

**TMS 36 STANDARDINA GÖRE VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN
TESPİTİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP
PLANI TASLAĞINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Abitter ÖZULUCAN

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü
Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, abitter42@hotmail.com
Orcid ID: 0000-0002-4157-8218

Ergin TEMEL

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Erbaa Sağlık Bilimleri Fakültesi,
Sağlık Yönetimi Bölümü, ergintemel60@hotmail.com
Orcid ID: 0000-0003-3572-4722

Makale Geliş Tarihi: 10.09.2020 Makale Kabul Tarihi: 21.10.2020

Makale Türü: Araştırma Makalesi

Atf: Özulucan, A. & Temel, E. (2020). Tms 36 standardına göre varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağına göre muhasebeleştirilmesi, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (46), 626-652.

Öz

Bu çalışma, literatürde diğer bazı standartlar kadar ele alınmayan ve uygulamada oldukça önemli bir yere sahip olan (bu Standart kapsamında yer alan) varlıkların mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisine dikkat çekmek, mali tabloların gerçek değerleri ile ifade edilmesinin önemini ortaya koymak, literatürde yer alan kavram ve muhasebe uygulamalarının daha iyi anlaşılabilmesine katkı sağlamak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına göre muhasebeleştirme yaparak bu konuda örnek teşkil etmek amacıyla kaleme alınmıştır. Bu nedenle; bu çalışmada ilgili varlıklarda değer azalışının nasıl tespit edildiğini, nasıl ölçüldüğünü ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına göre dönem içi ve dönem sonu muhasebe uygulamalarının nasıl yapıldığını örneklendirmek ve mevcut uygulamaların yetersizliğini ortaya koymak üzere açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışmada belirlenen amaca ulaşmak için, öncelikle bu Standart içinde yer alan kavramlar, teorik bilgiler ve literatürde bu konuda yapılan bazı çalışmalar ortaya konulan tespitler çerçevesinde özetlenmiş, sonra da muhasebeleştirilmesi ile ilgili konuların daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla yalın bir dil kullanılarak çok sayıda örneğe yer verilmiştir. Çalışmada; TMS 36'nın daha anlaşılır bir dil ile ele alınması, kavramların net olarak ifade edilerek örneklendirilmesi ve özellikle de "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nda

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

değer azalışına ilişkin müstakil bir hesaba yer verilmemesi gibi konularda önemli eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesi durumunda muhasebeden elde edilen bilgiler daha objektif, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve evrensel nitelik kazanacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Türkiye Muhasebe Standardı 36, Türkiye Muhasebe Standardı 16, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Türkiye Muhasebe Standartları.*

**DETERMINATION OF IMPAIRMENT OF ASSETS ACCORDING TO TAS 36
STANDARD AND ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH THE DRAFT
ACCOUNT PLAN IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING
STANDARDS**

Abstract

This study draws attention to the negative impact of assets (within the scope of this Standard) on financial statements, which are not addressed as much as some other standards in the literature and have a very important place in practice, to reveal the importance of expressing financial statements with their real values. It was written in order to contribute to better understanding of accounting practices and to set an example in this regard by making accounting according to the Draft Account Plan in Compliance with Financial Reporting Standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK). Therefore; In this study, explanations are made to exemplify how the depreciation of the relevant assets is determined, how it is measured and how the accounting practices during the period and the end of the period are carried out according to the Draft Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards and to reveal the insufficiency of the current practices. In order to achieve the purpose determined in the study, firstly the concepts, theoretical information in this Standard and some studies in the literature were summarized within the framework of the findings made on this subject, and then many examples were included using a plain language in order to better understand the issues related to accounting. In the study; It has been determined that there are important deficiencies in issues such as handling TMS 36 with a more understandable language, expressing the concepts clearly and exemplifying them, and especially not including a separate account for depreciation in the "Draft Account Plan Complying with Financial Reporting Standards". If these deficiencies are corrected, the information obtained from accounting will gain a more objective, understandable, comparable and universal quality.

Key Words: *Turkish Accounting Standard 36, Turkish Accounting Standard 16, Impairment of Assets, Turkish Accounting Standards.*

1. Giriş

Ülkemizde 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, varlıklarda değer düşüklüğü ve karşılık ayırma ile ilgili uygulamalara, (az sayıda da olsa) dönen varlıklarda karşılaşılmaktadır. Ancak

uygulamada, aktif hesaplar içinde önemli bir paya sahip olan maddi, maddi olmayan ve mali duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir işlem yapılmamaktadır¹. Amortisman hesaplama yöntemlerinden olan olağanüstü amortisman yönteminin uygulanması, bazı yönleriyle TMS 36 kapsamında yer alan varlıklarda değer düşüklüğü uygulamasına benzese bile, kapsam ve uygulama yöntemi olarak birbirinden oldukça farklı uygulamaların olduğu aşikardır.

TMS 36 Standardının uygulanması ile birlikte; maddi, maddi olmayan ve mali duran varlıkların edinimlerinden sonra takip eden yıllarda Standardın kapsamında yer alan varlıkların geri kazanılabilir değeri (*kimi zaman zorunlu, kimi zaman da gerekli olduğu kanaatine varıldığında*) hesaplanacak, tespit edilen değer düşüklüğü zararı, kayıt altına alınacaktır. Böylece hem ilgili varlıkların geri kazanılabilir değerle finansal tablolarda gözükmesi sağlanacak hem de ihtiyatlılık kavramının² gereği yerine getirilmiş olacaktır. Daha net bir ifadeyle, ilgili varlıkların gerçek değerinden daha yüksek bir değerle bilançoda gösterilmesi engellenecek ve böylece varlıklar gerçek değerleriyle bilançoda gösterilmiş olacaktır.

Arz ettiği öneminden dolayı bu çalışmada öncelikle TMS 36'nın; amacı, kapsamı, değer düşüklüğünün tespiti ve ölçülmesi ile ilgili temel bilgiler verildikten sonra, değer düşüklüğünün tespit edilmesi, ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi, değer düşüklüğünün ortadan kalkması durumunda iptal edilmesi ve değer düşüklüğüne maruz kalmış varlıklarda amortisman tutarının hesaplanması ve kayıtlanması ile ilgili örneklere yer verilmiştir. Yapılan muhasebe işlemleri literatüre örnek teşkil etmesi ve katkı sağlaması amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"na uygun olarak kaleme alınmıştır.

2. Literatür Taraması

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile ilgili olarak ulaşılabilen çalışmalar ve bu çalışmalara ilişkin özet ve yapılan tespitler aşağıdaki gibidir.

Dursun ve Kurt (2008) Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını açıklamak ve İMKB'de işlem gören şirketlerde bu Standardın uygulanmasında karşılaşılan sorunları tespit etmek amacıyla çalışma yapmışlardır. Araştırmanın sonucunda İMKB'de işlem gören şirketlerin değer düşüklüğü testinin sıklığı ve zamanlaması, maddi duran varlıkların değer tespitinin yapılması, nakit yaratan birimlerin belirlenmesi, şerefiyenin nakit yaratan birimlere dağıtımı ve değer düşüklüğünün iptali ile ilgili sorunların yaşandığı tespit edilmiştir.

Esen ve Perek (2009) TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını nakit yaratan birim, şerefiye ve şirket varlıkları açısından inceleyip örneklerle açıklamışlardır. Araştırmanın sonucunda, TMS 36'da nakit yaratan birimlerin

¹ Duran varlıklarda değer azalışının hesaplanması, kayıtlanması ve mali tablolara yansıtılması ile uygulamalara, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamalarının ülkemizde uygulanması ile başlanmıştır.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

belirlenme işlemleri tamamen işletmeye bırakıldığı için öznel uygulamalara açık olduğu, özellikle grup şeklindeki nakit yaratan birimlerin oluşturulmasıyla ilgili örneklerin ve açıklamaların yetersiz olduğu, nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışları ve kullanılacak iskonto oranının işletmeler tarafından belirlenecek olmasının yanıltıcı olacağı, nakit yaratan birimlerle ilişkilendirilmeyen ve nakit yaratan birimlere dağıtılamayan şirket varlıklarının değer düşüklüğü testi ile ilgili hükümlerinin ve açıklamaların yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldıztekin (2010) TMS'ye göre duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik çalışma yapmıştır. Çalışmasında duran varlıklarda değer düşüklüğü çeşitli örneklerle açıklanmış ve elde edilen sonuçlar muhasebeleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, maddi duran varlıkların kayıt altına alınması aşamasında elde etme maliyetlerine ve maliyete dahil edilecek giderlere dikkat edilmesi gerektiğine, değer düşüklüğüne ait iç ve dış göstergelerin olması durumunda kullanım değeri ve geri kazanılabilir değer hesaplanması gerektiğine, kalıntı değer dikkate alınması gerektiğine, değer artışı değer düşüklüğü olmadan ortaya çıkmış ise özkaynaklar arasında, yeniden değerlendirme değer artışı değer düşüklüğünden fazla ise özkaynak hesaplarında izlenmesine vurgu yapmıştır.

