 800 Milyon +144 milyon TL tutarında fatura ödemesini çek keserek yapmıştır

//			
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	800.000.000	
	253.2.İş makinaları		
191	İNDİRİLECEK KDV	144.000.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ		944.000.000
//			

Bir duran varlıkla ilgili harcamanın gelecekte işletmeye ekonomik yararlar sağlaması ve bu varlıkla ilgili harcamaların güvenilir biçimde ölçüldüğü durumlarda aktifleştirme yoluna gidilir prensibi uyarınca yukarıdaki kayıt yapılmıştır.Başka bir deyişle yukarıdaki örnekte, iş makinasının gücünü ve iş yapma kapasitesini arttıracak şekilde yapılan harcamalardan gelecekte ekonomik faydalar beklenildiği için 253 no'lu hesabın maliyetine eklenmiştir.

(ii).X işletmesi bu kez başka bir iş makinasının kırılan parçasını tamir ettirmiş, bunun için yedek parça + işçilik olarak 100 milyon TL +18 milyon TL KDV tutarında faturayı nakit ödemiştir.

//			
730	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000.000	
	770.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	770.32 Bakım – onarım giderleri		
191	İNDİRİLECEK KDV	18.000.000	
	100 KASA		118.000.000
	100.1 Merkez Kasa		
//			

Yukarıdaki 2. Örnekte iş makinasının kırılan parçasının yerine yenisinin takılması ve işçilik gideri için ödenen tutar, mevcut makinanın gücünü arttırmadığı ve bu harcamadan dolayı işletme gelecekte ilave ekonomik yarar beklediği için, bu türden harcama dönem gideri olarak kaydedilmiştir.

(iii.)TMS-8'in 8.maddesine göre muhasebeleştirme;

Y işletmesi uzun süredir aktife kayıtlı olan ahşap teknesine yeni motor yaptırmış, bunun için 5 milyar TL + 900 milyon TL KDV tutarı için çek kesmiştir.

TAŞITLAR	5. 900.000.000	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ		5.900.000.000

(iv.) İşletme aktifine kayıtlı binasına yeni kalorifer tesisatı döşetmiş, kazan satın almış, bunun için toplam 10 milyar TL +1,8 milyar TL KDV tutarı için 3 ay vadeli senet imzalamıştır

3.2. Duran Varlıkların Değerlemesi ve Maliyet Unsurları

TMS-8'in 9.maddesinden 18.maddesine kadar duran varlıkların maliyetini oluşturan unsurlar hakkında açıklamalar içermektedir. 12. ve 13. maddeler ise, bazı koşulları taşımadıkları için varlık maliyetine girmeyecek, dönem gideri olarak kabul edilecek harcamaları açıklamaktadır. Bu konudaki madde hükümleri de uluslararası muhasebe standardı ile uyum içindedir

9.madde hükmüne göre; duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık niteliğini taşıyan bir kalem ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeriyle gösterilir. Günümüz uygulamasında ve çok öncelere dayanan muhasebe yazını ile uygulamalarında da bu yönde hüküm vardır:

MSUGT, uyarınca maddi duran varlıklar "duran varlıkların maliyetle değerlendirilmesi ilkesi" gereğince işletme tarafından yapılan harcamalardan oluşan maliyetle değerlendirilir. Ancak maliyet değerinin anlamını yitirdiği durumlarda dönem sonu değerlemesinde maliyet değeri yerine başka değerlendirme ölçülerine başvurulabilir. Bunların en uygunu yenileme değeridir¹⁰.

TMS-8'in 10.madde hükmüne göre, du-

ran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemlerinin maliyeti, ithal harçları ile geri alınması mümkün olmayan alış vergileri de dahil olmak üzere alış fiyatı ve varlığın önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirebilmek için katlanılan ve onunla direkt olarak ilişkilendirilebilen giderlerden oluşur.

Alış fiyatı belirlenirken herhangi bir ticaret iskontosu veya indirim tutarı da gözönünde bulundurulur. Bir varlıkla ilgili alış fiyatı dışında direkt olarak ilişkilendirilebilen maliyet örnekleri aşağıdaki gibidir; a-varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanması, b.teslim alma giderleri, c.donatım ve montaj maliyetleri, d.mimar, mühendisler v.s ödenen mesleki ücretlerdir

TMS-8'in 10.maddesi ile UMS-16'nın 11.paragraf hükmü birbiriyle tam örtüşmektedir¹¹. Tekrar olmaması için ilgili 11.paragraf hükmü verilmemiştir.

8 no'lu standartta, "maliyet değeri" teriminin karşılığı olan "Bir duran varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması, inşa edilmesi veya imalatı sırasında yapılan harcamalar ile bunlara bağlı tüm diğer giderlerin toplamını ifade eder." açıklamasından, satın alındığında veya üretildiği andan sonra varlığın kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesi için yapılan tüm harcamalar anlaşılmaktadır

10 Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996, s.599.

11 B.Yeni, a.g.e. s.109,

Günümüzde sıkça tartışılan, bir duran varlıkla ilgili olarak yapılan "makul ve gerekli harcamalar" ifadesinden ne anlamak gerekir? Bu tartışmaların sonucunda şu ölçütler konmuştur; Örneğin, alınan bir maddi duran varlığın taşınması sırasında hasara uğraması sonucu bu hasarın onarılması için yapılan harcama makul ve gerekli bir harcama değildir. Hasar olmasa idi bu harcamanın yapılması gerekmecekti. Alınan bir makinenin taşınması ve montajı bir işe başlama gereği nedeni ile hafta sonu tatilinde gerçekleştirilirse ödenen fazla mesai ücreti makul ve gerekli bir maliyet unsurudur. Ancak böyle bir yetiştirme zorunluluğu olmadığı halde bu işlem hafta sonunda gerçekleştirilirse bu harcama makul ve gerekli bir harcama olmadığından maliyete katılmamalıdır².

