

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İKTİSAT FAKÜLTESİ
İŞLETME**

LİSANS BİTİRME TEZİ

**UMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

**Hazırlayan
Sabina DADAŞOVA
1517.01040**

Bakü-2019

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İKTİSAT FAKÜLTESİ
İŞLETME**

LİSANS BİTİRME TEZİ

**UMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

**Hazırlayan
Sabina DADAŞOVA
1517.01040**

**Tez Danışmanı
Öğr. Gör. Turan AHMADOV**

Bakü-2019

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

Kafedra “İqtisadiyyat və İşlətmə

TƏSDİQ EDİRƏM

“ ____ ” _____ 2019

BURAXILIŞ İŞİ ÜZRƏ VERİLMİŞ TAPŞIRIQ

**“Türk Dünyası İqtisad” fakültəsinin Biznesin İdarəedilməsi (İşletmə)
ixtisası üzrə**

təhsil alan tələbəsi

**Səbinə DADAŞOVA, Rahim
(adı, soyadı, atasının adı)**

Diplom işinin rəhbəri

**Öğr. Gör. Turan Əhmədov, Ələkbər
(adı, soyadı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi)**

**1. İşin mövzusu UMS 16ya Göre Maddi Duran Varlıkların
Değerleme, Sunum Ve Kayıt Esasları**

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti tərəfindən təsdiqlənsin

“ ____ ” _____ 2019 il No

2. Tələbənin sona yetirdiyi işin kafedraya təhvil müddəti: 8 ay

3. İşin məzmunu və həcmi (izahı, hesabı və eksperimental hissəsi, yeni təhlilə ehtiyacı olan müəssisələr) Özet, Giriş, Birinci bölüm, İkinci bölüm, Sonuç, Kaynakça

4. Buraxılış işi üçün lazımi materiallar

1. AĞCA, Ahmet. (2003) “ Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, C.5, S.8, s.3.
2. CEMAL, Elitaş; FEYYAZ, Yıldız ve MUSTAFA, Üç (2011), “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kita avrupa Karşılaştırması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.11,S.2, s. 4.
3. ÇANKAYA, Fikret (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.6, s. 127-148.
4. ÇELİK, Orhan (2009) , “Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarında Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, C.60, S. 1, s. 104.
5. DEMİREL, Burcu (2003), “Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
6. KOCAMAZ, Hilal (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci” , Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 2, S. 2, s. 105-120
7. Sevilengül, Orhan (2009), “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, 15.Baskı, Ankara.
8. ŞAKİR Sakarya (2007), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal

Analizlerin Etkinliğı Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C. 9, S. 4, s. 188.

9. ŞAHİN, Emrah (2010), “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneğı”, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
10. ŞENSOY, Hatice (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

5. Qrafik materiallarının siyahısı dəqiq göstəricilərlə (vacib cədvəl, çertyojlar, yaxud qrafiklər, nümunələr və s.) lşəkil

6. Buraxılış işi üzrə məsləhətçinin soyadı, adı, atasının adı, elmi adı və dərəcəsi (diplom işinin ona aid olan hissəsini göstərməklə)

Dr. Nurhodja Akbulayev Nazirhodja

7. Buraxılış işinin təqdimi üzrə təqvim planı:

Sıra No	İşin hissələrinin adı yetirilməsi	Qurtarma faizi (yerinə yetirilmə)	İşin yerinə müddəti
faktiki			plan
			üzrə

1. Bölüm (Ekim 2018 – Ocak 2019)

2. Bölüm (Şubat – Mayıs 2019)

Buraxılış işinin rəhbəri _____
imza

Məsləhətçi _____
imza

Tapşırığı imza üçün qəbul etdim _____
(tələbənin imzası)

Tapşırığın qaytarılması tarixi “ _____ ” _____ **2019-ci il**

Qeyd 1. Buraxılış işi üzrə verilmiş tapşırıq 2 nüsxədən ibarətdir. Nüsxənin biri tələbəyə verilir, ikincisi kafedrada qalır.
2. Hazırlanmış buraxılış işini tapşırıqla birlikdə tələbə DAK təqdim edir.

BURAXILIŞ İŞİNİN PLANI

TUTANAK

ÖZET

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDE FARKLILIKLARIN NEDENLERİ

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

1.3.3. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü

1.3.4. Avrupa Birliği

1.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

1.3.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

İKİNCİ BÖLÜM

UMS 16 KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR KAVRAMI

2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANINMASI

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARI MUHASEBELEŞTİRMEDE
DEĞERLEME ESASLARI

2.3.1. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları

2.4. AMORTİSMAN

2.4.1. Amortisman Yöntemleri

2.5. YENİDEN DEĞERLEME MODELİ

2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI
BIRAKILMASI

2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ DİPNOT VE
AÇIKLAMALAR

SONUÇ

KAYNAKÇA

ÖZET

Ekonomik küreselleşme, birden fazla alanı etkilediği gibi muhasebe uygulamalarına da etkisini yansıtmıştır. Bu etki kendisini daha fazla muhasebe standartlarında ön plana çıkarmıştır. Küresel olarak karşılaştırılabilir muhasebe standartları, dış piyasada, finansal piyasalarda şeffaflığı, hesap verebilirliği ve verimliliği artırmaktadır. Finansal piyasalarda küreselleşme, çokuluslu şirketlerin oluşması ve farklı ülkelerin oluşturduğu ekonomik sendikalar, muhasebe alanında uluslararası standartların önemliliğini ortaya koymuştur. Söz konusu gereksinimi karşılamak için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır.

Çalışmamızda Uluslararası Muhasebe Standartlarının hakkında genel bilgilere değinilmiş ve UMS 16'ya göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve sunumu daha geniş kapsamda anlatılmıştır. Çalışma kapsamında maddi duran varlık alımı ile alakalı maliyetlerin belirlenmesi, satın alınmasından sonraki giderlerin muhasebeleştirilmesi, dönem sonunda maddi duran varlıkların değerlemesi ve amortismanına tabi tutulması, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü tespiti, bilanço dışı bırakılması ve finansal tablolarda yapılacak açıklamalara ilişkin bilgilerden bahsedilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Maddi Duran Varlıklar, Uluslararası Muhasebe Standartları.

İÇİNDEKİLER

TUTANAK	i
ÖZET	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDE	
FARKLILIKLARIN NEDENLERİ	3
1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ	
ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ	5
1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ	
OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR	7
1.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	7
1.3.2. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü	8
1.3.3. Avrupa Birliği	10
1.3.4. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	12
1.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	13
1.3.5.1. İASC'de Standartların Oluşturulmasındaki Çalışma	
Yöntemi	14
1.3.5.2. İASC Standart Geliştirme Komitesinin Yapısı ve	
Görevleri.....	15
1.3.5.3. İASC'de Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci	16

İKİNCİ BÖLÜM	
USM'16 YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN	
DEĞERLEME, KAYIT VE SUNUM ESASLARI	
2.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR KAVRAMI	18
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANINMASI	19
2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARI MUHASEBELEŞTİRMEDE	
DEĞERLEME ESASLARI	25
2.3.1. Maddi duran varlıkların Maliyet unsurları	25
2.4. AMORTİSMAN KAVRAMI	31
2.4.1. Amortisman Yöntemleri	33
2.4.1.1. Normal Amortisman Yöntemi	34
2.4.1.2. Azalan Bakiyeli Amortisman Yöntemi	35
2.4.1.3. Üretim Birimi Yöntemi	35
2.5. YENİDEN DEĞERLEME MODELİ	36
2.6. MADDİ DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI	
BIRAKILMASI	46
2.7. MADDİ DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ DİPNOT VE	
AÇIKLAMALAR	48
SONUÇ	52
KAYNAKÇA	54

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Varlığın değerin belirlenmesi süreci	26
---	----

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ASC: Muhasebe Standartları Komitesi

CPA: Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri

FAF: Finansal Muhasebe Vakfı

FASB: ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FEE: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

GAAP: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GASB: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu

IAS: Uluslararası Muhasebe Standartları

IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

IASF: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı

MDV: Maddi Duran Varlıklar

SAC: Standart Danışma Konseyi

SEC: ABD Sermaye Piyasası Kurumu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

GİRİŞ

Ülkeler arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için finansal tabloları ortak bir dilde ifade etmek gereksinimi oluşmuş ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak, güvenilir bilgi edinmek ve finansal tablolara uygunluk sağlamak gibi endişeler sonucunda uluslararası muhasebe standartları önem kazanmıştır. İş dünyasında ortak bir dil oluşturmak için uluslararası düzeyde uygulanan uluslararası muhasebe standartları gerekmektedir. Finansal tabloların kullanıcılarının gereksinim duydukları bilgilere açık ve anlaşılır bir şekilde ulaşmaları önemlidir. Bu nedenle muhasebe standartları hem mali tablo düzenleyicilerine hem de kullanıcılara muhasebe sisteminde elde edilen bilgilerin güvenilirliğini etkin bir şekilde sağlar. Küresel şekilde karşılaştırılabilir muhasebe standartları, dış çevre genelinde finansal piyasalarda şeffaflığı, hesap verebilirliği ve verimliliği artırır. Bu, yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının yatırım fırsatları ve riskleri hakkında bilgilendirilmiş ekonomik kararlar almalarını ve sermaye tahsisatını iyileştirmelerini sağlar. Ülkelerin muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı bulunmasının birden fazla nedeni vardır. Muhasebeye etki gösteren bu nedenler, uluslararası farklılıkları veya benzer yönleri anlamada katkı göstermektedir. Muhasebe dünyanın ve yaşamın insani ve toplumsal yönlerini inceleyen bir akademik disiplin grubudur ve toplumda “hizmet” görevini yapmaktadır. Muhasebenin toplumun devamlı değişen gereksinimlerine yanıt vermesi ve bulunduğu ülkenin kültürel, ekonomik, legal, sosyal ve siyasal özelliklerini içerisinde bulundurması, teknik ve sosyal açıdan yararlı olarak kalabilmesi için gereklidir.

Bu çalışmanın özü maddi duran varlık kavramının ne olduğu, nelerden oluştuğu, söz konusu varlıkların mali tablolarda kayıtlarının, değerlemelerinin nasıl yapıldığı ve uluslararası muhasebe standartlarının önemi ve gerekliliğidir.

İlk bölümde uluslararası muhasebe standartlarının farklılıklarının nedenlerinden, söz konusu standartların önem ve gerekliliğinden, oluşumuna yön veren kuruluşlardan ve bu kuruluşların çalışma yöntemlerinden, yapısından, görevlerinden ve oluşma sürecinden bahsedilmektedir.

İkinci bölümde UMS 16 temel alınarak MDV tanımı, kapsamı, ilk edinim sonrası maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konuları standart bazlı incelenmiş, ayrıca amortisman, yeniden değerleme ve MDV'ların bilanço dışı bırakılması yine standart temel alınarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDE FARKLILIKLARIN NEDENLERİ

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), 2001 yılında Londra'da bulunan bağımsız bir uluslararası standart belirleme kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) aracılığıyla yayınlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile değiştirilen çok eski standartlardır.

IAS, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayımlanan ilk standartlar olmuştur. Denetlenmiş Mali Tablolar İçin kamuoyuna açıklanması gereken kurallardır.

Küresel şekilde karşılaştırılabilir muhasebe standartları, dış çevre genelinde finansal piyasalarda şeffaflığı, hesap verebilirliği ve verimliliği artırır. Bu, yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının yatırım fırsatları ve riskleri hakkında bilgilendirilmiş ekonomik kararlar almalarını ve sermaye tahsisatını iyileştirmelerini sağlar. Evrensel standartlar, özellikle birden fazla ülkedeki uluslararası operasyonları ve yan kuruluşları bulunan şirketler için raporlama ve düzenleme maliyetlerini önemli ölçüde azaltır.

(<https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp> erişim tarihi 14.12.2018).

Ülkelerin muhasebe sistemlerinin bir-birinden farklı bulunmasının birden fazla nedeni vardır. Muhasebeye etki gösteren bu nedenler, uluslararası farklılıkları veya benzer yönleri anlamada katkı göstermektedir. Muhasebe dünyanın ve yaşamın insani ve toplumsal yönlerini inceleyen bir akademik disiplin grubudur ve toplumda

“hizmet” görevini yapmaktadır. Muhasebenin toplumun devamlı değişen gereksinimlerine yanıt vermesi ve bulunduğu ülkenin kültürel, ekonomik, legal, sosyal ve siyasal özelliklerini içerisinde bulundurması, teknik ve sosyal açıdan yararlı olarak kalabilmesi için gereklidir (Ağca, 2003: 3).

Günümüzde ülkelerin muhasebe sistemleri birçok konularda farklılıklar göstermektedir. Ölçme, bilgi verme, denetleme, uygulamaları buna örnek göstere biliriz (Elitaş, Yıldız, Üç, 2011: 4).