Sipahi ve Ögüz (2010) TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ortaya çıkması ve değer düşüklüğü için karşılık ayırmanın nasıl yapılacağını açıklamak amacıyla çalışma yapmışlardır. Çalışmada, değer düşüklüğünün ortaya çıkma nedenleri ve karşılık ayrılması örneklerle açıklanmıştır. Ülkemizde vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan değerlendirmelerde en çok maliyet esası yönteminin kullanıldığı, TMS uygulamalarında gerçeğe uygun değer ön plana çıktığı, değer düşüklüğünün VUK'da özellikle emtia ile ilgili düzenlemeleri kapsayacak şekilde emsal bedel üzerinden vergi idaresinin yapacağı tespit ile gerçekleştirildiği, TMS 36 ile kullanım değeri ve uygulanacak iskonto oranının tespitinin işletmelere bırakılmış olmasının VUK'la çeliştiği sonucuna varılmıştır.

Çiçek (2011) çalışmasında, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını VUK ve TTK ile karşılaştırarak açıklamıştır. Söz konusu bu çalışmada TMS 36'nın, mali tabloların doğruluğunu, şirket karlılığını, finansal durumunu ve nakit akımlarının gerçeğe uygun şekilde ifade edilmesini sağlamak üzere ihtiyatlılık ilkesine de uygun olarak varlıklarda değer düşüklüğü ele alınmıştır. Standartta yer alan hükümler ile Türk yasal mevzuatı karşılaştırıldığında, çok farklı hükümlerin olduğu, geri kazanılabilir tutara ilişkin açıklamaların VUK'ta ve TTK'da yer almadığına yönelik tespitlerde bulunulmuştur.

Şamil ve Esmeray (2016) çalışmalarında, TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğünün BİST 100'de yer alan işletmelerde uygulanmasını araştırmışlardır. Çalışmada, finansal olmayan 89 şirket örnekleme yer almıştır. Bu şirketlerin 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ait finansal tablo ve dipnotları incelenmiş ve sayısal veriler elde edilerek, dikey analiz yöntemi ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda, bu Standardın uygulanma seviyesinde yıllar itibarıyla gittikçe bir artma olduğu,

Standardın gereği olarak hesaplanan kullanım değeri tespitinin net anlaşılmadığı daha detaylı açıklama ve yorumlara ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir.

Bilen ve Özkan (2016) çalışmalarında, TMS 36'yı inceleyerek bu Standartta yer alan kullanım değeri ve geri kazanılabilir değer kavramlarının anlaşılmasını kolaylaştırmayı amaçlamışlar, kullanım değeri ve geri kazanılabilir değer örneklerle açıklanmıştır. Duran varlıkların kullanım değerinin hesaplanmasında nakit akışları ve nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesinde yararlanılacak olan iskonto oranının kullanıcılar tarafından tespit edilmesinin öznel sonuçlar doğuracağı ve değer düşüklüğünün gösterileceği hesabın hesap planında yer alması gerektiği yönünde tespitlerde bulunmuşlardır.

Tekşen ve Dağlı (2017) çalışmalarında, maddi duran varlıkları; Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 açısından inceleyerek, örneklerle açıklamışlardır. Çalışmada, TMS ile uygulamaya giren duran varlıklarda değer düşüklüğü, söz konusu varlıklara ilişkin amortisman uygulamaları ve yöntemler arası farklılıklar örnek muhasebe kayıtları ile açıklanmıştır.

Erduru ve Deran (2017) Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının TMS 36'ya ilişkin bilgi düzeylerinin ve bu bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek amacıyla çalışma yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda, meslek mensuplarının TMS 36'ya ilişkin bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaştığını tespit etmişlerdir.

Bu çalışma; literatürde üzerinde diğer bazı standartlar kadar durulmayan ve işletmeler açısından son derece önemli olan TMS 36 kapsamındaki varlıklara ilişkin kavram ve diğer teorik bilgilerin anlaşılabilirliğini artırmak ve dönem içi ve dönem sonu muhasebe uygulamalarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [KGK], 2020) göre muhasebeleştirilmesine örnek teşkil etmek amacıyla kaleme alınmıştır.

3. Standardın Amacı

Bu Standardın kapsamına giren varlıklar (*mali, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar*), ilgili varlıkların ediniminden sonraki dönemlerde ortaya çıkabilecek değer düşüklükleri dikkate alınmadan bilançoda izlenmeye devam edilir ise, gerçek (*reel*) finansal durum ortaya konulamaz. Bu değişim dikkate alınmadan farklı ülkelerde farklı düzenlemeler esas alınarak oluşturulan mali tablolar, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaktan uzak kalmaktadır. Bu çok başlılığı dünya genelinde ortadan kaldırmak, tekdüze anlayışla düzenlenmiş mali tablolar sunabilmek ve uluslararası ticareti daha da artırabilmek için (31.12.2005 tarihinden itibaren) ülkemizde uygulamaya konulan standartlardan birisi de TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardıdır.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

TMS 36'nın (Md. 1) esas amacı, bu Standardın kapsamına giren varlıkların finansal tablolardaki değerlerinin, geri kazanılabilir değerlerinden daha yüksek bir değerle gösterilmesini önlemeye ilişkin ilke ve esasları belirlemektir. Bu nedenle geri kazanılabilir değer nasıl hesaplanacağı, değer düşüklüğünün nasıl muhasebeleştirileceği, değer düşüklüğü zararının hangi durumda ve nasıl iptal edileceği önem taşımaktadır.

Böylece, bu Standardın uygulanması ile birlikte, Standardın kapsamında belirtilen varlıkların gerçek değerinden yüksek gösterilmesi engellenmiş olacak ve dolayısıyla varlıklar gerçek değerleriyle bilançoda gösterilecektir. İlgili varlıkların net defter değeri³ ile geri kazanılabilir değerin⁴ küçük olanıyla bilançoda izlenmesi sonucunda hem ihtiyatlılık hem de tutarlılık kavramının gereği yerine getirilmiş olacaktır. Örneğin, bir işletmenin duran varlıkları içinde yer alan makinelerin kayıtlı değeri 400.000 TL, geri kazanılabilir değeri 480.000 TL ise, TMS 36'ya göre makineler bilançoda 400.000 TL üzerinden gösterilecektir. Çünkü "ihtiyatlılık kavramı"na göre ilgili varlık maliyet değeri ile geri kazanılabilir değerden küçük olanı ile bilançoda raporlanmak zorundadır. Böylece, sonuçta bilanço toplamı 80.000 TL (480.000 TL – 400.000 TL) şişirilmemiş olmaktadır.

4. Standardın Kapsamı

Bu Standart varlıklarda değer düşüklüğünün tespit edilmesi, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi konularını ele almakla birlikte, işletmelerin aktifleri arasında yer alan bütün bilanço kalemlerini kapsamamaktadır. Örneğin; menkul kıymetler, şüpheli alacaklar ve stoklar gibi varlıklar, diğer standartlarda ele alındığı için, bu Standardın kapsamı dışında tutulmuştur.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, bazı varlıklara yönelik değer düşüklüğü uygulamalarına rehberlik etmektedir. Bu Standart aşağıda gösterilen sınıflandırmaya dahil varlıklara uygulanır.

- ✓ Maddi duran varlıklar,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar,
- ✓ Şerefiye,
- ✓ Maliyet yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- ✓ Maliyet yöntemi ile gösterilen bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları.

Bu Standart, diğer standartlar uyarınca, örneğin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'daki yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmiş tutarıyla izlenen varlıklara da uygulanır (TMS 36, Md.5). Bunun nedeni,

³ Net defter değeri = Kayıtlı bedel- Birikmiş amortismanlar- Birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları.