TMS-8'in 11.maddesi bir inşaatın yapılmasında kullanılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktadır Sözü edilen madde hükmüne göre; Bir inşaatın gerçekleştirilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri ve kur farkları yatırımın tamamlanmasına ve kullanılabilir duruma gelmesine kadar yatırım maliyetine dahil edilir İnşa edilen duran varlığın toplam maliyeti gerçeğe uygun değerini aşamaz. Bu varlığın gerçeğe uygun değerini aşan borçlanma maliyetleri gider olarak kaydedilir. Bu standartla ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS-14 standardı esas alınır¹³

UMS-16'nın yine 11.paragraf hükmü inşaat projesi ile ilgili maliyeti benzer şekilde açıklamıştır Buna göre;"...Bir inşaatın projesine ait olan ve böyle bir inşaatın gerçekleştirilebilmesinin katlanılan finanslama maliyetleri de bazen ilişkin oldukları varlığın brüt defter değerine dahil edilebilirler."

TMS-8'in 12.maddesine göre; genel üretim ve genel yönetim maliyetleri bir varlığın el-

de edilmesi veya çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılmamışlarsa duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetinin bir unsuru olarak kabul edilemezler

Aynı yaklaşım çok önceden beri muhasebe yazını ve uygulamalarında da görülmektedir Başka bir deyişle genel yönetim maliyetleri, bir varlığın elde edilmesi veya çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılmamışsa, dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Duran varlıkların maliyetiyle ilişkilendirilmemektedir.

TMS-8'in 13.maddesi çalışma konumunun dışındaki "kuruluş ve örgütlenme giderleri -maddi olmayan duran varlıklar" ile ilgili harcama kaleminin muhasebe kaydını açıklamaktadır

TMS-8'in 14. maddesi arazi ve arsalar ile ilgili harcamalar hakkında bilgi vermektedir Sözü edilen madde hükmüne göre; "*Arazi ve arsaların maliyeti de yukarıdaki esaslara göre saptanır. Ancak, arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadıkları için amortismanına tabi maliyet unsurlarının arazi ve arsa maliyetine katılması gerekir. Satın alınan arazi ve arsa üzerinde eski ve yıkık yapılar mevcut ise, bunların sökülmesi için yapılan giderler arsa ve arazi maliyetine eklenir. Enkazın satışından elde edilen hasılatlar ise arazi ve arsa maliyetlerinden düşürülür.*"

Muhasebe yazınında da aynı yönde yaklaşım vardır Başka bir deyişle, satın alınan arazi ve arsa üzerinde yıkık yapılar mevcut ise, bunların sökülmesi için yapılan harcamalar arsa ve arazi maliyetine katılmakta, enkaz gelirleri ise arazi ve arsa maliyetinden düşülmektedir.

Ülkemizdeki vergi mevzuatı ve uygulamalarında da bu yönde yaklaşım bulunmaktadır Başka bir ifadeyle, eğer arsa üzerinde işletmeye ait eski bir bina varsa, bu binanın yıkım masrafları yeni binanın maliyet bedeline dahil edilir

12 Özgül Cemalcılar, "Ana Hatlarıyla Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standart Taslağı" Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V, 1-5 Kasım 2000

13 Borçlanma maliyetleriyle ilgili daha fazla bilgi için bkz.Feriştah Sönmez, "14 no'lu TMS-Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi-1", Yaklaşım sayı ;129, Eylül 2003. S.179-185.

Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne ve Danıştay kararlarına göre yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

TMS-8'in 15.maddesine göre; *"İşletme tarafından inşa edilen varlıklar maliyet değeriyle aktifleştirilirler. Bunların maliyetlerinin saptanmasında yukarıda belirtilen esaslara uyulur. Belirli bir varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen inşaat maliyetleri ve genel olarak inşaat faaliyetiyle ilgili olan ve ilgili varlıklara dağıtılabilecek nitelikteki giderler maliyet değerine eklenir. Söz konusu maliyet değerine işletme tarafından inşa edilen varlıklarla ilgili kâr tutarı dahil edilmez"*

UMS-16'nın 15. paragrafında aynı hükme rastlıyoruz. İlgili paragraf hükmüne göre; *"işletme tarafından inşa edilen bir duran varlık, tesis ve donanım kaleminin brüt defter değeri hesaplanırken 11'nci 14'üncü paragraflarda açıklanan ilkelere uyulur. Brüt defter değeri tutarına belirli bir varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen inşaat maliyetleri ve genel olarak inşaat faaliyetiyle ilgili olan ve belirli varlıklara dağıtılabilecek nitelikteki maliyetler dahil edilirler. Söz konusu maliyet tutarlarına ulaşılrken işletme içi kâr tutarları dikkate alınmazlar."*

TMS-8'in 16. maddesi; *"Bir maddi duran varlık kaleminin başka bir varlıkla değiştirilmesi yolu ile elde edilmesi durumunda bunun maliyeti devredilen varlığın gerçek piyasa değeri gözönüne alınarak belirlenebilir. Elde edilen varlığın piyasa değerinin daha geçerli bir kanıt olarak kabul edilmesi durumunda söz konusu varlığın bu değer üzerinden aktifleştirilmesi daha uygun olabilir. Eğer değiştirilen varlıklar benzer nitelikte ise, elde edilen varlık devredilen varlığın net defter değeri ile kaydedilebilir. Ancak bu durumda değiştirme işleminin tamamlayan bir tahsilat veya ödeme söz konusu ise bununla ilgili düzenlemelerin yapılması gerekir."*

Maddi duran varlıklara ilişkin olarak Ser-

maye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI ve 1 numaralı Tebliğde duran varlığın takas yoluyla iktisabı ve maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda yapılacak işlemlere ilişkin olarak açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğe göre bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesi durumunda, elden çıkarılan varlığın net defter değeri yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilmektedir. Örneğin firmanın aktifinde kayıtlı olan torna makinesi, diğer bir şirkette bulunan bilgisayar ile takas edilmiştir. Torna makinesi bilançonun aktifinde 750 milyon TL olarak yer almaktadır. İlgili torna makinesi için 350 milyon TL birikmiş amortisman tutarı bilançoda yer almaktadır. Bu durumda bilgisayarın elde etme maliyeti $750 - 350 = 400$ milyon TL olarak kabul edilecek ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılmaya başlanacaktır.