Farklılıkların nedenleri aşağıdaki gibidir;

- Finansman sistemi
- İşletmelerin ortaklık yapısı
- Kolonisel miras
- İşgaller
- Vergileme
- Enflasyon
- Eğitim düzeyi
- Muhasebe mesleğinin önemi ve geçmişi
- Ekonomik gelişmişlik seviyesi
- Hukuk yöntemi
- Kültür
- Tarih
- Coğrafya
- Dil
- Teorinin tesiri
- Politik dizge ve sosyal iklim
- Din

- Kazalar

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

İAS, uluslararası düzeyde raporlama olanağı sağlayan, finansal bilgilerin alakalı finansal tablo kullanıcılarına ulaştırılması için fazla sayıda seçenekler sunan ve işletmelerin kendileri için en uygun politikaları seçmelerine olanak sağlayan bir kavram olarak nitelendirilmektedir. (Çankaya, 2007: 131).

Ülkeler arasında ekonomik veya politik bağlantıların kurulması, çok uluslu şirketlerin oluşmaya başlaması, küresel piyasalarda bağımsız denetim kuruluşlarının etkinliğinin artması, finansal piyasaların küreselleşmesi, uluslararası düzeyde muhasebe düzensizliklerinin yaygınlaşması ve gibi faktörler muhasebede uluslararası standartlaşmaya olan gereksinimi artırmıştır (Sakarya, 2007: 4).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi küresel olarak çalışıyor ve muhasebe standartlarının geliştirilmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Ulusal standartların yetersizliği, ülkelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına yönelimlerinin artmasına neden olmuştur (Süer, 2003: 63).

İAS, farklı ülkelerde farklı muhasebe standartlarına sahip çok uluslu şirketlerin dönem sonunda finansal tablolarının değerlemesinde ve takdim edilmesinde yeterli birliği temin etmek için hazırlanmakta ve yazılı kurallardan oluşmaktadır (Yazıcı, 2003: 37).

İAS'a duyulan ihtiyacın esası gerekli bilgilerin uluslararası düzeyde paylaşılabılır ve karşılaştırılabilir olmasıdır. Bunun yanında yatırım ve ticaretin uluslararası nitelik kazanması ve bunun sonucu olarak uluslararası düzeyde kullanılacak ortak muhasebe diline ve

uygulamasına gereksinim duyulmasıdır. Yabancı yatırımcıların sermayelerini değerlendirirken muhasebe konularında en az sorun yaşayacakları ülkelere yatırım yapmak istemeleri, yüksek seviyede anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlik, karşılaştırılabilir İAS'yi ortaya çıkaran faktörlerden biri haline getirmiştir. (Kocamaz, 2012: 106).

Muhasebe uygulamaları dünya genelinde değişiklik gösterir ve tipik olarak ülkedeki muhasebe mesleğinin ve çeşitli devlet düzenleyicilerinin bir ekibi tarafından denetlenir. Ülkeler arasındaki farklılıklar, ülkeler arası finansal verilerin karşılaştırılmasında zorluklara sebep olabilir.

Muhasebe standartları, hangi tahakkukların yapılması, finansal tabloların nasıl sunulacağı ve finansal raporlara ilişkin hangi ek açıklamaların yapılması gerektiği konusunda oldukça ayrıntılı bilgi vermektedir.

Muhasebe standartlarının kapsadığı bazı önemli unsurlar şunları içerir: raporlanacak varlığı belirlemek, “kaygı duyulan” soruları tartışmak, para birimlerini belirlemek ve zaman dilimlerini raporlamak.

IASC'nin yerine IASB'nin gelmesinden bu yana, tek bir yüksek kaliteli küresel muhasebe standartları setinin geliştirilmesi yönünde önemli ilerleme kaydedilmiştir. UFRS, Avrupa Birliği tarafından kabul edilmiştir; ABD, Japonya (isteğe bağlı olarak kabul edilmesine izin verilir) ve Çin (UFRS'ye çalıştığını söyleyen), UFRS emri olmayan tek büyük sermaye piyasası olarak bırakılmıştır. Küresel olarak karşılaştırılabilir muhasebe standartları, dünya genelinde finansal piyasalarda şeffaflığı, hesap verebilirliği ve verimliliği artırır (<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/> erişim tarihi 05.05.2018).

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMUNA YÖN VEREN KURULUŞLAR

IFRS Vakfı'nın önceki organına Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASF) adı verildi. 6 Şubat 2001'de kuruldu. 1 Temmuz 2010 tarihinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Vakfı) olarak değiştirildi.

IFRS Vakfı müstakil, kar amacı gütmeyen bir organizasyondur. Öncelikli hedefi, kamu yararına açıkça ifade edilen ilkelere dayanan tek bir yüksek kaliteli, kolay anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak onaylanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) seti geliştirmektir (Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards" (PDF). SEC. 4 February 2010. p. 16, 25).

1.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFAC kurulları, denetim, kalite kontrol, eğitim, kamu sektörü muhasebesi ve muhasebe meslek mensupları için etik de dâhil olmak üzere birçok alanda uluslararası standartlar belirlemektedir. IFAC, 1977 yılında Almanya'nın Münih kentinde kuruldu.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) muhasebe mesleğini temsil eden küresel bir kuruluştur. IFAC uluslararası standartları belirler ve teşvik eder ve mesleğe yönelik kamu politikaları konusunda konuşur.

IFAC, mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu yararına hizmet etmeye adanmış muhasebe mesleği için küresel bir kuruluştur. IFAC, 175'ten fazla üyeden ve 130'dan fazla ülkede ve iştirakten oluşmaktadır ve kamu uygulamaları, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.

IFAC'ın faaliyetlerinin ve IFAC'ın desteklediği bağımsız standart belirleme organlarının kamu yararına duyarlı olmasını sağlamak için, Şubat 2005'te, yönetim reformunun açıkça ortaya çıkmasıyla ortaya çıkan İzleme Grubu tarafından uluslararası bir Kamu Çıkar İzleme Kurulu (PIOB) kuruldu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na ihtiyaç vardı.

IFAC'ın kilit girişimleri arasında Dünya Muhasebeciler Kongresi'nin organizasyonu yer almaktadır (<https://www.ifac.org/about-ifac> erişim tarihi 09.09.2018).

1.3.2. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Teşkilatı (IOSCO), dünyanın menkul kıymetler ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen organizasyonlar birliğidir. Üyeler, genellikle ulusal bir yargı alanındaki birincil menkul kıymetler ve veya vadeli işlem düzenleyicileri veya her ülkenin ana mali düzenleyicisidir. Görevi şudur: (<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771> Erişim 17.08.2018).

- Yatırımcı korumasını artırmak ve sistemik riski azaltmak için yüksek standartlarda düzenlemeler geliştirmek, uygulamak ve teşvik etmek
- Bilgi alışverişinde bulunun ve teknik ve operasyonel konularda onlara yardımcı olmak
- Sınırlar ve pazarlar arasında küresel yatırım işlemlerini izlemeye yönelik standartlar oluşturmak

IOSCO, dünya menkul kıymet piyasalarının %95'inden fazlasını düzenleyen 100'den fazla farklı ülkeden üyeye sahiptir. İspanya

Madrid'de daimi sekreteryası vardır. IOSCO'nun üye kuruluşları aşağıdaki görevleri yerine yetirir

(https://www.iosco.org/annual_reports/2017/pdf/CompleteAnnualReport2017.pdf).

- Yatırımcıları ve adil, etkin, şeffaf pazarları korumak, yatırımcı korumasını artırmak ve yatırımcıların bütünlüğüne olan güvenini artırmak, sistemik riskleri ele almak için uluslararası kabul görmüş ve tutarlı düzenleme, gözetim, uygulama standartlarına uyumu geliştirmek, uygulamak ve teşvik etmek için işbirliği yaparlar.
- Piyasaların gelişmesine yardımcı olmak, piyasa altyapısının güçlendirilmesi ve uygun düzenlemelerin uygulanması amacıyla, yanlış davranışlara karşı uygulamada ve piyasaların, pazar araçlarının denetiminde güçlendirilmiş bilgi alışverişi ve işbirliği yoluyla piyasaların gelişmesine yardımcı olurlar.
- Pazar altyapısını güçlendirmek ve uygun düzenlemeleri uygulamak amacıyla, kendi deneyimleri hakkında bilgi alışverişi yaparlar

Eylül 2013'de, IOSCO ve IFRS Vakfı, IFRS'nin uygulanmasındaki tutarlılığı geliştirmek için bir dizi protokol üzerinde anlaşmaya vardığını açıklamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin İşbirliği Protokolleri Beyanı, iki kuruluş arasındaki mevcut ilişkiyi yinelemekte ve karşılıklı destek çalışmaları için dört yeni alan tanımlamaktadır.

IFRS'lerin dünyadaki çeşitli ülkelerde kullanılması üzere IOSCO ve IFRS Vakfı, küresel IFRS kabulünün ilerleyişine dair güncel ve doğru verileri korumak için periyodik olarak bilgi paylaşmaktadırlar

(<https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iosco> erişim tarihi 24.10.2018).

1.3.3. Avrupa Birliği

AB, yaklaşık 4.475.757 km² (1.728.099 m²) bir alana ve 513 milyon tahmin edilen nüfusa sahip olan ve Avrupa'da yer alan 28 üye devletin politik ve ekonomik birliğidir. AB, bu konulardaki tüm üye devletlerde uygulanan uyulması gereken yasalar dizgesi ile sadece üyelerin benzer şekilde davranmayı onayladığı konularda iç pazar geliştirmiştir. AB politikaları, iç pazar içinde insanların, malların, hizmetlerin ve sermayenin özgür, rahatça hareketlini sağlamayı, eşitlik ve işlerle ilgili kanunları düzenlemeyi ve ticaret, tarım, çevre yönetimi ile ilgili müşterek politikaları korumayı ve ola bilecek kalkınmaları önlemeyi maksat edinmektedir. AB ve Avrupa vatandaşlığı, Maastricht Antlaşması'nın 1993 yılında yürürlüğe girmesiyle kuruldu. AB, kökenlerini sırasıyla 1951 Paris Antlaşması ve 1957 Roma Antlaşması ile kurulan Avrupa Kömür, Çelik Topluluğuna ve Avrupa Ekonomik Topluluğuna kadar izlemektedir. AB'nin esas temelindeki en uç ana değişiklik olan Lizbon Antlaşması, 2009 yılında yürürlüğe girmiştir. Hiçbir üye devlet AB'yi veya öncül kuruluşlarını bırakmamış olsa da, Birleşik Krallık, Haziran ayında üyelik referandumundan sonra ayrılma maksadını imzalamıştır. 2016 yılında ise geri çekilmesi için pazarlık yapmıştır. Dünya nüfusunun % 7,3'ünü içeren AB, 2017 yılında, nominal GSYH'nin yaklaşık % 24,6'sını oluşturan 19.670 trilyon ABD Doları değerinde bir gayri safi yurtiçi hasıla (GSYİH) üretmiştir. İlave olarak, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programına göre, 28 AB ülkesinin de fazla yüksek bir İnsani Gelişme Endeksi var. 2012 yılında, AB Nobel Barış Ödülü'ne layık görüldü. Ortak Dış ve Güvenlik Politikası sayesinde, AB

dış bağlantılar ve savunma alanında gösteriş geliştirmiştir. Küresel etkisinden dolayı, AB gelişmekte olan ve kendini kanıtlamış bir süper güç olarak tanımlanmaktadır (http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-825_en.htm erişim tarihi 16.10.2018). Üye ülkelerin şirketler yasalarının uyumlaştırılması esasına dayanarak Roma Sözleşmesi kararları gereğince AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyon çalışması, gerçekleştirilmiştir (Üstündağ, 2000: 50). AB muhasebe standartları ile UMS'nin harmonizasyon da FEE'nin (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) önemli yardımı olmuştur. (Şahin, 2010: 19). AB ortamında muhasebe alanındaki direktifler vasıtasıyla harmonizasyon faaliyetleri yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Birden fazla talimat AB ortamında, üye ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama yürütümlerinin harmonizasyonuna göre yayımlamıştır (Çelik.O, 2009: 104). Muhasebede uyumlaştırmaya bilgi temin etmek amacıyla AB ülkelerinin bütününde ilgili kuralların ansızın yürürlüğe girmesi talimatların en önemli yararlarıdır (Şensoy, 2008: 57). Yalnızca AB'ye yeni talimat önermek AB Komisyonunun elindedir. Söz konusu öneriler birden fazla taslak evresinden geçmekte ve uluslararası muhasebeyle ilgili mevzularda bilirkişilerce ve AB'nin Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na görüşülmektedir. Böylece sunulan talimatlar ilk önce AB Bakanlar Konseyi'ne sunulmakta bundan sonra ekonomik ve toplumsal komitenin ve Avrupa Parlamentosu'nun fikirlerini almakta daha sonrasında önerilen talimat elde edilen değerlendirmelere nazaran tekrar kontrol edilmektedir. Söz konusu evrelerden sonra önerilen talimat Konsey tarafından hazırlanılan Çalışma Grubu'na teslim edilmektedir. Talimat Konsey'in yarı oyu tarafından tasdik edildikte parlamentoya ikinci kez değerlendirmek amacıyla teslim

edilmektedir. En sonda ise Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe alınır (Demirel, 2003: 16).