⁴ Bir varlığın net gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanına "geri kazanılabilir değer" denir. Net gerçeğe uygun değer, bir varlığın normal piyasa koşullarında oluşan satış fiyatından elden çıkarma giderlerinin düşülmesi ile hesaplanır. Fakat bu giderler arasında finansman giderleri ve vergi giderleri yer almaz. Kullanım değeri ise, bir varlığın kullanımından ve ilgili varlığın herhangi bir nedenle elden çıkarılmasından edinilmesi beklenen nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir.

farklı standartlarda farklı değerlendirme yöntemlerinin önerilmiş olması ve doğal olarak hesaplanan değerlerin bu Standarda göre hesaplanan değerden farklı olmasıdır.

TMS 36'ya konu olan varlıklar arasında, aşağıda sayılan varlıklar yer almaktadır;

- ✓ Arazi ve arsalar,
- ✓ Binalar,
- ✓ Tesis makine ve cihazlar,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerden rayiç değerle (*gerçeğe uygun değer*) değerlendirme yapılmayanlar⁵ (*Başka bir ifadeyle, maliyet yöntemine göre değerlemeye tabi tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller*),
- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar,
- ✓ Şerefiye,
- ✓ İştirakler,
- ✓ Bağlı ortaklıklar,
- ✓ İş ortaklıkları.

Sonuçta, söz konusu varlıklar ile ilgili diğer standartlarda bahsi geçen açıklamalara TMS 36'da yer verilmemiştir. Dolayısıyla TMS 36'nın 4. ve 5. maddelerinde yer alan hükümlere göre, bu Standardın kapsamı içinde yer alan varlıklar için değer azalışı tespit edilip karşılık ayrılması, TMS 36'nın mevcut muhasebe uygulamalarına getirdiği önemli bir yenilik olarak nitelendirilmelidir.

5. Değer Düşüklüğü Kavramı ve Tespit Edilmesi

Değer düşüklüğü, varlıkların (*net*) defter değerinin geri kazanılabilir değerinden fazla olması durumunda ortaya çıkmaktadır (TMS 36, Md.8). Yani bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarı aştığı zaman (*varlığın net kayıtlı/defter değeri > geri kazanılabilir değer*) varlık değer düşüklüğüne uğramış anlamına gelmektedir. Değer düşüklüğü zarar tutarı ise, bir varlığın veya nakit yaratan birimin⁶ defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı kadardır (TMS 36, Md. 6). Bu durumda bu Standarda göre ilgili varlığın bilanço değerinin (*yıl sonunu beklemeksizin*⁷) geri kazanılabilir değere indirgenmesi gerekmektedir. Böylece, sonuçta bilançoda ilgili varlık gerçekleşmeyecek bir değer üzerinde gösterilmemiş olacaktır. Örneğin, işletmenin varlıkları arasında yer alan bir binanın kayıtlı değeri 500.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı 100.000 TL ise, bu varlığın net defter değeri 400.000 TL'dir. Bir varlığın veya nakit yaratan

⁵ Bu Standardın kapsamına girmeyen varlıklar "Kapsam" bölümünde (Md. 2-5) detaylı olarak açıklanmıştır.

⁶ Nakit yaratan birim: Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur (TMS 36, Md. 6).

⁷ Ancak, kullanım süresi belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar ve işletme birleşmeleri neticesinde oluşan ve hesaba alınan şerefiye için her yıl sonunda bu testin yapılması zorunludur (TMS 36, Md. 10).

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri⁸ ile kullanım değerinden⁹ yüksek olanı geri kazanılabilir değeri ifade etmektedir. Eğer söz konusu varlığın geri kazanılabilir değeri 390.000 TL ise, bu varlıkta değer düşüklüğü zarar tutarı 10.000 TL'dir. İşte bu durumda, bu Standarda göre hesaplanan değer düşüklüğü zararı için karşılık ayrılması zorunludur. Böylece ilgili varlık, ihtiyatlılık kavramının gereği göz önüne alınarak raporlanmış olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığını tespit etmek için net defter değerinin ve geri kazanılabilir değerinin bilinmesi gerekmektedir. Net defter değeri, bir varlığın defter değerinden, (*varsa*) birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ifade etmektedir. Geri kazanılabilir değer ise, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (*yani net gerçeğe uygun değer*) ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

İşletmeler her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını araştırır (TMS 36, Md. 9). Eğer yapılan değer düşüklüğü testleri sonucunda, ilgili varlıkta değer düşüklüğü belirtileri tespit edilirse, tespit edilen değer düşüklüğü için karşılık ayrılır. Bu Standardın 10. maddesinde yer alan hükümler (*yani; sınırsız yararlı ömre sahip olan veya içinde bulunulan henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklar ile şerefiye*) dışında, değer düşüklüğü oluştuğuna yönelik herhangi bir belirtinin tespit edilememesi durumunda, resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapılması zorunlu değildir. Başka bir ifadeyle, sözü edilen bu tür varlıklara test, değer düşüklüğü göstergesi tespit edildiğinde yapılır. Fakat aynı maddeye (Md. 10) göre sınırsız yararlı ömre sahip olan veya henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklar ile şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü testi, yılda en az bir defa yapılacaktır.

Varlıklarda değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin bazı belirtiler, aşağıdaki gibi özetlenebilir (TMS 36, Md. 12).

İşletme dışı bilgi kaynakları arasında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır;

a. Varlığın gerçeğe uygun değerinin, beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergelerin olması,

b. Teknolojik, ekonomik veya hukuki açıdan işletmeye olumsuz etki yapan önemli değişimlerin yaşanmış olması ya da ileri tarihte böyle bir beklentinin olması

⁸ Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya net satış değeri, varlık veya nakit yaratan bir birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle hesaplanan değerdir (Aksu, 2008: 790- Özerhan ve Yanık, 2012: 341, 342.). Dolayısıyla, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki tek fark, varlığın satışı esnasında katlanılması gereken direkt ek maliyetlerdir.

⁹ İlgili varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının net bugünkü değeri olarak tanımlanır.

(Örneğin; kur değişimi, ülkelerarası siyasi gerginlik sonucunda yaşanan olayların yarattığı olumsuz etki/etkiler gibi),

c. Piyasada faiz oranlarının artmış olması,

d. İşletme varlıklarının net defter değerinin, piyasa değerinden yüksek olması.

İşletme içi bilgi kaynakları arasında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır;

a. Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıtın bulunması,

b. Varlıkta, mevcut veya gelecekte kullanım yöntemini etkileyecek önemli sayılabilecek olumsuz değişikliklerin meydana gelmiş olması veya bunların yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi (*Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır, varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır, varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır, varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.*),

c. İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtın mevcut olması,

d. Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet karında azalma olması.

Fakat bu Standart kapsamında yer alan varlıkların değerlerinde önemli sayılabilecek derecede değer düşüklüğü göstergeleri, yukarıda sayılanlar dışında da olabilir. Değer düşüklüğünün önemsiz olması durumunda söz konusu bu azalma kayda alınmayabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 414). Özetle; varlıkların değerini ciddi derecede olumsuz etkileyen bu Standartta sayılanlar da dahil tüm faktörler, işletme yönetimi tarafından yapılan değer düşüklüğü testinde mutlaka göz önüne alınmalıdır.

TMS 36'ya (Md. 10/a) göre, işletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakmaksızın, sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın defter değerini geri kazanılabilir değeri ile karşılaştırmak suretiyle, her yıl aynı zamanda yapılması koşuluyla yıllık olarak, yılın herhangi bir tarihinde değer düşüklüğü testi yapacaktır. Fakat, farklı maddi olmayan duran varlıklar, değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür maddi olmayan bir duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulması gerekir.

Aynı zamanda TMS 36'ya (Md. 10/b) göre, bir işletmenin, şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi de değer düşüklüğü açısından (80.-99. maddeler arasında yer alan açıklamalar çerçevesinde) yıllık olarak test etmesi gerekmektedir.

6. Geri Kazanılabilir Değer, Nakit Akışlarının Tahmini ve İskonto Oranı

6.1. Geri Kazanılabilir Değer

Geri kazanılabilir değer, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanına denir (TMS 36, Md.6).

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın veya nakit yaratan birimin olağan bir işlemde, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında satış sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin (*satış giderleri, taşıma giderleri, damga vergisi, resmi harçlar, işlem vergileri, varlığı satışı hazır hale getirmek için katlanılan giderler gibi*) düşülmesi sonucu elde edilen değer olarak tanımlanmaktadır (Özulucan, 2019: 370-371).