TMS-8'in 17. Maddesine göre; *"Bir duran varlığın bedelsiz olarak veya çok düşük bir değerle elde edilmesi durumunda, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunması ve bu değer üzerinden aktifleştirilmesi gerekir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan fark gelecek yıllara ait gelirler olarak pasifte uzun vadeli yabancı kaynakta gösterilir ve izleyen dönemlerde ilgili varlığın ekonomik ömrü esas alınarak sistemli olarak cari dönem gelirlerine aktarılır."*

Yukarıda sözü geçen 17.madde hükmü, duran varlığın gerçek değerinin saptanması ve bunun üzerinden aktifleştirilmesini esas almıştır. Duran varlığın bedelsiz veya düşük değerle elde edilmesindeki değer ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise "gelecek yıllara ait gelirler" hesabına kaydedilip, varlığın ekonomik ömrüne göre her yıl cari dönem gelirlerine aktarılmasını belirtmektedir.

i.17.Madde Hükmüyle İlgili Muhasebe Kaydı Örnekleri; X işletmesi, işinde kullanacağı makineleri piyasaya göre düşük değer olan 50 milyon TL ile elde etmiş olup, bugünkü (dönem sonu işlemlerinde) gerçeğe uygun değerinin 850 milyon TL olduğu saptanmıştır.

//		
253 TESİS, MAKİNE ve TESİSLER	850.000.000	
100 KASA		50.000.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER Hs.		800.000.000
Düşük değerli varlığın gerçeğe uygun değerine ulaştırılması		
//		

480 no'lu hesabın itfası yapılırken, varlığın ekonomik ömrü süresince ek ömrünün 5 yıl olduğu varsayımından her yıl 1/5 oranında, uzun dönem gelirlerinden cari dönem gelirlerine aktarılır

31/12		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER Hs	170.000.000	
. 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER Hs		170.000.000
Düşük değerli varlığın gerçeğe uygun değerine ulaştırılması		
//		

Dönem gelirlerine aktarma;

//		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER Hs	170.000.000	
. 649 Diğ. Olağan Gelir ve Karlar		170.000.000
Düşük değerli varlığın gerçeğe uygun değerine ulaştırılması		
//		

Maddi duran varlıklar için amortisman ayırırken, yapılan dönem sonu işleminden dolayı yeni değer üzerinden amortisman ayrılacaktır

TMS-8'in 18. Maddesine göre; "Varlıkların elde edilmelerinden sonra katlanılan maliyetlerden sadece varlığın önceden belirlenmiş kapasitesini genişleterek gelecekte elde edilecek yararlarını artıran harcamalar ilgili varlığın maliyetine eklenebilir. Gelecekte elde edilecek yararlarda artış sağlayacak harcamalara aşağıdaki örnekler verilebilir;

a.Varlığın ekonomik ömrünü uzatan harcamalar,

b.Varlığın hizmet kapasitesini artıran harcamalar,

c.Üretilen mal veya hizmet kalitesini artıran ya da önceden belirlenmiş faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar.

Gelecekte yarar sağlayacak harcamalar dışındaki normal işletme ve bakım harcamaları ait oldukları dönemin gideri olarak kaydedilir - ler."

Muhasebe yazınında da aynı anlayış hakimdir. Başka bir deyişle, gelecekte yarar sağla-mayan harcamalar dönem giderine aktarılmak-tadır. Buna karşın; varlığın hizmet kapasitesini, ekonomik ömrünü uzatan ve üretilen mal-hiz-metin kalitesini arttıran harcamalar, duran varlı-ğın maliyetine eklenmektedir.

UMS-16'nın 40.paragraf hükmü de ben-zer yaklaşım içindedir. İlgili paragrafta göre, "*Bir duran varlık, tesis ve donanım kaleminin elde edilmesinden sonra yapılan harcamaların söz - konusu varlıktan gelecekte elde edilmesi bekle - nen yararların varlığın önceden belirlenmiş ka - pasitesini artırarak ondan gelecekte elde edil - mesi beklenen yararları artırmaları durumun - da defter değerine eklenirler."*

3.3 Duran Varlıkların Aktifleştirme Sonrası Değeri

3.3.1. Temel Yöntem

TMS-8'in 19. madde hükmüne göre; du-ran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların ilk aktifleştirilmelerinden sonra bu varlıklar amortismanla tabi tutularak net defter değeriyle gösterilirler. Bu şekil temel yöntemdir. Standar-dın diğer yöntemi "yeniden değerlendirme" esasını temel almıştır. Ülkemizde uzun süredir yüksek oranlarda yaşanmakta olan, ancak son bir yıldır yavaşlama eğilimine giren enflasyon olgusun-dan ötürü, duran varlıkların "yeniden değerkle-mesi"ne ihtiyaç duyulmuştur.

