

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI  
VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA  
VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
İşletme Anabilim Dalı  
Muhasebe- Finansman Bilim Dalı**

---

**Hilal SARI**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK**

**Ocak 2011  
DENİZLİ**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı öğrencisi Hilal SARI tarafından Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK yönetiminde hazırlanan “**Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Varlıkların Dönem Sonu İşlemleri**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 25.01.2011 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

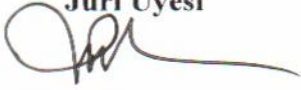


Doç. Dr. Hakan SARITAŞ

**Jüri Başkanı**

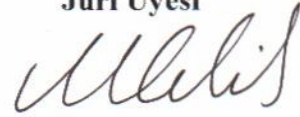
Doç. Dr. Ersañ ÖZ

**Jüri Üyesi**



Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

**Jüri Üyesi**



Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 28/01/2011 tarih ve 03/13... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Doç. Dr. Bilal SÖĞÜT  
**Müdür**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulguların analizinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet edildiğini; bu çalışmaların doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

Tarih

..../...../2011

İmza

Hilal SARI

## TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans çalışmalarım sırasında, kendilerinden ders aldığım bütün hocalarıma; yüksek lisans tezimin hazırlanmasında çalışmalarına büyük katkısı olan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK' e ayrıca engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım tüm hocalarıma, tezimi hazırlama aşamasında desteklerini benden hiç esirgemeyen başta sevgili annem Hadiye SARI' ya ve sevgili babam M. Zeki SARI' ya teşekkürü bir borç bilirim.

## ÖZET

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

SARI, Hilal

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe- Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

Ocak 2011, 107 Sayfa

**Türkiye hem Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde olan hem de uluslararası ekonomik ve ticari ilişkileri giderek artan bir ülkedir. Bu süreçlerle paralel olarak ülkemiz Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayı amaçlamaktadır. Bu amaçla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Uluslararası Muhasebe/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını esas alarak Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamıştır. Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlemenin ve bu standartlara göre varlıklarda dönem sonu işlemlerinin anlatıldığı bu çalışmanın amacı; yeni değerlendirme yaklaşımı ile ilgili hükümleri ele alarak dönem sonu işlemlerinin uygulanmasını anlatmaktır.**

**Çalışmanın birinci bölümünde değerlendirme ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunda yer alan değerlendirme tanımları ve değerlendirme ölçüleri anlatılmıştır. İkinci bölümde ise Türkiye Muhasebe Standartlarına göre varlıkların değerlendirilmesi ve dönem sonu değerlendirme yöntemlerine yer verilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde varlıkların dönem sonu işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre nasıl yapılması gerektiği anlatılmıştır.**

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları, Varlıklar, Değerleme, Dönem Sonu İşlemleri

## **ABSTRACT**

### **TURKISH ACCOUNTING STANDARDS& END-TERM PROCEDURES OF PROPERTIES IN TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS**

SARI, Hilal

M. Sc Thesis in Accounting and Finance  
Thesis Advisor: Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

January 2011, 107 Pages

**Turkey is a country whose both economic and commercial affairs are gradually increasing and a county which is in process of conclusive membership to the European Union. Meanwhile in parallel to all these procedurs, Turkey is also planning to introduce Turkish Accounting Standards which are consistent with the International Financial Reporting Standards. In that way, The Board of Turkish Accounting Standards have released the Standards of Turkish Accounting & Financial Reporting based on International Accounting & Financial Standards. The aim of this study in which end- term procedures of properties and evaluation are mentioned consistent with the Turkish Accounting Standards is to shed light on the practice of end-term procedures, considering the term of new evaluation approach.**

**In the first section of the study, regarding to the evaluation process, certain identifications and evaluation measures were decipted consistent with Turkish Accounting Standards, Tax, Law, Turkish Trade Law, Securities Exchange Act. The second section of the study, includes end-term evaluation methods terms which are consistent with Turkish accounting Standards. For the last part, it was mentioned how to perform end-term procedurs of properties within Turkish Accounting Standards.**

**Key Words:** Turkish Accounting Standards, Properties, Evaluation, End-Term Procedures.

**KISALTMALAR**

DEĞ	Değerleme
FIFO	First in First Out ( İlk Giren İlk Çıkar)
IFRS	International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
H	Hesabı
KDV	Katma Değer Vergisi
MDV	Maddi Duran Varlık
No	Numara
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTL	Yeni Türk Lirası

<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ**

<b>1.1 Değerlemenin Tanımı</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2 Türk Mevzuatında Değerleme Kavramı</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.1 Türk Ticaret Kanununda Değerleme Kavramı</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.2 Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Kavramı</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2.3 Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme Kavramı</b> .....	<b>5</b>
<b>1.2.4 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Kavramı</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 Değerlemede Kullanılan Ölçüler</b> .....	<b>6</b>
<b>1.3.1 Türk Ticaret Kanuna Göre Değerleme Ölçüleri</b> .....	<b>6</b>
<b>1.3.2 Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri</b> .....	<b>8</b>
<b>1.3.3 Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme Ölçüleri</b> .....	<b>13</b>
<b>1.3.4 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri</b> .....	<b>15</b>

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA VARLIKLAR VE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ**

<b>2.1 Varlıkların Değerlemesi</b> .....	<b>18</b>
<b>2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi</b> .....	<b>18</b>
<b>2.1.1.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1.1.2 Ticari Alacakların Değerlemesi</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.1.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.2 Stokların Değerlemesi</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi</b> .....	<b>25</b>
<b>2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı</b> .....	<b>28</b>
<b>2.1.3.2 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b> .....	<b>29</b>



2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi .....	30
2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa .....	32
2.1.5 Canlı Varlıkların Değerlemesi .....	34
2.1.6 Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi.....	37
2.1.7 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi .....	38
2.1.7.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	38
2.1.7.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi.....	41
2.1.7.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi .....	43
2.1.8 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar .....	45
2.1.8.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	45
2.1.8.2 Koşullu Varlıklar .....	48

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

3.1 Varlıklarda Dönem Sonu İşlemleri.....	50
3.1.1 Finansal Varlıklar .....	50
3.1.1.1 Menkul Kıymetler.....	50
3.1.1.2 Ticari Alacaklar .....	53
3.1.2 Stoklar.....	54
3.1.2.1 Stokların Maliyeti.....	55
3.1.2.1.1 Stokların Satın Alma Maliyetleri .....	55
3.1.2.1.2 Stokların Dönüştürme Maliyetleri .....	56
3.1.2.1.3 Stokların Diğer Maliyetleri.....	56
3.1.2.2 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri .....	57
3.1.2.2.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi .....	57
3.1.2.2.2 İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi.....	58
3.1.2.2.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	58
3.1.2.3 Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler.....	60
3.1.2.4 Net Gerçekleşebilir Değer.....	61
3.1.3 Maddi Duran Varlıklar .....	63
3.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanında Yöntem.....	68
3.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması.....	71
3.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	72

<b>3.1.5 Canlı Varlıklar .....</b>	<b>74</b>
<b>3.1.6 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....</b>	<b>78</b>
<b>3.1.7 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Diğer Duran Varlıklar .....</b>	<b>79</b>
<b>3.1.7.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....</b>	<b>79</b>
<b>3.1.7.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar.....</b>	<b>83</b>
<b>3.1.7.3 İştiraklerdeki Yatırımlar.....</b>	<b>89</b>
<b>3.1.8 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar .....</b>	<b>93</b>
<b>3.1.8.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....</b>	<b>93</b>
<b>3.1.8.2 Koşullu Varlıklar .....</b>	<b>96</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>98</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>101</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>107</b>

## GİRİŞ

Ülkeler arasındaki ekonomik sınırların önemini yitirmesi ile çok uluslu şirketler ortaya çıkmış bunun sonucu finansal piyasalar küreselleşmiştir. Bu gelişmeler sermaye hareketlerini artırmıştır. Yatırımcıların tasarruflarını değerlendirme istekleri ise, işletmeler hakkında doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artan bir şekilde ortaya çıkarmıştır. Söz konusu finansal bilgilerin yerel ve küresel düzenlemeler ile uyumlu ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Böylece finansal bilgiler, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının denetiminden kolay geçecektir.

Bilginin artmasının yanında bu bilgilerin doğru, açık, şeffaf, anlaşılabilir ve kaliteli olması, finansal piyasalarda yer alan paydaşlar tarafından önemlilik arz eden bir durumdur. Bu durumda işletmelerin ortak bir muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Küreselleşen dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluşu tarafından oluşturulan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) güçlü bir kaynak olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de finansal tabloların hazırlanmasında;

- Uygulama birliği sağlamak,
- Türk şirketlerinin dünya piyasalarında kendilerini kabul ettirebilmelerini desteklemek,
- Türk şirketlerinin yabancı şirketler karşısındaki rekabet seviyelerini artırabilmek,
- Türk şirketlerinin finansal tablolarına uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırabilmek,
- Türk şirketlerinin finansman kaynaklarına daha kolay erişmelerini sağlamak,
- Yabancı şirketlerin Türkiye’deki yatırımlarının artırılmasını teşvik etmek,

gibi nedenlerle tüm firmaların finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ve aynı raporların ilgili kurumlara değiştirilmeden sunulmasına gereksinim duyulmuştur.

Türkiye’de finansal tabloların hazırlanmasında yukarıda sayılan nedenlerle standartlara gereksinim ortaya çıkmıştır. Bunun için, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) referans alarak, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamıştır. Böylece ülkemizdeki finansal raporlar, sermaye piyasaları ve dolayısıyla ekonomik sistem UFRS ile uyumlu standartlar sayesinde dünya finans piyasaları ve ekonomisi arasında paralellik kurulabilecektir.

Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlendirme yaparak finansal raporların hazırlanması ve dönem sonu işlemlerinin yapılması, karşılaştırılabilirliği yüksek bilgiler üreteceğinden çalışma önem arz etmektedir.

Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlemenin ve bu standartlara göre varlıklarda dönem sonu işlemlerinin ele alındığı bu çalışmanın amacı; standartlardaki değerlendirme yaklaşımı ile ilgili hükümleri ele alarak, dönem sonu işlemlerinin uygulamasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde değerlendirme ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunda yer alan değerlendirme tanımları ve değerlendirme ölçüleri anlatılmıştır. İkinci bölümde ise Türkiye Muhasebe Standartlarına göre varlıkların değerlemesi ve dönem sonu değerlendirme yöntemlerine yer verilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde varlıkların dönem sonu işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre nasıl yapılması gerektiği anlatılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

#### 1.1 Değerlemenin Tanımı

Değerleme ekonomik değerlerin (varlıkların ve kaynakların) fiyatlandırılması ve fiyatlandırmanın Türk Lirası ile ifade edilmesidir. Değerlemede varlık ve kaynakların niteliğine göre farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Değerleme yöntemleri; Vergi Mevzuatı, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir. Değerleme yöntemleri, göre işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu etkilediğinden değerlendirme konusu önem kazanmaktadır (Örten ve Karapınar, 2007, 5-6).

Değerleme; bir işletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların belirli bir tarihteki değerinin para cinsinden ölçülmesidir. Ölçme sayma ve tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer, para ile ifade edilmiş olur (Ataman, 1994, 12).

Değerlemede amaç, varlıkların vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları değerlerdir. Envanter sonrası hazırlanan bilançolar varlıkların genel bir özetini gösterir. Değerleme ile bilançonun dönem sonunda sahip olunan değerleri fiili olarak gösterir hale getirilmesi sağlanır.

Değerlemeden beklenen asıl amaç; dönem sonundaki varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilmesi ve beklenen sonuçların bilançoya ve kar/zarar tablosuna en doğru biçimde yansıtılmasıdır. Böylece;

- İşletmenin gerçek ekonomik gücünün ortaya konur,
- Muhasebe tekniğinden beklenenin elde edilir,
- Vergi matrahının gerçek şekli ile meydana çıkarılır (Yılmaz, 2003, 20).

## **1.2 Türk Mevzuatında Değerleme Kavramı**

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 64'üncü maddesinin gerekçesinde açıklandığı üzere, muhasebe Vergi Usul Kanunu' na ve vergi mevzuatına göre tutulmayacaktır. Defterlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına(TMS), bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına(UFRS) göre tutulması şarttır. Muhasebenin tutuluşunda Türkiye Muhasebe Standartları /Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları emredici niteliktedir. Bu sonuç Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 88'inci maddesinden doğmaktadır. Vergi ise verilerini ve sonuçlarını TMS/TFRS uygun suretle tutulan muhasebeye dayandıracak ve kendine ait ilave düzenlemeler yapabilecektir. Zira söz konusu düzenleme vergi menfaatini gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak kapsam dışında bırakmaktadır (Demir, 2009).

### **1.2.1 Türk Ticaret Kanununda Değerleme Kavramı**

26/06/1957 tarihinde kabul edilen 09/07/1956 tarihli 9353 sayılı resmi gazetede yayımlanan şu anda yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun 75' inci maddesi ile 458-464' üncü maddeleri arasında değerlendirme ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu(TTK) madde 75' te ilgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanziminin gerekli olduğu belirtilmiştir.

### **1.2.2 Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Kavramı**

Vergi Usul Kanunu(VUK) 258. madde de değerlendirme, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu değerlemeyle, vergi matrahının hesaplanması amacıyla ilgilenmektedir. Amacının vergi matrahının hesaplanması olması nedeniyle vergi

matrahının doğru bir yöntemle hesaplanmasını gerektirir. Doğru olarak tespit edilemeyen vergi matrahında ilgililerin vergisini en aza indiren değerlendirme yöntemini seçeceği şüphesini taşır.

VUK' ta değerlendirme tanımı yapılırken iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitinden bahsedilmiştir. Bunun sebebi ise vergi değerlemesinde her zaman objektif ölçü bulunamayacağı, bazen de subjektif bir işlem olan takdir yöntemine de başvurulabileceği kabul edilmektedir. Fakat bu kabule rağmen takdir yöntemine hangi koşullarda başvurulacağı açıklanmıştır.

### **1.2.3 Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme Kavramı**

Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK/Kurul) halka açık anonim şirketlere yönelik Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (XI/25 Tebliğ), 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan (31.03.2005) olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş ve geçici 1'inci maddesiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlanan mali tablo ve raporların da aynı Tebliğ kapsamında hazırlanmış sayılacağı hükümlenmiştir (Akbulak, 2006).

Sermaye Piyasası Kurulu, bu tebliğin amacını; “İşletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemektir.” şeklinde açıklamıştır (Madde 1).

Değerleme, mali tablo unsurlarının mali tablolarda izlenecek parasal tutarlarının belirlenmesi sürecidir. Bu süreç belirli değerlendirme esaslarının seçilmesini içerir.” şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ 48. md).

### **1.2.4 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Kavramı**

Finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları başlığı altında ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir (TMS; Tebliğ 99. paragraf)

### 1.3 Değerlemede Kullanılan Ölçüler

#### 1.3.1 Türk Ticaret Kanuna Göre Değerleme Ölçüleri

Türk Ticaret Kanunu'nda geçen değerlendirme yöntemleri şunlardır (Örten ve Karapınar, 2007, 5-6).

- Borsa Rayici
- İtibari Değer
- Maliyet ve Piyasa değerinden düşük olanla değerlendirme yöntemidir.

TTK' nın 75. maddesi, bütün aktiflerinin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolacaklarını; borsada kote edilen mal ve kıymetlerin o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen ve ihtilâflı bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacakların da itibari değerlerine göre hesap edileceğini; pasiflerin, bütün borçların şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari değerler üzerinden hesaba geçirileceğini açıklamıştır.