1.3.4. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerika Birleşik Devletleri'ndeki şirketler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe ve mali raporlama standartlarının oluşturulmasından ve kabul edilen muhasebe ilkelerini (GAAP) izlemekten sorumlu olan bağımsız bir kar amacı gütmeyen bir organizasyondur. FASB, 1973 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulunu başarıyla tamamlamak ve görevini sürdürmek üzere kuruldu. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu ve özel şirketler ile kar amacı gütmeyen kuruluşlar için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini (GAAP) kurma ve yorumlama yetkisine sahiptir. GAAP, şirketlerin, kar amacı gütmeyen kuruluşların ve hükümetlerin finansal tablolarını nasıl hazırlayıp sunmaları gerektiğine ilişkin bir dizi standardı ifade eder.

Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) FASB'yi halka açık şirketler için muhasebe standardı belirleyicisi olarak kabul etmektedir. Devlet muhasebe kurulları, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) ve bu alandaki diğer kuruluşlar tarafından da tanınmaktadır.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Mali Muhasebe Vakfı (FAF), Mali Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (FASAC), Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (GASB) ve Devlet Muhasebe Standartları Danışmayı da içeren daha büyük, bağımsız ve kar amacı gütmeyen bir grubun parçasıdır.

FASB, kuruluna katılmadan önce çalıştıkları şirket veya kuruluşlarla bağlarını kesmek zorunda olan yedi tam zamanlı kurul üyesi tarafından yönetilmektedir. Bir grup olarak “muhasabe, finans, işletme, muhasabe eğitimi ve araştırma bilgisi” sağlamak için seçilirler. Kurul üyeleri, FAF'in mütevelli heyeti tarafından beş yıllığına atanır ve 10 yıla kadar görev yapabilir.

FAF, 2009 yılında, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki yetkili, hükümet dışı, genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri için tek bir kaynak olarak tasarlanmış çevrimiçi bir araştırma aracı olan FASB Muhasebe Standartları Kodlamasını başlattı. Örgüt, "Binlerce ABD GAAP duyurusunu kabaca 90 muhasabe başlığında yeniden düzenliyor ve tüm konuları tutarlı bir yapı kullanarak görüntülüyor" diyor. Web sitesi ayrıca, bu konularda ilgili Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) rehberliğini sağlar. "Temel görünüm" sürümü ücretsizken, daha kapsamlı "profesyonel görünüm" ücretli abonelikle kullanılabilir (<https://www.investopedia.com/terms/f/fasb.asp> 26.03.2018).

1.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASB, 1 Nisan 2001 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASC) halefi olarak kuruldu. Daha önce IAS olarak bilinen IFRS Standartlarının geliştirilmesinden söz konusu standartların kullanılmasının ve uygulanmasının teşvik edilmesinden sorumludur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS'ler) geliştiren ve onaylayan bağımsız, özel sektör kuruluşudur. IASB, IFRS Vakfı'nın gözetiminde faaliyet göstermektedir. IASB, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yerini almak üzere kurulmuştur. IASB'nin ve IASC'nin 1973'e kadar uzanan tam bir geçmişi IASB web sitesinde

mevcuttur (<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb> erişim tarihi 14.05.2018) .

Kurul, muhasebe standartlarının belirlenmesinde, finansal raporların hazırlanmasında, denetlenmesinde veya kullanılmasında ve muhasebe eğitiminde uygun son pratik deneyime sahip bağımsız bir uzmanlar grubudur. http://www.fsb.org/2002/10/cos_021001a/ IFRS Vakfı tüzüğü, Kurulun oluşturulmasına ilişkin tüm kriterleri ana hatlarıyla belirtir ve coğrafi dağılım bireysel profillerde görülebilir ([https://cio-wiki.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board_\(IASB\)](https://cio-wiki.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board_(IASB)) erişim tarihi 17.06.2018).

Kurul ayrıca, UFRS Yorumlama Komitesi tarafından hazırlanan yorumlama metinlerinin onaylanmasından da sorumludur. IFRS Vakfı tüzüğü yarıncı, IASB'e IFRS Vakfı'nın tüm teknik konularından tamamen sorumludur. Teknik gündeminin geliştirilmesinde ve izlenmesinde tam takdir yetkisi, Mütevelli ve kamu ile belirli istişare gerekliliklerine tabi olmak üzere, tüzüklerde yapılan yorumları kabul etmek ve yayınlamak için UFRS'lerin (Yorumlamalar hariç) ve maruz kalma taslaklarının hazırlanması ve yayınlanması UFRS Yorumlama Komitesi tarafından geliştirilmiştir.

(<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> erişim tarihi 18.07.2018).

1.3.5.1. İASC'de Standartların Oluşturulmasındaki Çalışma Yöntemi

İASC'de standartların oluşturulmasındaki yeni yapı ve çalışma yöntemleri, İASC'nin tanım gereği, sivil toplum örgütlerinin ilkelerinden oluşan ana forum olduğu gerçeğine dayanmaktadır. IASC Müdürlerinin toplu ve zamanında insani eylemleri daha iyi destekleyebilmeleri için

verimli, sonuç odaklı, hesap verebilir ve esnek olmayı hedeflemektedir. Ayrıca, her bir IASC üye kuruluşunun aynı zamanda sorumlu olduğu kendi yönetim organına sahip olduğunu kabul eder (Storey, Reed K; Storey, Sylvia (1998). The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board).

1.3.5.2. İASC Standart Geliştirme Komitesinin Yapısı ve Görevleri

Komite 6 bazen de 8 üyeden oluşmaktadır ve üyelere yalnızca biri danışma ekip kuruluşlarından, dördü kurula üye ülkelerden, kalan üyeler ise başka kuruluşlardan oluşmaktadır. Söz konusu üyeler arasından sadece bir üye komiteye başkanlık yapmaktadır. Komite ayrıca olarak Danışmanlık Ekibinde ya da Kurul'da temsil edilen organizasyonların temsilcilerini veya ilgili çalışmalarda bilgili kişileri de içermektedir (Üstündağ, 2000: 47).

Standart Geliştirme Komitesinin görevleri aşağıdaki gibidir:

- Komite standart ile alakalı çalışmalar sırasında ortaya çıkan muhasebe problemlerini, yürütümlerini, ulusal ve bölgesel gereksinimleri tetkik eder
- Tetkik etme sonucu IASC çalışanına çalışma ile ilgili gerekli bilgileri ulaştırır ve sonda fikir özeti takdim eder
- Alakalı kişilerle görüş belirlemek amacıyla belirli toplantılar hazırlar
- İlkeler Rapor Taslağını doğrular ve kamuoyuna görüşlerini almak için sunar
- İlkeler Rapor Taslağı ve Açıklayıcı Taslakla alakalı fikirleri kıymetlendirir

- Kurulun onayı için; Fikir Özeti, İlkeler Anlatımı, Açıklayıcı Taslak ve UMS gibi belge taktim eder.

1.3.5.3. İASC'de Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci

İlgili Standartların Gündeme Alınması: Komite ilk önce standart durumuna getirmek istediği konuyu gündeme almalıdır yoksa hiçbir konu standart durumuna getirilemez. Konu gündeme alınmadığı takdirde Standart Geliştirme Komitesi oluşturulmaz.

Konseyin “Standart Geliştirme Komitesini” meydana getirmesi: IASC söz konusu bahisle alakadar faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla bu Komiteyi oluşturur.

Komitenin alakadar mevzu Üzerinde Araştırma uygulaması ve Konseye Görüş Özetini taktim etmesi: Söz konusu Komite, konseye değişik şartlarda değişik muhasebe tatbikatlarının lüzumlu olabileceği vaziyetlere göre milli ve yöresel gereksinimleri tetkik eder. Bu tetkikler neticesi konseye fikir özeti taktim eder. Bu özette projenin ilgi düzeyi tayin edilir ve özeti Geliştirme komitesi hazırlar ve sonda Konsey kıymetlendirir (www.iasc.org.uk/cmt/0001 erişim tarihi 01.04.2018).

Komitenin “İlkeler Anlatım Taslağını” Hazırlaması: Standart Geliştirme Komitesi sonrasında ilgili şahısların fikirlerini ifade etmeleri amacıyla “İlkeler Anlatım Taslağını” hazır hale getirir ve söz konusu taslağı ilgili şahıslara taktim eder ve 3-4 ay süre içerisinde fikirlerini bildirmeleri talep etmektedir. Bu raporun maksadı, söz konusu son taslağın hazırlanmasına esas alınacak muhasebe prensiplerini belirlemektir. Taslakta, seçenek uygulamalar ile söz konusu uygulamaların onaylama ve kabul edilmemesine bağlı hakikatlerde

belirtilmektedir. 3-4 ay süre içerisinde fikirlerini bildirmeleri talep edilmektedir.

İlkeler Son Raporu Hazırlanması: Komite taslakla alakalı konseptler aracılığıyla Konsey'e taktim edilecek rapor üzerinde fikir birliğine ulaşır. Bu rapor ireli sürülen UMS'nın, açıklama taslağının hazırlanmasına temel alınır. İlkeler Son Raporu, kesin olarak yayınlanmaz, yalnız istek üzerine ilgililere taktim edilmesi olabilir. Söz konusu rapor Konsey tarafından mutlak çoğunlukla onaylanır.

Açıklanan Taslağın Hazırlanması: Açıklama taslağı Geliştirme Komitesi tarafından Konsey'in onayına taktim edilmek amacıyla hazır hale getirilir. Düzenlemeler yapıldıktan ve Konseyin çoğunluğunun onayından sonra taslak kabul edilir. Kamuoyunun fikir ireli sürmesi amacıyla taslak açıklanır ve 3-4 ay süre içerisinde ilgililerin fikirlerini ifade etmesi istenilmektedir. Birtakım çalışmalarda Konsey Komiteye İlkeler Rapor Taslağını yayınlanmadan aracısız açıklama taslağı hazırlamasını teklif edebilir. Taslak üzerinde kamuoyu değerlendirmeleri mühim düzenlemeler yapılmasını gerektirdiği durumlarda taslak kontrol edilerek tekrar kamuoyuna taktim edilir.

Nihai UMS'nın Hazırlanması ve Duyurulması: Komite fikirleri değerlendirdikten sonra Konseyin incelemesine taktim etmek amacıyla UMS'ı Taslağını hazırlar. Konseyin söz konusu standartta değişiklikler yapmasından ve çoğunluğunun tastık edilmesinden sonra standart yayınlanır. Prosedürler esnasında, Konsey bu mevzuda ilave mülakatları ve danışmanlıkları lüzumlu görebilir yada fikirleri almak amacıyla tartışma bildirisinin duyurulmasını amaca müsait bulabilir (Üstündağ, 2000: 48).

İKİNCİ BÖLÜM

USM 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME, KAYIT VE SUNUM ESASLARI

2.1.Maddi Duran Varlıklar Kavramı

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde uzun süreli faaliyetlerde kullanmak amacıyla edinilen varlıklardır. (Sevilengül, 2009: 426).

Maddi duran varlıklar bir kuruluştaki kullanılmak üzere elde tutulan ve en azından aşağıdaki üç amaçtan biri için kullanılan tüm uzun vadeli varlıklar gibi tespit edilmiştir:

- Mal veya hizmet üretimi, malın teslimi veya kullanılması;
- Başka firmalara kiralamak veya
- İdari maksatlar için depolama.

Bir varlığın sabit varlık olarak sınıflandırılması için işletme faaliyetlerinde sürekli olarak kullanılması gerekir. Bu sebeple, bu tanım taşınabilir ve taşınmaz varlıkları içerir. İşletme artık elinde bulundurduğu duran varlığı faaliyetlerinde kullanmak gibi bir duruma gereksinim duymuyorsa, söz konusu varlık duran varlık olarak sınıflandırılmaz.

Örneğin, işletme her biri 100.000 TL maliyetle 5 kamyon aldı. İşletme, bu kamyonları daha sonra müşterilere satmak niyetindedir. Kamyonlar aşağıdaki nedenlerle maddi duran varlık şeklinde sınıflandırılmaz:

- Kısa vadeli varlıklardır (stoklar)
- Mal veya hizmet üretimi veya tedarikinde kullanılmayacak, kiraya verilmeyecek ve idari amaçlara yönlendirilmeyecekler.

Bu örneği aşağıdaki örnekle karşılaştıralım:

Şirket, her biri 100.000 TL değeri olan 5 kamyon satın aldı. İşletme, bu kamyonları ürünlerini müşterilere taşımak için önümüzdeki 5 yıl boyunca kullanmayı planlıyor. Bu kamyonlar aşağıdaki nedenlerle MDV olarak sınıflandırılır:

1. Uzun vadeli varlıklardır (5 yıl içinde kullanılacaktır)
2. Müşterilere ürün teslimi için kullanılacaktır.

Aşağıdaki varlıklar MDV olarak nitelendirilemez:

- Tarımsal faaliyetlerle alakalı biyolojik varlıklar (sığır, koyun, kümes hayvanları ve yetiştirme tesisleri gibi);
- Yatırım maksatlı gayrimenkuller
- Doğal kaynaklar ve yenilenemeyen kaynaklar

2.2. Maddi Duran Varlıkların Tanınması

Maddi duran varlık sınıfının varlık olarak muhasebeleştirileceğini aşağıdaki şartlar belirtir:

- Tesisle alakalı gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışı muhtemel edildiğinde
- Tesisin değeri güvenilir bir biçimde ölçüle bilindiğinde.