3.3.2. Uygulanabilir Diğer Yöntem

TMS-8'in 19. Madde b şıkkı "uygulanabi-lir diğer yöntem"e ayrılmıştır "*Maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerine yakındır. Bu değerden yeniden*

değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortis - manlar çıkarılarak net defter değeri bulunur. Yeniden değerlemeler uygun aralıklarla yapıl - malıdır. Böylece net defter değeri ile bilanço ta - rihindeki gerçeğe uygun değeri arasında önem - li bir fark oluşmaz."

Yeniden değerlendirme ülkemizde muhasebe yazını ve vergi mevzuatında öteden beri yeral-mıştır Kavram olarak yeniden değerlendirme, amor-tismanla tabi kıymetlerin aktif değerlerinin enf-lasyonist yıpranmadan arındırılması işlemidir Yapılma amacı, amortisman giderlerinin reel de-ğeriyle kayıtlarda yer almasını sağlamaktır Böy-lece amortismanlar gider ve maliyetlere reel de-ğeriyle aktarılacaktır Yeniden Değerlemeye iliş-kin düzenleme VUK'un mükerrer 298.maddesi ile yapılmıştır

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymet be-delleri ile bunlara ilişkin olarak önceki yıllarda ayrılmış olan amortismanların yeniden değerkle-me oranında artırılması suretiyle yapılmıştır İktisadi kıymet net değeri, iktisadi kıymet bedeli ile bu kıymetin birikmiş amortismanı arasındaki fark-tır Değer artışı ise, yeniden değerlendirme sonrası net değerkle yeniden değerlendirme öncesi net değer arasındaki olumlu farktır¹⁴

Yeniden değerlendirme değer artış fonları ku-rumlar vergisi mükellefleri tarafından sermaye-ye eklenebilir. Bu yolla sermayede meydana ge-len artışlar ortaklar tarafından sermayeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Gelir ver-gisi mükellefleri yeniden değerlendirme değer artış fonunu sermayelerine ekleyemezler.

3.4. Maddi Duran Varlıkları Yeniden Değerleme;

3.4.1. Temel Yöntem;

Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri genelde piyasa değerine eşittir. Bu de-ğerin belirlenmesinde ilgili varlığın niteliğine göre bilirkişi tarafından saptanan değerler veya yenileme maliyetleri esas alınır

14 Emin Akyol ve Muzaffer Sema küçük, Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme, Yaklaşım, Ocak 2003 Ücretsiz Eki, sayfa 94-97

3.4.2. Uygulanabilir Diğer Yöntem

TMS-8'in 20. Maddesi "b" şıkkı "uygulanabilir diğer yöntem"i tanımlamaktadır. Sözü geçen maddeye göre, yeniden değerlendirme uygulamasında ülkede mevcut olan mevzuat esas alınır. Yeniden değerlemelerin yapılması TMS-2 "Yüksek Enflasyon dönemlerinde Finansal Raporlama" standardının uygulanmayacağı anlamına gelmez. Her iki yöntemde (i. temel yöntem ii. uygulanabilir diğer yöntem) de maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu oluşan yeniden değerlendirme artışları özkaynaklardaki sermaye yedekleri grubunda gösterilir.

Ülkemizdeki mevzuat uyarınca, yeniden değerlendirme uygulaması VUK.Mükerrer 298.maddesinde yer almıştır. Sözü geçen madde hükmüne göre, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç, kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla belirlenen şartlarla yeniden değerleyebilirler. İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunludur¹⁵.

UMS-16'da da yeniden değerlendirme (alternatif uygulama) olarak adı geçmektedir. İlgili uluslararası standarda göre, değerlendirme uygun aralıklarla yapılmalıdır. Böylece, net defter değeri ile bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değer arasında önemli bir fark oluşmaz. 16 nolu standardta da TMS-8'de olduğu gibi, (daha önce gelirden gösterilen bir tutarın ters kaydı söz konusu değil ise), yeniden değerlendirme artışları özsermaye hesabında gösterilir.

Daha önce özsermayede gösterilen bir tutarın ters kaydı söz konusu değil ise (yeniden değerlendirme artışları), değerlemedeki azalmalar gelir olarak gösterilir.

Yeniden değerlendirilmiş varlık satılır ya da elden çıkarılır ise, geride kalan yeniden değerlendirme artışları (özsermayenin ayrı bir unsuru olarak kalabilir) dağıtılmayan kârlara aktarılır. Gelir tablosuna aktarılmaz¹⁶.

Konuyla ilgili Muhasebe Kaydı Örneği; Bir X işletmesinin aktifinde 6 milyar TL bedelle kayıtlı demirbaş ile ilişkin birikmiş amortisman tutarı 3 milyar TL, yeniden değerlendirme değer artış fonu tutarı 2 milyar TL'dir. İşletmenin YDDAF'yi sermayeye eklemekten iktisadi kıymeti 4 milyar TL'ye sattığı varsayılırsa, muhasebe kaydı şöyle olur. KDV ihmal edilmiştir.

102 BANKALAR	4.000.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.000.000.000	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.000.000.000	
255 DEMİRBAŞLAR		6.000.000.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR		3.000.000.000

15 "yeniden değerlendirme" konusunda çok sayıda yayın bulunmakta olup, sayfa sınırlaması nedeniyle konu çok sınırlı işlenmiştir. Bkz. R:Emre Büyükkışık, "TTK,SPK, THP ve VUK Açısından Değerleme", Muhasebe ve Denetime Bakış Şubat 2002 sayısı s.108-112.

16 Pınar Acar, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Uluslararası Mali Standartlar, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002, s.276

X İşletmesi, satış öncesi yeniden değerlendirme artışlarını sermayeye eklememiş, sermaye yedekleri hesap grubu altında 522 no'lu hesapta tutmuş, demirbaşın satışıyla birlikte ilgili 522 no'lu hesapta kapatılmıştır

TMS-8 madde 21'e göre; Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu net defter değeri gerçeğe uygun değerini aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.