TTK' nın 75. maddesi şahıs işletmeleri ve ticaret şirketleri için değerlendirme ölçü ve ilkelerini genel olarak ele almıştır. Ayriyeten kanununun 458-464. maddeleri sermaye şirketleri için özel bazı değerlendirme ilke ve ölçüleri getirmiştir.

TTK' nın 458. maddesi ile Anonim Şirketlerin gizli yedek akçe ayırmaları durumunda aktiflerin bilanço günündeki kıymetlerden daha aşağı bir kıymetle bilançoya alınması koşuluyla veya başka bir sebeple bu imkanı sağlayabilmelerine izin verilmiştir. İşletmede devamlı olarak kullanılan sabit aktifler, hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, mal ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler. Eğer bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi tarihinde cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer (piyasa fiyatı) üzerinden kaydedilir. Burada da anlatılan en düşük değer ilkesidir (Şensoy, 2003).

TTK 462. madde Borsa rayici bulunan kıymetli evrak, en çok bilanço gününden bir ay evveline ait müddet içindeki ortalama rayiçleriyle bilançoya geçirilebilir. Yabancı borsalarda muamele gören kıymetli evrakın rayici söz konusu olan hallerde, bunların



bedellerinin transferindeki güçlükler dahi hesaba katılır. Borsada rayici olmayan kıymetli evrak, faiz temettü gibi gelirler ve kıymetlerindeki her hangi bir azalma nazara alınmak suretiyle ve maliyet kıymetlerini geçmemek üzere bilançoya kaydolunacağını belirtmiştir.

Yine TTK' nın, 463. maddesinde, öz sermaye hesaplarının defter değerleri üzerinden bilanço ya geçirileceğini ve 464. maddesinde, şirket tarafından çıkarılan tahvillerin itfa değerleri üzerinden tek kalem olarak pasifte yer alacağını belirtir.

TTK şahıs işletmeleri için daha esnek davranmış aktiflerin değerlendirilmesinde işletme için haiz oldukları değeri esas kabul etmiştir. Alacak ve borçlarla ilgili olarak da itibari değeri getirmiştir. Bununla beraber, sermaye şirketlerinin değerlendirme uygulamaları için sınırlayıcı ve emredici hükümler ortaya koymuştur.

TTK taslağındaki düzenlemelere bakıldığında anlaşılmaktadır ki TTK' nın değerlendirme ile ilgili ayrıntılı düzenlemelerden uzak durduğu ve TMS Kurulu tarafından yayımlanan TMS' yi esas aldığı görülmektedir.

Yeni yasa tasarısında değerlendirme ilkeleri; genel değerlendirme ilkeleri ve varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri şeklinde düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu(TTK) Tasarısı Madde 78' de, yılsonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak ve TMS' de öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere aşağıdaki değerlendirme ilkeleri geçerli olacağı belirtilmiştir.

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,
- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir,
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse dikkate alınır.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınırlar,
- Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri için TTK Tasarısı madde 79' da; "Duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir" ifadesi kullanılmıştır.

TTK Tasarısı madde 88'de Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna envanter ve finansal tabloların düzenlenmesi konusunda önemli yetkiler verilmiştir. Bu düzenlemeyle, TTK' ya tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan, TMS' ye ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

TBMM Genel Kurulunda, 1535 maddelik Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 13.01.2011 tarihinde kabul edilerek yasallaşmış olup, 12 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesi kabul edilmiştir.

Yapılan düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, IFRS' ye tam uyumlu olacak şekilde, yalnız TMSK tarafından belirlenir ve yayımlanır (Sağlam, 2006).

TTK' nın değerlendirme esaslarının, bilanço kalemleriyle ilgili değerlendirmelerde bir tavan yani üst sınır konulması şeklinde belirlendiği görülmektedir. Öte yandan, gerek vergi kanunlarında gerekse sermaye piyasası mevzuatında ayrıntılı değerlendirme esas ve ölçülerinin belirlenmiş olması nedeniyle, TTK tarafından belirlenmiş esasların uygulama alanı kalmadığı bir gerçektir (Sarıkaya, 2002).

### **1.3.2 Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri**

04/01/1961 tarihinde kabul edilen 10/01/1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 261 maddesinde değerlendirme

ölçülerini tanımlanmış olup, Değerlemenin iktisadi kıymetin çeşit ve önemine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılacağını belirlemiştir.

### *Maliyet Bedeli*

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262 inci maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu ışığında; Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK' a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalar;

1. Satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri,
2. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıma alım vergileri, yiktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri, gibi harcamalardır.

(1) grubu harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu, (2) grubu harcamaların ilavesi ise ihtiyaridir. Diğer bir ifadeyle mükellef ikinci grup harcamaları dilerse maliyet bedeline katar. Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir (Ekinci, 2010).

### *Borsa Rayici*

Vergi Usul Kanunu 263. madde de "Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Borsada aşırı dalgalanmalar borsa rayicinin gerçekçe bir ölçü olma niteliğini bir ölçüde yitirir. Bu durumda ortalama rayiç son 30 günün

fiyatlarının ortalaması olarak belirlenir. Ancak buna Maliye Bakanlığı karar verir. Yabancı paralar borsa rayici ile değeri (Ergin ve Sevim, 2000, 59).

İktisadi işletmeler dahil yabancı para ve yabancı para üzerinden borç alacakların değeri ölçüsü borsa rayicidir. Borsa rayicinin teşekkülünde anlaşmalı hareket olduğu anlaşıldığında borsa rayici uygulanmaz. Borsa rayicinin yerine alış bedeli esası uygulanır.

### *Tasarruf Değeri*

Vergi Usul Kanunu 264. madde Tasarruf değerini, “Bir iktisadi kıymetin değeri gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir” şeklinde tanımlamıştır.

Vergi Usul Kanunu ışığında bir iktisadi kıymetin değeri gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. Net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değeri günündeki kullanım değeri olmaktadır (Ekinci, 2010).

Tasarruf değeri ile değeri iktisadi kıymetlerin değerlemesinde her daim kullanılan bir tür değeri ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılabilir. Bu da işletme tarafından istenilmesine bağlıdır.

### *Mukayyet Değeri*

Mukayyet değeri, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (V.U.K.Md:265).

Vergi Usul Kanunu ışığında mukayyet değeri, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesabi, yazmaca değeri, defter değeri gibi isimlerle de tanımlanabilir. Mukayyet değeri, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır (Ekinci, 2010).

### *İtibari Değer*

İtibari değer her tür senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Bir diğer adı da nominal değerdir.

İtibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK' un 284. maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir.

İtibari değer ifadesi genellikle kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır.

İtibari değerle değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler kasada bulunan ulusal paralar ve şirketlerin kendi çıkardıkları hisse senetleri ile tahvilleri kapsar.

### *Vergi Değeri*

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir (V.U.K md 268). Ancak vergi değeri tespitinde Emlak Vergisinin 29. maddesine uyulacağı şeklindeki cümle 4369 sayılı kanunla 29.07.1998 de yürürlükten kaldırılmıştır. Vergi Usul Kanunu ışığında Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile maliyeti bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler alış tarihindeki rayice göre değerlendirilir.

Sadece, Vergi Usul Kanunun' un 289' uncu maddesinde bina, arsa ve arazilerin eğer maliyet bedeli ile değerlendirilemez ise, vergi değeri ile değerlendirilmesi kabul edilmiştir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunun' da sınırlı bir uygulama alanı bulunmaktadır.

### *Rayiç Bedel*

Rayiç Bedel Vergi Usul Kanunu 266. madde de Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeridir olarak tanımlanmıştır. Modern değerlendirme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi

kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Bununla beraber, VUK' un kabul ettiği rayiç bedel tanımı hem tartışılabilir bir "alım satım değeri" ifadesine sahiptir, hem de uygulama alanı vergi değeri ile değerlenen bina ve arazinin bu değerinin saptanması ile sınırlanmıştır.

### *Emsal Bedeli Ve Ücreti*

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir ( V.U.K md. 267).

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur (<http://www.vergiturk.com>, 2010).

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (<http://www.vergiturk.com>,2010).

İşletmelerde imalât sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların maliyet bedellerinin tam doğru olarak hesaplanamayacağı veya maliyet bedeli ile değerlemenin bu gibi kıymetlerin gerçek değerini yansıtmayacağı açıktır. Bu sebeple, iktisadi kıymetin değerinin tam ve doğru olarak tespitine imkân olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır (Ekinci, 2010).

VUK' un 289. maddesi, bu kanununun değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da VUK ölçülerine göre değerlemesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirileceğini belirtmiştir. (Ekinci, 2010)

### **1.3.3 Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme Ölçüleri**

SPK'nın Seri XI No:25 Sayılı Tebliğin 48. maddesinde, mali tablolarda, şu değerlendirme esaslarının uygulanacağı belirtilmiştir:

- Tarihi Maliyet,
- Cari Maliyet,
- Gerçekleşebilir Değer / İfa Değeri,
- Bugünkü Değer.

Tebliğin 48. maddesinde kavramların tanımları yer almaktadır. İşletmelerin, mali tablolarını hazırlarken, değerlendirme esası olarak tarihi maliyeti, baz almak zorundadırlar.

### *Tarihi Maliyet*

Tarihi maliyet varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerini veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder. Aslında bu “en düşük değer” yöntemidir (Şensoy, 2003, 24).

SPK Tebliği madde 48’ de Tarihi Maliyet “Varlıklar ödenen nakit ve nakit benzeri tutarlarıyla veya elde etme tarihi itibarıyla, onları elde etmek için verilen diğer varlıkların makul değeri ile kaydedilir. Yükümlülükler bu yükümlülüğün doğması karşılığında elde edilen tutarla, vergi gibi bazı durumlarda ise bu yükümlülüğün ifası için iş hayatının normal akışı içerisinde ödenmesi gerekli nakit ve nakit benzeri tutarıyla kaydedilir” şeklinde açıklanmıştır.

### *Cari Maliyet*

Cari Maliyet “Varlıklar, cari durum itibarıyla, aynı veya benzeri bir varlığın elde edilmesi durumunda ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa edilmesi için cari durumda gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı üzerinden izlenir” şeklinde açıklanmıştır.

### *Gerçekleşebilir Değer/İfa Değeri*

Gerçekleşebilir Değer “Varlıklar, varlığın normal şartlarda satışı halinde elde edilebilecek nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa değeri üzerinden, diğer bir deyişle, iş hayatının normal akışı içinde söz konusu yükümlülüğü ifa etmek için ödenmesi beklenen nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarıyla mali tablolarda izlenir” şeklinde açıklanmıştır.

### *Bugünkü Değer*

Bugünkü Değer “Varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının iskonto edilerek cari değere getirilmiş değeri üzerinden izlenir. Yükümlülükler, iş hayatının normal akışı içerisinde, bunların ifası için



ödenmesi beklenen nakdi tutarın iskonto edilmiş cari değeri üzerinden izlenir” (SPK’nın Seri XI No:25 Sayılı Teblig, 1. Kısım, Madde 48).

### 1.3.4 Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri

Tebliğin 100. paragrafında finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasının olduğu belirtilmiştir.

Bu Değerleme Ölçüleri aşağıda belirtilenleri içerir.

- Tarihi Maliyet
- Cari Maliyet
- Gerçekleşebilir Değer ( Ödeme Değeri)
- Bugünkü Değer

#### *Tarihi Maliyet*

Tarihi maliyet: “Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.” Şeklinde açıklanmıştır.

#### *Cari Maliyet*

Cari Maliyet; “Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir” şeklinde açıklanmıştır.

#### *Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)*

Gerçekleşebilir Değer; “Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir” şeklinde açıklanmıştır.

### *Bugünkü Değer*

Bugünkü Değer; “Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir” şeklinde açıklanmıştır.

Aynı zamanda TMS’ de yer alan diğer değerlendirme ölçüleri de şunlardır.

### *Gerçeğe Uygun Değer*

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar gerçeğe uygun değeri oluşturur(TMS 2:6).

### *Net Gerçekleşebilir Değer*

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (Örten, Kaval, Karapınar, 2007, 48).

### *Defter Değeri*

Defter değeri; Bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (TMS 36:6).

### *İşletmeye Özgü Değer*

İşletmeye özgü değer; Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder (TMS16:6).

### *Bir Varlığın Kalıntı Değeri*

Bir varlığın kalıntı değeri; Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır ( TMS16: 6).

### *Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer*

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer; Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS36.6).

### *Kullanım Değeri*

Kullanım değeri; Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir( TMS 16: 6)

### *Geri Kazanılabılır Değer*

Geri kazanılabilir değer: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.(TMS36.6)

## İKİNCİ BÖLÜM

# TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA VARLIKLAR VE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

### 2.1 Varlıkların Değerlemesi

Muhasebede varlık deyimi, işletme veya ortakların işletmeye koydukları sermaye ile işletmede bıraktıkları karlar karşılığında ve üçüncü kişilere borçlanılarak elde edilen maddi ve maddi olmayan değerlerin bütünüdür. Varlıkların oluşumu işletmeye tahsis edilen kaynakların yatırıldığı alanları yani kullanılma yerlerini gösterir ve bilançonun aktifini oluşturur (Sevilengül, 2009, 125).

Varlık tanımı TMS’ de yer alan Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de şöyle tanımlanmıştır. Varlık; “Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan, hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.”

#### 2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi

Finansal varlıklar; nakit veya nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonusu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır (Mısırlıoğlu, 2008, 67).

Finansal varlıklarla ilgili tanımlar ve açıklamalar “TMS 32 Finansal Araçların Sunumu” standardında, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi ise “TMS 39 Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi” standardında yer almaktadır.

TMS 32 de ise finansal varlık aşağıdakiler için tanımlanmıştır ( TMS 32: 11).

- Nakit;
- Başka bir işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araç;

- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak; veya
- İşletmenin öz kaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve; İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme; veya işletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

TMS 39'da finansal varlıklar çeşitli bölümlere ayrılmıştır ( TMS39:9).

- Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık veya finansal borç
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borç

Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık veya finansal borç;

(a) İlgili varlık veya borç, esas itibariyle, yakın bir tarihte satılmak veya geri satın alınmak amacıyla edinilmiş veya yüklenilmiştir,

(b) İlk muhasebeleştirme sırasında, birlikte yönetilen ve son zamanlarda kısa dönemde kâr etme konusunda belirgin bir eğilimi bulunduğu yönünde delil bulunan belirli finansal araçlardan oluşan portföyün bir parçasıdır veya

(c) Bir türev üründür (finansal teminat sözleşmesi olan veya etkin bir finansal riskten korunma aracı niteliğinde bulunan türev ürünler hariç).Durumlarında alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılır (TMS39:9)

Bir finansal varlık ya da borç başlangıç olarak makul değerini gösteren maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. İşlem maliyetleri bütün finansal varlık ya da borçların başlangıç değerlemesine dahildir. Makul değer, normal olarak işlem fiyatı ya da diğer piyasa fiyatları referans alınarak saptanabilir. Piyasa fiyatları güvenilir olarak saptanamıyor ise makul değer piyasa faiz oranları ile, gelecekte yapılacak olan nakit

ödemeler, iskontolar ve gelirlerin toplamı göz önüne alınarak ya da benzer bir kredi ölçęęi ile piyasaya sunulan benzer bir araç için yapılan hesaplamalar doğrultusunda belirlenebilir. Ayrıca ilgili bazı korunan varlıkların maliyetine korunma işleminden doğan kazanç ve kayıplar da başlangıç değerlemesine dahil edilir (Bozkurt, 2006, 120).