Alakalı varsayımlar sadece mevcut şartlara uygun olarak yapılmalı, ancak gider kaleminin varlık gibi tanınmasına kadar gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akacağı muhtemel edilmelidir. Aksi takdirde, bu gider kalemi varlıklara ait değildir ve MDV olarak muhasebeleştirilemez.

Örneğin, 2004 yılında "ABC" şirketi 10.000 TL değerinde üretim ekipmanı satın aldı. 2006 sonunda net defter değeri 4,000 TL idi. Bununla birlikte, varlık kırılmış ve teknik olarak kullanışlı değildir.

Varlık satılamaz veya tamir edilemez. Bu durumda, varlığın “gelecek ekonomik faydalar” getireceği beklenmemektedir (çünkü satılamaz, üretim sürecinde kullanılamaz, satışından kar elde edilemez ve aynı zamanda tamir edilemez). Bu ekipman artık MDV şeklinde muhasebeleştirilemez.

Eğer işletmenin giderleri, kısa bir süre (bir yıldan az) içinde gelecekteki ekonomik faydalar sağlarsa, bu giderler aktif yaratmaz ve maddi duran varlık kısmında belirlenemez. Bu maliyetler, oluştukları dönem için gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir.

MDV kaleminin muhasebeleştirilmesi için ödenmesi gereken bir diğer şart ise, nesnenin değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir. Aksi halde, bu nesne bir varlık olarak kabul edilemez.

Maddi duran varlıkların işletmeye gelecek ekonomik fayda getirmesi onun değerlendirmeden önce gelen şartıdır. Bu, işletmenin yönetiminin karar vermesini gerektirebilir. Genellikle, varlıkla ilişkilendirilen tüm riskler ve ödüller işletmeye ait olursa, bu ekonomik faydaların işletmeye akacağını varsaymak için yeterli olabilir. Aktif ile ilgili mülkiyet hukukuna sahip olma, genellikle tüm risk ve ödüllerin işletmeye ait olduğunu varsaymak için yeterlidir. Ancak, bazı durumlarda, aktif ile ilgili tüm risk ve getiriler, işletme, aktif üzere mülkiyet hukukuna sahip olmadan da devredilebilir.

Örneğin, Oğuz firması 3 yıl boyunca bir kamyon kiralarak ABC işletmesi ile bir sözleşme imzaladı. Sözleşme iptal edilemez ve üç yıl sonra kamyon ABC işletmesine iade edilmelidir. Oğuz, üç yıl boyunca kamyonun bakım ve onarımından sorumludur. Oğuz işletmesi bu kamyon üzere mülkiyet hakkına sahip değildir, ancak aracın kiralandığı

üç yıl boyunca onunla ilgili tüm riskler ve ödüller işletmeye aittir. Bu sebeple bu kamyon aktif olarak tanınabilir.

Bir varlık elde edinilirse, satın alma değeri güvenilir fiyat olarak kabul edilebilir.

İkinci şart genellikle bir varlığın satın alınması ile sağlanır. Bu durumda, onun değeri satın alma fiyatı olarak kabul edilir.

Varlık işletme tarafından yapıldığında, güvenilir değeri onun yapımında yer alan tüm masrafların toplanması ile belirlenebilir.

Örneğin ABC işletmesi yeni ofis binasının inşaatını tamamladı. Bu zaman, aşağıdaki maliyetler gerçekleşti:

	TL
Mimari ücret	20.000
Çalışanların ücretleri	275.000
Stoklar için harcamalar	175.000
Yönetim kadrosunun ücreti	50.000
TOPLAM	520,000

İnşaatın değerine yönetim kadrosunun ücreti dâhil edilemez, dolayısıyla muhasebeleştirilen değer 470.000 TL'dir.

Yedek parçalar ve servis ekipmanları genellikle kaynakların bir parçası olarak kabul edilir ve kullanıldıkları gelir tablosunda gider olarak kaydedilir. Bununla birlikte, raporlama döneminde işletme tarafından kullanılması beklenen stokların muhtemel kısmının çoğunluğu ve yedek varlıklar maddi duran varlık olarak sınıflandırılır. Benzer şekilde, yedek parçalar ve servis ekipmanları da sadece maddi duran varlık kalemleriyle birlikte kullanıldığında maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

Örneğin "ABC" işletmesi üretim süreci için önemli olan ekipmanları kullanıyor. Bu özel bir ekipmandır ve yeni bir satın alma 6 aya kadar sürüyor. ABC işletmesinde ekipmana hasar gelmesi ihtimaline karşı

yedek parça tutuluyor (toplam net defter değeri 25.000 TL'dir). Buna ek olarak, işletme mevcut ekipmanın tamir edilmesinin imkansız olduğu ve onarımın birkaç hafta zaman gerektirdiği durumlardan garantilenmek amacıyla yedek için yeni ekipman (değeri 75.000 TL) edinmiştir.

Yedek parçalar stok olarak muhasebeleştirilir ve kullanıldığında ise dönemin giderlerine aktarılırlar. Yalnız, yedekte saklanan ekipman işletime alındığında, daha uzun bir süre boyunca kullanılması beklendiği için maddi duran varlık kalemleri olarak sınıflandırılacaktır.

Benzer şekilde, yedek parça ve servis ekipmanları yalnızca maddi duran varlık kalemleri ile beraber kullanıldığında ve onların nadiren kullanılacağı beklenildiğinde, onlar MDV kalemleri olarak sınıflandırılmalı ve alakalı varlığın faydalı ömrü sürecinde amortisman hesaplanmalıdır.

Örneğin "ABC" işletmesi sahip olduğu fabrikada 100,000 TL değerinde ek yangın söndürme ekipmanı edinmiştir. Ekipmanın nadiren kullanılması bekleniyor. Bu ekipman, maddi duran varlıkların bir unsuru olarak muhasebeleştirilmeli ve ekonomik ömrü boyunca amortisman tabi tutulmalıdır. Ancak, yeni ekipman diğer yangın söndürme ekipmanının bir parçası olursa, ekipmanın ekonomik ömrü boyunca amortisman hesaplanmalıdır.

Eğer varlık ayrı ayrı parçalardan oluşuyorsa ve bu parçaların her birinin farklı faydalı ömürleri varsa, o zaman varlığın toplam maliyetleri parçalar üzere dağıtılmalı ve her parça için amortisman ayrı şekilde hesaplanmalıdır.

Örneğin, ABC işletmesi 20.000.000 TL değerinde uçak aldı. Uçak karkasının faydalı ömrü 25 yıl olacak ve motorlar 10 yıl sonra değiştirilecek.

Bu durumda, toplam maliyetler uçak karkası ve motorlar arasında bölünmelidir. Bu zaman, karkas 25 yıl boyunca, motorlar 10 yıl boyunca amortismanına tabi tutulmalıdır.

Satın alma sırasında her bileşenin değerini belirlemek mümkün olduğunda, bu bileşenlerin her birinin ayrıca değeri amortismanın tespiti için temeldir. Eğer bu mümkün değilse, toplam değer, her bir bileşenin gerçeğe uygun değerinin göreceli ağırlığına göre dağıtılmalıdır.

Örneğin, "ABC" işletmesi 5.100.000 TL değerinde arsa ve bu alanda bulunan bina edinmiştir. Arazinin piyasa değeri 2.000.000 TL'dir ve binanın piyasa değeri 4.000.000 TL'dir (dolayısıyla, toplam arazi alanı ve binanın toplam piyasa değeri şu an 6.000.000 TL'dir). Arsanın kullanım süresi sınırsız, binanın ise sınırlı olduğu için sadece bina üzere amortisman hesaplanmalıdır. Arazi ve binalar ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir. Arsa ve binaların göreceli ağırlık ve değerleri aşağıdaki gibidir:

- Arsa $2000000/6000000 * 5100000 = 1.700.000$ TL
- Bina $4000000/6000000 * 5100000 = 3.400.000$ TL'dir.

Toprak, yapı ve ekipman tesislerinin maddi duran varlık sınıfına ait olması durumuna bireysel olarak bakılması gereklidir. Ancak, nesnenin değeri küçükse ve bu gibi nesneler eğer çok fazlaysa, onlar gruplanabilir ve daha sonra grup olarak değerlendirilebilir.

Örneğin, "ABC" bir inşaat işletmesidir. Yürüyen merdivenler ve kamyonlar gibi önemli varlıklarla birlikte, işletme, çekiçler ve testereler

gibi 150 işletme aletine sahiptir. Her aletin değeri 50 TL'den fazla değildir. Aletleri ayrı şekilde değerlendirmek yerine, "ABC" şirketi bunları gruptandırmaya karar verebilir ve daha sonra MDV olarak kabul edilip edilmeyeceğini kararlaştırır.

Günlük bakım ve onarım maliyetlerinin MDV olarak muhasebeleştirilemez (hatta varlığın faydalı ömrünü ve yeniden satış değerini önemli ölçüde artırabilecek olsa bile).

Örneğin, ABC işletmesi değeri 100.000 TL'lik bir kamyonu var. Kamyona her iki haftadan bir genel servis (yağ değişimi, yağlama kontrolü) ve her 50.000 km'lik bir sürüşten sonra esaslı bakım onarım hizmeti verilir. Toplam servis maliyeti 250 TL ve esaslı servis maliyetleri - 1.500 TL. Bu maliyetlerin hiçbiri maddi duran varlık olarak kabul edilemez.

Bazı varlıkların elde edilmesi, işletmenin gelecekteki ekonomik faydalarını doğrudan arttırmak için gerekli olmayabilir, ancak işletmenin diğer varlıklarından ekonomik fayda elde edecekleri şekilde kullanılmasını dolayı yolla destekler. Bu durumda, söz konusu varlıklar gelecekte doğrudan ekonomik fayda yaratmasa bile maddi duran varlıklar kalemleri arasına alınır. Önceki örnekte, işletme yangın söndürme ekipmanı satın almıştır. Bu ekipman işletmeye gelecek ekonomik fayda getirmeyecek, ancak diğer fayda getiren varlıkların işlemesi için gerekli sayılabilir (yangın gerçekleştiği ve varlıkların sıradan çıktığı halde, onların ekonomik fayda getirmesi mümkün olmayacaktır. Yangın bu ekipman aracılığıyla söndürülecek, bununla diğer varlıkların sıradan çıkması ortadan kaldırılacak ve onlar ekonomik faydalar sağlamaya devam edecektir.

2.3. MADDİ DURAN VARLIKLARI MUHASEBELEŞTİRMEDE DEĞERLEME ESASLARI

MDV kalemleri, tarihi değeri üzerinden ölçülmelidir. Bu bağlamda, "tarihi değeri" şöyledir:

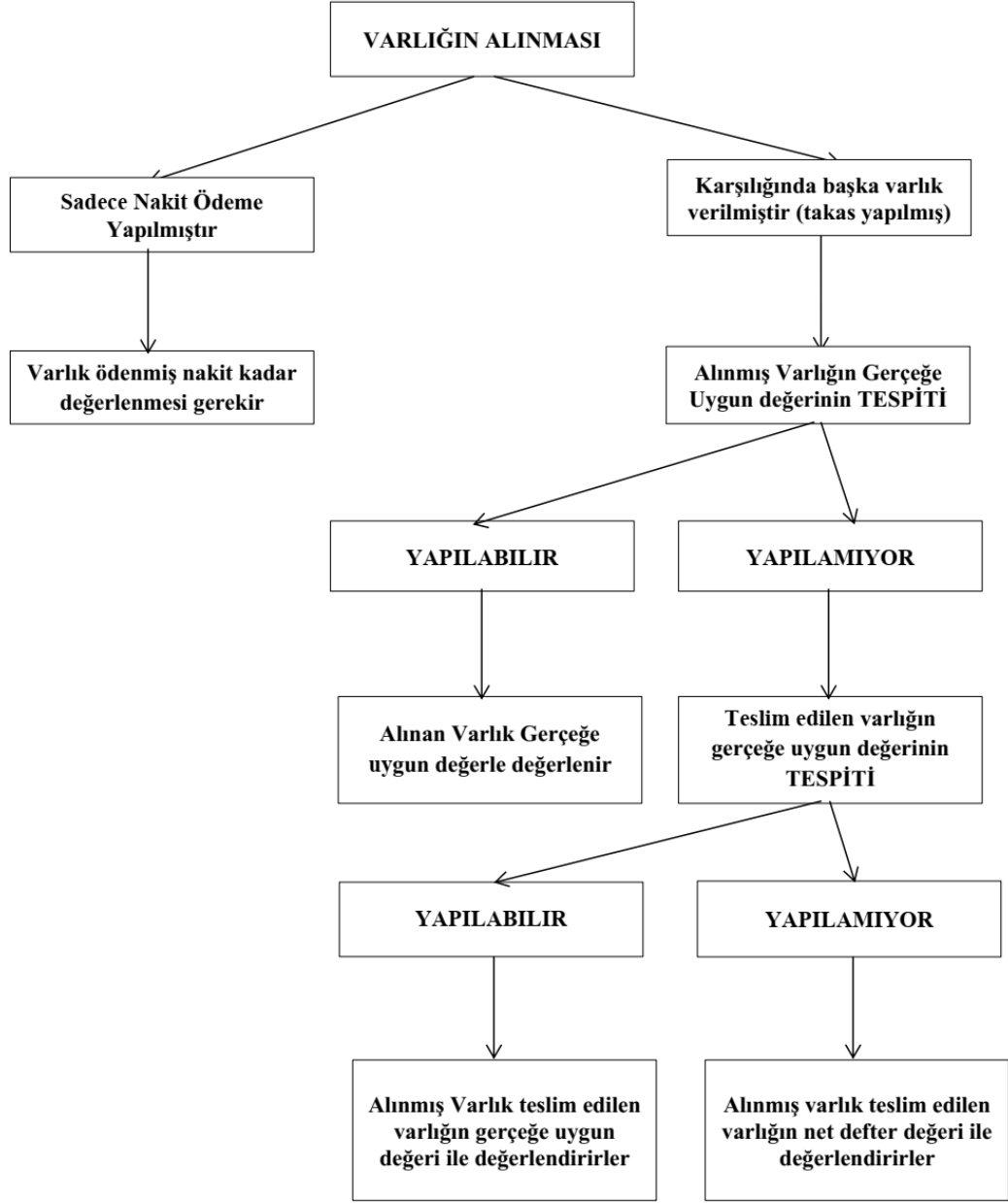
- Ödenen para veya nakit eşdeğeri tutarı
- MDV kalemini satın almak için diğer herhangi kesintinin gerçeğe uygun değeri.