21.maddede belirtilen durum, UMS-16'nın 27. Paragrafında da benzer olarak açıklanmıştır

Örnek; X işletmesi, dönem sonu işlemleri sırasında maddi duran varlıklarını yeniden değerlemesi sonucu net defter değeri 10 milyar TL'na ulaşmış (vergi mevzuatı esas alınarak), ancak maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri (8 no'lu standarttaki tanımıyla) 9 milyar TL tutmaktadır Maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artış fonunun mevcut olduğu (yaklaşık tutarı 1.8 milyar TL) durumda yapılacak kayıt şöyledir.

<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin-bottom: 10px;"> <div style="text-align: center;">522 YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU</div> <div style="text-align: center; margin-top: 20px;">2?? MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI</div> </div>	1.000.000.000	1.000.000.000
--	---------------	---------------

Eğer maddi duran varlık için yeniden değerlendirme fonu mevcut olmasa idi, 522 no'lu hesabın yerine 659 veya 689 no'lu gider hesapları işlemesi gerekiyordu. Bilindiği üzere muhasebe yazını ve mevzuatta aktif düzenleyici "karşılık" hesapları bir indirim kalemidir. Böylece mali tablolarda "birikmiş amortismanlar" ile birlikte "karşılık" hesapları ilgili varlık tutarından düşülmektedir. Bu yolla yukarıdaki kayıttan sonra, maddi duran varlıkların defter değeri, gerçeğe uygun değer olan 9 milyar TL'na inmiştir.

Ülkemizde mevcut mevzuata göre, duran varlıkların değerlendirme farkları kayda alınmamaktadır. Hem VUK ve SPK Tebliğlerinde hem de tekdüzen muhasebe sisteminde duran varlık değer azalmalarından söz edilmemekte, duran varlık değer azalmaları sadece amortisman ayırma yoluyla kayıtlarda görülmektedir.¹⁷

TMS-8 madde 21'e göre; Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu net defter değeri gerçeğe uygun değerini aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.

21.maddede belirtilen durum, UMS-16'nın 27. Paragrafında da benzer olarak açıklanmıştır.

3.5. Maddi Duran Varlıklara Amortisman Uygulanması

TMS-8'in 22. Madde uyarınca; Amortisman tabi duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortisman tabi tutulur. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Amortisman gideri diğer bir varlık kaleminin maliyetini oluşturmada ki dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

1 no'lu TMS (Finansal Tabloların Sunuluşu) madde 51'e göre, bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.

Muhasebe yazınında, amortisman kavramı, sebep-sonuç ilişkisi kuralına (sistematiğe) göre açıklanmaktadır. Buna göre bir maliyet, yarattığı gelire karşılık giderleştirilir. Bir maliyeti belli sayıda muhasebe dönemine dağıtmak istendiğinde önce dağıtılacak maliyetin, varlığın ömrü boyunca gelir yaratması veya gelir yaratılmasında doğrudan veya endirekt olarak katkı sağlaması gerekir¹⁸.

Bir varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak tanınır. Birden fazla dönemi yarandıran bir varlığın-sabit varlığın- maliyeti ise, varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayanır. Bu varsayımlardan, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Amortismanlar, gerçekte sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma veya gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır.

Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca gösterilir.

Varlıkların yararlı ömürleri ile ilgili bir hükümde 10 no'lu TMS--Dönem Net Kârı veya

17 Ü.Gücenme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2001, s.111.

18 N.Bursal ve Y.Ercan, Maliyet Muhasebesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları no:476, Eskişehir, 2002, 4.Baskı.

Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler- Standardının 20. maddesinde mevcuttur. İlgili maddeye göre, "işletme faaliyetlerinde mevcut belirsizlikler nedeniyle bir çok finansal tablo kalemi tam değeriyle ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler mevcut en son bilgilere dayanan kararlardır. Örneğin, amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerinin tahminleri gerekebilir. ..."

TMS-8'in 23.madde hükmüne göre; Duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, varlığın kullanılmadığı dönemde meydana gelen teknik eskime ve yıpranma varlıktan sağlanması beklenen ekonomik yararların azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak varlığın hizmet süresini bulmak için aşağıdaki faktörlerin göz önüne alınması gerekir.

a-Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi. Kullanım, varlığın beklenen kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenir.

b-Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma

c-Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik eskime, ürün yada hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,

d-Varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar (Örneğin kira sözleşmesinin süresi)

8 no'lu TMS'nin 24.maddesine göre; "Varlığın hizmet süresi, varlığın işletmeye sağlanması beklenen yararına göre tanımlanır. İşletme politikası, varlığın belli bir süreden ya da

yararlarının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasını gerektirebilir. Bu yüzden varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Duran varlıkların hizmet süresinin belirlenmesi, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen bir karardır." Sabit varlığın hizmet süresi 9 no'lu "Amortisman Muhasebesi" standardında da tanımlanmıştır

9 No'lu TMS'nin 3. maddesinde hizmet süresi ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Buna göre "hizmet süresi; i.amortisman tabi varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen dönemdir veya ii. işletme tarafından varlıktan elde edilmesi beklenen üretim birimi veya benzeri birim sayısıdır."

9 no'lu TMS'nin 6. maddesine göre hizmet süresi, "amortisman tabi bir varlığın tahmini hizmet süresi; beklenen fiziki aşınma-yıpranma ile demode olma-teknolojik yıpranma ve varlığın kullanımındaki yasal veya diğer sınırlamalar gibi unsurlar göz önünde bulundurularak saptanır. Hizmet süresi amortisman tabi varlığın kullanıma hazır olduğu tarihte başlar."