İşletmenin sonraki ölçümünde maliyeti veya itfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir varlık için teslim tarihi muhasebesini uygulaması durumunda, söz konusu varlık, başlangıçta işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir (TMS 39:44).

Bir işletme, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, varlık niteliğindeki türev ürünler de dahil olmak üzere finansal varlıkları, gerçeğe uygun değerlerinden, satış veya diğer türden elden çıkarmalarda oluşabilecek işlem maliyetlerini düşmeksizin ölçer (TMS 39:46).

İşletme, bir finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde şunlara dikkat etmelidir. Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatın varlığı, gerçeğe uygun değer en iyi göstergesidir. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirler.

#### **2.1.1.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi**

Menkul kıymetler; İşletmenin fonlarını geçici bir süre ile değerlendirmek için aldığı gerek duyduğunda da sattığı pazarlanabilir konumundaki hisse senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi vb varlıklardan oluşur (Sevilengül, 2009, 187).

TMS 39 Finansal varlıklar standardına göre normal koşullarda hisse senetleri envanterde gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilir (Sevilengül, 2009, 192).

VUK açısından menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlendirilir ve finansal tablolarda bu bedel üzerinden gösterilir. Ancak 39 nolu Standarda göre alım satım

amaçlı menkul kıymetler gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilmektedir. Gerçeğe uygun değer ise genellikle borsa fiyatıdır.

Menkul kıymetlerde gerçeğe uygun değer, borsa değeridir. (Terzi, 2008, 68). Borsa değeri olarak da, kullanılacak borsa fiyatının bulunmaması durumunda farklı seçenekler ile karşılaşılabılır. Örneğin borsa kapanış birinci seans ortalaması, ikinci seans ortalaması her iki seansın ağırlıklı ortalaması gibi seçenekler bulunmaktadır. Bunlardan işleme en uygunu varlıklar için borsada en son seansta “Bekleyen En İyi Alış”, finansal yükümlülükler için “Bekleyen En İyi Satış” fiyatıdır. Borsa fiyatı olmasa da bazı varlıkların değerini yetkili otoriteler veya ihraç eden kurumlar düzenli bir şekilde ihraç etmektedir. Eğer bu değer doğrudan belirlenemiyorsa, bazı yaklaşımlarla gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılır. Buna rağmen belirlenemiyor ise maliyet bedeli ile belirlenir (Örten, Kaval, Karapınar, 2007, 471).

Standartlara göre tahviller borsada işlem görüyorlarsa piyasa değeri ile değerlendirilir. Borsada işlem görmeyen tahvillerin değerlendirilmesinde piyasa değeri yoluna değil, işlenmiş faizin tahakkuk ettirilmesi yani amorti edilmiş maliyet bedeli hesaplanması yoluna gidilir.

### **2.1.1.2 Ticari Alacakların Değerlemesi**

Ticari alacaklar bir yıl içerisinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklardır.

Bir işletme bilanço tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu ticari alacak ve borçları ifta edilmiş maliyet değeri ile bilançoya almak zorundadır. Dolayısıyla alacak ve borçların bilanço tarihindeki geçerli faiz oranı üzerinden peşin değerine indirilmesi ve bilançoya alınması gerekir (Mısırlıoğlu, 2008, 73).

### **2.1.1.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan diğer bir deyişle mal ve hizmet satışlarından kaynaklanmayan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz alacaklar ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alır (Akdoğan, Sevilengül, 2007, 42). Bir tarafın işletme ile ilişkili sayılabilmesi için söz konusu tarafın doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya

birden fazla aracı yoluyla, işletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir (TMS 24:9).

İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 24:21):

- Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul),
- Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı,
- Hizmet sunumu veya alımı,
- Kiralamalar,
- Araştırma ve geliştirme transferleri,
- Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,
- Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- Teminat veya kefalet karşılıkları,

(i) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler (muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş) dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve

(j) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesidir.

### 2.1.2 Stokların Değerlemesi

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur (Akdoğan, Sevilengül, 2000, 121). Buna göre, beyaz eşya ticareti yapan bir işletme tarafından satılmak üzere iktisap edilen dayanıklı tüketim malları gibi, ayakkabı üretiminde kullanılmak üzere stoklara alınan deri, kauçuk vb. ilk madde ve malzeme, bürolarda sarfedilmek üzere alınan kırtasiye malzemeleri vb. de stok kapsamına girmektedir ( Dağdemir, 2008).

Stoklar; Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) ile açıklanmıştır. TMS 2' de Stoklar; "İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında)



satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 2 madde 8’ de stoklar hakkında “Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar” bilgileri verilmiştir.

TMS 2’ de Stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Standartta göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS2: 9). Net gerçekleşebilir değer için normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir (TMS 2:6). Burada geçen Maliyet kavramı ise; bir varlığın elde edilmesine ödenen bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir (TMS38: 1).

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2: 10).

Stokların satın Alma Maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır ( TMS2: 11).

TMS' ye göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle peşin alım fiyatı ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayıldığından standart gereği stok maliyetine yansıtılmayıp ilgili dönemin 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılır.

Vade farkları, alıcı işletme tarafından alış bedelinden ayrıştırılarak finansman gideri olarak muhasebeleştirirken, satıcı işletme tarafından da benzer şekilde ayrıştırılarak TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde gelir kaydedilmelidir (Demir, 2007, 34).

Stokların dönüştürme maliyetleri: Direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Şeklinde açıklanmıştır (TMS2: 12).

TMS 2 kural olarak normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite "normal kapasite" dir (Boyar, Güngörmüş, 2006, 85). Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır (Mutlu, 2007).

Normal maliyet yöntemi; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir. Normal maliyet yönteminde boş kalan kapasite veya kapasitenin aşılma kısmına düşen sabit genel üretim giderleri kapasite sapması adıyla anılarak, kayıtlar denkleştirilir (Büyükmirza, 2008, 500).

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir ( TMS2: 12).

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler (TMS2: 15). Örneğin özel bir siparişin yerine getirilmesi için yapılan ürün geliştirme giderleri, üretim maliyetine verilebilir (Akdoğan, Sevilengül, 2000, 124).

Diğer taraftan, normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme kullanımları (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar haricindeki depolama masrafları, stokların mevcut duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri ise stokların maliyetine alınmayacak ve gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider olarak kaydedilecektir (Dağdemir, 2008).

### **2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

TMS 16 no' lu standart, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemeleri içermektedir (TMS16:1).

Maddi duran varlıklar, işletmede bir faaliyet döneminden daha uzun sürede işletme faaliyetlerinin devamı için kullanılmak üzere elde edilen fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıklar standartta “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 16: 6).

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir (Demir, 2007,46):

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

Bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için maddi bir yapıya sahip olması, muhasebe kişiliğine ait bulunması, işletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi, özel durumlar dışında 1 yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir (Sevilengül, 2009, 426).

Maddi duran varlık kalemi başlangıçta maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16: 15).  
Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir (TMS 16: 16).

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

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtildiği gibidir (TMS16:17):

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- İlk teslimata ilişkin maliyetler;

- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır ( TMS16: 23).

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir (TMS 16: 26).

TMS 16' ya göre bir maddi duran varlığın muhasebeleştirme sonrası ölçümü yapılırken herhangi bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

#### *Maliyet Modeli*

Bu değerlendirme modelinde; Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS16.30). Kalan değer, geri kazanılabilir değer ya da kullanım değerinden yüksek olamaz (Örten, Kaval, Karapınar, 2008, 208).

Maliyet modeli temelde cari uygulamaya benzemektedir. Standarttaki en belirgin fark, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü için karşılık hesaplanmasını ve kayda alınmasını gerektirmesidir. Kayda alınan karşılık giderlerinin maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında gelir kaydedilmesi gerekmektedir (Çorum, 2007, 71).

### *Yeniden Değerleme Modeli*

Yeniden değerlendirme modelinde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS16.31).

Seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. Örneğin satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır (Yükçü ve İçerli, 2007, 19).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür (Kesgin, 2006, 83).

#### **2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı**

Amortisman bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır (TMS16: 6). Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu durumlarda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim

alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (Demir, 2007, 54).

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz (TMS16:52). Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS16:53).

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur (TMS16:54).

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS 16:57).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir (TMS16:62). Bu yöntemler III. Bölüm’ de örneklerle anlatılacaktır.

### **2.1.3.2 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS16:63).

#### 2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye göre haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur (Akdoğan, Tenker, 2007, 129).

Türkiye Muhasebe Standartlarında Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin düzenlemeler TMS 38 nolu “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardında ele alınmıştır.

Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir ve parasal olmayan varlıklardır (TMS38: 8).

İşletmelerin aktiflerinde yer alan bu tür kıymetler, fiziki varlıkları olmayan kullanılmaları sonucunda işletmenin hasılatında artış doğuran bir takım haklarla, işletmeye ticari bir fayda sağlayan haklar, imtiyazlar, üstünlüklerden oluşur. Bu imtiyaz ve üstünlükler işletme tarafından bir bedel ödenmek veya işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkarlar. İşletmeler kârlılık gücünü arttırmak için bu tür haklara sahip olabilmektedirler. Maddi olmayan sabit varlıkların muhasebeleştirilmesinde belirli bir bedelin ödenmesi şarttır (Işıltan, 2010).

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olması için; tanımlanabilir olması, üzerinde işletmenin kontrolünün bulunması ve gelecek bir zamanda elde edilmesi beklenen ekonomik bir fayda gereklidir (Sevilengül, 2009, 451).

Maddi Olmayan Duran Varlıklar; İşletmelerin sıklıkla kaynak tüketmesi veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi gibi nedenlerden çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır (TMS38: 9).



Bir maddi olmayan duran varlık sadece; varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması; ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir (TMS38:21) ve ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür (TMS 38: 24).

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir (TMS38:26).

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatından; ve varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyetten oluşur ( TMS38:27).

Muhasebeleştirilme sonrası ölçülmesi yapılırken bir işletme, maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir. (TMS38.72).

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Bu yöntemle “maliyet yöntemi” adı verilir (TMS38: 74).

“Yeniden değerlendirme yöntemin” de ise bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, bilanço tarihinde ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS38:75). Yeniden değerlendirme yöntemi daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran

varlıkların yeniden değerlendirilmelerine; veya maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez ( TMS38: 76).

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir (TMS38: 79).

#### **2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa**

Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasına itfa denir (TMS38:8).

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir ( Gökçen, Akgül, Çakıcı, 2006, 346).

Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır (TMS38:90):

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;

- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez (TMS38:93).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS38:98).

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir (TMS38:99).

### 2.1.5 Canlı Varlıkların Değerlemesi

Türkiye Muhasebe Standartlarında Canlı varlıklar ve tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemeler TMS 41 nolu “Tarımsal Faaliyetler” standardında açıklanmıştır.

Standartta göre tarımsal faaliyetler şöyle tanımlanmıştır. “Satışa konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimine tarımsal faaliyetler denilmektedir.” Aynı standarta tarımsal ürün de; “İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış olan ürünüdür.” şeklinde açıklanmaktadır (TMS 41:5).

Tarımsal faaliyetler standardı, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS41:1):

- Canlı varlıklar;
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri.

Paragraf 34 ve 35’te yer alan devlet teşvikleri;

- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleridir.

Tarımsal faaliyetler standardı, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (TMS41:3). Çiftlik hayvanlarından birini örnek olarak alalım. Örneğin; bir koyun, bir kuzu doğurur (canlı bir varlık olarak nitelenir), kuzu büyür ve kuzunun büyümesiyle birlikte yün oluşmaya başlar (tarımsal ürün olarak nitelenir). Kuzu (canlı varlık) ile kuzunun üzerindeki yünün (hasat zamanından önce ve hasat zamanına kadar tarımsal ürün) her ikisi de UMS 41’in kapsamına girer. Yün kırıldığı anda, söz konusu yün “TMS 2: Stoklar” Standardının kapsamına girer ([www.denetim.net](http://www.denetim.net), 2010).

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) tarımsal faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir ( TMS41:6).

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir ( TMS41:10):

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Buna göre, canlı varlıklar satıştan veya hasattan önce kayda alınacaktır. Örneğin buğday yetiştiren bir tarım işletmesi katlandığı hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerini hasat zamanından önce kayıtlayacaktır (Arzova, Poroy,2006).

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS41:11).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS41:12).

Canlı bir varlık veya tarımsal bir ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. Bir işletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. Yani; bir işletme iki aktif piyasaya

ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyatı dikkate alır (www.denetim.net, 26/11/2010).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer (TMS41:30).

Aktif bir piyasa yoksa, işletme ulaşabiliyorsa aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır (TMS41:18):

- İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri

Canlı varlıklar eğer bir yıldan daha uzun süre yaşayacaklarsa duran varlıklar grubu içinde gösterilmelidir. Sığırlar ve ağaçlar duran varlık kapsamında yer alacak canlı varlıklara örnek olarak verilebilir. Mısır ve buğday gibi kısa yaşam sürelerine sahip olan canlı varlıklar ise dönen varlıklar grubu içinde yer almalıdır. (Arzova, Arsoy, 2006)

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır (TMS41:26). Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında

bir zarar doğabilir ya da bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

### **2.1.6 Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi**

Duran varlık niteliğinde olan fakat maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri içinde değerlendirilmeyen kıymetler de bilanço aktifine özel tükenmeye tabi varlıklar olarak kaydolunur. Bu aktifler; tüketime sunulmasında zaman ve miktarı sınırlı olan belli bir maddi varlıkla ilgili olarak önceden yapılan harcamaları ifade eder.

Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan ve üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip giderleri kapsar. Özel tükenmeye tabi değerler, üretim ile tamamen tükenen ve yerine aynen konması mümkün olmayan varlıklardır. Örneğin maden, petrol yatakları, orman alanları, taş ocakları vb (Akdoğan, Tenker, 2007, 131).

Özel tükenmeye tabi bir varlık olarak maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden TFRS 6' da bahsedilmiş olup, Türkiye Finansal Raporlama Standardının (TFRS6) amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.

Özel tükenmeye tabi bir varlık olarak maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardında araştırma ve değerlendirme yapılırken varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmektedir ( TFRS6:8).

Bir işletme hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir politika belirlemeli ve bu politikayı tutarlı olarak uygulamalıdır. Bu politikayı belirlerken, bir işletme harcamaların belirli maden kaynaklarının bulunmasıyla ne derece ilişkilendirilebileceği hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde dahil edilebilecek harcama örneklerine (liste bunlarla sınırlı olmamak üzere) yer verilmiştir (TFRS6:9). Bunlar;

- Araştırma haklarının elde edilmesi;
- Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar;
- Arama sondajı;
- Kazı;
- Örnekleme; ve
- Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetlerdir.

İlk muhasebeleştirmeden sonra ölçme yapılırken, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır (TFRS 6:12).

Bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir (TFRS 6:18).

## **2.1.7 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi**

### **2.1.7.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi**

Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40 ile düzenlenmiştir. Bu standardın amacı yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 355).

Yatırım amaçlı gayrimenkul standartta; “ Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir” şeklinde tanımlanmıştır (TMS40:5).

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; “Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller” olarak belirtilmiştir (TMS 40:5).



Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki veya idari amaçlar için kullanılması, sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uygulanır (TMS40:7).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere; uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar, gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar, işletmenin sahip olduğu ve bir veya daha fazla faaliyet kiralmasına konu edilen binalar ve boş binalar, gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte yada geliştirilmekte olan gayrimenkuller örnekler verilebilir (TMS 40:8).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün varlık olarak muhasebeleştirilmesi için mutlaka gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişi muhtemel olmalıdır. Aynı zamanda yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gereklidir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta maliyeti ile ölçülürler (TMS40:20). Varlığın alımı ve inşa edilmesi ile ilgili giderler varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, bu süreçte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilmeyip, tamamlanıncaya kadar "Maddi Duran Varlıklar" standardına göre değerlendirilir. Varlığın alımından sonra ortaya çıkan harcamalar, eğer varlığın beklenen performansından daha fazla bir performans göstermesini sağlıyorsa aktifleştirilir. Diğer durumlarda ise, ilgili harcamalar doğrudan gider olarak dikkate alınır (Kulaş, 2008).

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (TMS 40:21).

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. Eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilir (TMS 40: 25).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün alım sonrasında değerlemesi yapılırken iki farklı yöntem kullanılır. Bunlar gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemidir. Seçilen yöntem tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir (TMS 40:35). Her dönem için varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip raporlanır. İşletmeler herhangi bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, bu varlık için maliyet yöntemi ile değerlendirme yapabilirler. Ancak, gerçeğe uygun değerini tespiti için kıyaslamaya esas teşkil edecek piyasa işlemlerinin seyrekleşmesi ya da piyasa fiyatlarının daha nadir elde edilmeye başlanması gibi durumlarda bile, daha önce işletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü “gerçeğe uygun değer” yöntemi ile değerlemişse, söz konusu gayrimenkulü yine bu yöntemle değerlemeye devam eder (Kulanş, 2008).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır (TMS 40:38).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, başka hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira geliri ile mevcut koşullar çerçevesinde bilgili ve istekli tarafların gelecek kiralamalardan elde edecekleri kira geliri hakkında makul ve desteklenebilir varsayımlarını da yansıtır. Ayrıca benzer şekilde, gayrimenkule ilişkin olarak beklenen nakit çıkışlarını da yansıtır. Bu nakit çıkışlarından bazıları borçlar arasında gösterilirken, diğerleri ise daha sonraki bir tarihe kadar finansal tablolarda muhasebeleştirilmeyen (örneğin, koşullu kiralar gibi dönemsel olarak yapılan ödemeler) nakit çıkışlarına ilişkindir ( TMS40: 40).

Maliyet değeri yöntemine göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir.

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür (TMS 40:56).

Bir işletme, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan kendisi tarafından inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında; gayrimenkulün, tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki farkı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirir (TMS 40:65).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir ( TMS40:72).

#### **2.1.7.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi**

Duran varlıklar işletmenin esas faaliyetlerinde devamlı bir surette kullanılacak izlenen bir yıllık faaliyet döneminde paraya dönüşmesi beklenmeyen varlıklardır. İşletmenin gerçek anlamda yatırımlarıdır. Bunlardan bazıları bu amacın dışına çıktıklarında örneğin satışlarına karar verildiğinde kendisi dışındaki duran varlıklardan farklı özellik kazanırlar. Çünkü izleyen hesap döneminde paraya dönüşmesi beklenmekte ve artık belkide üretime temel destek olma özelliklerini yitireceklerdir. Bu nedenle bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmeleri bilanço okuyucularının bilgi gereksinimini karşılayacaktır( Örtten, Kaval, Karapınar, 2007, 717).

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Türkiye Finansal Raporlama Standartları 5 (TFRS 5) ile düzenlenmiştir.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı olarak sunulur (TFRS5:1). Bu TFRS' nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır. Bu TFRS' nin ölçüm ile ilgili koşulları; ilgili Standart doğrultusunda ölçülmesine devam edilecek Paragraf 5'te belirtilen varlıklar hariç olmak üzere, muhasebeleştirilen tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS5:2).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile ilgili TFRS' de yer alan ölçüm esasları, aşağıda belirtilen Standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz (TFRS 5: 5):

- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri).
- Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
- "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı kapsamındaki finansal varlıklar.
- "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.
- "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır. (TFRS 5: 6) Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir (TFRS 5:7). Ayrıca satış işleminin 1 yıl içerisinde gerçekleşmesi beklenir (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 46).

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer. Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu, defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür (TFRS 5:15).

İşletme, başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtır (TFRS 5:20). Ayrıca işletme satış amaçlı bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz ( Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 47).

### **2.1.7.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi**

İştiraklerdeki Yatırımlar TMS 28 nolu standart ile düzenlenmiştir. Bu standardın amacı iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların belirlenmesidir. Ancak risk sermayesi yatırım kuruluşları, yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları gibi işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve 39 nolu Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı kapsamında olan iştirak yatırımları bu standardın kapsamında değildir (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 253).

İştirakler uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluk nedeniyle edinilen menkul kıymetlerin izlendiği mali duran varlıklar hesap grubunda yer almaktadır.

İştirak; yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir (TMS28:2).

İşletmeler arası iştiraklerin başlıca ekonomik fonksiyonu, özellikle dağılık küçük sermaye birikimlerini bir araya toplayarak büyük sermayeler yaratmak ve büyük işletmeler oluşturmaktır. Amaç, ana şirketin (iştirak eden şirket) , sermayesine iştirak edilen şirketin yönetimi ve denetimi üzerinde hak sahibi olmak istemesidir. Bu hakkın gücü ise, iştirak hissesinin oranına göre değişmektedir (Ayboğa, 2000).

TMS: 28 İştiraklerdeki yatırımlar standardına göre iştiraklerdeki ve bağlı ortaklıklardaki sermaye paylarının değerlemesinde; istisnalar dışında esas alınacak yöntem özkaynak yöntemidir ( Sevilengül, 2009, 399).

Özkaynak yöntemine göre, iştirak önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, iştirakin özkaynağında meydana gelen tutardan yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı kadar artırılır veya azaltılır. Bu işlem aynı zamanda ana ortaklığın gelir tablosunda da raporlanır. İştiraktan alınan kar payları, iştirak tutarından düşülür (Yılmaz, 2001, 8).

Yatırım yapılan iştirakin kar veya zararına henüz yansıtılmamış tutarlarının yatırım yapılan iştirakin özkaynaklarında ortaya çıkardığı değişiklikler de yatırımcının yatırım yapılan iştirakteki payı oranında yatırımın defter değerinde düzeltme yapılmasını gerekli kılabilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay doğrudan yatırımcının kendi özkaynaklarında muhasebeleştirilir (Gökçen, Çakıcı, Akgül, 2006, 255). Yatırım yapılan şirketin özkaynağındaki iştirak payındaki değişikliğin gerektirdiği, yatırımcının “iştirakler hesabı”nın defter değerinin düzeltilmesine ilişkin eşitlik şöyle gösterilebilir (Sayın, 2008, 448).

İştirakin Defter Değeri= Alış Maliyeti+ İlgili Şirket Kazancındaki Pay+ Yatırım Yapılan İşletmenin Özkaynağındaki Artış Payları- İlgili Şirket Zararındaki Pay- İlgili Şirket Tarafından Dağıtılan Kar Payı

Bir iştirak yatırımı, yatırımcı iştirakteki önemli etkinin bittiği (yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'nin altına indiği) tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır ve yatırımın söz konusu tarihten itibaren TMS 39'a göre muhasebeleştirir. Bir yatırımın iştirak niteliğinin sona erdiği tarihteki defter değeri, TMS 39 uyarınca finansal varlık olarak ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri olarak kabul edilir. TMS 39 hükümlerinin uygulanmasının yatırımda değer düşüklüğü olabileceğini gösterdiği durumlarda, iştirak yatırımının geri kazanılabilir tutarı (kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanı) ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri TMS 36'ya göre değer düşüklüğü açısından test edilir (Demir, 2007, 99-100).

## **2.1.8 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar**

### **2.1.8.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı ise TMS 36'da kapsamlı olarak sunulmuştur.

TMS 36' nın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir (TMS36:1).

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS36:2):

- Stoklar
- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar
- Ertelenmiş vergi varlıkları
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar
- "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı kapsamındaki finansal varlıklar;

- Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar
- Ertelenen edinme maliyetleri ve "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar; ve
- "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları).

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara; "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" Standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar; "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" Standardında tanımlanan iştirakler; ve "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardında tanımlanan iş ortaklıklarına uygulanır (TMS 36:4).

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı; TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklara, TMS 40'a göre gerçeğe uygun değerden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara uygulanmaz. Ancak, bu Standart, örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer Standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır. Değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanılan esasa bağlıdır. Varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmesi durumunda, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değeri) geri kazanılabilir tutarından daha büyük ya da daha düşük olabilir. Bu nedenle, işletme, yeniden değerlendirme esasları uygulandıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için bu Standardı uygular (TMS 36:5).

Varlıklarda değer düşüklüğü; işletmenin üretim talebindeki eksiklik, modası geçme ya da eskime, kusur ya da işletmenin kötü yönetimi sonucu meydana



gelmektedir. Başka nedenler ise; üretim hattının satılması yada işletmenin kapanması, yabancı hükümetler tarafından varlıkların kamulaştırılması ve piyasada üretimin durmasıdır. Varlıklarda değer düşüklüğü, işletme varlıklarının fayda veya değerinde önemli bir kaybı ifade etmektedir TMS 36 nolu standartta ise bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğradığı varsayılmaktadır (Akgün, 2009, 5)

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır (TMS 36:14):

- Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir;
- Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür;
- Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar, veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur; ya da
- Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi ile ilgili bilgiler; TMS 36 paragraf 59-64 arasında verilmiştir. Bu Paragraflara göre “Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Yeniden

değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir." Şeklinde açıklanmıştır.

#### **2.1.8.2 Koşullu Varlıklar**

Koşullu varlıklara ilgili açıklamalar; TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda açıklanmaktadır.

TMS 37' nin amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Koşullu varlık; Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır (TMS37:10).

Koşullu varlıklar beklenmedik ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklar olarak da tanımlanabilir. Koşullu varlıklarla ilgili örnekler ise; alınan teminatlar, yaptırılan iş kazası, kar kaybı, yoldaki para ve taşınan para sigortaları, alınan iş garantileri, bazı

hakların devri nedeniyle doğacak alacakların tutarı ve tarihleri, itirazı kayıtla devlete ödenen paralardan geri alınma olasılığı yüksek olanlar, lehte açılan davalar, müracaat edilmiş olsun veya olmasın alınacak olan devlet yardımları, alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi maddi olmayan haklardan kullanılmayan kısımlardır ( Öğüz, 2007, 117)

Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur (TMS 37:33).

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (Demir, 2007, 128).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

#### 3.1 Varlıklarda Dönem Sonu İşlemleri

##### 3.1.1 Finansal Varlıklar

Finansal varlığın muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerektiği ikinci bölümde anlatılmıştır.

39 nolu standardın 9' ncu maddesinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek araçları iki sınıfa ayırarak incelenmektedir. Bunlar; “Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık veya finansal borç” ve “Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borçtur.”

##### 3.1.1.1 Menkul Kıymetler

TMS 39 Finansal varlıklar standardına göre normal koşullarda hisse senetleri envantere gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilir (Sevilengül, 2009, 192). Menkul kıymetlerde gerçeğe uygun değer, borsa değeridir. Borsa değeri olarak da, değerlendirme günündeki en iyi alış bedeli, eğer en iyi alış bedeli yoksa, en iyi satış bedeli dikkate alınmaktadır ( Terzi, 2008, 68).

**Örnek:** (X) hisse senedinin TMS 39'a göre değerlemesi sonucu oluşan değer artışı;

Maliyet bedeli= 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,5 TL/adet = 600.000 TL

Borsa bedeli = 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,8 TL/adet = 720.000 TL

Borsadaki değer artış kazancı 720.000 TL- 600.000 TL =120.000 TL

110 HİSSE SENETLERİ HESABI (Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar /Zarara Yansıtılan)	120.000	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR HESABI		120.000
Gerçeğe uygun değer farkı nedeniyle		

39 nolu standarda göre menkul kıymetler üç grupta sınıflandırılmasına rağmen, Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) ve VUK bu işlem için kayıt önermemektedir.

**Örnek 2:** İşletme, bir anonim şirketin nominal değerleri 10 TL olan hisse senetlerinden Türkiye İş Bankası aracılığı ile, 5.000 adedini 12 TL' den satın alıyor. Banka 80 TL komisyonunu da işletmenin banka hesabından alıyor (Sevilengül, 2009, 195).

110 HİSSE SENETLERİ HESABI	60.080	
102 BANKALAR HESABI		60.080

Yapılan kayıt; komisyon giderinin Hisse Senetleri hesabına eklenmiş olduğunu göstermektedir.

**Örnek3:** A işletmesi 01/06/2000 tarihinde arz edilmiş nominal bedeli 10.000 TL olan, faiz oranı %80, vadesi 1 yıl olan tahvili 01/09/2000 tarihinde 12.400 TL' den nakden satın almıştır. Tahvilin dönem sonu değeri 15.500TL veya 14.000TL' dir (Örten, Karapınar, 2007, 57-58).

İşletme söz konusu tahvilleri gerçeğe uygun değer ile değerlemektedir.

01/06 ve 31/12 tarihinde yapılması gereken kayıt

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SEN. Ve BONOLAR	12.400	
-Alış bedelleri 10.384		
-İşlemiş Faiz 2.016		
100 KASA		12.400
Tahvil alımının kaydı		
İşlemiş faiz (10.000*92*80/36.500)		

Dönem Sonu Değeri 15.500 TL ise

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SEN. Ve BONOLAR	3.100	
-Tahakkuk eden faiz 2.652		
-Borsa değer artışı 448		
642 FAİZ GELİRLERİ		2.652
648 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		448
Faiz Tahakkuk ile borsa değer artışının kaydı		
(10.000*121*80/36.500)= 2.652		

Burada kullanılan 648 nolu hesap Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer almamaktadır.

Dönem Sonu Değeri 14.000 TL ise

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SEN. ve BONOLAR	2.652	
-Tahakkuk eden faiz 2.652		
642 FAİZ GELİRLERİ		2.652
Faiz Tahakkuk kaydı		

658 BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI H.	1.052	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SEN. Ve BONOLARI -Borsa değer azalışı		1.052
Borsa değer azalışının kaydı		

### 3.1.1.2 Ticari Alacaklar

TMS uygulamaları açısından vadeli çekler işletme için vade içeren alacak niteliğindedir. Bu nedenle de vadeli çekler, TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilecektir (ASMMMO, 2008, 72).

**Örnek:** Acar Ticaret Ltd.Şti.' nin kasasında 31.12.2007 tarihi itibariyle aşağıdaki detaylarda toplam 70.000 TL tutarında 3 adet müşteri çeki bulunmaktadır (ASMMMO, 2008, 72-73).

Keşide Eden	Çekin Vadesi	Çekin Tutarı
ABC Pazarlama A.Ş	31 Ocak 2008	10.000 TL
KLM Ticaret Lim. Şir.	29 Şubat 2008	15.000 TL
ZTN Ticaret A.Ş	31 Mart 2008	45.000 TL

İşletme hazır değer hesap grubunda bulunan alınan çekler hesabının içerisindeki vadeli çekleri alacak senetleri hesabına aktarmalıdır.