Kullanım değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak ifade edilmektedir (TMS 36, Md. 6). Kullanım değeri iki aşamada hesaplanır. Bunlardan birincisi, gelecekteki nakit akışlarının tahmini yapmak, ikincisi ise nakit akışlarının uygun bir iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerini hesaplamaktır (Dursun ve Kurt, 2008: 100). Dolayısıyla hem nakit akışlarının doğru kriterlere dayanarak tahmin edilmesi hem de en uygun iskonto oranının belirlenmesi, kullanım değerinin gerçekçi tespiti açısından son derece önemlidir.

Bir varlığın, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini ölçmek mümkün değilse, işletme, varlığın kullanım değerini, geri kazanılabilir tutar olarak kabul edebilir (TMS 36, Md. 20). Örneğin, bir işletme varlıkları arasında yer alan binaların gerçeğe uygun değerini aktif piyasası¹⁰ olmadığı için tespit edememiş, fakat kullanım değerini 365.000 TL olarak hesaplamış ise, bu rakam (*365.000 TL*) aynı zamanda ilgili varlığın geri kazanılabilir değerini ifade eder.

TMS 36'ya (Md. 19) göre, bu Standart kapsamında yer alan bir duran varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisinin birden tespit edilmesi her zaman gerekli değildir. Çünkü satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden herhangi birisinin değeri, ilgili varlığın net defter değerini aşarsa, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamış demektir. Dolayısıyla bu durumda, bir değer tespit edilmesi koşuluyla, diğer değer tahmin edilmesine gerek kalmamaktadır. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, örneğin bir binanın net defter değeri 400.000 TL, satış maliyetleri düşülmüş yani net gerçeğe uygun değeri 425.000 TL olarak hesaplanmış ise, bu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır. Bu durumda kullanım değerinin hesaplanmasına gerek yoktur. Dolayısıyla, burada geri kazanılabilir değer hesaplanmayacaktır. Çünkü söz konusu varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (425.000 TL), ilgili varlığın net defter değerinin (400.000 TL) üzerindedir.

6.2. Nakit Akışlarının Tahmini

Varlıklarda değer düşüklüğünün doğru saptanabilmesi için işletmelerin nakit akış tahminlerini, kesinlikle mevcut ve gelecekte oluşabilecek ekonomik koşulları

¹⁰ Söz konusu varlığa ilişkin aktif piyasanın olmaması durumunda, normal piyasa koşullarında ilgili varlığın elden çıkarılmasında, satış maliyeti (yasal maliyetler, taşıma maliyetleri, varlığı satışı hazır hale getirmek için katlanılan marjinal maliyetler, Damga vergisi ve benzer işlem vergileri) düşüldükten sonra elde edebilecek tutar, varlığın net satış tutarıdır. İşletme, net satış tutarını tespit ederken, aynı endüstri kolunda faaliyet gösteren işletmelerin benzer varlıkları için yakın zamanda gerçekleşen sonuçlarını da dikkate alır (Gençoğlu Gücenme, 2007: 251).

dikkate alarak, mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırarak, yapması gerekmektedir. Standartta nakit akışlarının tahmin edilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar şöyle belirlenmiştir (TMS 36 Md. 33);

a. Nakit akış tahminleri (*öngörüler*), ilgili varlığın kalan yararlı ömrü boyunca gelecekteki ekonomik koşullara ilişkin mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırılmalıdır.

b. Nakit akış tahminleri, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırılmalıdır. Bu bütçeler/tahminler, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı takdirde, en fazla 5 yıllık dönemi kapsamalıdır.

c. Nakit akış tahminleri, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulanmak suretiyle tahmin edilir.

6.3. İskonto Oranı

İskonto oranı, nakit akışlarının bugünkü (*cari*) değere indirgenmesinde kullanılacak oran olarak ifade edilebilir.

Bu oran, paranın zaman değerine ilişkin geçerli olan piyasa değerlendirmelerini ve söz konusu varlığa ilişkin riskleri yansıtan vergi öncesi oran/oranlar olmalıdır (Gençoğlu Gücenme. 2007: 253).

İskonto oranının tespit edilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar şöyledir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019:416, 417; Dursun ve Kurt, 2008:101)

a. Nakit akışlarının tahmin edilmesinde kullanılan varsayımlarla uyumlu bir faiz oranı olmalıdır.

b. Kullanılan oran o işletmenin veya sektörde geçerli olan riski de yansıtan oran olmalıdır.

c. Mükerrerliği önlemek açısından iskonto oranı, gelecekteki nakit akış tahminlerinden arındırılan riskleri içermemelidir.

d. Normal şartlarda bir varlığın kullanım değerinin tahmini için tek bir iskonto oranı kullanılır. Ancak varlığın kullanım değeri farklı risklere veya faiz oranlarının vade yapılarına hassas ise, farklı dönemler için ayrı iskonto oranı kullanılmalıdır.

e. İskonto oranı brüt oran olmalı, faizin vergi tasarruf etkisi dikkate alınarak küçültülmüş bir oran olmamalıdır.

Örnek: "A" Hastanesi'nin hizmet üretiminde kullandığı MR cihazının net defter değeri 1.200.000 TL'dir. Cihazın gelecek dönemlerde oluşturacağı nakit akışlarının değeri, Tablo 1'deki gibi hesaplanmıştır¹¹.

¹¹ Tablo 1'deki "Nakit Akışları" sütunu dışında kalan rakamların bazıları yaklaşık olarak ifade edilmiştir.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

Tablo 1: Nakit akışları tablosu

Yıl	Nakit Akışları (TL)	Bugünkü Değer Faktörü	Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri (TL)
1	200.000	0,86957	173.914
2	240.000	0,75614	181.474
3	275.000	0,65752	180.818
4	210.000	0,57175	120.068
5	180.000	0,49718	89.492
	1.105.000		745.766

Piyasadaki faiz ve risk oranları göz önünde bulundurularak iskonto oranı %15 olarak belirlenmiştir. Cihazın aktif piyasası olduğu için, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 900.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki örneğe göre varlığın net defter değeri 1.200.000 TL iken, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 900.000 TL olarak belirlenmiştir. Yani ilgili varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, net defter değerinin altındadır. Bu durumda geri kazanılabilir değer hesaplanması gerekmektedir. Geri kazanılabilir değer hesaplanabilmesi için de öncelikle bu varlığın kullanım değeri hesaplanacaktır.

Yukarıdaki örnek incelendiğinde, kullanım değerini tespit edebilmek için; ilgili varlığa ait nakit akışlarının bugünkü değeri (*bugünkü değer faktörünü $1/(1+i)^n$ formülü kullanılarak hesaplanmıştır¹²*) 745.766 TL olarak hesaplanmıştır. Cihazın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 900.000 TL'dir. Kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer karşılaştırıldığında, büyük olan yani satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, geri kazanılabilir değer olacaktır. Bu durumda cihazda 300.000 TL (1.200.000 TL- 900.000 TL) değer düşüklüğü zararı oluşmuştur. İhtiyatlılık kavramı gereğince hesaplanan değer düşüklüğü için (300.000 TL) işletmenin karşılık ayırması gerekmektedir.

7. Muhasebe İşlemleri

7.1. Değer Düşüklüğü Zararı ile İlgili Muhasebe İşlemleri

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının, net defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir (TMS 36, Md. 59). Başka bir ifadeyle, varlığın defter değeri; ilgili varlığın kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğradığı için, işletmenin, değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesi

¹² Örneğin; (1. Yıl $1 / 1,15 = 0,86957$) (200.000 TL x 0,86957 = 173.914 TL)

(2. Yıl $1 / 1,15 \times 1,15 = 0,75614$) (240.000 TL x 0,75614= 181.474 TL)

(3. Yıl $1 / 1,15 \times 1,15 \times 1,15 = 0,65752$) (275.000 TL x 0,65752= 180.818 TL)

şeklinde hesaplama yapılmaktadır.

gerekir (Bilen ve Özkan, 2016: 3). Bu suretle, ihtiyatlılık kavramının da gereği olarak, varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir değer üzerinden gösterilir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde, duran varlığın maliyet bedeliyle izleniyor olması ile yeniden değerlendirilmiş değerle izleniyor olması arasında farklılık söz konusudur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 420).

Maliyet bedeli ile izlenen varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin göstergenin tespit edilmesi durumunda, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanması, değer düşüklüğünün tespit edilmesi ve dönem gideri olarak kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2018: 407 ve bkz TMS 36, Md.61). Maliyet değeri ile izlenen varlıkta oluşan değer düşüklüğü tutarı, gelir tablosu hesabına gider yazılırken, varlığın değeri de (*karşılık hesabı kullanılarak*) değer düşüklüğü tutarı kadar azaltılır.