Amortisman ayırma işleminde yararlı sürenin belirlenmesi teknik bir işlemdir. Bu konuda hassas davranılsa bile, bazı hatalar veya teknolojik değişiklikler bu sürenin hesabında yanlışlıklara neden olabilmektedir. Uygulamada ve ilgili vergi mevzuatında iyi niyet kuralları çerçevesinde bu konu belli prensiplerle çözüme kavuşturulmaktadır¹⁹.

8 no'lu TMS'nin 25. Maddesine göre, "arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi nitelikleri farklı olduğundan ayrı hesaplarda muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler sınırsız bir ömre sahip olduklarından amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı ömürleri olduğundan amortisman tabi tutulurlar. Binanın üzerinde bulunduğu arsa değerindeki artış, binanın hizmet süresinin belirlenmesini etkilemez."

19 Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, 2.baskı, Gazi kitabevi, Ankara, 1999, s.224.

Muhasebe yazını ve uygulamasında çok önceden beri varolan bu uygulama 8 no'lu TMS ile de pekiştirilmektedir. Başka bir deyişle, arsa ve araziler amortisman uygulaması dışında tutulmakta, buna karşın binalar amortisman uygulamasına tabi olmaktadır.

Vergi uygulamalarında amortisman konusu, VUK'un 313'üncü maddesinde tanımlanmıştır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

8 no'lu TMS'nin 26. Maddesi amortisman yöntemlerinden söz etmektedir. İlgili maddede konu edilen amortisman yöntemleri muhasebe yazını ve uygulamasında çok önceden beri varolan yöntemlerdir. Bu konuda 8 no'lu Standart yeni bir yöntem getirmemiştir. 26.maddeye göre, *"Bir varlığın amortismanına tabi tutulmasında değişik amortisman yöntemleri uygulanabilir. Bu yöntemler eşit tutarlar yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim miktarını baz alan yöntemleri kapsar. Eşit tutarlar amortisman yönteminde varlığın hizmet süresi boyunca her yıl sabit bir tutar amortisman olarak ayrılır. Hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden azalan bakiyeler yönteminde varlığın hizmet süresi boyunca her yıl azalan tutarlarda amortisman ayrılır. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amortisman ayrılır. Uygulanacak yöntem varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanır."*

Standartta ilk olarak sözü edilen "eşit tutarlar (normal amortisman) yöntemi", VUK'un 315. maddesinde de açıklanmıştır. Buna göre, mükellefler amortismanına tabi iktisadi

kıymetlerin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.

8 no'lu Standartta sözü edilen "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi" öteden beri vergi mevzuatımızda yer almaktadır. VUK mükerrer madde 315'e göre; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

3.6. Maddi Duran Varlıkların Hizmet Sürelerinin Gözden Geçirilmesi

8 no'lu TMS'nin 27. Maddesi bazı koşulların gerçekleşmesi halinde amortisman tutarlarının düzeltilmesini öngörmektedir. Bu konudaki ölçüt "önemli farklılık" görülmesidir. Başka bir deyişle, maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilir. Beklentilerin bir önceki dönemin tahminlerinden önemli farklılıklar gösterdiği durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman tutarları düzeltilmelidir.

3.7. Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

TMS-8'in 28.madde hükmüne göre; *"Maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman yönteminin dönemsel olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu varlıkların beklenen ekonomik yararlarının kullanılma biçiminde be-*

lirgin değışiklikler gözleendiği zaman, uygulama yöntemi kullanıma biçimini yansıtmak üzere değıştirilmelidir. Amortisman yönteminde böyle bir değışikliğe ihtiyaç duyulduğunda, bu muhasebe tahmin değışikliği olarak sayılmalı ve cari ile gelecekteki dönemlerin amortisman giderleri düzeltilmelidir."

Muhasebe ve vergi uygulamalarında bu yöndeki uygulama bazı sınırlamalar ile birlikte öteden beri mevcuttur. Şöyle ki, VUK. Mük.md.320/3 bent uyarınca, aynı iktisadi kıymet bakımından normal amortisman usulünden dönüş yasaklanırken, azalan bakiyeler usulünden normale geçiş kabul edilmektedir.

3.8. Geri Kazanılabilir Değer

TMS-8'in 29. Madde hükmüne göre; Bir kalemin veya duran varlıkların, aynı grup kalemlerinin defter değeri, bu değerin varlığın geri kazanılabilir değerinden daha az olup olmadığını saptamak için dönemsel olarak gözden geçirilir. Böyle bir azalma söz konusu olduğunda, defter değeri geri kazanılabilir değer aynı düzeyine indirilir. Azalmanın miktarı eğer mevcut ise değerleme fonundan mahsup edilir. Ters durumda bedel gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözü edilen 29.madde uyarınca, dönemsel olarak gözden geçirme sırasında bir duran varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerinden daha az olduğu durumlarda, defter değeri geri kazanılabilir değer düzeyine indirilir. Azalma tutarı, mevcut olan değerleme fonundan mahsup edilecektir.

TMS-8'in 30.maddesine göre, duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak varlığın yararlı ömrü boyunca sistemli olarak geri kazanılır. Eğer bir kalemin veya bir grup kalemin hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler nedeniyle değeri düşerse, geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir. Duran varlıkların bir kalemi ya kullanılmaya sunulmadan önce ya da

hizmet süresi boyunca belli bir süre kullanılmaz ise değer düşüklüğü meydana gelir ve bunun muhasebeleştirilmesi gerekebilir.

TMS-8'in 30.madde hükmünde sözü edilen durumların ülkemiz muhasebe yazınında ve vergi uygulamalarında "fevkalade amortisman" adıyla yer aldığı bilinmektedir. Fevkalade amortisman; VUK'un 317. Maddesine göre, " Amortismanına tabi olup;

-Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

-Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale geçen,

-Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

-Menkul ve gayrimenkullerle haklara,

mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

Görüldüğü gibi vergi mevzuatımızda belli koşulların oluşması durumunda, varlıkların kıymetlerinin tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi durumunda özel bir statüye tabi tutularak fevkalade amortisman yönteminin uygulanacağı belirtilmiştir.