2.3.1. Maddi duran varlıkların Maliyet unsurları

- Her türlü ticari indirim işleminin satın alma fiyatından düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve tazmin edilmeyen vergiler dâhil toplam maliyet
- Varlığın işletme yönetiminin belirlediği şekilde kullanımı için uygun operasyon ve pozisyona getirilmesi amacıyla yapılan tüm doğrudan maliyetler ve
- Nesnenin alınması zamanı veya stok yaratmak amacıyla değil, başka amaçlar için kullandıktan sonraki sökülmesi ve iptal edilmesi, ayrıca bulunduğu bölgenin restorasyonu üzere işletmenin üstlendiği yükümlülükle alakalı maliyetlerin ilkin tahmini

Tarihi değeri belirleme süreci aşağıdaki gibidir:

Şekil 1. Varlığın değerinin belirlenmesi süreci



MDV'ların tarihi değerine dâhil edilebilecek maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- Arazi hazırlama;
- Nakliye ve boşaltma;
- Hazır duruma getirilmesi ve monte;
- MDV'ların bulunduğu araziye ve yararlanmak için hazır biçime getirilmesi sırasında üretilen herhangi nesnelerin satışından edinilen net gelirin düşülmesi kaydıyla, bu nesnenin doğru çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için deneme operasyonu üzere maliyetleri;
- Mimarlar ve mühendisler ve diğer profesyonel hizmetler için ücretler;
- Varlık edinimi için aracı taraflara ödenen primler;
- İşletme borçlanma maliyetlerinin aktifleştirme politikasını uygularsa, toprak, yapı ve ekipman alımı, inşası veya kullanımı için onların gerekli duruma getirilmesine doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri

Örneğin, Oğuz işletmesi 1.770.000 TL (% 18 KDV dâhil) ekipmanı satın aldı. Tedarikçi işletmeye ekipmanın değerinin %5'i oranında indirim sağlamıştır. Ekipmanın teslimat ve kurulum maliyetleri 118.000 TL (% 18 KDV dâhil) olarak gerçekleşti ve ayarlama için kullanılan malzemelerin maliyeti 150.000 TL'dir. Ekipmanın tarihi değeri aşağıdaki gibidir:

1) Iskonto ve KDV düşülmekle ekipmanın satın alma maliyeti:	[1.770.000-88.500 (% 5 indirim)] - 256.500 (KDV)	1.425.000 TL
2) Teslim ve kurulum maliyetleri:	118.000-18.000 (KDV)	100.000 TL
3) Ekipmanın ayarlama maliyetleri	150.000 TL	150.000 TL
Ekipmanın Tarihi Değeri		1.675.000 TL

Başka bir örnekle: ABC, bu bölgede 10.000.000 TL arazi ve bina edinmiştir. Edinilen binalar kullanım için uygun değildi ve yıkılması amaçlandı. Temsilcinin ve avukatın hizmet ücretleri sırasıyla yaklaşık 500.000 ve 300.000 TL'dir; binaların yıkım maliyetleri - 700.000TL; Binaların yıkılması sonucu elde edilen malzeme satışlarından elde edilen gelir 600.000 TL olmuştur. Edinilen arazinin tarihi değeri aşağıdaki gibi belirlenir:

- | | |
|----------------------------|---------------|
| • Arazi alım fiyatı | 10.000.000 TL |
| • Emlakçı Hizmetleri | 500.000 TL |
| • Avukat hizmetleri | 300.000 TL |
| • Binaların yıkım maliyeti | 700.000 TL |

Hariç: Binaların yıkımından kaynaklanan malzemelerin satışından edinilen gelirler (600.000 TL)

- | | |
|-------------------------|-------------------|
| • Toplam maliyet | 10.900.000 |
|-------------------------|-------------------|

MDV'ların maliyetine eklenmeyen giderlere örnek olarak:

- Varlığın alınması, taşıma ve işletilmesi ile alakalı olmayan yönetim ve başka ek masraflar;
- Varlığın beklenen performansından önce gerçekleşen ilk işletme zararları; bu varlıklar aracılığıyla üretilen ürünlere talep oluşana kadar işletmenin ilk zararının olması doğaldır. Bu tür kayıplar aktifleştirilemez ve varlığın tarihi değerine dâhil edilemez.
- İşletmenin faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının yer değişmesi veya yeniden örgütlenmesi;
- Kurulum veya montaj sırasında zarar görmüş ekipmanların onarımı giderleri (Bu tür giderler, normal faaliyet giderlerinin bir

parçası kabul edilir ve muhasebeleştirildiğinde varlığın edinimi veya işlek hale getirilmesine ilişkin giderler gibi yansıtılamaz).

- Çalışanların satın alınan ekipman üzerinde çalışması için eğitim giderleri
- Emlak vergisi;
- Varlıkların edinimi için kullanılmayan indirimler;
- İşletme, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi politikasını uygulamadığı sürece, maddi duran varlıkların alımı ve inşası sırasında oluşan faiz giderleri.

Maddi duran varlıkların inşası veya oluşturma işleminden önce veya bu işlem sırasında oluşabilir rastgele faaliyetler doğrudan ilişkilendirilebilecek faaliyetlerle birleştirilmemesi gerekmektedir.

Bir işletme normal iş dönemi sırasında satış için bir benzer varlık üretiyorsa bu varlıkların tarihi değeri, satış için üretilen varlıkların tarihi değerine eşittir.

Ticari bir işlemin stoklara dâhil edilmesi önemlidir. Bu, değiştirilebilir varlıkların benzer varlıklar olmadığı durumlarda gerçekleşir. Benzer varlıkların takası durumunda, işlem ticari değer taşımamaktadır.

"... Ürünler özellikleri ve değerleri benzer olan ürünlerle takas edildiğinde, takas işleminin hiçbir ticari değere sahip olmadığı kabul edilir. Ürünler benzer olmayan ürünlerle değiştirildiğinde işlemin ticari bir değere sahip olduğu kabul edilir. "

Örneğin, Oğuz işletmesi BMW otomobilini ABC işletmesine ait bir VW otomobili ile takas etmiştir. Takasa edilen araçlar (farklı kullanım süreleri olsa da) aynı piyasa değerine sahiptirler. Ayrıca, Oğuz işletmesi

depoda bulundurduğu 10.000 litre makine yağını ABC işletmesinin sahip olduğu bilgisayarla takas etmiştir.

Takas edilen varlıklar benzer olduğu için araba takası işlemi ticari bir öneme sahip değildir (her ikisi de arabadır). Fakat bilgisayar ile takas edilen makine yağı için bu işlem ticaridir, çünkü değiştirilebilir varlıklar tamamen farklıdır.

Ticari işlem sonucu takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değer ile ölçümü gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenebilir:

- Değerleme konusunda profesyonel uzmanların değerlendirmelerine dayalı olarak,
- Nakit olarak ödenmiş nakit benzeri varlıkların değerine düzeltme yapılarak, teslim alınan varlığın normal satış fiyatına atıfta bulunarak
- Nakit olarak ödenmiş nakit benzeri varlıkların değerine düzeltme yapılarak, teslim edilen varlığın normal satış fiyatına atıfta bulunarak

Örneğin, Oğuz işletmesi 10.000 litre makine yağını ABC işletmesine ait bilgisayar sistemi ile takas etmiştir. Bir bilgisayar sisteminin gerçeğe uygun değeri şu şekilde belirlenebilir:

- Sistemin mevcut fiyatı hakkında bir bilgisayar uzmanının görüşünü almak veya
- Bu sistemin normal satış fiyatını belirlemek
- 10.000 litre makine yağının normal satış fiyatını belirlemekle.

Normal satış fiyatı şu şekilde belirlenebilir:

- Tedarikçinin fiyatları;
- Kitle iletişim araçları ve özel listelerde yayınlanan fiyatlar;

- Yetkili devlet kurumları tarafından sağlanan bilgiler veya
- Uzman değerlemesi

2.4. Amortisman Kavramı

Bir varlığın maliyeti faydalı ömrü boyunca amortisman yoluyla sistematik olarak dağıtılır. İşletme için varlığın faydalı ömrü, söz konusu varlığın potansiyel veya üretim kapasitesi ile belirlenir. Örneğin, yılda 150.000 km hızla kullanılabilecek bir araç, yılda sadece 60.000 km yol alan benzer bir taşıtla karşılaştırıldığında daha kısa bir hizmet ömrüne sahip olacaktır.

Varlığın faydalı ömrü ile ilgili olarak dikkate alınması gereken temel konular aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- **Varlığın kullanım koşulları;** Varlığın kullanıldığı vardiyaların sayısı, işletmenin bakım ve onarım planlaması ve varlığın kullanılmadığı zamanda fiziksel koruma koşulları gibi operasyonel faktörlere bağlı olan olası fiziksel aşınma. Örneğin, üç vardiyada kullanılan ekipmanın kullanma süresi, takvim açısından bir vardiyada kullanılan ekipmana oranla daha az olacaktır. Ancak ekonomik açıdan bakıldığında durum bu olmayabilir. Benzer şekilde, düzenli olarak onarım ve bakım gösterilmiş varlık, bu hizmetlerin gösterilmediği varlıklara kıyasen daha uzun ömürlü olacaktır.
- **Üretim ve piyasa koşullarındaki değişim;** Üretimdeki değişiklik veya gelişmeler sonucunda, ya da varlığın kullanılarak üretilen mal veya hizmetlerdeki piyasada talepteki değişikliklerden kaynaklanan modası geçme veya manevi eskime. Örneğin, araç montaj hatları belirli bir modelin üretimi için tasarlanmıştır.

Piyasadaki tüketici tercihleri değiştikçe ve piyasada aynı modele olan talep azaldıkça, üretim ekipmanı yeni modelin gereksinimlerine göre değiştirilmelidir. “Eski” model için üretim varlıklarının faydalı ömrü, piyasadaki talebin yüksek kaldığı süreye eşit olacaktır.

- **Kiralama süresinin sona ermesi gibi, varlıkların kullanımına ilişkin Yasal ve Benzer Kısıtlamalar.** Örneğin, bir nakliye şirketi yeni otomobil satın alınması ve üç yılın sonunda bilanço dışı bırakılması gibi bir satın alma ve kullanım politikası izleyebilir. Bu durumda araçlar bu şirkette fiziksel olarak daha uzun bir süre boyunca kullanılabilirse de araçların kullanım ömrünün 3 yıla eşit olacağı kabul edilir.

Amortisman hesaplaması, varlığın kullanıma hazır hale getirildiği anda başlamalı ve sadece varlık olarak tanımlanması durdurulduğunda ya da tamamen amortisman tabi tutulduğunda sonlandırılmalıdır. Varlığın reel olarak kullanılmaması önem arz etmemekte ve asıl önemli olan doğru zamanda kullanıma hazır bulunmasıdır. Örneğin, "ABC" işletmesi 01.01.2018 tarihinde ekipman aldı. Kullanıma sunulmadan önce ekipmanda belirli değişikliklerin yapılması gerekir. Bu değişiklikler 01.05.2018 tarihinde tamamlanmıştır. Ekipman ilk olarak 01.08.2018 tarihinde kullanıldı. Üretim 01.02.2019 tarihinden 30.06.2019 tarihine kadar geçici olarak askıya alındı. Bu durumda, varlık 01.05.2019 tarihinde kullanıma hazır hale geldiğinden amortisman hesaplama tarihi o tarihten başlanması gerekir. Kullanımının belli bir süre durdurulması veya akıya alınması amortisman hesaplanmaması için geçerli neden değildir ve 2019 yılı için amortisman giderleri kar ve zarar tablosuna yansıtılması gerekir

Aşağıdaki koşullardan herhangi biri daha çabuk gerçekleşirse, amortisman hesaplanması o tarihte derhal askıya alınmaktadır:

- Varlığın satışına karar verildiği tarih itibariyle tam olarak amortismanına tabi tutulmamışsa
- Varlığın bilanço kalemleri arasında alınması durdurulmuşsa
- Varlık tamamen amortismanına tabi tutulmuş fakat henüz bilanço dışı bırakılmamışsa.