Oysa yeniden değerlendirilmiş değerle izlenen bir varlıkta değer düşüklüğü zararı tespit edilmişse, zarar aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece, doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir (Özulucan, 20202: 367). Söz konusu zarar tutarı yeniden değerlendirme fon tutarını aşarsa, aşan kısım, yine gelir tablosunda yer alan ilgili gider hesabında izlenir.

Örnek 1: Makinenin kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 20.000 TL'dir. Makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (*başka bir ifadeyle net gerçeğe uygun değeri*) 155.000 TL, nakit akışlarına göre iskonto edilmiş kullanım değeri 145.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin değer düşüklüğü zararını tespit etmesi ve yapacağı muhasebe işlemleri (*karşılık ayırması, zarar hesabını dönem sonunda kapatması ve ertelenmiş vergi varlığı ile ilgili*) aşağıdaki gibi olacaktır.

a. Değer düşüklüğü zararının hesaplanması,

- Makinenin net defter değeri 180.000 TL'dir (200.000 TL- 20.000 TL).
- Geri kazanılabilir değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinin büyük olanıdır. Dolayısıyla bu örnekte geri kazanılabilir değer 155.000 TL'dir.
- Değer düşüklüğü zararı: 25.000 TL (180.000 TL- 155.000 TL).

b. Yevmiye kayıtları,

b1 _____ / _____

654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ

GİDER VE ZARARLAR 25.000

654 02 Maddi Duran Varlık Değer

Düşüklüğü Zararları

257 MADDİ DURAN VARLIKLAR

DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI 25.000

Hesaplanan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

b2 _____ / _____	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM	
KARI VEYA ZARARI	25.000
654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER	
ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	25.000
654 02 Maddi Duran Varlık Değer	
Düşüklüğü Zararları	
Gider hesabının kapatılması nedeniyle	
b3 _____ / _____	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	5.000
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR- GİDER	
ETKİSİ	5.000
Hesaplanan değer düşüklüğü üzerinden hesaplanan	
vergi varlığı nedeniyle	
(25.000 TL x 0,20 = 5.000 TL)	
_____ / _____	

Taslak Hesap Planı'nda 65 no.lu grup, iki bölümde ele alınmıştır. Bunlar; "62 Satışların Maliyetleri (-)" ve "63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri" gruplarında izlenen giderlerin dışında kalan esas faaliyet giderleri ve işletmenin esas faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen ve finansal gider niteliği taşımayan giderler" şeklinde ifade edilmiştir. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü işletmenin esas faaliyetini ilgilendirdiği ve bu bölümde de müstakil bir hesap açılmadığı için, değer düşüklüğünün gelir tablosuna taşınabilmesi amacıyla "b1" yevmiye maddesinde 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar hesabı kullanılmıştır. Tali hesap olarak da "654 02 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Zararları" adı altında bir hesabın açılması önerilmiştir. 654 no.lu hesaba karşılık, THP'de olmayan fakat Taslak Hesap Planı'nda yer alan 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı alacaklandırılmıştır. Yukarıdaki örnek yevmiye kaydına (b1) göre, 654 no.lu hesabın kullanılması nedeniyle dönem zararı artarken, 257 no.lu hesabın kullanılması nedeniyle de ilgili varlık hesabının bilançodaki net değeri ortaya konmuş olmaktadır¹³.

¹³ Bu gider Vergi Usul Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. İşletmeler dönem sonunda ticari kardan mali kara geçiş yaparken, mali karın daha kolay hesaplanabilmesi için bu gideri dönem içinde Nazım Hesaplar'da izleyebilirler. Bu durumda örneğin 998 Borçlu Nazım Hesaplar altında "Kanunen Kabul Edilmeyen Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararları hesabı borçlu, 999 Alacaklı Nazım Hesaplar altında "Kanunen Kabul Edilmeyen Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Zarar Karşılığı" hesabı alacaklandırılabilir.

“b2” yevmiye maddesinde 654 no.lu hesap bir gider hesabı olduğu ve söz konusu gider hesabının da kapatılabilmesi için Taslak Hesap Planı’na göre 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılması önerildiği için bu yevmiye kaydı yapılmıştır.

Ülkemizde mevcut uygulamaların tersine TMS 12, verginin hesaplanmasında ticari karı esas almaktadır. Cari dönemde vergiye tabi olmayan fakat gelecek dönem/dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (*örneğin, finansal varlık değer artışları gibi*), cari dönemde indirimi kabul edilmeyen fakat gelecek dönem/dönemlerde indirilecek giderler (*örneğin; kıdem tazminatı karşılığı giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri, yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri gibi*) geçici fark olarak belirlenir. TMS 12’nin ülkemizde mevcut uygulamaya getirdiği farklılıklardan birisi de vergilendirilebilecek gelirler için “ertelenmiş vergi borcu”nun, gelecekte indirilebilecek giderler için de “ertelenmiş vergi alacağı”nın kayıtlara alınması ve finansal tablolarda ifade edilmesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 175,176). Bu nedenle “b3” yevmiye maddesinde, TMS 12 esas alındığında, hesaplanan değer düşüklüğü zararı için, vergi varlığının hesaplanması ile ilgili yevmiye kaydı yapılmıştır. Bilgi muhasebesi açısından konunun önem arz etmesi nedeniyle Taslak Hesap Planı’nda 28 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesap grubuna yer verilmiştir. Bu grupta yer alan tek hesap ise 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabıdır. Bu hesabın kodunun bu grupta ilk yer alması gereken kodla ifade edilmesi yani 281 kodlu olmasının daha uygun olabileceği düşünülmektedir.

Taslak Hesap Planı’nda 289 no.lu hesaba ilişkin yapılan açıklama esas alındığında, işletmenin devam eden faaliyeti nedeniyle hesaplanan vergi varlığındaki artış tutarı bu hesaba borç, karşılığında “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. 69 no.lu grupta dönem kar veya zararının, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere ilişkin olanlarının ayrı ayrı ele alınması hem bilgi muhasebesi hem de dolayısıyla TMS’nin ruhu esas alındığında doğru bir yaklaşımdır. Bu nedenle hesaplanan vergi varlığının etkisini bilanço ve gelir tablosunda gösterebilmek amacıyla “b3” yevmiye maddesi yapılmıştır.

Örnek 2: İşletmenin duran varlıkları arasında yer alan YM makinesinin kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 20.000 TL’dir. Kayıtlarda makineye ilişkin yeniden değerlendirme artış tutarı 15.000 TL olarak gözükmektedir. Makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 155.000 TL, kullanım değeri ise 170.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin değer düşüklüğü zararını tespit etmesi ve karşılık ile ilgili yapacağı yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

a. Değer düşüklüğü zararının hesaplanması,

- Makinenin net defter değeri 180.000 TL’dir (200.000 TL- 20.000 TL).

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

➤ Geri kazanılabilir değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinin büyük olanı olduğu için, bu örnekte geri kazanılabilir değer 170.000 TL'dir.

➤ Değer düşüklüğü zararı: 10.000 TL (180.000 TL- 170.000 TL).

b. Yevmiye kaydı,

_____ / _____	
551 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN	
DEĞERLEME ARTIŞLARI	10.000
257 MADDİ DURAN VARLIKLAR	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	10.000
Hesaplanan değer düşüklüğü zarar tutarının	
yeniden değerlendirme artış fonundan karşılanması	
nedeniyle	
_____ / _____	

TMS 36'ya (Bkz. Md. 61) göre, maddi duran varlıklarda tespit edilen zarar tutarı öncelikle varsa yeniden değerlendirme artış tutarından karşılanmak zorundadır. Yeniden değerlendirme artış tutarı 15.000 TL iken, değer azalış tutarı 10.000 TL'dir. Bu durumda yeniden değerlemede bekletilen fon tutarı değer azalışını karşılamaktadır. Bu nedenle 10.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü zararı, doğrudan 551 no.lu hesaptan karşılanarak muhasebeleştirilmiştir. Böylece zarar tutarı (10.000 TL) kadar işletmenin özkaynakları azalmıştır.

Örnek 3: İşletmenin duran varlıkları arasında yer alan YM makinesinin kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 20.000 TL'dir. Makinelere ait yeniden değerlendirme değer artışı 15.000 TL'dir. Makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 155.000 TL, kullanım değeri ise 150.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin değer düşüklüğü zararını tespit etmesi ve karşılık ayırmasına ilişkin yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

a. Değer düşüklüğü zararının hesaplanması,

➤ Makinenin net defter değeri 180.000 TL'dir (200.000 TL- 20.000 TL).
➤ Geri kazanılabilir değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinin büyük olanıdır. Bu durumda geri kazanılabilir değer 155.000 TL'dir.