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	70.000	
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		70.000

Bu çekler TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmelidir.

$$10.000 \text{ TL} - [(10.000 \cdot 360) / (360 + 31 \cdot 0,15)] = 128 \text{ TL}$$

$$15.000 \text{ TL} - [(15.000 \cdot 360) / (360 + 60 \cdot 0,15)] = 366 \text{ TL}$$

$$45.000 \text{ TL} - [(45.000 \cdot 360) / (360 + 91 \cdot 0,15)] = 1.644 \text{ TL}$$

Keşide eden	Nominal Değer	Vadeye Kalan Gün	İskonto Tutarı	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
ABC Pazarlama A.Ş	10.000 TL	31	128	9.872
KLM Ticaret Lim. Şir	15.000 TL	60	366	14.634
ZTN Ticaret A.Ş	45.000 TL	91	1.644	43.356
Toplam	70.000 TL		2.138	67.862

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.	2.138	
122 ALACAK REESKONTU H.		2.138

### 3.1.2 Stoklar

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS2:9).



### 3.1.2.1 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermekte olduğunu ikinci bölümde incelenmiştir.

#### 3.1.2.1.1 Stokların Satın Alma Maliyetleri

Satın Alma Maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılı (TMS2: 11).

**Örnek 1:** X üretim işletmesi üretimde kullanılmak üzere yurt dışından fatura bedeli 20.000 dolar (kur 1,5 TL) olan malları ithal etmiştir. Malların nakliyesi için 650 TL, nakliye sigortası için 350 TL, depolama maliyetleri olarak 300 TL ayrıca 250 TL de ithalat vergisi ödemiştir.

Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır..

150 İLK MADDE VE MLZ. STOK H.	31.550	
01. Alış Tutarı: 30.000		
02. Nakliye Gideri: 650		
03. Nakliye Sigortası: 350		
03. Depolama Gideri: 300		
04. İthalat Vergisi: 250		
100 KASA H.		
01 TL Hs. :	1.550	31.550
02 Dolar Hs.:	30.000	

Standarda göre malın alımı sırasında katlanılan bütün giderler malın maliyetine yazılmıştır.

### 3.1.2.1.2 Stokların Dönüştürme Maliyetleri

**Örnek1:** X üretim işletmesi haziran döneminde üretime 1.000 TL'lik hammadde göndermiştir. Dönemin genel üretim giderleri ise değişken genel üretim giderleri 500 TL sabit genel üretim giderleri ise 1.000 TL' dir ayrıca 700 TL'lik direkt işçilik giderinde bulunmuştur. İşletmenin normal kapasitesi %80'dir.

Dönüştürme maliyetleri direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Dönüştürme maliyeti bu örnekte:

Direkt işçilik gideri olarak 700 TL,

Değişken genel üretim gideri olarak 500 TL,

Sabit genel üretim gideri olarak da normal kapasitesi kadar olan 800 TL' lik kısım

ürünün maliyetine yazılacak geriye kalan 200 TL' lik kısım dönem giderleri arasında gösterilecektir.

### 3.1.2.1.3 Stokların Diğer Maliyetleri

TMS2' de Diğer maliyetler için, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler tanımlaması yapılmıştır. TMS2' ye göre bir maliyetin stok maliyeti olabilmesi için stoğun mevcut konum ve duruma getirilmesinde bir payının olması gerekmektedir (Boyar, Güngörmüş, 2010).

TMS -2' ye göre genel üretim gideri olmadığı halde, siparişle doğrudan ilişkisi kurulabilen, tasarım, fizibilite, geliştirme v.b. dönemsel giderler, üretim maliyetine dahil edilebilir.

**Örnek:** İşletme, dönemde 100 TL' lik tasarım gideri yapmıştır. Bu giderin 20 TL' si özel bir siparişle ilgilidir (Boyar, Güngörmüş, 2010).

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	80	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	20	
İLGİLİ VARLIK YADA KAYNAK H.		100

### 3.1.2.2 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyeti hesaplama yöntemleri TMS 2 de belirlenmiştir. Buna göre stok maliyeti hesaplanırken Gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar( FİFO) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılacaktır.

#### 3.1.2.2.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS2: 23). Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS 2:24).

Gerçek maliyet yönteminin uygulanmadığı stoklar için maliyet belirlenirken, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak karar verilir . Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2:25).

### 3.1.2.2 İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) değerlendirme yöntemi, üretime verilecek olan veya satılacak malların stoklara ilk önce giren mallardan olması gerektiği varsayımına dayanır. Stoktaki malların kullanılma sırası ilk alınan mallardan başlanarak sırasıyla devam eder. Yani stoklara giren malların yine giriş sırasıyla stoktan çıkarlar.

İlk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır (TMS 2.27). Yani malların çıkışının önce alımandan başlar ve buna göre devam eder. Dönem sonunda işletmede stok olarak kalan, stok tarihi olarak en son işletmeye giren mallardır. Stok maliyeti en son işletmeye alınan malların maliyetlerine göre yapılır. Bu nedenle dönem sonundaki stoklar en son giren mallardan olacağı için stok bedeli yüksek gözükcek buna bağlı olarak satılan malın maliyeti ya da üretime sevk edilen malın maliyeti düşük olacaktır.

### 3.1.2.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir (TMS 2:27).

Ağırlıklı Ortalama Maliyet; Satın alınan mal miktarı ile birim fiyatı çarpımı olan mal alış değerleri toplamının alınan toplam mal miktarına bölünmesiyle bulunur.

**Örnek 1:** İşletmenin A maddesine ilişkin stok hareketleri şöyledir (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006,61).

Dönem	Giriş Miktarı	Birim Fiyat	Tutar	Çıkış Miktarı
Haziran	30 adet	2 TL	60 TL	
Temmuz	18 Adet	3 TL	54 TL	
Ağustos	10 Adet	4 TL	40 TL	
Eylül				40 Adet
Ekim	42 Adet	6 TL	252 TL	
Kasım				20 Adet
Aralık				17 Adet
Toplam	100 Adet		406 TL	77 Adet

Üretimde kullanılan A Hammaddesi maliyetini F.I.F.O Yöntemi ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemlerine göre hesaplırsak;

FİFO Yöntemi

Eylül	30 Adet *2 TL	60 TL
	10 Adet* 3 TL	30 TL
	40 adet	90 TL

Kasım	8 Adet* 3 TL	24 TL
	10 Adet *4 TL	40 TL
	2 Adet * 6 TL	12 TL
	20 adet	76 TL

Aralık	17 Adet *6 TL	102 TL
	17 Adet	102 TL

Üretimde kullanılan 77 Adet A maddesinin toplam maliyeti (90 TL +76 TL+102 TL ) 268 TL dir.

Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

$$30 \text{ adet} * 2 \text{ TL} = 60 \text{ TL}$$

$$18 \text{ Adet} * 3 \text{ TL} = 54 \text{ TL}$$

$$10 \text{ Adet} * 4 \text{ TL} = 40 \text{ TL}$$

$$42 \text{ Adet} * 6 \text{ TL} = 252 \text{ TL}$$

Toplam	100 Adet	406 TL
--------	----------	--------

406/ 100 Adet= 4.06 TL/Adet

4,06\*77= 312.62 TL

312.62 TL ağırlıklı ortalama maliyettir.

### 3.1.2.3 Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.

Standart maliyet yönteminde, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

Standart Maliyet yönteminde fiili sonuçlar beklenmez, maliyeti oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenir. Üretim yapıldıkça tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetlerine aktarılırlar. Dönem sonunda saptanan gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir ve bu sapmaların analizi yapılır. Standart maliyet ilk madde ve malzemelerde de kullanılabilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2007, 50).

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 58).

**Örnek:** Perakende gıda ticareti ile iştiğal etmekte olan bir işletmenin dönem başı stok mevcudu 400.000 TL dir. İşletme dönem içinde 2.000.000 TL' lik stok almış ve 3.500.000 TL' lik satış yapmıştır. İşletme geçmiş yıllar verilerini kullanarak brüt satış karı oranının ortalama %40 olduğunu tespit etmiştir. İşletmenin perakende yöntemine göre dönem sonu stok tutarını (Örten, Karapınar; 2007, 106):

Satışlar	3.500.000
Tahmini Kar Tutarı	(1.400.000)
Tahmini Satış Maliyeti	2.100.000
Dönem Başı Stok	400.000
Dönem İçi Alışlar	2.000.000
Toplam Mal Mevcudu (girişler)	2.400.000
Tahmini Satışların Maliyeti(çıkış)	(2.100.000)
Tahmini dönem sonu stok	300.000

### 3.1.2.4 Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS2: 6).

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur (TMS2: 28).

İşletme tarafından, stokun değerinin maliyetinin altına düştüğünün tespit edilmesi durumunda net gerçekleşebilir değer hesaplanır ve “değer düşüklüğü karşılığı” ayrılmak suretiyle stokun maliyeti indirilir. İşletmenin, her finansal tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değeri gözden geçirmesi ve gerekiyorsa stokun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlayacak şekilde ek değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların tamamen veya kısmen iptal edilmesi gerekir (Dağdemir, 2008).

**Örnek:** ABC işletmesinin dönem sonunda 10.000 TL’lik mamul stoklarında bozulma tespit edilmiş, yapılan piyasa araştırmaları sonucu bu malların ancak 7.600 TL’ye satılacağı saptanmıştır. Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında önce bozulma yüzünden değer düşüklüğü olan stok, sağlam stokları temsil eden 152 No’ lu Mamuller hesabından çıkarılacak, sonra aradaki değer düşüklüğü için 158 No’ lu Karşılık hesabı yardımıyla giderleştirilip Bilançoda “Mamuller Hesabı”nın net gerçekleşebilir değer ile görünmesi sağlanacaktır ( Bağdat, 2008, 51).

157 DİĞER STOKLAR H.	10.000	
152 MAMULLER H.		10.000

Karşılık ayırma

654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	2.400	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		2.400

Konusu kalmamış karşılığın gelirlere yansıtılması; yukarıda örneği verilen mamulün 7.800 TL’ye çek karşılığı satıldığı düşünüldüğünde şöyle kayıt yapılır (KDV dikkate alınmamıştır).

101 ALINAN ÇEKLER H.	7.800	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	2.400	
157 DİĞER STOKLAR H.		10.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		200



Yapılan kayıt, Standardın 26. Maddesi gereği yapılmıştır. Buna göre, değer düşüklüğünü gerektiren koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan kullanılmayan kısımlar iptal edilir. Aynı standart hükmüne göre, stokların yeni defter değeri maliyet veya yeniden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla gösterilmesi amaçlanmaktadır

### 3.1.3 Maddi Duran Varlıklar

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçüldüğünü ve muhasebeleştirme sonrası ölçümde ise bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçip bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uyguladığını II. Bölümde incelemiştik.

Maddi duran varlıklar standardı bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde maliyetlerin nelerden oluştuğunu, kayda alımdan sonra varlığın nasıl ölçülebileceğini, sonraki maliyetler ve bir varlığın elden çıkarılmasının nasıl muhasebeleştirilebileceğini ele alır.

**Örnek1:** 1 Ocak 2005'te 10.000'e bir makine alınmıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir ve normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 1 Ocak 2001'te varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti 9.000 olarak belirlenmiştir (Gücenme, Poroy, 2005, 5)

31.12.2005'te ;

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ H.	2.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN		2.000

31.12.2006'da;

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ H.	2.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		2.000

2007 yılında makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 6.000'dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 9.000 olarak belirlendiğine göre, oluşan %50 oranındaki artış makinenin maliyet bedeline ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Aradaki fark yeniden değerlendirme artışı olarak kayda alınır.

31.12.2007'de;

253 MAKİNE TESİS CİHAZLAR H.	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		2.000
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.		3.000

Ayrılacak olan amortisman giderinin de %50 oranında artırılarak 2.000'den 3.000'e çıkarılması gerekir. Yeniden değerlendirme artışları hesabından birikmiş karlara aktarılacak tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farktır. (3.000 2.000 = 1.000)

31.12.2007'de;

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ H.	3.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		3.000
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.	1.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		1.000

Makine değer artışıdaki 1.000 TL' lik artışın yevmiye maddesi ile kaydı yapılarak kayıt sonlandırılmıştır.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür (Yükçü ve İçerli, 2007).

Varlıkların değer düşüklüğünün kaydı bir önceki örneğin devamı olarak örneklenecektir. Yukarıdaki örnekte 1 Ocak 2008'de varlığın maliyet bedeli 15.000TL, birikmiş amortismanı 9.000 TL' dir. Maddi Duran Varlık yeniden değerlendirme değer artışı hesabında birikmiş karlara aktarılmayan 2.000 TL' lik tutar bulunmaktadır. 2009'da amorti edilmiş ikame maliyeti 1.500 TL olarak tespit edilmiştir (Gücenme, Poroy, 2005, 5).

31.12.2008'de;

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ H.	3.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		3.000

522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.	1.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		1.000

2009' da makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 3.000 TL'dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 1.500TL olarak tespit edilmiştir. %50 oranındaki bu değer azalışı makinenin maliyet bedeli ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Değer azalışı öncelikle yeniden değerlendirme fonundaki tutarla ilişkilendirilir, kalan ise gider kaydedilir.

2009'da;

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.	6.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI	1.000	
	500	
MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		7.500

Değer düşüklüğü için tahmin edilen tutar, varlığın kayıtlı değerinden büyükse işletme bunu bir yükümlülük olarak mali tablolarına alır.

**Örnek 2:** Bir işletmenin değişik tarihlerde aldığı ve geçmiş yıllarda enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğu maddi duran varlıklara ilişkin rakamlar. (Enflasyon düzeltmeleri kapsamında doğan yeniden değerlendirme değer artışlarının sermayeye ilave edildiği varsayımı ile) aşağıdaki gibidir (Çorum, 2007, 80-81).

Varlığın Niteliği	Maliyet Bedeli	Enflasyona Göre Düzeltilmiş Defter Değeri	Piyasa Raici	Farklar
İdare Binası	2.200	47.000	60.000	13.000
Fabrika Binası	50.000	120.000	80.000	(40.000)

İdare binası için geçmiş yıllarda enflasyon düzeltmesi yapılmış olmasına rağmen daha fazla değer artışı vardır. İdare binasının bilançoya 60.000 TL üzerinden alınması gerektiği için 13.000 TL pasifte maddi duran varlık değer artış fonu hesabına alınacaktır.

252 BİNALAR H.		
252.01 İdare Binası	13.000	
522 YENİDEN DEĞER ARTIŞI H.		13.000

Yapılan kayıta 13.000 TL' lik Maddi Duran Varlık Değer artışı olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan; fabrika binasının defter değeri enflasyon muhasebesi kapsamında arttırılmıştır ve değer artış fonu sermayeye ilave edilmiştir. Bu nedenle pasifte fabrika binası ile ilgili herhangi bir fon bulunmamaktadır. Değerleme sonucu oluşan 40.000 TL'lik değer düşüklüğü doğrudan gider olarak muhasebeleştirilecektir.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	40.000	
252 BİNALAR H.		40.000
252.02 Fabrika Binası		

Bir Maddi Duran Varlık olarak fabrika binasında gerçekleşen 40.000 TL' lik değer azalışı yukarıdaki kayıta olduğu gibi gösterilir.

### 3.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanında Yöntem

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS16: 50). Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz (TMS16:52).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler normal (doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16: 62).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca düzenli olarak dağıtılması için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir.

Bu yöntemler:

- Normal (doğrusal) amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemlerini içerir.