Arsa ve binalar için amortisman hesaplaması özellik arz etmektedir. Şöyle ki, alınan binalar belli arsa üzerine yapılmışlardır. Binalar sınırlı faydalı ömre sahip iken, arsa ve arazilerin faydalı ömürleri sınırsızdır. Bu nedenle uygulamada bina ve arsalar tek bir varlık olarak edinildiklerinde, her birinin değeri ayrı olarak belirlenmekte, arsalar için amortisman hesaplanmazken, binalar için amortisman ayırmaları yapılmaktadır. Örneğin, "Turan" işletmesi 250.000 TL değerinde bina ve bu binanın bulunduğu arazini satın aldı. Fiyat belirleme ve değerlendirme uzmanı binayı 90.000 TL ve araziye 160.000 TL olarak değerlendirdi. Ayrıca, değerlendirme uzmanı binanın faydalı ömrünün 20 yıl olduğunu belirledi. Böylece, bu varlık için yıllık amortisman tutarı (normal amortisman yöntemine) 8,000 TL'dir. $(160.000 / 20)$ olarak hesaplandı

2.4.1. Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlıklar için kullanılan amortisman yöntemi, işletme tarafından varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların tüketim şemasını yansıtmalıdır. Arazi, bina ve ekipmana uygulanan amortisman yöntemi en azından her mali yılın sonunda tekrar gözden geçirilmelidir. Varlığın kullanımı ile ilgili gelecekte oluşacak ekonomik faydaların beklenen tüketim şemasında önemli değişiklikler olursa, uygulanan

amortisman yöntemi bu değişiklikleri yansıtacak biçimde değiştirilmesi gerekir.

Bir varlığın maliyetini faydalı ömrü süresince uygun bir şekilde dağıtımı için farklı amortisman yöntemleri kullanılabilir. En geniş yayılmış amortisman yöntemleri aşağıda sıralandığı gibidir:

- Normal (veya doğrusal) amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeli amortisman yöntemi
- Üretim Birimi Yöntemi

2.4.1.1. Normal yöntem

"Oğuz" işletmesi 01.01.2006 tarihinde 100.000 TL değerinde varlık aldı. Yararlı ömrü beş yıldır ve son kalıntı değeri 20.000 TL'dir.

Normal yönleme göre amortisman aşağıdaki gibi hesaplanır:

(İlk değer - Son Kalıntı Değeri)/(Faydalı Kullanım Süresi) =

(100.000 – 20.000) / 5 = 16.000 TL/YIL

Bu yöntemde yıllık amortisman ayırmaları eşit olup, bilançoda yansıtılacak olan defter değeri, aşağıda gösterildiği gibi her yıl aynı tutarda azaltılacaktır.

Yıl	Amortisman Hesaplanacak tutar	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
1	100.000	16.000	16.000	84.000
2	100.000	16.000	32.000	68.000
3	100.000	16.000	48.000	52.000
4	100.000	16.000	64.000	36.000
5	100.000	16.000	80.000	20.000

2.4.1.2. Azalan bakiye yöntemi

"Oğuz" işletmesi 01.01.2019 tarihinde 100.000 TL değerinde varlık edindi. Yararlı ömrü 6 yıl, son kalıntı değeri 20.000 TL ve yıllık amortisman oranı % 25'dir.

Böylece, varlığın yıllık amortismanı ve her yılın sonu defter değeri aşağıdaki gibi olacaktır;

Yıl	Amortisman Hesaplanacak tutar	Yıllık Amortisman	Net Defter Değeri
1	100.000	25.000	75.000
2	75.000	18.750	56.250
3	56.250	14.060	42.190
4	42.190	10.550	31.640
5	31.640	7.910	23.730
6	23.730	3.730	20.000

Bu yöntemde amortisman oranı sabit kalmakta ve her yıl varlığın kayıtlı değerinden hesaplanan amortisman tutarı düşülmektedir. 6-cı yılın amortismanını tam % 25-le hesapladık da, amortisman ayırmaları 5.932 TL olup, bu tutarın defter değerinden çıkılması sonucunda 17.798 TL tutarında kalıntı değeri elde edilecek. Fakat, kalıntı değeri 20.000 TL olduğunu göz önüne alarak, 6-cı yıl için amortisman ayırmasını yılın başında defter değeri ile kalıntı değeri farkı (23.730 – 20.000) olarak ayrılması gerekir.

2.4.1.3. Üretim birimi yöntem

01.01.2019 tarihi itibarıyla "ABC" işletmesi 200.000 TL değerinde ekipman aldı. Bu ekipman, makine modellerinin üretilmesinde kullanılacaktır. İşletme tarafından aynı modellerin satışının aşağıdaki gibi olacağı planlanmaktadır:

Yıl	Üretim Birimi	Toplam %
2006	10.000	%10
2007	15.000	%15
2008	30.000	%30
2009	35.000	%35
2010	10.000	%10
	100,000	

Ekipmanın faydalı ömrü 2010 yılının sonunda sona erecek ve kalan değeri 0 olacaktır.

Amortisman hesaplanması için başlangıç noktası herhangi bir yılda beklenen üretim hacminin toplam üretim hacmine oranı olarak kabul edilir. Örneğin, 2019 yılında, üretilmesi beklenen 100.000 birimden yalnız 10.000 birim yani % 10'u üretilmişse 2019 yılında amortisman tutarı, 200.000 TL'nin % 10'una kadar yani 20.000 TL olacaktır.

Yıllık amortisman ayırmaları ve yıllık bakiyeler aşağıdaki gibi olacaktır:

Yıl	Amortisman Hesaplanacak tutar	Yıllık Amortisman	Net Defter Değeri
2006	200.000	20.000	180000
2007	180.000	30.000	150000
2008	150.000	60.000	90.000
2009	90.000	70.000	20.000
2010	20.000	20.000	0

Bu yöntemde amortisman ayırmaları üretim hacmine göre dağıtıldığı için, varlığın gelir yaratma potansiyelinin ekonomik gerçekliği yansıtmanın en uygun yolu olduğu söylenebilir.

2.5. Yeniden Değerleme Modeli

Tarihi maliyet esasına göre (maliyet modeli) varlıklar muhasebe kayıtlarında varlığın alış bedeli ile alışlarla ilgili giderlerin toplamı kadar sunulmaktadır. Bu modelde piyasada varlıkların değerinde zamanla artış olsa bile tarihi değer üzerinden sunulmaya devam edilir, bu ise işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. İşletmenin 10 yıl önce

50.000 TL karşılığında satın aldığı arsa (boş arazi) zamanla değer kazanarak 150.000 TL'ye ulaştığı takdirde tarihi maliyet esasına göre bu arsanın hala 50.000 TL olarak gösterilmesi işletmeye ait gerçeğe uygun bilgi sunma ihtiyacını karşılamamaktadır. Bu nedenle maliyet modeline alternatif olarak yeniden değerlendirme modeli geliştirilmiştir.

Maddi duran varlıklar dönem sonunda maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilmektedir. Maliyet Modeli, dönem sonunda maddi duran varlığın maliyet bedelinden, birikmiş amortismanlar ve eğer varsa değer azalış zararları düşüldükten sonraki değerle değerlemesini ifade eder. Örneğin, binanın maliyeti 100.000 TL ve Birikmiş Amortisman tutarı 30.000 TL ise bina bilançoda net defter değeri 70.000 TL olarak gösterilecektir. Yeniden değerlendirme modelinde, gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen varlıklar, yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden raporlanırlar. Gerçeğe uygun değer, arsa ve binaların çoğunlukla mesleki yeterliliğe sahip uzmanlarca, diğerlerinde ise değerlendirme yöntemlerinden yararlanılarak belirlenir.

Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın değeri artmışsa değer artışı öz kaynaklar içerisinde, yeniden değerlendirme değer artışı ismi ile sermaye yedeği olarak raporlanır. Değer azalışı varsa, bu tutar yeniden değerlendirme değer artışından düşülür. Bu tutarın olmaması halinde, gider olarak kayda alınır. Burada dikkate edilmesi gereken husus yeniden değerlendirme ile ilgili daha önce oluşmuş değer azalış veya artışlarının olup olmasıdır. Örneğin, 31.12.2018 tarihinde "ABC" işletmesi, defter değeri 80.000 TL olan varlığı 60.000 TL değeriyle yeniden değerlemiştir ve 20.000 TL değerinde azalmayı kar veya zarar hesabında gider olarak muhasebeleştirilmiştir. 31.12.2019 tarihinde varlık ikinci kez yeniden

değerlenmiş ve değeri 90.000 TL (30.000 TL bir artış) olarak belirlenmiştir.

20.000 TL değerindeki düşüş, önceden gider olarak kabul edildiği için, ancak 30.000 TL değerinde artımdan yalnız 20.000 TL gelir olarak algılanabilir ve 10.000 TL değerindeki fark yeniden değerlendirme değer artış fonunun alacağına yansıtılmalıdır.

Eğer daha önce değer artışı olmuş ve yeniden değerlendirme tutarı öz kaynaklar hesabına aktarılmışsa sonraki değer azalışları aktarılan bu tutar kadar değer artışının indirilmesi ile muhasebeleştirilir. Öz kaynağa aktarılan tutar sıfırlandığında ise sonraki değer azalışları dönem giderlerine aktarılır. Başka bir ifadeyle, aynı MDV kalemi için daha önce değer artışı hesaplanmış ve öz kaynaklara kaydedilmişse, bu durumda, sonradan hesaplanan değer azalışı, önce öz kaynaklardaki değer artışından düşülür, kalan tutar varsa bu tutar gider yazılır. Örneğin 2018 yılında yeniden değerlendirme sonucu 5.000 TL artış olmuştur. 2019 yılında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda ise 7.000 TL azalış olmuştur. 2018 yılındaki artış öz kaynaklar hesabında artış olarak gösterilecek daha sonra 2019 yılında yaşanan 7.000 TL değer düşüklüğünün 5.000 TL'lik kısmı öz kaynakların azaltılması şeklinde, 2.000 TL'lik kısmı ise dönem gideri olarak kaydedilecektir

Tersi bir durumda yani daha önce değer azalışı olmuş ve bu azalışlar dönem giderleri içerisinde gösterilmişse sonraki değer artışları, önceki değer azalışları kadar dönem gelirleri içerisinde gösterilir. Sonraki değer artışları ise öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Bir başka deyişle, önce değer azalışı nedeniyle doğrudan gider yazılmış ve sonraki değerlemede değer artışı hesaplanmışsa, bu durumda, önceden gider yazılmış tutar kadar kısım gelir yazılarak düzeltilir ve kalan değer artışı

kısmı öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Örneğin 2018 yılında yeniden değerlendirme sonucu 3.000 TL değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. 2019 yılında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda ise 4.500 TL değer artışı olduğu saptanmıştır. 2018 yılındaki hesaplanan değer düşüklüğü dönem giderlerine aktarılır. Daha sonra 2019 yılında hesaplanan 4.500 TL değer artışının 3.000 TL'lik kısmı dönem gelirlerine aktarılırken, 1.500 TL'lik kısmı ise öz kaynaklar hesabında artış olarak gösterilecektir.

Örnek 1. (Amortisman hesaplanmayan varlıklarda yeniden değerlendirme)

İşletme 01.01.2015 tarihinde 100.000 TL nakit karşılığında arsa satın almıştır. Maliyet modelini uygulayan işletme arsanın değerini 2018 yılına kadar 100.000 TL olarak finansal tablolarda sunmuştur. 2018 yılı itibariyle işletme, varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme modeline geçiş yapmıştır. Yıllar itibariyle arsanın değerinde aşağıdaki şekilde değişiklikler olmuştur.