3.9.Geri Kazanılabilir Değerin Tutarında Meydana Gelen Artışlar

3.9.1.Temel Yöntem

TMS-8'in 32.maddesine göre;"Bir varlığın geri kazanılabilir değerinde sonradan ortaya çıkan artışlar varlığın kayıtlı değerine eklenir. Bunun yapılabilmesi için değer düşüklüğünün sona erdiğini gösterir durumların oluşması veya makul bir gelecekte değer düşüklüğünün

ortadan kalkacağını gösterir inandırıcı kanıtların olması gerekir. Defter değerine eklenecek değer artış tutarı daha önce değer düşüklüğü olmadığı kabul edilerek amortismanına tabi tutulan tutar kadar azaltılır."

Sözö edilen 32.madde hükmünden, bir varlığın geri kazanılabilir değerinde sonradan ortaya çıkan artışların varlığın kayıtlı değerine ekleneceğı anlaşılmaktadır Bunun için "makul" bir gelecekte değer düşüklüğünün ortadan kalkacağını gösteren "inandırıcı kanıtların" olması istenmektedir.

3.9.2. Uygulanabilir Diğer Yöntem

TMS-8'in 33.madde hükmüne göre; "Geri kazanılabilir değerin 20. Maddede belirtilen yeniden değerlendirme uygulanmak suretiyle belirlenmesi durumunda, değer artışının muhasebeleştirilmesinde 20. Maddenin son fıkrası gözönünde bulundurulur."

Sözö edilen 20. Madde hükmünün son fıkrasına göre, "her iki yöntemde de maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu oluşan yeniden değerlendirme artışları özkaynaklardaki sermaye yedekleri grubunda gösterilir."

Madde hükmünde sözö geçen "her iki yöntem"den kasıt, "temel yöntem" ile "uygulanabilir diğer yöntem"dir. Temel yöntemde duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin piyasa değerine eşit olacağı, bu değeri saptarken de ilgili varlığın bilirkişi tarafından değeri lerinin esas alınacağını belirtmiştir

Uygulanabilir diğer yöntemde ise, ülkede mevcut olan yeniden değerlendirme mevzuatının esas alınacağı belirtilmiştir

3.10. Duran Varlıkların elden Çıkarılması

TMS-8'in 34.madde hükmüne göre; duran varlıklar elden çıkarıldığında, kullanımdan kaldırıldığında veya hiçbir ekonomik yarar beklenilmediğı zaman bilançodan çıkarılmalıdır

35'inci madde hükmüne göre; duran var-

lıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan satış bedeli ile varlığın net defter değeri arasındaki fark gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda madde hükümlerinde sözö edilen durumlarda muhasebeleştirme şekli öteden beri muhasebe yazını ve uygulamalarında yer almaktadır Başka bir deyişle, duran varlıklar elden çıkarılmaları sırasında oluşan satış bedeli ile varlığın net defter değeri arasındaki fark, olumlu-olumsuz olmasına göre gelir tablosunda gelir veya gider kalemi olarak kaydedilecektir.

4. MDV'a İlişkin Olarak Finansal Tablo Dipnotlarında Yapılacak Açıklamalar

TMS-8'in 36. madde hükmüne göre; Maddi duran varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki ler finansal tablo dipnotlarında açıklanır;

a-Her bir varlık grubu için brüt defter değeri ve değerlendirme yöntemleri

b-Kullanılan amortisman yöntemleri

c-Hizmet süreleri ve kullanılan amortisman oranları

d-Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla birikmiş amortisman tutarları

e-Duran varlıkların dönem içindeki hareketleri;

-Girişler

-Çıkışlar

-Yeniden değerlemeden kaynaklanan artışlar

-Ayrılan değer düşüklüğü karşılığı

-Eklenen değer artışları

-Dönemin amortisman gideri

-Finansal tabloları yabancı para birimine dönüştürmekten kaynaklanan çevirim(kur) farkları

-Diğer hareketler

TMS-8'deki finansal tablo dipnot açıklamaları görüldüğü gibi çok ayrıntılı düzenlenmiştir.

TMS-8'de duran varlıklar ile ilgili finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gereken bilgilerin Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre daha ayrıntılı olduğu bilim adamları tarafından da kabul edilmektedir.²⁰

37.Madde hükmüne göre; finansal tablo dipnotlarında maddi duran varlıklara ilişkin olarak ayrıca aşağıdakiler açıklanır;

a-Varlıkların geri kazanılabilir değerini saptarken; gelecekte beklenen nakit akışlarının bugünkü değerine indirgenip indirgenmediği

b-Varlıklar üzerindeki rehin, ipotek ve diğer kısıtlamalar

c-Restorasyon maliyetlerine ilişkin olarak uygulanan muhasebe politikaları

d-İnşaat maliyetlerine ilişkin harcama tutarları

e-Varlık alımı için verilen taahhütler

Görüldüğü gibi standartta finansal tablo dipnotlarında maddi duran varlıklarla ilgili daha ayrıntılı bilgiler istenmektedir

Finansal tablo dipnotlarıyla ilgili bilgiler, diğer bir Türkiye muhasebe standardı olan Finansal Tabloların Sunuluşu-TMS-1'in 54. Madde hükmünde yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre, "*verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar ve kapsamları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekir.*"

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulmaları halinde aşağıdaki hususların finansal tablo dipnotlarında açıklanması TMS-8'in 38.madde hükmünde mevcuttur.