Bu yöntemleri açıklarsak;

a) Normal amortisman;

Normal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir (TMS16:62). Normal amortisman yöntemine göre, amortismana tabi iktisadi kıymetler için her yıl eşit oran ve tutarda amortisman ayrılmaktadır. Bu yöntem, duran varlıkların her yıl eşit oranda yıprandığı varsayımına dayanmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı ya da duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir. Amortismana tabi varlığın hurda değerinin olması durumunda amortisman tutarı, maliyet değerinden hurda değeri düşülerek kalan değer üzerinden hesaplanmaktadır (Kılıç, 2006).

**Örnek:** Değeri 50.000 TL. olan bir otomobilin, faydalı ömrü 5 yıl, oranında %20 olarak belirlenmiş ise, her yıl ( $50.000 \times \%20 =$ ) 10.000 TL amortisman ayırarak amorti eder.

b) Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman;

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. (TMS 16:62). Azalan bakiyeler yönteminin kullanılması halinde, normal amortisman yönteminde olduğu gibi, ilk yılda eksik ayrılan amortisman tutarı son yıla eklenir. Bu yöntemde özellik arz eden husus ilk yıldan sonraki dönemlerde amortisman tutarının hesaplanmasıdır. İlk yıldan sonraki dönemlerde amortisman ayrılırken, net değer bulunmasında, ilk yılın amortismanı tam ayrılmış gibi dikkate alınır (Örten, Karapınar, 2007, 161).

c) Üretim miktarı yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır (TMS 16:62). Varlığın kullanımı veya üretim miktarı esas olarak amortisman ayrılır. Öncelikle, varlığın kullanım düzeyini gösteren bir ölçü veya üretim miktarı düzeyi tahmini yapılır. Varlığın kullanımına örnek olarak araba için kilometre, uçak için uçuş saati makine için ürettiği ürün sayısı gösterilebilir (Örten, Karapınar,2007, 168).

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (Yükçü, İçerli, 2007).

**Örnek 1:** İşletme 20X1 yılında talaşlı imalat bölümünde kullanılmak üzere elektronik torna tezgâhını 55.000 TL'ye satın almıştır. Üretici firma torna tezgâhının faydalı ömrünü 4 yıl, faydalı ömür boyunca üretim sayısını 200.000 adet olarak belirlemiştir. İşletme politika olarak, tezgâh tamamen hurdaya ayrılmadan verim düşüklüğü olduğunda tezgâhı elden çıkarmaktadır. Tezgâhın işletme için hurda değeri 15.000 TL olarak belirlenmiştir.

a) Normal Amortisman Yöntemi

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{MDV Değeri} - \text{Hurda Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{55.000 \text{ YTL} - 15.000 \text{ YTL}}{4 \text{ Yıl}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 10.000 \text{ TL}$$

20X1 – 20X4 yılları için amortisman tutarı 10.000 TL'dir

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi

Normal amortisman oranı %25, Azalan Bakiyeler yöntemine göre iki katı olmalıdır. %50.

$$20X1 \text{ yılı} \quad 40.000 \text{ TL} \times 0,50 = 20.000 \text{ TL}$$

$$20X2 \text{ yılı} \quad 20.000 \text{ TL} \times 0,50 = 10.000 \text{ TL}$$

$$20X3 \text{ yılı} \quad 10.000 \text{ TL} \times 0,50 = 5.000 \text{ TL}$$

$$4. \text{ Yıl} \quad 5.000 \text{ TL}$$

a) Üretim miktarı yöntemi;

İşletme tezgâhta 20X1 yılında 120.000 adet, 20X2 yılında 70.000 adet, 20X3 yılında 10.000 adet parça tornalamıştır



$$20X1 \text{ Yılı Amort. Gid.} = \frac{(55.000 - 15.000) \text{ YTL}}{200.000 \text{ parça}} \times 120.000 = 24.000 \text{ YTL}$$

$$20X2 \text{ Yılı Amort. Gid.} = \frac{(55.000 - 15.000) \text{ YTL}}{200.000 \text{ Parça}} \times 70.000 = 14.000 \text{ YTL}$$

$$20X3 \text{ Yılı Amort. Gid.} = \frac{(55.000 - 15.000) \text{ YTL}}{200.000 \text{ Parça}} \times 10.000 = 2.000 \text{ YTL}$$

İşletme bu yöntemlerden hangisinin varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini en iyi yansıtacağını belirlemelidir. Tüketim modeli değişmediği sürece kullanılan yöntem dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmalıdır.

### 3.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılması

**Örnek:** YZ A.Ş.' kayıtlı değeri 30.000 TL., o ana kadar birikmiş amortismanı 24.000 TL. ve yeniden değerlendirme fonu 2.000 TL. olan maddi duran varlığını 8.000 TL.'ye peşin olarak 31.12.2010 tarihinde satmıştır ( ASMMMO, 2008, 129)

100 KASA H.	8.000	
257 B. AMORTİSMANLAR H.	24.000	
522 YENİDEN DEĞERLEME FONU H.	2.000	
250 MAKİNE TESİS ve CİHAZ H.		30.000
MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARI H.		4.000

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değer arasındaki fark olarak belirlenir ve gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Çorum,2007,139).

### 3.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir. Bu standarda göre maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyetle değerlendirilmektedir (Akgül, Çakıcı, Gökçen; s. 342).

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme değerlerinden biri ile değerlendirilir (TMS38:72). Bu yöntemler II. Bölümde anlatıldığı için burada tekrarlanmayacaktır.

**Örnek 1:** Kent A.Ş. Mayıs 2006 tarihi itibarıyla yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlıyor. Makinenin tasarımı için araştırma safhasında Ar-Ge departmanında 25.000 TL. harcanmıştır. 2007 yılında makinenin tüm fizibilitesi tamamlanmıştır. 2007 yılında Ar-Ge personel ücretleri 5.000 TL. ve makinenin patentini alabilmek için yasal ücret 7.500 TL. olarak gerçekleşmiştir (Yardımcıoğlu, Demirel, Özer, 2008, 49-50).

2006 yılında yapılan Ar-Ge harcamaları, henüz bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmadığından ve ileride işletmeye ekonomik bir fayda sağlayıp sağlayamayacağı kesin olarak tespit edilemeyeceğinden aktifleştirilemeyecek ve dolayısıyla gider olarak yazılacaktır. Makinenin fizibilitesi tamamlandıktan sonra, işletmede bir maddi olmayan duran varlık yaratılmış olacaktır ve işletme bu maddi olmayan duran varlıkla ilgili hak kazanmıştır. Dolayısıyla bu noktadan sonra yapılan Ar-Ge harcamaları işletme tarafından aktifleştirilebilecek ancak daha önce gider olarak yazılan harcamalar TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının 71. maddesi uyarınca aktifleştirmeye tabi tutulamayacaktır. 2006 yılında gerçekleşen Ar-Ge harcamalarına ilişkin dönem içi muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	25.000	
100 KASA H.		25.000

2006 yılı sonunda 750 No.lu hesap, yansıtma hesabı aracılığıyla 630 No.lu gider hesabına aktarılır. 630 No.lu hesapta 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilerek kapatılacaktır. Böylece Ar-Ge giderleri sonuç hesabına aktarılmış olacaktır.

2007 yılında gerçekleşen Ar-Ge harcamalarına ilişkin kayıt ise şöyle olacaktır.

263 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ H	12.500	
100 KASA H.		12.500

Araştırma faaliyetleri sonucunda yeni bir ürün ya da sistem yaratılması kesin olarak bilinmediği için araştırma harcamaları aktifleştirilmeden gider olarak kaydedilmelidir. Eğer yapılan Ar-Ge harcamasının gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı tahmin ediliyorsa AR-GE harcamaları aktifleştirilmeli ve amortisman yoluyla itfa edilmelidir.

**Örnek 2:** C işletmesi, satın alma maliyeti 30.000 TL, birikmiş itfa payı 18.000 TL olan bir maddi olmayan duran varlığa sahiptir. 31/12/2008 tarihte söz konusu maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri 16.000 TL olarak belirlenmiştir ([www.niyazikurnaz.net](http://www.niyazikurnaz.net), 2010).

Kayıtlı Değer = 30.000-18.000 = 12.000 TL

Yeniden Değerleme Oranı = Gerçeğe uygun değer / Kayıtlı Değer

$$= 16.000 / 12.000 = 1.3$$

Yeniden Değerlenmiş Satın alma Maliyeti = 30.000 \* 1.3 = 39.000 TL

Yeniden Değerlenmiş İtfa Payı Muhasebeleştirilmesi = 18.000 \* 1.3 = 23.400 TL

260 HAKLAR H.	9.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H		5.400
522 MDV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		3.600

### 3.1.5 Canlı Varlıklar

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

İlk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer eksi pazar maliyetleri ile kayıtlanan canlı varlıklar, sonraki dönemlerde de gerçeğe uygun değer eksi pazar maliyetleri ile değerlendirilir. Bu durumda her bilanço tarihinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve aradaki farkların kayda alınması gerekmektedir (Arzova, Poroy, 2006).

**Örnek 1:** ABC Çiftliği, dönem sonunda çiftlikte sağmal inek olarak kullanılacak 5 düvenin ilk doğumlarını yaptığını bildirmiştir. İlk doğumunu yapan düve çağ değiştirmiştir ve inek olmuştur. İlk doğumunu yapan bir ineğin piyasa fiyatı 3.300 TL'dir. Kayıtlı değerleri ise 14.500 TL'dir (Top, 2009, 42-43).

214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	16.500	
214 01 İNEKLER		
214 01 01 Sağmal İnekler		
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.		14.500
607 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.		2.000

**Örnek 2:** İşletme, 30 Haziran 2005 tarihinde toplam 100.000 TL'ye 100 adet sığır almıştır. Komisyon giderleri 1.000 dir. Eğer işletme sığırları açık artırmada satarsa satış fiyatı üzerinden %2 oranında açık artırma ücreti ödemek zorundadır. İşletmenin ayrıca 500TL tutarında veterinerlik gideri bulunmaktadır (Arzova, Poroy, 2006).

31 Aralık 2005'te sığırların gerçeğe uygun değeri 110.000 TL' ye yükselmiştir.

1 Mart 2006'de işletme 18 tane sığırı açık artırmada 20.000 TL'ye satmış ve 150TL komisyon gideri ortaya çıkmıştır.

15 Haziran 2006'de kalan 82 sığırın gerçeğe uygun değeri 82.820 TL' dir. 42 tane sığır bu tarihte kesilmiştir ve toplam maliyet 4.200 TL' dir. Bu tarihte etlerin gerçeğe uygun değeri 48.300 TL' dir ve sığırların satılması durumunda ortaya çıkabilecek tahmini komisyon gideri 420 TL' dir.

30 Haziran 2006'de kalan 40 sığırın gerçeğe uygun değeri 44.800 TL'dir. Tahmini komisyon gideri 400 TL' dir.

İlk muhasebeleştirme: 30 Haziran 2005

154 CANLI VARLIKLAR H.	101.000	
100 KASA H.		101.000

İlk muhasebeleştirilme sırasında canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesinden doğan kazanç veya zararlar kayda alınmalıdır.

Gerçeğe uygun değer	100.000
Komisyon giderleri	(1.000)
Açık artırma ücreti(100.000x%2)	<u>(2.000)</u>
	97.000

Bu durumda sığırların ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan zarar 4.000 TL (101.000-97.000) olarak hesaplanır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	4.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		4.000
01. Canlı varlık değer düşüklüğü karşılığı		

Ayrıca veterinerlik hizmetlerinden kaynaklanan giderler de kayda alınmalıdır.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	500	
100 KASA H.		500

Sonraki tarihlerde değerlendirme: 31 Aralık 2005

31 Aralık 2005 tarihinde sığırların gerçeğe uygun değer eksi pazar maliyetleri belirlenerek, değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kayda alınır:

Gerçeğe uygun değer	110.000
Komisyon giderleri	(1.000)
Açık artırma ücreti(110.000x%2)	(2.200)
	106.800

Bu durumda sığırların gerçeğe uygun değer eksi pazar maliyetlerindeki değişimden kaynaklanan kazanç 9.800 TL (106.800-97.000) olarak hesaplanır.

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H	4.000	
01. Canlı varlık değer düşüklüğü karşılığı		
154 CANLI VARLIKLAR H.	5.800	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		9.800

Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin TMS 41' e göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir. Fakat ülkemizde tarım ürünlerinin piyasa fiyatları çeşitli koşullardan etkilenmektedir. Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değerle değerlemeden kaynaklanan kazanç ve kayıplar her dönem kayda alınmaktadır.

Canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemiyorsa örneğin Pazar yoksa veya pazarda değeri tespit edilecek canlı varlık bulunmuyorsa yada fiyatı yoksa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlanır ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlendirilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2007, 614)

### 3.1.6 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenmeye tabi bir varlık olarak maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden TFRS 6' da bahsedilmiştir. Buna göre araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülmektedir (TFRS6:8). Bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir (TFRS6:18).

**Örnek 1:** X işletmesi petrol arama faaliyetleri için 5000 TL' lik harcama yapmıştır.

271 ARAMA GİDERLERİ H.	5.000	
100 KASA H.		5.000

Dönem sonunda işletme yapılan harcamayı 5 Yıl içerisinde itfa edecek olursa birinci yılda yapılacak kayıt şöyledir;

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	1.000	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI H.		1000

Oransal amortisman yönteminde tükenme payı, Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet toplam satış hasılatı veya karın belli bir yüzdesi ile çarpılarak bulunur.



**Örnek 2:** Sınırları belli bir arazideki arama çalışmaları için 60.000 TL' lik harcama yapılmıştır. Bu araziden çıkarılabilecek madenin toplam satış hasılatı 360.000 olarak hesaplanmaktadır. I. Yıl 10.000 TL' lik maden çıkarılmıştır.

Birim satış başına gider emsali:  $60.000/360.000= 0.16$

Tükenme Payı:  $10.000*0.16= 1.60$

730 GENEL ÜRETİM GİD. H.	1.600	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI H.		1.600

**Örnek 3:** Arama gideri tükenme payı, cari yıl içinde ayrılan miktarla birlikte, 291.256 TL' ye ulaşan bir ocak, cevherin tükenmesi üzerine kapatılmış bulunmaktadır. Arama giderlerinin tamamı 305.000 TL' dir (Akdoğan, Sevilengül, 2007, 371-372).

278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI H	291.256	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	13.744	
271 ARAMA GİDERLERİ H.		305.000

### 3.1.7 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Diğer Duran Varlıklar

#### 3.1.7.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS40:20)'ye göre, sahip sıfatıyla veya finansal kiracı olarak elde bulundurulanan, kira veya değer artışı kazancını hedefleyen yatırım amacıyla tutulan arsa ve binalar ilk kayda alınırken "maliyet değeri" ile ölçümlenmelidirler. İlk ölçümlenmeye işlem maliyetleri de eklenmelidir (Şensoy, 2006, 23).

Muhasebeleştirme sonrasında ölçme yapılırken gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi seçilir ve hangi yöntem seçilirse tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygulanır.

Maliyet modelini seçen iktisadi kurumlar, söz konusu varlıklarından TFRS 5 kapsamı dışında kalanları, TMS 16 da ki “maliyet modeli” ne göre maliyet eksi birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer kaybı zararları tutarında ölçümlenmelidir(TMS 40:56). TFRS 5 Satış amacıyla elde tutulan dönen varlık dışı varlıklar ve devam etmeyen faaliyetler kriterlerine uyduğu için bu şekilde sınıflandırılan “yatırım amacıyla tutulan emlak” TFRS 5 ‘e göre ölçümlenir (Şensoy, 2006, 23).

İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, 53 üncü Paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer ( TMS 40:33). Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri raporlama dönemi sonundaki piyasa koşullarını yansıtır (TMS 40:38).

**Örnek 1:** 31.12.2005 tarihinde satın alma maliyeti 900.000 TL olan ve sahibi tarafından kullanılmakta olan gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılmasına karar verilmiştir. Binanın ekonomik ömrü 50 yıl olup, birikmiş amortismanı 36.000 TL dir. Bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değer 1.000.000 TL olan bina ile ilgili muhasebe kayıtlarını gerçeğe uygun değer modeline göre uygulanması (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 367).

900.000- 36.000= 864.000 Varlığın net defter değeri

1.000.000- 864.000= 136.000 Varlığın değerindeki artış

252 BİNALAR H.	1.000.000	
252.02 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		
257 BİRİKMİŞ AMORTSMANLAR H.	36.000	
252 BİNALAR H.		900.000
252.01 Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller		
522M.D.V YEN. DEĞ. ARTIŞLARI H.		136.000

**Örnek 2:** Bir işletme, 01 Temmuz 2009 tarihinde kiraya verilmek amacıyla vadeli fiyatı 1.500.000 TL olan bir binayı 300.000 TL peşin kalanı için ise banka kredisi kullanarak satın almıştır. Banka kredisi, %15 faizli ve üç ay vadelidir. Kredi, üç eşit taksitte ödenecektir. KDV oranı %18'dir, ve peşin olarak ödenmiştir (Öztürk, 2009, 117-118).

1.472.400 TL yatırım amaçlı gayrimenkulün 01 Temmuz 2009 tarihindeki peşin değeridir. TMS 40 uyarınca gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede bu değerle raporlanacaktır. Diğer taraftan; banka kredisinden kaynaklanan aylık borçlanma maliyetleri ile ilk muhasebeleştirmede kayda alınacak toplam borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Birinci ay için.....400.000 – 395.374 = 4.626 TL  
 İkinci ay için.....400.000 – 390.777 = 9.223 TL  
 Üçüncü ay için.....400.000 – 386.249 = 13.751 TL  
 Toplam Borçlanma Maliyetleri.....27.600 TL

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR H.	1.472.400	
191 İNDİRİLECEK KDV H.	265.032	
322 BORÇ REESKONTLARI H.		27.600
100 KASA H.		565.032
300 BANKA KREDİLERİ H.		1.200.000

İlk Muhasebeleştirme Kaydı

Aylık borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde aşağıdaki şekilde gider yazılacaktır. Üç eşit taksitteki banka kredisi ödemeleri de aynı kayıt içinde yer alabilir.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	4.626	
300 BANKA KREDİLERİ H.	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI H.		4.626
102 BANKALAR H.		400.000
Birinci Ay Faiz Tahakkuku ve Birinci Taksit Ödemesi		

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	9.223	
300 BANKA KREDİLERİ H.	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI H.		9.223
102 BANKALAR H.		400.000
İkinci Ay Faiz Tahakkuku ve İkinci Taksit Ödemesi		

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	13.751	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI H.		13.751
102 BANKALAR H.		400.000
Üçüncü Ay Faiz Tahakkuku ve Üçüncü Taksit Ödemesi		

01 Temmuz 2009 tarihinde bilançoya giren bu yatırım amaçlı binanın değerinin piyasa koşulları çerçevesinde değişmiş olabileceği düşünülmüş ve yapılan expertiz çerçevesinde binanın gerçeğe uygun değerinin 1.300.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Bu bağlamda; gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirmedeki maliyet değeri arasındaki fark aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H. 659.01 Gerçeğe Uygun Değer Azalışları	172.400	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR H.		172.400

### 3.1.7.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden (satış maliyeti düşüldükten sonraki) düşük olanı ile değerlemeye tabi tutar. Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kar veya zarar içerisinde gösterilir (Demir, 2007, 68).

**Örnek 1:** 1 yıl içerisinde satışı düşünülen binanın kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortismanı 10.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 150.000 TL'dir. Buna göre, standarda uygun muhasebe kayıtları şöyle olmalıdır (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, 47).

154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI	150.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTSMANLAR HESABI	10.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI	40.000	
252 BİNALAR HESABI		200.000

Buradaki kayıt binanın satış amaçlı düşünülmesiyle ilgilidir.

Satış amaçlı duran varlıkların 1 yıl içinde satılması düşünüldüğünden, mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nda 154 Satış Amaçlı Duran Varlıklar adlı bir stok hesabının açılması uygun görülmekte ve tarafımızdan önerilmektedir. (Gökçen, Akgül, Çakıcı, 2006, 47)

Gerçeğe uygun değerın temel olarak alınma sebebi defter değerinden düşük olmasıdır. Gerçeğe uygun değerın defter değerinden yüksek olduğu durumda ise düşük olan yani defter değeri temel alınacaktır .

Buna göre binanın gerçeğe uygun değerinin 250.000 TL olduğunu varsaydığında standarda uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmaktadır.

154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI	190.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTSMANLAR HESABI	10.000	
252 BİNALAR HESABI		200.000

Yukarıdaki yevmiye kaydı binanın satış amaçlı düşünülmesiyle yapılmış olan kayıttır.

Satışı söz konusu olan varlık aslında duran varlık niteliğinde olmasına rağmen bu kayıtla 1 yıl içinde satılacağı öngörüldüğünden dönen varlıklar arasına alınmakta ve hem de net defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilmiş olmaktadır. Aynı duran varlık 1 yıl içinde gerçeğe uygun değerinden yani 250.000 TL ye nakit olarak satıldığında standarda uygun olarak aşağıdaki gibi kaydedilmelidir:

100 KASA HESABI	250.000	
154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI		190.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI		60.000

Satış amaçlı duran varlığın satılması sebebiyle yapılan kayıttır. Böylelikle finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi vermesi sağlanırken aynı zamanda ihtiyatlılık ilkesi gereğince de muhtemel gider ve zararlar kaydedilirken, muhtemel gelir ve karlar içinse gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

**Örnek 2:** Bir işletme bir varlık grubunu satışa çıkarmıştır. Duran varlıkların bu standart kapsamında sınıflandırılmasından önce mevcut defter değerleri ile ilgili olan standarda göre yapılan değerlendirme sonuçları aşağıdaki tabloda görülmektedir(Örten, Kaval, Karapınar, 2007, 727-728).

	Yeniden Sınıflama Yapılmadan		Fark
	Önce	Sonra	
Şerefiye	1.500	1.500	
Maddi Duran Varlıklar ( yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilecekler)	4.600	4.000	-600
Maddi Duran Varlıklar Tarihi Maliyet esasına göre değerlendirilenler)	5.700	5.700	
Stoklar	2.400	2.200	-200
Satışa Hazır Finansal varlıklar	1.800	1.500	-300
Toplam	16.000	14.900	-1.100

Birinci olarak tüm varlıklar yeniden değerlendirilmiş ve defter değeri 16.000 TL olan varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin 14.900 TL olduğu anlaşılmıştır. O halde 1.100 TL tutarında karşılık gideri kaydedilecek ve varlıkların net değeri 16.000 TL den 14.900 TL' ye indirilecektir. Böylece henüz bu varlıklar için TFRS 5' e göre bir işlem yapılmamış, sadece bu varlıklarla ilgili standartlara göre değerlendirme işlemi yapılmış olacaktır. Bu farklar aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.



654 KARŞILIK GİDERLERİ H. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	500	
Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FONU H.	600	
25X MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		600
158 STOK DEĞERLEME DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		200
119 MENKUL KIYMET DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		300

İşletme yönetiminin tespit ettiği gerçeğe uygun değerden satış masrafları indirildikten sonra kalan değer ise 13.000 TL' dir. Dolayısıyla 1.900 TL daha değer azalma zararı olarak kayda alınacaktır. Bu tutar kar zarara tek bir kalem olarak yazılabilir ama hangi varlıklardan ve borçlardan indirim olarak kayda alınacağına hesaplanması gerekir. Bu nedenle değer azalma zararının sadece satış amaçlı elde tutulan duran varlıklarla ilişkilendirileceği dönen varlıklar ya da borçlarla ilişkilendirilemeyeceği unutulmamalıdır. Yani stoklar ve satışa müsait finansal varlıklar ile hiç ilişkilendirilmeyecektir. Sadece duran varlık niteliğinde olan şerefiye ve maddi duran varlıklar ile ilişkilendirilecektir. Şerefiye öncelikle değer azalma zararı karşılayacak (1.500 TL), kalan 400 TL diğer duran varlıklara net defter değerleri esas alınarak bir şekilde dağıtılacaktır. Dağıtım aşağıdaki finansal tablolarda somutlaştırılmaktadır.

	Yeniden Değerlenmiş Değeri	Değer Azalma Zararı	Değer Azalma Zararının Dağıtımından Sonraki Defter Değeri
Şerefiye	1.500	(1.500)	0
Maddi Duran Varlıklar ( yeniden değerleme yöntemine göre değerlenecekler)	4.000	(165)	3.835
Maddi Duran Varlıklar Tarihi Maliyet esasına göre değerlendirilenler)	5.700	(235)	5.465
Stoklar	2.200		2.200
Satışa Hazır Finansal varlıklar	1.500		1.500
<b>Toplam</b>	14.900	(1.900)	13.000

400 TL' lik zarar sadece duran varlıklara kendi defter değerleri ölçüsünde dağıtılmıştır. Aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılabilir.

659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR H.	1.900	
Değer azalma zararları		
263 ŞEREFİYE H.		1.500
25X DURAN VARLIKLAR H.		400
Yenilenmiş Değer Değerleme 165		
Mal. Değeri İle Değerleme 235		

Bu rakamlar bilançoda bir indirim veya ilave şeklinde düzeltmeye tabi tutulacaktır. Bakiyesi ise ayrı bir bilanço ve gelir tablosu kalemi şeklinde verilir.

### 3.1.7.3 İştiraklerdeki Yatırımlar

İştiraklerdeki yatırımlar standardına göre iştiraklerdeki ve bağlı ortaklıklardaki sermaye paylarının değerlemesinde; istisnalar dışında esas alınacak yöntemin özkaynak yöntemi olduğu TMS 28’ de belirtilmiştir.

İştiraklerdeki yatırımlar standardının “tanımlar” başlığı altında 2 no’lu paragrafında “özkaynaklar yöntemi” tanımlanırken, yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (Sayın, 2010, 445).

Özkaynak yöntemi uygulandığında iştirakin bilançosunda oluşan kar, zarar veya kar dışı özkaynak artışlarından işletmenin payına düşen kısım 242 İştirakler hesabının borç veya alacağına yazılarak hesabın kalanı işletmenin iştirak özkaynağındaki payına eşitlenir.

**Örnek 1:** İşletme 3.000.000 TL sermayeli “A” anonim Şirketinin sermayesinin %20 sine sahiptir. İştirak Şirket I. Yıl 500.000 TL net kar sağlıyor. Şirket karın %80 ini dağıtıyor. II. Yıl 80.000 zararla kapanıyor. III. Yıl 600.000 TL net kar sağlıyor. Şirket zararın mahsubundan sonra kalan karın yarısını dağıtıyor (Sevilengül, 2007, 402-404).  
I. Yılın net karı belli olduğunda

242 İŞTİRAKLER H.	100.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		100.000
Net kardan pay $500.000 * 0,20$		

Temettü alındığında

100 KASA H.	80.000	
242 İŞTİRAKLER H.		80.000
Net kardan pay $500.000 * 0,20 * 0,80$		

II. yılın zararı belli olduğunda

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	16.000	
242 İŞTİRAKLER H.		16.000
$80.000 * 0,20$		

I. yılın karı belli olduğunda

242 İŞTİRAKLER H.	120.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		120.000
Net kardan pay $600.000 * 0,20$		

Temettü alındığında

100 KASA H.	52.000	
242 İŞTİRAKLER H.		52.000
$(600.000-80.000)*0,50*0,20$		

242 İştirakler hesabı defter-i kebir e bakıldığında borçlu kısımda 820.000TL alacaklı kısımda ise 148.000 TL bulunmaktadır.

İşlem	Sermaye	Yedekler	Kar/ Zarar	Toplam
Ödenmiş Sermaye	3.000.000			3.000.000
I. yıl sonu			+500.000	3.500.000
Kar Dağıtımı		+100.000	-500.000	3.100.000
II. yıl sonu			-80.000	3.020.000
III. yıl sonu			+600.000	3.620.000
Kar dağıtımı		+260.000	-520.000	3.360.000
Toplam	3.000.000	360.000		

Buna göre işletmenin iştirak şirketteki öz sermaye payı  $3,360,000*0,20=672,000$  TL yani 242 İştirakler hesabının kalanına  $820,000- 148,000= 672.000$  TL ye eşittir.

**Örnek 2:** (A) A.Ş., 300.000 TL. sermaye ile kurulan (C) A.Ş.'nin sermayesinin %20'sini taahhüt etmiş ve bu taahhüdün tamamını bir süre sonra yerine getirmiştir. (C) A.Ş., birinci yıl sonunda 50.000 TL. kâr elde etmiş ve kârın %40'ının dağıtılmasına karar verilmiştir. İkinci yıl sonunda ise, (C) A.Ş. dönemi 15.000 TL. zararlar kapatmıştır. Bu yıla ilişkin maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları ise 35.000 TL'dir (Tokay, 2010).

İşletme iştiraklerini özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmektedir.

## Taahhüt ve Taahhüdün Yerine Getirilmesi

242 İŞTİRAKLER H.	60.000	
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ H.		60.000

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜT H.	60.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.		60.000

## Birinci Yıl Kârının Kaydı

242 İŞTİRAKLER H.	10.000	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ H.		10.000

## Kar payının tahsil kaydı

102 BANKALAR H.	4.000	
242 İŞTİRAKLER H.		4.000

## İkinci Yıl Zararının Kaydı

İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.	3.000	
01 Yıl Zararları		
242 İŞTİRAKLER H.		3.000

## Yeniden Değerleme Artışının Kaydı

242 İŞTİRAKLER H.	7.000	
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI H.		7.000
... Yılı Yeniden Değerleme Tutarı		

İşletmelerin iştiraklerinin gerçek halini ortaya çıkaran özkaynak yöntemi iştiraklerdeki özkaynak yapısıyla da uyumlu olduğundan tercih edilmesi gerekli olan bir yöntemdir.

İştirak hissesine düşen kar payı eğer iştirakçi işletmeye temettü olarak ödenmemişse, yatırımcı işletmenin iştirak yatırımı değerine eklenmektedir. Bunun özkaynaklar gurubuna pozitif bir değer olarak kaydına özkaynak yöntemi olarak vermektedir. Diğer yandan bu yöntem, iştirak hisselerini bir anlamda fiziksel yatırım değerlendirmekte ve alınan iştirak kar payı temettülerini, defter değerini azaltan bir unsur olarak kayda almaktadır (Sayın, 2008, 457).

### 3.1.8 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar

#### 3.1.8.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğü standartta varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda ortaya çıkar, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararı oluşturmaktadır.

Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe değer düşüklüğü zararı, kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmaktadır (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 305).

**Örnek:** İşletmenin 31.12.2005 tarihli bilançosunda 40.000 TL net defter değeri olan bir makine bulunmaktadır. Varlığın orijinal maliyeti 50.000 TL'dir. Faydalı ömrü 10 yıl ve alınalı 2 yıl olmuştur (Çatıkkaş, Çalık, 2008, 6-7).