➤ Değer düşüklüğü zararı: 25.000 TL'dir (180.000 TL- 155.000 TL).

b. Yevmiye kaydı,

_____ / _____	
551 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN	
DEĞERLEME ARTIŞLARI	15.000

654 ESAS FAALİYETLERDEN DIĞER	
ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	10.000
654 02 Maddi Duran Varlık Değer	
Düşüklüğü Zararları	
257 MADDİ DURAN VARLIKLAR	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	25.000
<hr/>	

Hesaplanan değer düşüklüğü zarar tutarının bir kısmının yeniden değerlendirme artış fonundan karşılanması, kalan kısmının ise dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle TMS 36'ya (Md. 61), göre maddi duran varlıklarda tespit edilen zarar tutarı, öncelikle varsa yeniden değerlendirme artış tutarından karşılanmak zorunda olduğu için, 25.000 TL'lik değer düşüklüğü zararının 15.000 TL'si yeniden değerlendirme fonundan karşılanmıştır. Kalan 10.000 TL ise dönem gideri olarak kaydedilmiştir.

Sonuçta hesaplanan değer azalışı nedeniyle öncelikle 551 no.lu hesap kapatılmış ve dolayısıyla işletmenin özkaynakları 15.000 TL azalmış olmaktadır. Ayrıca kalan tutar için, 654 no.lu hesap 10.000 TL borçlandırılmıştır. Böylece özsermaye, toplam değer azalış tutarı (25.000 TL) kadar düşürülmüş olmaktadır.

7.2. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi

TMS 36'ya (Md. 110) göre, değer düşüklüğü zararı için karşılık ayıran işletmeler, şerefiyeden¹⁴ başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Değer düşüklüğünün konusu kalmadığı veya azaldığı yönünde bir belirtinin bulunması durumunda, varlığın yeni durumuna göre geri kazanılabilir değeri yeniden hesaplanır. Yani her dönem ilgili varlıklardaki değer düşüklüğünün devam edip etmediği değerlendirilecek, değer düşüklüğüne neden olan unsurların ortadan kalktığına dair belirtilerin oluşması durumunda, yeniden değer düşüklük testi yapılarak, geri kazanılabilir değeri mevcut duruma göre tespit edilecektir.

Daha önce tespiti yapılan değer düşüklüğünün ortadan kalktığına ilişkin göstergeler, aynen değer düşüklüğünün olabileceğine ilişkin iç ve dış göstergeler gibidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 436). Böylece söz konusu iç ve dış göstergelere ilişkin ilkeler esas alınarak yapılan değerlendirme sonucunda, gerekli olduğu kanaatine varıldığında, değer düşüklüğü zararı iptal edilir.

Varlık, diğer bir Standarda (örneğin, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan yeniden değerlendirme yöntemine) göre yeniden değerlendirilmiş bir tutar üzerinden izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü

¹⁴ TMS 36, Md.124.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

zararının iptali, gelir tablosundaki kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilecektir (TMS 36, Md.119)¹⁵.

7.3. Amortisman Tutarının Hesaplanması ve Amortisman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra; ilgili varlığın (*eğer varsa*) kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değeri esas alınarak, kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, amortisman tutarı (*itfa payı*) yeniden hesaplanır (TMS 36, Md. 63 ve 121). Kalıntı değerinin önemsiz olması durumunda, söz konusu değer, muhasebe standartlarının genel olarak kabul ettiği bakış açısı düşünülerek, göz ardı edilebilir. Kalıntı değerinin tespit edilmesi durumunda da söz konusu tutarın net bugünkü değerinin hesaplanması gereği açıktır.

Bütün bu işlemler göz önüne alınarak amortisman matrahı ve amortisman tutarı hesaplandığı sürece, dönem amortisman giderleri de doğru hesaplanmış olacaktır.

Örnek: İşletmenin 01.01.2018 tarihinde satın aldığı ve duran varlıkları içinde izlediği makineler ile ilgili bilgiler, aşağıdaki gibidir.

- Kayıtlı bedel 200.000 TL'dir.
- Faydalı ömür 5 yıldır.
- Kalıntı değeri önemsiz olarak nitelendirilmiştir.
- İlk yıl sonunda (*31.12.2018 tarihinde*) normal amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman tutarı 40.000 TL'dir.
- 2019 yılı sonunda geri kazanılabilir değer 90.000 TL olarak hesaplanmıştır.
- 2020 yılında varlığın değerinde değişiklik yoktur.

Yukarıdaki verilere göre işletmenin 31.12.2018, 31.12.2019 ve 31.12.2020 tarihlerinde amortisman ile ilgili yapması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

a. 2018 yılı amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye kaydı,

_____ 31.12.2018 _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000
730 07 Amortisman Giderleri	
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	40.000
Amortisman giderleri nedeniyle	
(200.000 TL x 0,20 = 40.000 TL)	
_____ / _____	

¹⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. TMS 36, Md. 120- 125.

Taslak Hesap Planı'nda maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarının izlenmesinde 258 no.lu hesabın kullanılması, maddi duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılması önerilmektedir. Oysa THP'de olduğu gibi bu hesabın (258 no.lu hesabın) kodunun değiştirilmeden yani 257 olarak kullanılması, Taslak Hesap Planı'nda yer alan 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabına ait kodun ise 258 olarak ifade edilmesi hem THP'de hesapların dizilişi anlayışına daha uygun olacak hem de uygulama, eğitim ve öğretimde mevcut karışıklıkların önüne geçilmiş olacaktır.

2018 yılı sonu itibariyle makinelerin net defter değeri 160.000 TL'dir (200.000 TL – 40.000 TL).

İşletme, 2019 yılı sonunda makinelerin geri kazanılabilir değerini 90.000 TL olarak tespit etmiştir. Bu durumda değer düşüklüğü tutarı 30.000 TL (120.000 TL¹⁶ – 90.000 TL) olarak hesaplanacaktır.

Dolayısıyla bu işletmenin 31.12.2019 tarihinde sırasıyla; amortisman giderinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

b. 2019 yılı amortisman tutarının hesaplanması ve yevmiye kaydı,

b1. 2019 yılı amortisman tutarının hesaplanması,

31.12.2019 tarihi itibariyle amortisman matrahı varlığın kayıtlı bedelidir. Dolayısıyla amortisman tutarı yine 40.000 TL (200.000 TL x 0,20) hesaplanacaktır.

b2. Yevmiye kaydı,

_____ 31.12.2019 _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000
730 07 Amortisman Giderleri	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000
Amortisman giderleri nedeniyle	
(200.000 TL x 0,20 = 40.000 TL)	
_____ / _____	¹⁷

c. 2020 yılı amortisman tutarının hesaplanması ve yevmiye kaydı,

c1. 2020 yılı amortisman tutarının hesaplanması,

TMS 36'ya göre, makineler için amortisman tabi değer (*amortisman matrahı*), varlığın kayıtlı bedelinden, önceki yıl/yıllarda ayrılan amortisman tutarı ve (*varsa*) değer düşüklüğü tutarı çıkarıldıktan sonra, kalan değerdir. Yani, örneğe göre 2020 yılında 90.000 TL (200.000 TL)- (40.000 TL + 40.000 TL + 30.000 TL) üzerinden

¹⁶ 2018 ve 2019 yıllarında amortisman giderleri toplamı 80.000 TL'dir. 200.000 TL – 80.000 TL = 120.000 TL.

¹⁷ 2019 yılında değer düşüklüğü (30.000 TL) için karşılık ayrılacağı da unutulmamalıdır.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

amortisman hesaplanacaktır. Dolayısıyla 31.12.2020 tarihinde "X" makinesi için hesaplanan amortisman tutarı 30.000 TL'dir (90.000 TL / 3 yıl).

c2. Yevmiye kaydı,

_____ 31.12.2020 _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000
730 07 Amortisman Giderleri	
258 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	30.000
Amortisman giderleri nedeniyle	
_____ / _____	

Böylece, 31.12.2020 tarihinde, amortisman ayırdıktan sonra varlığın net kayıtlı değeri 60.000 TL olarak hesaplanacaktır (200.000 TL)- (40.000 TL + 40.000 TL + 30.000 TL + 30.000 TL)¹⁸.