-Yeniden değerlendirme esasları

-Yeniden değerlendirme tarihi

-Expertiz tarafından değerlendirme yapıp yapılmadığı

-Yenileme maliyetlerini belirlemek için kullanılan göstergeler

-Yeniden değerlendirme fonunun dönem içindeki hareketi ve fonun ortaklara dağıtılmasına ilişkin getirilen kısıtlamalar

Yukarıdaki 38.madde kapsamındaki bilgiler, benzer şekilde UMS-16'nın 50.paragraf hükmünde mevcuttur.

5. Standartın Yürürlük Tarihi

8 no'lu standart 1.1.1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6. Sonuç

İşletme bilançolarında (özellikle üretim ve bazı hizmet işletmeleri) toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturan duran varlıklar, bu yüzden finansal durumun belirlenmesinde önemli role sahiptir. Ayrıca, duran varlıkla ilgili bir harcamanın varlık değerlerine eklenmesi (aktifleştirme) ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi konusunda verilecek kararlar, işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde önemli etkiye sahiptir.

Varlıkların elde edilmelerinden sonra katlanılan maliyetlerin ilgili kalemlerin brüt defter değeri tutarına mı eklenecekleri yoksa bir gider olarak mı raporlanacaklarının belirlenmesi genellikle güçlük gösterir. Bu konudaki uluslararası muhasebe kıstası, varlığın önceden belirlenmiş kapasitesini genişleterek, gelecekte elde

20 Nilüfer Tetik, "T:Muhasebe Standartlarının Turizm işletmelerinde Uygulanması", T:XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim 1997. S.128-130.

edilecek yararları arttıran harcamaların, brüt defter değeri tutarına eklenebilir yaklaşımıdır Nitekim TMS-8'de aynı yaklaşımı benimsemiştir

Vergi mevzuatımıza göre, Yeniden Değerleme işlemi uygulanırken, duran varlıkların maliyet bedeline eklenmiş kur farkları ve kredi faizleri elimine edilmektedir. Standartta bu konuda açıklayıcı bir düzenleme yer almamaktadır

Ülkemizde VUK, SPK mevzuatları ile tekdüzen muhasebe sisteminde duran varlıkların değerlendirme farklarını kayda alıcı düzenleme yoktur. Standartın ilgili kısmında "Yeniden Değerleme" madde 21'de ayrıntılı olarak açıklandığı üzere belli şartlar gerçekleştiğinde (duran varlık

net defter değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması halinde, aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir), değer azalışı için bir değer düzenleyici hesabın, başka bir deyişle, "yeni bir karşılık hesabı"nın düzenlenmesine (kullanılmasına) ihtiyaç hissedilecektir

TMS-8 aynı konudaki 16 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyumlu olmalıdır Bunun için UMS-16'nın kapsamıyla örtüşecek şekilde sadece "Maddi Duran Varlıkları" kapsamlı, maddi olmayan duran varlıklar ise ayrı bir muhasebe standardı olarak düzenlenebilir. Ayrıca günümüzde "Maddi Olmayan Varlıklar Standardı" taslağı ile ilgili çalışmaların yürütülmekte olduğu da gözden kaçırılmamalıdır

KAYNAKÇA

- ACAR, P., "Uluslararası Muhasebe Standartları", **Uluslararası Mali Standartlar**, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002.
- AKDOĞAN, N. ve O. SEVİLENGÜL, **MSUGT Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMMO Yayınları No:7, Ankara, 1993.
- AKYOLE. ve M. KÜÇÜK, S.KÜÇÜK, "Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2003, Ücretsiz eki,
- ARSLAN, C. M., "SPK'na Tabi A.O. Dönem Sonu İşlemlerinin SPK'nu ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi", **Dönem Sonu İşlemleri**, TÜRMOB Yayınları: 105.Ankara, 2000.
- BURSAL, N ve Y. ERCAN, **Maliyet Muhasebesi**, Açıköğretim Fakültesi Yayınları no:476, Eskişehir, 2002, 4.Baskı,
- BÜYÜKİŞİK, R.E., "TTK, SPK, THP ve VUK Açısından Değerleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002 sayısı s.108-112
- CEMALCILAR, Ö., "Muhasebenin amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2003.
- CEMALCILAR, Ö., "Ana Hatlarıyla Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standart Taslağı", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V**, 1-5 Kasım 2000
- GÜCENME, Ü., MUFAD Aylık Meslek Toplantısı "29 Ocak 2001 Tarihinde Uludağ Üni.Yapılan Aylık Meslek Toplantısında TMS -8 ve TMS- 9 Tartışıldı.", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2001.
- GÜCENME, Ü "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2003.s.27-28
- MISIRLIOĞLU, U., "2.Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler", **Vergi Sorunları** Sayı 116.
- ÖRTEN, R. ve A.KARAPINAR, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001,
- SEVİLENGÜL, O., **Genel Muhasebe**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996.
- SÖNMEZ, F., "14 no'lu TMS-Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi-1", **Yaklaşım** sayı ;129, Eylül 2003.
- TETİK, N., "T:Muhasebe Standartlarının Turizm işletmelerinde Uygulanması", **T:XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 1-5 Ekim 1997. S.128-130.
- TENKER,N. Finansal Muhasebe, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999,
- TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TMUDESK Seri no:2, Ankara, 1999.
- 1 No'lu TMS-Finansal Tabloların Sunuluşu
- 10 No'lu TMS-Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- 8 No'lu TMS- Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 9 No'lu TMS-Amortisman Muhasebesi
- IASC, International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standards 1999**, London, 1999.
- YENİ, B.(çeviren), "UMS-16 Duran Varlıklar, Tesis ve Donanımın Muhasebeleştirilmesi", **Uluslararası Muhasebe Standartları(1-31)**, Derleyen A.Hayri Durmuş, T.Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1992.