Makinenin 2005 yılında geri kazanılabilir değeri 32.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda  $40.000 - 32.000 = 8.000$  TL'lik değer düşüklüğünün kayıt altına alınması gerekmektedir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	8.000	
MDV. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		8.000

veya

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	8.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR H.		8.000

31 Aralık 2006 tarihinde düzeltme yapılmadan önceki varlığın net defter değeri 32.000 TL'dir.

2006 yılı için amortisman tutarı;  $32.000$  (defter değeri) / 8 kalan faydalı ömür =  $4.000$  TL'dir.



730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		4.000

Buna göre varlığın net defter değeri:  $32.000 - 4.000 = 28.000$  TL olacaktır

2006 yılında varlığın geri kazanılabilir tutarı 37.000 TL olarak hesaplanmıştır. Önceden bilinen değer düşüklüğü kaybının iptaline ilişkin düzeltme yapmadan önce, 2005 yılında herhangi bir değer düşüklüğü olmamış gibi 2006 yılında net defter değeri hesaplanmalıdır;

31.12.2005 yılı değer düşüklüğü öncesi,

Net defter değeri: 40.000 TL

2006 yılı amortismanı: - 5.000 TL

31.12.2006'da net defter değeri:  $40.000 - 5.000 = 35.000$  TL

2006 yılı gelir tablosunda iptal edilecek değer düşüklüğü tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

31.12.2005'de net defter değeri : 32.000 TL

2006 yılı amortismanı: - 4.000 TL

31.12.2006'da net defter değeri :  $32.000 - 4.000 = 28.000$  TL

Değer düşüklüğü olmaması halinde 31.12.2006'da net defter değeri: 35.000 TL

Değer düşüklüğü İptali:  $35.000 - 28.000 = 7.000$  TL'dir.

31.12.2006'da gelir tablosunda  $35.000 - 32.000 = 3.000$  TL'lik negatif bir amortisman yükü yansıtılacaktır. 2006 yılı gelir tablosunda gösterilecek net sonuç;  $7.000 - 4.000 = 3.000$  TL'dir.

MADDİ DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	7.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		7.000

veya

253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR H.	7.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.		7.000

Makinenin net defter değeri 35.000 TL olur. Makinenin kayıtlı değeri, 2006 yılı geri kazanılabilir değeri olan 37.000 TL'ye getirilemez. Standarda göre, varlığın net defter değeri değer düşüklüğünün hiç finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olan net defter değerini aşamaz.

### 3.1.8.2 Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur (TMS 37:33). Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (Demir, 2007, 128).

**Örnek:** 05.06.2004' te B A.Ş. , rakip işletme copyright ve ticari sır ihlali sebebiyle devam eden davada anlaşma yoluna gitmiştir. Anlaşmaya göre rakip, şirkete 2.5 Milyon TL ödemeyi kabul etmiştir ve 05.10.2004' te ödemiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişlerdir. Şirketler tahsil ettiği tutarı kayıtlarına almış ve Diğer Gelirler adı altında finansal tablolarına aktarmışlardır (Akgül, Çakıcı, Gökçen, 2006, 336).

100 KASA H.	2.500.000	
679 DİĞER OLAGAN DIŞI GELİR VE KARLAR H.		2.500.000

Standarda göre, şirket tarafından, koşullu varlık olarak daha önce dipnotlarda açıklanan gelir gerçekleşmiş ve tutar tahsil edilmiştir. Bu durumda şirket, gerçekleşen geliri kayıt altına alarak finansal tablolarına aktaracaktır.

Koşullu olayları özenle açıklamak gerekir. İleride işletmeyi yükümlülük altına sokacak her olay işletme ilgililerini yakından ilgilendirmekte ve konu ile ilgili her türlü açıklamaya gerek duyulmaktadır. Bu yüzden aslında önem arz eden bir konudur.

## SONUÇ

Ekonomik açıdan incelendiğinde muhasebe; finansal (mali) özellik taşıyan ticari işlemler ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir biçimde, saptama, toplama, geçerli belgeye bağlama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle, ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ya da ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere, gereksinme duydukları uygun ve yararlı bilgileri sürekli ve güvenilir biçimde sağlayan sanat, bilim ve uygulama düzenidir.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe işlemleri incelendiğinde, farklı yetki grupları tarafından belirlenen çeşitli düzenlemelerden oluştuğu dikkat çekmektedir. Bunun sonucu uygulamada çok ve karşılaştırılabilirlik problemi ortaya çıkmaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Türkiye’de faaliyet göstermekte olan tüm ticari şirketler için Türk Ticaret Kanunu uygulamıştır. Diğer taraftan vergi otoritesi Türkiye’de faaliyet gösteren tüm gerçek ve tüzel kişilerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi tutmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından bankalar açısından muhasebe standartlarının yürürlüğe konması için çıkarılmış olan Bankacılık Kanunu da Türkiye’deki finans kurumları tarafından uygulanmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu da Sermaye Piyasası Kanunu aracılığıyla, Türkiye’de faaliyet gösteren sermaye piyasası kuruluşları için görev almıştır. Ayrıca, Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Kanunu ile Türkiye’deki sigortacılık sektörü için birtakım raporlama standartları oluşturmuştur. Bunların sonucunda muhasebe uygulamalarının gelişiminde devlet etkisinin ve kontrolünün daha yoğun bir şekilde olduğu görülmektedir. Türk Vergi Kanunları ülkemizde muhasebe uygulamalarının temel belirleyicisi olmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının referans alınması, Türkiye’de UFRS’lerin kabul görmesinde önemli bir etken olmuştur. UFRS’lerin TMSK tarafından kabul görmesi ile bu standartların resmi tercümesi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları adı altında Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. UFRS kurulu tarafından yapılan değişiklikler halen güncellenmeye devam etmektedir.

Türk Ticaret Kanunu, halka açık olsun olmasın Türkiye'deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirmektedir.

Ülkemizde işletmeler uluslararası finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapması durumunda çeşitli güçlüklerle karşılaşabilirler. Bu güçlüklerin sebebi mevcut olan yasal düzenlemelerle ilgilidir. TMS/IFRS ile Tek Düzen Hesap Planı arasındaki farklılıklardan dolayı uygulayıcılar zorlanabilirler. Bu zorluğun çözülebilmesi için kullanılmakta olan Tek düzen Hesap Planının TMS/IFRS' ye uygun bir şekilde yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Standart uygulayıcılarının işlerini kolaylaştırmak için rehberler hazırlanmalı ve doğru anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları, değerlemeye getirdiği hükümler nedeniyle muhasebe kayıtlarında dolayısıyla finansal raporlarda, çeşitli değişiklikler meydana getirmektedir. Bu bağlamda, işletmeler mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe yakın ve doğru tespit edebilmek amacıyla ölçme ve değerlendirme üzerinde daha fazla durmaları gerekmektedir. Dönem sonlarında değerlendirme yapılırken içinde bulunulan zamanın koşullarına uygun değerlendirme yapılması gerçek ve doğru bilgiye ulaşılmasını kolaylaştıracaktır. Özellikle TMS karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan gerçeğe uygun değer üzerinde bilhassa durmuştur. Gerçeğe uygun değer uygulayıcılara güncel sonuçlar vermektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları ile işletmeler kendi durumlarını ve diğer işletmelerin durumlarını daha net anlayabilecek ve karlılıklarının tespitini daha gerçekçi olarak yapabileceklerdir.

Sonuç olarak, birbiriyle tutarlı olmayan uygulamalar muhasebeleştirme sürecinde karmaşık durumlara sebep olmaktadır. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak ve uygulamalarda standart bir yapının sağlanabilmesi için yetersizliklerin ortadan kaldırılması gereklidir. Uyumsuzluklar giderildiği takdirde finansal tablolar uluslararası alanda geçerlilik kazanacaktır. Tek Düzen Hesap Planındaki eksikliklerin giderilmesi

amacıyla mevcut olan bazı hesap kodlarının adı değiştirilmeli ve yeni hesap kodları kullanılmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Akbulak Y. (2006). *Bilanço ve Gelir Tablosu Unsurlarının Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Olarak Seri: XI, No: 25 Tebliği İle Getirilen İlkeler*, <http://www.legalisplatform.net/Makale/25%20Numaral%C4%B1%20Tebli%C4%9F%20%C4%B0le%20Getirilen%20%C4%B0lkeler.pdf> (10.11.2010)
- Akdoğan N., Sevilengül O. (2000). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan N., Sevilengül O. (Kasım-Aralık 2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:84.
- Akdoğan N., Tenker N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgün A. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (18)*
- ASMMMO. (2008). *VI Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyu*, 02-06 Mart, Antalya
- Arzova B., Poroy A. (2006). *Tarımsal Faaliyetler İçinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu*, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=77&Itemid=92](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=77&Itemid=92) (23.08.2010).
- Ataman Ü. (1994). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Nihat Sayar Eğitim Vakfı.

- Ayboğa H. (2000). *İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması*,  
<http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp> (03.11.2010)
- Bağdat A. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması*, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya
- Boyar E., Güngörmüş A. (Ekim 2006). TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği, *Analiz Dergisi*, Sayı:16.
- Boyar E., Güngörmüş A. (2008). *TMS 2 Stoklar Standardında Diğer Maliyetler Bölümününün Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması*,  
[www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek\\_duzen\\_Hesap.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf) (15.10.2010)
- Bozkurt T. (2006). *Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesinin 32 ve 39 No' lu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Büyükmirza K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çatıkkaş Ö., Çalış Y. (2008). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 55, Şubat.
- Çorum, S. (2007). *Maddi Duran varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Dağdemir S. (2008). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi*,  
[www.tmsk.org.tr/.../VERGI%20USUL%20KANUNU%20VE%20TURKIYE%20MUHA](http://www.tmsk.org.tr/.../VERGI%20USUL%20KANUNU%20VE%20TURKIYE%20MUHA) (30.07.2010).



- Demir Ş. (2009). *Yeni Türk Ticaret Kanununun Vergiye Bakışı*,  
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/seref/001/> (27.06.2010).
- Demir Ş. (2007). *UFRS( TMS) Değerleme Hükümleri*, TÜRMOB Yayınları 303,  
 Ankara.
- Ekinci A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri*,  
[http://www.huseyinust.com/Thread-VERGI-USUL-KANUNU  
 CERCEVESINDE-DEGERLEME-OLCULERI](http://www.huseyinust.com/Thread-VERGI-USUL-KANUNU-CERCEVESINDE-DEGERLEME-OLCULERI) (25.04.2010)
- Ergin H., Sevim Ş. (2000). *Envanter ve Bilanço*, 3. Baskı, Kütahya.
- Gökçen G. vd, (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası  
 Muhasebe Standartları ile Uyumlu)*, Beta Kitabevi, İstanbul.
- Gücenme Ü., Poroy A. (Ekim 2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran  
 Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı, *Analiz Dergisi*,  
 Sayı:14.
- Işıltan M. (2010). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*,  
[archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07- MEHMET%20ISILTAN22.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/.../07-MEHMET%20ISILTAN22.doc).  
 (09.06.2010).
- Kesgin M. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası  
 Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile  
 Karşılaştırılması*, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kulanş F. (2008). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40)*,  
[http://www.huseyinust.com/Thread-Yatirim-Amacli-Gayrimenkuller-Standardi-  
 TMS-40](http://www.huseyinust.com/Thread-Yatirim-Amacli-Gayrimenkuller-Standardi-TMS-40) (29.11.2010)
- Kılıç O. (2006). *Duran Varlıklarda Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin  
 Karşılaştırılması*, [http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi\\_icerik.asp?dicerik\\_id=6](http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=6)  
 (21.08.2010)

- Mısırlıoğlu İ. (2008, Mart-Nisan). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:86.
- Mutlu İ. (2007). *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı*, [http://www.batiymm.com.tr/\\_5/2007/07-43.htm](http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-43.htm) (23.04.2010)
- Öğüz A. (2007). *Türkiye Muhasebe Standardı TMS- 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı' nın İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Marmara Üniversitesi, Doktora Tezi, İstanbul.
- Örten R., Karapınar A. (2007). *TMS ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten R. vd. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öztürk C. (2009). Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96.
- Sağlam N. (2006). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış” ; Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (Sunum) [www.asmmmo.org.tr/NST.ppt](http://www.asmmmo.org.tr/NST.ppt)- (08.02.2010)
- Sarıkaya İ. (2002). *Mali Tabloların Tekliği İlkesi Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değerleme Hükümlerine Toplu Bakış*, [www.onerymm.com.tr/downloadm.php?...MalitablolarinTekligiIlkesiCercevesindeMevzuatimizdakiDegerlemeHukum](http://www.onerymm.com.tr/downloadm.php?...MalitablolarinTekligiIlkesiCercevesindeMevzuatimizdakiDegerlemeHukum). (25.08.2010)
- Sayın K. (2008). *İştirak Yatırımlarının Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi*, *Review of social, Economic & Business Studies*, Vol. 9/10, 439-458 [fbe.emu.edu.tr/journal/doc/9-10/21.pdf](http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/9-10/21.pdf) (28.09.10)
- Sevilengül O. (2007). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Sönmez F. (2003). 13 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar (IAS- 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte), *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs.
- Şeker S. (1996). *Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi*, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199603741.htm> (01.09.2010)
- Şensoy N. (2003). *Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler*, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu.
- Şensoy N. (2006). *UFRS’ deki Değerleme Ölçüleri” Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu- V*, [http://www.modav.org.tr/Upload/tezler/UFRSDEKI\\_DEGERLEME\\_OLCULRI.doc](http://www.modav.org.tr/Upload/tezler/UFRSDEKI_DEGERLEME_OLCULRI.doc) (27.02.2006)
- Terzi S. (2008 Temmuz-Ağustos). Türkiye Finansal Raporlama Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:88.
- Tokaç A. (2005). *Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu*, Tunca Kitabevi, Ankara.
- Tokay H. (2010). *İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi*, [www.tmsk.org.tr/.../ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILME%20SINDE%20OZKAY](http://www.tmsk.org.tr/.../ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILME%20SINDE%20OZKAY) (02.09.2010)
- Top T. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerine Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği

[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%C4%B0YETLER%20_2_.pdf), (26.11.2010)

Yardımcıoğlu D. (2008 Ocak-Şubat). Araştırma Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği' ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:85.

Yılmaz F. (2001). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Göre İştiraklerin Değerlemesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül.

Yılmaz G. (2003). *Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yükçü S., İçerli Y. (2007). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*,  
[www.tmsk.org.tr/.../TMS16%20MADDI%20DURAN%20VARLIKLAR%20STANDARDINA](http://www.tmsk.org.tr/.../TMS16%20MADDI%20DURAN%20VARLIKLAR%20STANDARDINA) (16.07.2010)

[www.denetim.net](http://www.denetim.net) (07.05.2010)

[www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html](http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html) (01.12.2010)

[www.modav.org](http://www.modav.org). (25.08.2010).

[www.niyazikurnaz.net/TMS/TMS38.pps](http://www.niyazikurnaz.net/TMS/TMS38.pps) (09.07.2010)

[www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

[www.vergiturk.com/vukmd267.htm](http://www.vergiturk.com/vukmd267.htm) (26.08.2010)

[www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf](http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf) (01.12.2010)

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)

## **ÖZGEÇMİŞ**

1985 yılında Afyon' un Dinar ilçesinde dünyaya gelen Hilal Sarı, ilk, orta ve lise eğitimini Denizli ilinde tamamladı. 2003 yılında Pamukkale Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümüne girdi. Buradaki lisans eğitimini tamamlayarak 2007 yılında mezun oldu. 2007 yılında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Finansman bilim dalına giriş yaptı.