31.12.2018	150.000 TL olursa	Toprak Yapı ve Ekipmanlar – Değer Yeniden Değerleme Fonu	50.000 50.000
31.12.2019	170.000 TL olursa	Toprak Yapı ve Ekipmanlar – Değer Yeniden Değerleme Fonu	20.000 20.000
31.12.2020	200.000 TL olursa	Toprak Yapı ve Ekipmanlar – Değer Yeniden Değerleme Fonu	30.000 30.000
31.12.2021	190.000 TL olursa	Yeniden Değerleme Fonu Toprak Yapı ve Ekip. – Değer	10.000 10.000
31.12.2022	150.000 TL olursa	Yeniden Değerleme Fonu Toprak Yapı ve Ekip. – Değer	40.000 40.000
31.12.2023	90.000 TL olursa	Yeniden Değerleme Fonu Toprak Yapı ve Ekip. – Değer Yeniden Değerleme Giderleri	50.000 50.000 10.000

		T.Y.E. Değer Düşüklüğü Zararı	10.000	
31.12.2024	65.000 TL olursa	Yeniden Değerleme Giderleri T.Y.E. Değer Düşüklüğü Zararı	25.000 25.000	
31.12.2025	70.000 TL olursa	T.Y.E. Değer Düşüklüğü Zararı Yeniden Değerleme Gelirleri	5.000 5.000	
31.12.2026	95.000 TL olursa	T.Y.E. Değer Düşüklüğü Zararı Yeniden Değerleme Gelirleri	25.000 25.000	
31.12.2027	115.000 TL olursa	T.Y.E. Değer Düşüklüğü Zararı Yeniden Değerleme Gelirleri T.Y.E. – Değer Yeniden Değerleme Fonu	5.000 5.000 15.000 15.000	

Örnek 2. (Amortisman tabi varlıklarda yeniden değerlendirme)

31.12.2018 tarihi itibarıyla işletme varlıkları arasında yer alan makinenin kayıtlı değeri 100.000 TL birikmiş amortisman tutarı 60.000 TL'dir. Söz konusu makine 01.01.2015 tarihinde 100.000 TL karşılığında satın alınmıştır. Ekonomik ömrü 5 yıl olan makine için her yıl hesaplanan amortisman tutarı $(100.000/5)=20.000$ TL'dir. 2018 yılı itibarıyla işletme varlıklarını yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirme kararı almıştır. Yapılan yeniden değerlendirme sonucu varlığın piyasa değerinin 70.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Amortisman söz konusu olduğu zaman değer artışının izlenmesinde iki yol izlenebilir. Birinci yol olarak birikmiş amortisman tutarı varlığın değerinden indirilerek iptal edilir. Yani varlığın değeri amortisman kadar azaltılır daha sonra ise yeni değere (piyasa değerine) eşit değerde artırılır. İkinci yol olarak ise hem varlığın değeri hem de birikmiş amortisman tutarı değer atışı üzerinden hesaplanmış oranla çarpılarak hesaplanır.

Birinci yöntem

1. 31.12.18 T.Y.E.- Birikmiş Amortisman 60.000

		T.Y.E - DEĞER	60.000
		<i>Birikmiş Amortismanın iptal edilmesi</i>	
2	31.12.18	T.Y.E - DEĞER	30.000
		Yeniden Değerleme Fonu	30.000
		<i>Yeniden Değerleme Değer artış fonu</i>	

- Varlığın eski değeri $(100.000 - 60.000) = 40.000$ TL
- Varlığın yeni değeri $= (100.000 - 60.000 + 30.000) = 70.000$ TL
- Değer artış fonu $= (\text{Yeni Değer} - \text{Eski Değer}) = 70.000 - 40.000 = 30.000$ TL

İkinci yöntem

Varlığın değer artış tutarı, varlığın net defter değerine oranlanarak katsayı hesaplanır. Daha sonra bu kat sayı hem varlığın ilkin değerine hem de birikmiş tutarına uygulanır. Bu zaman yeniden değerlendirme fonu eski net değerle yeni net değer arasındaki fark eşit olur.

- Varlığın net defter değeri $(100.000 - 60.000) = 40.000$ TL
- Değer Artış fonu $= (70.000 - 40.000) = 30.000$ TL
- $30.000 \text{ TL} / 40.000 \text{ TL} = 0.75$ veya %75

Varlığın hem ilkin değeri hem de birikmiş amortisman tutarı %75 artırılır

- $100.000 + (100.000 \times \%75) = 100.000 + 75.000 = 175.000$ TL
- $60.000 + (60.000 \times \%75) = 60.000 + 45.000 = 105.000$ TL
- Varlığın eski net defter değeri $= (100.000 - 60.000) = 40.000$ TL
- Varlığın Yeni net defter değeri $= (175.000 - 105.000) = 70.000$ TL,
- Değer artış fonu $= (70.000 - 40.000) = 30.000$ TL

1.	31.12.18	T.Y.E - DEĞER	75.000	
		T.Y.E.- Birikmiş Amortisman		45.000
		Yeniden Değerleme Fonu		30.000
		<i>Birikmiş Amortismanın iptal edilmesi</i>		

Varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutuldukları zaman sadece piyasa değerleri değil aynı zamanda faydalı kullanım süreleri (ekonomik ömrü) de yeniden değerlemeye tabi tutulur. Yukarıdaki örneğimizde varlığın piyasa değerinin 70.000 TL ve kullanım ömrünün 4 yıl olduğu belirlenirse o zaman 2018 yılı itibariyle amortisman tutarı yeni değer ve yeni ekonomik ömür üzerinden hesaplanır. Bu durumda:

- 2018 yılı için amortisman tutarı = $70.000/4=17.500$ TL olarak tespit edilir.

1.	31.12.18	Üretim Giderleri	17.500	
		T.Y.E.- Birikmiş Amortisman		17.500
		2018 yılı amortisman tutarı		

Varlık tarihi değerle kaydedilmek yerine, (birikmiş amortisman düşülmekle) yeniden değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bu yeniden değerlendirilmiş tutar, bilançoda gösterilen tutarın yerine geçmektedir ve yeniden değerlendirme tarihinden sonraki amortisman hesaplamasında temel olarak nitelendirilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutar ile defter değeri arasındaki fark, yeniden değerlendirme karşılığı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, "ABC" işletmesi değeri 100.000 TL olan ve birikmiş amortismanı 40.000 TL (varlık için amortisman, değerini 10 yıllık bir süre için eşit hisselerle bölerek hesaplanır) eşit tutarındaki varlığa sahiptir. Bu nedenle, 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle varlığın net defter değeri 60.000 TL'dir. Aynı tarihte, aktif yeniden değerlendirilmiş ve yeni değerinin 90.000 TL, kalan yararlı ömrünün ise 7 yıla eşit olduğu saptanmıştır. 2006 yılı bilançosunda söz

konusu varlık 90.000 TL değeri ile gösterilecek ve sonraki yıllar için amortisman giderleri 13.000 TL ($90,000 / 7$) olacaktır.

Genellikle, arazi ve binaların gerçeğe uygun değerinin tespiti amacıyla değerlendirme uzmanları yargısına başvurulur. Arazi, binalar ve diğer tesisler için piyasa fiyatları işletme tarafından belirlenebilir. Bu değerlendirmelerin ikisi de benzer varlıklar için mevcut piyasa fiyatlarına bakılarak yapılır.

Bazen, varlığın cari piyasa değerinin aşağıdaki nedenlerle belirlenmesi mümkün değildir:

- Aktif o kadar yüksek derecede özel niteliktedir ki, çok az sayıda işletmede kullanılıyor ve ona benzer varlıklar da nadiren satılmaktadır. Bu gibi durumlarda, bu tür varlıklar için piyasa mevcut olmadığından dolayı onların piyasa fiyatı belirlenemeyecektir veya
- Varlık işletmeye o derecede entegre edilebilir ki, onun sadece faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası şeklinde satılması mümkün olsun. Örneğin, deniz tabanındaki petrol çıkarma şirketi sualtı boru hatlarına sahip olabilir. Boru hattı için aktif bir pazar olmasına rağmen, deniz altına döşenen bu boru hattı için özel bir piyasa mevcut değildir. Bu hat o petrol kuyusuna aittir ve tüm ürün birimi satılmadan satılamaz.

Gerçeğe uygun değeri belirlemek için piyasa verileri bulunmuyorsa, işletme gelir veya amortisman tabi tutulmuş ikame maliyet yaklaşımını kullanarak gerçeğe uygun değeri belirleyebilir.

Örneğin, ABC işletmesinin yeniden değerlendirme yapmak istediği varlığa ait aktif piyasa mevcut değildir, ancak işletme gelecek 3 yıl için varlığın kullanımından nakit akışlarının sağlanacağını beklemektedir:

1. Yıl 20.000 TL
2. Yıl 15.000 TL
3. Yıl 12.000 TL

3 yılsonunda varlığın son kalıntı değeri 0 olacaktır.

Varlığın gerçeğe uygun değeri, nakit akışlarının bugünkü değeri ile belirlenebilir. Iskonto oranı %10 olduğu kabul edilirse, aşağıdaki gibi hesaplama yapılabilir:

Yıl	Gelir	Iskonto Oranı 10%	Mevcut değer
1	20.000	0.909	18.018
2	15.000	0.826	12.390
3	12.000	0.751	9.012
			39.420

Böylece, varlığın gerçeğe uygun değeri 39.420 TL olarak belirlenir.

Amortismanına tabi tutulan ikame değerine ilişkin örnek

1 Ocak 2017 tarihinde, ABC işletmesi 12.000 TL değerinde bir varlık aldı. Bu varlık önümüzdeki altı yıl boyunca amortismanına tabi tutulmalıdır ve bu süreden sonra kalıntı değeri sıfıra eşit olması beklenmektedir. 2018 yılı sonunda, varlığın 2 yıllık amortismanı hesaplanmalı ve bu tarihte defter değeri 8.000 TL (12000 TL düşülsün yıllık amortisman 2000 TL olmakla 2 yıllık amortisman) olacağı tahmin edilmektedir. 01.01.2019 tarihinde, ABC işletmesi varlıkları yeniden değerlendirmeye karar vermiş, ancak gerçeğe uygun değer

belirlenememiştir. Bu tarihte yeni varlığın fiyatı 24.000 TL tutarındaydı. Amortisman tabi tutulmuş ikame değeri, varlığın değerinin neredeyse yeni fiyatla aynı olduğu kabul görülmekle, varlığın amortisman tabi tutulmuş değerinin hesaplanması yoluyla bulunur ve daha sonra amortisman politikası uygulanır.

01.01.2019 tarihi itibarıyla altı yıllık amortismandan iki yılın amortismanı artık uygulanmıştır. Bu oranı yeni fiyata uygularsak, toplam amortisman aşağıdaki gibi olacaktır:

$24.000 * (2/6) = 8.000$ TL ve defter değeri:

$24.000 - 8.000 = 16.000$ TL = amortisman tabi tutulmuş ikame değeri.

Eğer bir varlık yeniden değerlendirirse, yalnız varlık hesabına değil, varlıkla ilgili birikmiş amortisman da ayarlama yapılır. Bu süreç, mevcut yeniden değerlendirilmiş tutarın doğrudan hesaplanması (cari piyasa fiyatlarına veya gelir yönteminin kullanılmasına dayanarak) veya amortisman tabi tutulmuş ikame değerinin belirlenmesi yoluyla uygulamaya bağlıdır.

Kullanılan yöntem doğrudan bir yöntem ise, birikmiş amortisman toplam defter değeri ile birleştirilecek ve net değer yeniden değerlendirilmiş değere eşit tutulması için ona ayarlama yapılacaktır. Örneğin, ABC işletmesi 01.01.2017 tarihinde 100.000 TL değerinde varlık edinmiştir. 01.01.2019 tarihinden başlayarak birikmiş amortisman 40.000 TL'dir. Bu sebepten, söz konusu tarihte net defter değeri 60.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tarihte varlık yeniden değerlendirilmiş ve yeni değeri 85.000 TL'dir.

Eğer yeniden değerlendirme için kullanılan yöntem amortisman tabi tutulmuş ikame değeri yöntemi söz konusu ise, birikmiş amortisman

hesabı kapatılır ve toplam defter değeri artırılır. Örneğin, ABC işletmesi 01.01.2017 tarihinde 100.000 TL değerinde bir varlık edinmiştir. 01.01.2019 tarihinden başlayarak birikmiş amortisman 40.000 TL'dir. Bu tarihte varlık yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Gerçeğe uygun değer belirsizdir, ancak yeni aktifin değeri 150.000 TL olarak belirlenmiştir. Böylece, aktif değerinde % 50 oranında artış olmuştur (100.000 TL'den 150.000 TL'ye kadar). Bu nedenle birikmiş amortisman % 50 oranında artırılmalıdır.

MDV değerlendirildiğinde, ait olduğu tüm maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmek zorundadır ve değerlendirme sonrasında birikmiş amortismanlar, netleştirilebilir veya maliyet bedeli ile birlikte, değer artışına paralel olarak artırılır. Örneğin, "Oğuz" işletmesinin 10 kamyonu var. Bu kamyonlardan 6 tanesi 2016 yılında satın alınmış ve toplam maliyeti 230.000 TL olmuştur. 2019 yılında, bu kamyonların net defter değeri 100.000 TL'dir. Kalan 4 kamyon 2018 yılında satın alınmış ve toplam maliyeti 160.000 TL olmuştur. 2019 yılında, bu kamyonların net defter değeri 120.000 TL idi. 2019 yılında Oğuz işletmesi 2016 yılında satın alınan kamyonları yeniden değerlemeyi planlıyor ancak buna izin verilmiyor. Bu yüzden tüm kamyonların yeniden değerlendirilmesi gerekiyor ya da bunların hiçbirisi yeniden değerlendirilmemelidir.