TMS 36'ya (Md. 110, 111.) göre, önceki yıllarda ayrılan değer düşüklüğü zararının iptal edilebilmesi için, ilgili değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirtinin tespit edilmesi veya böyle bir göstergenin söz konusu olması gerekir.

Ertesi yılda (2020) yapılan değer düzeltme testi sonucunda, önceki yıla (2019) ilişkin ayrılan değer düşüklüğü zararının (30.000 TL) gerekli olmadığı tespit edilirse (*yani 2020 yılında yapılan değer düzeltme testi sonucunda makineler 2019 yılı düzeltilmiş değerine göre 30.000 TL değer kazanmış ise*), ayrılan değer iptaline ilişkin, işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
257 MADDİ DURAN VARLIKLAR	
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	30.000
257 02 Değer Düşüklüğü Zararı	
654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER	
ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	30.000
654 02 Maddi Duran Varlık Değer	
Düşüklüğü Zararları	
Değer düşüklüğü tutarının iptali nedeniyle	
_____ / _____	

Dolayısıyla yukarıda yapılan kayıtta, 257 no.lu hesap borçlandırılırken, karşılık giderinin kayıt edildiği ilgili hesap yani 654 no.lu hesap alacaklandırılmıştır. Böylece hem 257 no.lu hesap hem de 654 no.lu hesap (*aynı veya farklı yıllar birlikte düşünüldüğü varsayıldığında*) net değerine indirgenmiş olmaktadır. Örneğin aynı dönem içinde olduğu varsayımıyla ayrılan değer düşüklüğü karşılığı 30.000 TL'dir.

¹⁸ 31.12.2020 tarihi itibarıyla, toplam 110.000 TL amortisman, 3K.000 TL ise değer azalış tutarı mevcuttur.

Yani, bu durumda 654 no.lu hesap 30.000 TL borçlu, 257 no.lu hesap 30.000 TL alacaklı konumdadır. Karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalktığında, 257 hesap borçlandırılarak, 654 no.lu hesap da alacaklandırılarak her iki hesap da kapatılmıştır. Çünkü sonuçta ilgili varlıkta değer azalışı söz konusu değildir.

Burada 654 no.lu hesabın alacaklandırılmasının nedeni, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda (KKG, 2020) karşılık ayrılmış olan maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali durumunda, bu hesaba (*yani 257 no.lu hesaba*) borç kaydedileceği belirtilmiştir. Yine, söz konusu hesabın açıklamasında değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönem fark etmeksizin, karşılık giderinin kayıt edildiği ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilir denilmektedir. Bu açıklamaya istinaden 654 no.lu hesap alacaklandırılmış ve değer düşüklüğü zararı sıfırlanmıştır.

Sonuç

Literatürde muhasebenin anayasası olarak kabul edilen "Muhasebenin Temel Kavramları"ndan biri de "ihtiyatlılık kavramı"dır. Bu kavrama göre, olası gider ve zararların kayıt altına alınması gerekirken, olası gelirlerin (*gerçekleşmeden*) kayıtlanması mümkün değildir. Bu temel anlayışa rağmen ülkemizde mevcut uygulamalara bakıldığında duran varlıkların (*yani maddi, maddi olmayan ve mali duran varlıkların*) değerinde tespit edilen değer düşüklüğünün kayıtlanmadığı görülmektedir. Bu durum, bir taraftan muhasebenin anayasasının (*ihtiyatlılık, tam açıklama, sosyal sorumluluk, dönemsellik, tutarlılık kavramları gibi*) ihlal edilmesine, diğer taraftan bilanço ve gelir tablosu gibi iki temel tablonun güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. İşte bu iki olumsuz durumu ortadan kaldırmak için, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı, ülkemizde (*çeşitli revizyonlardan geçerek*) 31.12.2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır. Böylece bu Standardın uygulanmaya başlanması ile birlikte, varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin, kayıtlı değerlerinin altına düşmesinden dolayı hesaplanan değer kayıpları da ilgili mali tablolarla ilişkilendirilmiştir.

Varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması ve gider yazılmasının ülkemizde bu kadar gecikmesinin esas nedeni, söz konusu bu giderlerin Vergi Usul Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesidir. Yani böyle bir uygulama, vergi muhasebesinin, bilgi muhasebesine karşı tercih edilmesi anlamına gelmektedir.

Bu Standart kapsamında literatüre giren uygulamaların özünde, standartta belirtilen duran varlıkların net defter değeri ile geri kazanılabilir değerin kıyaslanarak ilgili varlıkta değer düşüklüğü olup-olmadığını tespit etmek yer almaktadır. Eğer, değer testine tabi tutulan varlığın net defter değeri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (*net gerçeğe uygun değer*) ile kullanım değerinin büyüğü olan geri kazanılabilir değeri aşıyorsa, söz konusu varlıkta değer düşüklüğü olduğu sonucuna ulaşılır. İşte bu aşamada, bu Standartta belirtilen ilkeler gereği söz konusu varlık/varlıklar için karşılık ayrılır. Karşılığın ayrılması sonucunda bir taraftan

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

işletmenin dönem giderleri artarken, diğer taraftan ilgili varlığın bilanço değeri düzeltilmiş olmaktadır. Böyle bir uygulamanın hem bilançonun hem de gelir tablosunun saygınlığını/güvenilirliğini artıracığı kesindir. Böylece uluslararası ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması ve üretilen bilginin niteliği sonucunda güven ortamının tesis edilmesi kolaylaşacaktır. Bu durum, ulusal ve uluslararası tüm paydaşlara, ülke ve dünya ticaretine mutlak katkı sağlayacaktır.

Fakat duran varlıkların değer düşüklüğü hesaplanırken, birçok yönden (*net gerçeğe uygun değer hesaplanması, kullanım değerinin hesaplanmasında gelecekteki nakit akışlarının hem tutar hem de iskonto oranı olarak tahmini gibi*) sadece tahmine dayanarak (*öznel, subjektif*) yapılan söz konusu bu hesaplamaların gerçeğe yakın tespiti, özellikle ekonomik ve mali yönden sıkça spekülasyonların yaşandığı ülkemiz ve diğer benzer ülkelerde çok güçtür. Ancak bütün bunlara rağmen, bu Standartta yer alan ilkeler esas alınarak üretilen bilginin, geleneksel muhasebe anlayışıyla üretilen bilgiden çok daha nitelikli olduğu söylenebilir. Çünkü bu Standardın uygulanması sonucunda, (*mümkün olan en üst seviyede*) gerçeğe uygun değeri ortaya koyan mali tabloların düzenlenmesi ve uluslararası ölçekte tekdüze bir muhasebe dilinin oluşturulması söz konusudur.

Hem muhasebe literatürüne hem de ulusal ve uluslararası ekonomiye ürettiği bilgi ile çok önemli katkı sağlayan bu Standart; bu çalışma çerçevesinde teorik ve uygulamadan örneklerle desteklenerek kaleme alınmıştır. Örneklerin muhasebeleştirilmesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (*KGK*) tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”ndan yararlanılmıştır. Fakat söz konusu Taslak Hesap Planı’nda işletmelerin toplam varlıkları içinde bu kadar önemli bir yere sahip olan duran varlıklarda değer azalışına ilişkin müstakil bir hesabın olmaması, bu türden giderlerin bu çalışmada olduğu gibi 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-) hesabında ifade edilme zorunluğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle bu eksikliğin giderilmesi için Taslak Hesap Planı’na örneğin, maddi duran varlıklar için 65X Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabının eklenmesi önerilmektedir. Taslak Hesap Planı’nda 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabına yer verilmesi, konunun önemi ve bilgi muhasebesinin gereğinin yerine getirilmesi açısından önemlidir. Ancak Taslak Hesap Planı’nda 257 ve 258 numaralı hesapların kod olarak yerlerinin değiştirilmesi hem mevcut THP anlayışına daha uygun olacak hem de uygulama, eğitim ve öğretimde olası karışıklıkların önüne geçilebilecektir.

Mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesi ve dolayısıyla şirketin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının doğru olarak saptanabilmesi ve bu verilere göre tüm muhasebenin paydaşları tarafından doğru kararlar alınabilmesi için, başta kamu otoriteleri ve bağımsız denetçiler olmak üzere, akademisyenlere, meslek mensuplarına (*Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler*), uygulamanın içinde olan denetim elemanlarına, yöneticilere ve muhasebe mesleği içinde görev alan tüm paydaşlara uluslararası

nitelikte kabul gören bilgi üretme, bilgiyi raporlama, kamuoyunu aydınlatma ve tüm dünyaya servis etme konusunda büyük sorumluluklar düşmektedir. Bu sorumluluğun sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi için de söz konusu bu Standardın çok daha yalın bir dil ile kaleme alınması (*sadeleştirilmesi*) ve daha somut örneklerle desteklenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

Aksu, M. (2008). *TMS-36 varlıklarda değer düşüklüğü* (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2). Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Bilen, A. ve Özkan, F. (2016). TMS-36 varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre kullanım değerinin hesaplanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 70, 1-14.

Çiçek, S. (2011). Varlıklarda değer düşüklüğü standardı (TMS 36). VUK ve TTK ile mukayesesi ve örnek uygulamalar. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 85-86, 1-25.

Dursun, N. N. ve Kurt, G. (2008). Varlıklarda değer düşüklüğü standardı ve İMKB’de işlem gören şirketlerde uygulanmasında karşılaşılan sorunlar. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, c1, 95-113.

Erduru, İ. ve Deran, A. (2017). TMS 36; Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı’nın genel ilkeleri ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini belirlemeye yönelik bir araştırma. *Neşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 7, 38-67.

Esen, Ö. M. ve PEREK, A. A. (2009). Varlıklarda değer düşüklüğü standardının (Tms 36) nakit yaratan birim, şerefiye ve şirket varlıkları açısından incelenmesi. *MÖDAV*, 3, 143-172

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

Gençoğlu Gücenme, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

KGK (2020). TMS / TFRS Tam Seti.

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *IFRS / IAS ile uyumlu TMS / TFRS açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye muhasebe standartları Türkiye finansal raporlama standartları (Güncelleştirilmiş 2. Baskı)*. Ankara: TÜRMOB YAYINLARI.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye muhasebe-finance raporlama standartları uygulama ve yorumları 2019 TMS-TFRS (Gözden Geçirilmiş 12. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özulucan, A. (2019). *Teori ve uygulamalarla Türkiye muhasebe standartları test kitabı (soru-açıklamalı cevap)*. Konya: Çizgi Kitabevi.

Tms 36 Standardına Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tespiti ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, O. (2018). *Örneklerle UFRS kayıtları* (4. Baskı), Ankara: Muhasebe TR Yayınları.

Şamil, S. ve Esmeray, M. (2016). TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı: BİST 100'de bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 175-198.

Sipahi, B. ve Öğüz, A. A. (2010). TMS 36 çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ölçülmesi. *Journal of Accounting & Finance*, 45, 253-262.

Tekşen, Ö. ve Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi duran varlıkların tekdüzen muhasebe sistemi ile vergi usul kanunu ve TMS-16 açısından incelenmesi: Bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 424-447.

TMS 12, Gelir (Kurumlar) Vergisi Standardı.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2012.pdf

TMS 16, Maddi Duran Varlıklar Standardı.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2016.pdf

TMS 36, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2036.pdf

TMS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2038.pdf

Yıldıztekin, İ. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (4) 259-288.

Extended Abstract

Introduction

In the Uniform Accounting System, which has been mandatory since 01.01.1994 in our country, practices related to depreciation and provisioning of assets are encountered in current assets (albeit in a small number). However, in practice, there is no transaction for impairment of tangible, intangible and financial fixed assets that have a significant share in the active accounts. In order to reduce the negative impact of this deficiency on the financial statements in our country, practices regarding the calculation, recording and reflection of the depreciation in fixed assets started with the implementation of International Financial Reporting Standards.

With the implementation of this Standard; In the following years after the acquisition of tangible, intangible and financial fixed assets within the scope of the

Standard, the recoverable value of the assets within the scope of the Standard will be calculated sometimes when it is deemed necessary and sometimes necessary, and the determined impairment loss will be recorded. Thus, the relevant assets will be prevented from showing in the balance sheet with a value higher than their real value, and the assets will be shown in the balance sheet with their real values, and the requirement of the prudence concept, which is the basic concept of accounting, will be fulfilled.

Method

In order to detect that an asset within the scope of this Standard is impaired, it is necessary to know its net book value and recoverable value. Net book value represents the value after deducting accumulated depreciation and accumulated impairment losses (if any) from the book value of an asset. The recoverable value is the higher of an asset or cash-generating unit's fair value (ie net fair value) and its use value less costs to sell. If the net book value of the asset; If it is calculated over the recoverable value of the relevant asset, then the asset is concluded to be impaired and the entity accounts for an impairment loss. Recognition of impairment loss differs in cases such as monitoring fixed assets with cost value in accounting records or with revalued value. Namely; If the impaired related asset is tracked at cost, the recoverable amount of the related asset should be calculated, the impairment should be determined and it should be recognized in profit or loss accounts as period expense. In such a case, the amount of depreciation in the monitored asset with its cost value is recorded as expense in the income statement account, while the value of the asset (using the reserve account) decreases by the amount of the impairment. However, if an impairment loss is detected in an asset monitored with revalued value, unless the loss exceeds the revaluation surplus amount of the same asset, it is directly accounted for by deducting from the revaluation surplus. If the said loss amount exceeds the revaluation fund amount, the exceeding portion is followed in the relevant expense account in the income statement.

According to TMS 36 (Art. 110), businesses that set aside provisions for impairment losses evaluate at the end of each reporting period whether there is an indication that the impairment loss reserved for an asset other than goodwill will not exist or may decrease from now on. If, as a result of the evaluation, indications that the factors causing the impairment have disappeared are observed, the recoverable value is determined and recorded according to the current situation by performing a new impairment test.

After the impairment loss is recognized; The depreciation amount (amortization) is recalculated based on the new book value of the relevant asset (if any) deducted from the residual value, in a way to ensure that it is distributed systematically throughout its remaining useful life (TAS 36, Art. 63 and 121). If the residual value is insignificant, the value may be ignored, considering the generally accepted perspective of accounting standards.

Result and Discussion

The most important reason why the calculation of the impairment of fixed assets and the writing of expenses are so delayed and ignored in our country is the adoption of a "tax accounting" approach rather than the "information accounting" approach. The fact that such expenses calculated are not legally accepted, in other words, they do not decrease the tax base, has caused taxpayers to avoid this practice. However, it is clear that financial statements put forward with such an understanding cannot show the real data and will mislead the internal and external stakeholders of the company. As a result of the allocation of provisions in fixed assets in order to eliminate these negativities, while the period expenses of the enterprise increase, on the other hand, the balance sheet value of the relevant asset is corrected. It is certain that such an application will increase the prestige / reliability of both the balance sheet and the income statement. Thus, it will be easier to establish an international common accounting language and to establish an atmosphere of trust as a result of the quality of the information produced. This will make an absolute contribution to all national and international stakeholders, country and world trade.

When calculating the impairment of fixed assets, the determination of these calculations, which are made on the basis of only estimation (subjective), in many ways (calculation of net fair value, estimation of future cash flows as both the amount and the discount rate in the calculation of the value in use). It is very difficult in our country and other similar countries where there is frequent speculation in financial terms. However, despite all these, it can be said that the information produced on the basis of the principles in this Standard is much more qualified than the information produced by the traditional accounting approach.

This Standard, which makes a significant contribution to both the accounting literature and the national and international economy with its knowledge; within the framework of this study, it has been written by giving examples from theory and practice. The "Draft Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards" published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was used for the accounting of the samples. However, the absence of a separate account for the depreciation of fixed assets, which has an important place in the total assets of the enterprises in the said Draft Chart of Accounts, reveals the necessity to express such expenses in 654 Other Miscellaneous Expenses and Losses from Main Operations (-) as in this study. For this reason, it is recommended to add 65X Provision Expenses for Impairment of Tangible Fixed Assets to the Draft Chart of Accounts in order to eliminate this deficiency. Including 257 Property Fixed Assets Provisions for Impairment in the Draft Chart of Accounts is important in terms of the importance of the subject and the fulfillment of the information accounting requirements.

In order for the financial statements to be prepared in accordance with the truth and therefore to determine the financial status, financial performance and cash

Abitter ÖZULUCAN & Ergin TEMEL

flows of the company correctly and to make correct decisions by all accounting stakeholders according to these data, academicians, profession members (Certified Public Accountants), especially public authorities and independent auditors, managers and all stakeholders working in the accounting profession have great responsibilities in producing internationally accepted information, reporting information, enlightening the public and serving the whole world. In order to fulfill this responsibility, this Standard should be written in a much simpler language (simplified) and supported with more concrete examples.