2.6. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıkların defter değerinin muhasebeleştirilmesi, aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılmaktadır:

- **Bir varlık satıldığında.** Gelir veya gider, varlığın elden çıkarılmasından elde edilen net getiriler ile o varlığın defter değeri arasındaki farktır. Yapılan kar veya zarar, raporun sunulduğu dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, "ABC"

işletmesi 31.07.2018 tarihinde defter değeri 60.000 TL olan varlığı 50.000 TL'ye satmıştır. Bu nedenle, bu varlığın satışından kaynaklanan zarar 10,000 TL'dir ve 2018 yılında kar veya zarar tablosuna yansıtılması gerekir. Maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar kar veya zarar tablosunda yansıtılmalıdır.

- **Fiziksel yıpranma veya teknik açıdan eskimesi** nedeniyle onun kullanımından veya satışından gelecekteki ekonomik faydaların sağlanmasının muhtemel olmaması durumunda. Örneğin, "ABC" işletmesi 6 yıldır kullanılan ekipmana sahiptir. Ekipman bozulmuş ve artık kullanıma yararsız olduğu tespit edilmiştir. Ekipmanın yedek parçaları artık üretilmediğinden ABC işletmesi yeni parça satın alamıyor. Gelecekte ekonomik faydanın elde edilmesi veya bu varlığın satılabilmesi ihtimal dışı olduğundan bilanço dışı bırakılacaktır.
- **Aktiflerin zorunlu koşullar altında bilanço dışı bırakıldığında.** Örneğin, ABC işletmesinin siyasi koşulları dengesiz olan bir ülkede şubesi var. Şubenin belirli varlıkları vardır. Ülkenin şubesinin liderliği, hiçbir yabancının ülkede mülk sahibi olamayacağına ve herhangi bir tazminat ödemedi binanın kamulaştırılmasına karar verdi. Buradan aktifin olağandışı koşullar altında zorunlu olarak bilanço dışı bırakılarak varlığın tanınması durdurulmuştur.
- **Diğer aktif varlıklar veya hizmetler ile takas edildiğinde**

İşletme maddi duran varlık kalemlerinin bir kısmının yeni kısım ile ikamesine harcanan maliyeti varlığın defter değerinde muhasebeleştirirse, bu zaman ayrıca olarak amortismanına tabi tutulma

olasılığı olsa bile, işletme aynı varlığın ikame edilmiş eski kısmının defter değerini bilanço dışı bırakmalıdır. Eğer işletme varlığın ikame edilmiş eski kısmının defter değerini belirleyemiyorsa, bu zaman işletme ikame edilmiş eski kısmın satın alma veya inşaat tarihine olan tarihi değerinin yerine yeni kısma yapılan giderin maliyetini uygulayabilir.

Maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasından alınan tutar ilk olarak gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir. Eğer varlıkla ilgili ödeme ertelenirse, satıştan elde edilen tutar nakit benzerleri ile belirtilen satış fiyatı ile muhasebeleştirilmelidir.

2.7. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Dipnot ve Açıklamalar

İşletmenin faaliyetlerine uygun varlık sınıflarının nelerden oluşacağı yönetim tarafından karar verilmektedir. Finansal tablolarda maddi duran varlıkların her sınıfı için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekir:

- Toplam defter değerini belirlemek için kullanılan değerlendirme esasları;
- Uygulanan amortisman yöntemleri;
- Uygulanan faydalı kullanım süreleri veya amortisman oranları;
- Dönemin başında ve sonunda toplam defter değeri ve birikmiş amortisman;
- Aşağıdakileri yansıtmak için dönemin başlangıcındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatı;
 - Artış farklılıkları;
 - Satılmak üzere elde tutulan maddi duran varlıklar
 - İşletme birleşmeleri yoluyla elde edilenler;

- Öz kaynak olarak muhasebeleştirilen veya iptal edilen, raporlama döneminde yeniden değerlendirme ve değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış veya azalışlar;
- Raporlama dönemi boyunca kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları;
- Raporlama dönemi boyunca kar veya zarar tablosunda iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
- Raporlama döneminde muhasebeleştirilmiş ve (veya) diğer varlıkların tarihi değerinin bir kısmını oluşturan herhangi bir amortisman tutarları;
- Rapor sunan işletmenin finansal tablolarında yabancı işlemlerinin ulusal para biriminde tasarımı ile ilgili oluşan net kur farkları;
- Diğer değişiklikler.

Dipnotlarda verilen açıklamalara ilişkin bir örnek verecek olursak, maddi duran varlıklar kalemi dışındaki varlıkların toplam defter değeri, onların tarihi maliyet bedeli üzerinden ölçülmüştür. Toprak ve yapı düzenli olarak yeniden ölçülmekte ve toplam defter değerleri, bu yeniden değerlemelerin sonuçlarını yansıtmaktadır. Toprak hariç, normal yöntemle, tüm varlıkların faydalı ömürleri amortisman üzerinden hesaplanır. Varlıkların faydalı ömürleri aşağıdaki gibi değeri:

- Toprak sınırsızdır
- Yapılar 25 yaşında
- Ekipman 7 - 15 yıl
- Araçlar 4 yıl

- Ofis ekipmanları 3 - 10 yıl

Dönem sonu bilançoda sunulan maddi duran varlıklar için ayrıntılı açıklaması dipnotlarda aşağıdaki gibi verilebilir:

	Toprak	Yapı	Makine	Araçlar	Ofis ekipmanı	Yapılma kta olan MDV
Defter değeri 01.01.06	1.000	2.500	1.750	750	500	700
Birikmiş amortisman 01.01.06	0	(250)	(1.000)	(300)	(200)	0
Net Defter değeri 01.01.06	1.000	2.250	750	450	300	700
Giren	0	1.200	900	200	150	
Giderler						350
Çıkan	0	0	(200)	(100)	0	
Bölümler Arası Transfer		1.050	(100)			(1.050)
Yeniden değerlendirme	1000	1250	0	0	0	
Amortisman	0	(575)	(350)	(175)	(250)	
Defter değeri 31.12.06	2.000	6.000	2.350	850	650	
Birikmiş Amortisman 31.12.06	0	(575)	(1.350)	(475)	(450)	
Net Defter değeri 31.12.06	2.000	5.425	1.000	375	200	

Mali tablolara ek olarak, aşağıdakiler de açıklanması gerekir:

- Sınırlı mülkiyet haklarına sahip varlıkların mevcut olması ve onların defter değerleri, ayrıca yükümlülükler için teminat şeklinde rehin koyulan maddi duran varlıkların defter değerleri
- Maddi duran varlıkların inşaat süresince defter değerlerinde muhasebeleştirilen giderlerin tutarı;
- Maddi duran varlık alımı için sözleşme taahhütlerinin tutarı;

- Eğer maddi duran varlıkların değeri yeniden değeri lenmiş bir tutarda sunulursa bu durumda aşağıdakiler açıklanacaktır:
- Yeniden değerlendirme tarihi;
- Bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapıp yapılmadığı;
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde uygulanan yöntem ve önemli varsayımlar;
- Varlıkların yeniden değerlemesinde kullanılan esaslar;
- Maddi Duran varlık her yeniden değeri lenmiş sınıfının tarihi değeri modeliyle değerlendirilmesi olasılığı sonucunda muhasebeleştirile bilen defter değeri
- Dönem içinde meydana gelen değeri şimler ve hissedarlar arasında kalıntının paylaşılması üzere herhangi bir kısıtlamayı gösteren yeniden değerlendirme fazlası miktarını

Mali tabloların kullanıcıları ayrıca aşağıdaki bilgileri kendileri için yararlı bulabilirler:

- Geçici olarak kullanılmayan maddi duran varlıkların defter değeri;
- Halen kullanımda olan ancak tamamen amortismanına tabi tutulmuş maddi duran varlıkların toplam defter değeri;
- Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar olarak sınıflandırılmayan fakat aynı zamandan işletme faaliyetlerden çekilen maddi duran varlıkların defter değeri;
- Tarihi değeri uygulandığında, gerçeğe uygun değeri defter değeri inden önemli ölçüde farklı olduğunda, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

SONUÇ

Küreselleşmenin etkisiyle finans dünyasının uluslararası nitelik edinmesi ve ulusal sermaye piyasalarına çok uluslu yatırım fonlarının yatırımı, şirket değerlerinin saptanmasını gerekli kılmıştır. Şirketin varlıkları, işletmenin sektördeki yeri, insan kaynakları gibi birçok değişken şirketin değerlemesinde etkilidir. Şirketin finansal tabloları incelendiğinde, MDV'lar diğer aktiflere bakıldığında önem ve gereklilik açısından daha yüksek düzeye sahiptir.

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde uzun süreli faaliyetlerde kullanmak amacıyla edinilen varlıklardır. Bir varlığın sabit varlık olarak sınıflandırılması için işletme faaliyetlerinde sürekli olarak kullanılması gerekir. İşletme için varlığın faydalı ömrü, potansiyel veya üretim kapasitesi ile belirlenir. MDV sınıfları muhasebeleştirildiğinde, tarihi değeri üzerinden ölçülmelidir. MDV'lar tarihi maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birine göre finansal tablolarda tanınmaktadır. Tarihi maliyet esasına göre (maliyet modeli) varlıklar muhasebe kayıtlarında varlığın alış bedeli ile alışlarla ilgili giderlerin toplamı kadar sunulmaktadır. Bu modelde piyasada varlıkların değerinde zamanla artış olsa bile tarihi değer üzerinden sunulmaya devam edilir, bu ise işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. MDV'ler dönem sonunda maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilmektedir. Maliyet Modeli, dönem sonunda maddi duran varlığın maliyet bedelinden, birikmiş amortismanlar ve eğer varsa değer azalış zararları düşüldükten sonraki değerle değerlemesini ifade eder. Yeniden değerlendirme modelinde, gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen varlıklar, yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden raporlanırlar.

Amortisman hesaplaması, varlığın kullanıma hazır hale getirildiği anda başlamalı ve sadece bilanço dışı bırakıldığında ya da tamamen amortisman tabi tutulduğunda sonlandırılmalıdır. Bir varlığın maliyetini faydalı ömrü süresince uygun bir şekilde dağıtımı için farklı amortisman yöntemleri kullanılabilir.

Varlık satıldığında, fiziksel yıpranma veya teknik açıdan eskime söz konusu olduğunda, diğer aktif varlıklar veya hizmetler ile takas edildiğinde bilanço dışı bırakılır. Maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılmasından alınan tutar ilk olarak gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir. Eğer varlıkla ilgili ödeme ertelenirse, satıştan elde edilen tutar nakit benzerleri ile belirtilen satış fiyatı ile muhasebeleştirilmelidir.

İşletmenin faaliyetlerine uygun varlık sınıflarının nelerden oluşacağı yönetim tarafından karar verilmektedir. Toplam defter değerini belirlemek için kullanılan değerlendirme esasları, uygulanan amortisman yöntemleri, uygulanan faydalı kullanım süreleri veya amortisman oranları, dönemin başında ve sonunda toplam defter değeri ve birikmiş amortisman, dönemin başlangıcındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatı finansal tablolarda maddi duran varlıkların her sınıfı için dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AĞCA, Ahmet. (2003) “ Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, C.5, S.8, s.3.

CEMAL, Elitaş; FEYYAZ, Yıldız ve MUSTAFA, Üç (2011), “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kita avrupa Karşılaştırması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.11,S.2, s. 4.

Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards" (PDF). SEC. 4 February 2010. p. 16, 25 (Erişim 04.10.2018)

ÇANKAYA, Fikret (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.6, s. 127-148.

ÇELİK, Orhan (2009) , “Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarında Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, C.60, S. 1, s. 104.

DEMİREL, Burcu (2003), “Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya Yöresindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Antalya.

KOCAMAZ, Hilal (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci” , Kahramanmaraş

Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 2, S. 2, s. 105-120

Sevilengül, Orhan (2009), “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, 15.Baskı, Ankara.

Storey, Reed K.; Storey, Sylvia (1998), “The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards”, No. 181-C, p.163-170, Financial Accounting Series. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board (Erişim 23.03.2018)

ŞAHİN, Emrah (2010) , “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

ŞAKİR Sakarya (2007), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizlerin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C. 9, S. 4, s. 188.

ŞENSOY, Hatice (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’de Durumu”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

ÜSTÜNDAĞ, Saim (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S. 1, s. 50

Yalkın, Yüksel Koç (2001) , “Genel Muhasebe”, Turhan Kitabevi, 12.Baskı, Ankara.

YAZICI, Mehmet (2003), “Muhasebe Standartlarının Tanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.18, s. 33-37.

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-825_en.htm (Erişim 16.10.2018)

<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771> (Erişim 17.08.2018)

[https://ciowiki.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board_\(IASB\)](https://ciowiki.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board_(IASB)) (Erişim 17.06.2018)

<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifs-ic/iasb> (Erişim 14.05.2018.)

<https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iosco> (Erişim tarihi 24.10.2018)

<https://www.ifac.org/about-ifac> (Erişim 09.09.2018).

<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> (Erişim 18.07.2018)

<https://www.investopedia.com/terms/f/fasb.asp> (Erişim tarihi 26.03.2018)

<https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp> (Erişim 14.12.2018).

https://www.iosco.org/annual_reports/2017/pdf/CompleteAnnualReport2017.pdf (Erişim 13.11.2018)