



TMS 16 STANDARDI KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİNDE “MALİYET MODELİ”

*“COST MODEL” IN THE END-OF-PERIOD
VALUATION OF TANGIBLE NON-CURRENT
ASSETS AS PER TAS-16*

Ertunç AKSÜMER^(*)

ÖZ

Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar ve bu nedenle finansal analiz açısından büyük öneme sahiptirler. Standarda göre duran varlıkların, ilk muhasebeleştirilmesi sonrası kullanılan iki değerlendirme modeli vardır. Bunlar maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. Bu çalışmada, yukarıda bahsedilen maddi duran varlık değerlendirme yöntemlerinden “maliyet modeli” aktarılmaya çalışılacaktır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için önce maddi duran varlıklar ve TMS 16 standardı ile ilgili kavramsal bilgilere yer verilecek daha sonra “maliyet modeli” anlatılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Değerleme, Maliyet Modeli

ABSTRACT

Tangible non-current assets makes up a large portion of total business assets and therefore have huge importance in financial analysis. According to the standard, there are two valuation methods after the first accounting of non-current assets. These are cost model and revaluation model. This study discusses “the cost model” as one of abovementioned methods of tangible non-current assets valuation. In order to make it easier to comprehend, first, a conceptual framework is to be drawn, then “the cost model” is to be explained.

Keywords: Tangible non-current asset, valuation, cost model

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

İşletmelerin toplam aktifleri içerisinde önemli yer tutan finansal tablo kalemlerinden maddi duran varlıklar ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında düzenlenmiştir. 16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri ayırt edebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıklar işletmelerin toplam varlıkları içinde önemli yer tutarlar ve bu nedenle finansal analiz açısından büyük öneme sahiptirler.

Standarda göre duran varlıkların, ilk muhasebeleştirilmesi sonrası kullanılan iki değerlendirme modeli vardır. Bunlardan "maliyet modeli", maddi duran varlıkların edinme maliyetlerinin dönem sonunda değiştirilmeyle maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları (karşılıkları) indirildikten sonraki değerleri ile gösterilmesini ifade etmektedir. İkinci yöntem olan "Yeniden Değerleme Modeli", gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi duran varlıkların, dönem sonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesini ve amortismanlarının indirilmesi sonunda bulunan değerle gösterilmesini ifade etmektedir.¹

Bu çalışmada, yukarıda bahsedilen maddi duran varlık değerlendirme yöntemlerinden "maliyet modeli" aktarılmaya çalışılacaktır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için önce maddi duran varlıklar ve TMS 16 standardı ile ilgili kavramsal bilgilere yer verilecek daha sonra "maliyet modeli" anlatılacaktır.

2- MADDİ DURAN VARLIKLAR ve DEĞERLEME KAVRAMI

2.1- Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar; 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. Maddi Duran Varlıklar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1'de, "işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri" şeklinde tanımlanmıştır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:²

- Arazi;
- Arazi ve binalar;
- Makineler;
- Gemiler;

¹ Remzi Örtün, İrfan Bayırlı, "TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları" <http://www.mufad.org/journal/index.php/arsiv/918-sayi-36-ekim-2007/350-tms-16ya-gore-maddi-duran-varliklarin-donem-sonunda-degerlemesi-ve-muhasebe-uygulamaları>, (Erişim Tarihi:13.10.2014).

² İbrahim Sarıay, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar", http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf, (Erişim Tarihi:14.10.2014).

- Uçaklar;
- Motorlu taşıtlar;
- Mobilya ve demirbaşlar;
- Ofis gereçleri.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Maddi Duran Varlık hesap grubuna dâhil varlıklar ise aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- 250- Arazi ve Arsalar,
- 251- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri,
- 252- Binalar,
- 253- Tesis, Makine ve Cihazlar,
- 254- Taşıtlar,
- 255- Demirbaşlar,
- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar,
- 257- Birikmiş Amortismanlar (-),
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar,
- 259- Verilen Avanslar.

2.2- Değerleme Kavramı

VUK'un 258 ve 259. maddelerinde değerleme; "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır.

"Değerleme süreci, finansal tablolarda yer alan bilgileri, dolayısıyla finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, muhasebe açısından son derece önemli bir süreçtir. Ülkemizde finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına bağlı kalarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mevcut Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında varlık, yükümlülük ve öz kaynak unsurlarının para birimi cinsinden ifade edilmesine yönelik birden çok değerlendirme esası ve değerlendirme ölçüsünün bulunması, aynı bilanço unsurunun ilk kayıt veya takip eden değerlendirme dönemlerinde farklı değerlendirme ölçüleri ile para cinsinden ifade edilebilmeleri, değerlemeyi muhasebe açısından karmaşık bir süreç haline getirmektedir."³

3- TMS 16 STANDARDI HAKKINDA GENEL BİLGİ

TMS 16 Standardı'nın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular ise; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.⁴

TMS 16, işletmelerin mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim faaliyetlerinde uzun süreli olarak kullanmak amacıyla elde edilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirme ve fi-

³ SARIAY, a.g.e.

⁴ TMS 16, Paragraf 1.

nansal tablolarda açıklanma esaslarını kapsamaktadır. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde başka bir standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, söz konusu varlıklar TMS 16'da belirtilen esaslara göre muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolarda raporlanmaktadır.

TMS 16'da yer alan hükümler bazı varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz. Söz konusu varlıklara ve bu varlıkların muhasebeleştirilme ilkelerini açıklayan standartlara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir: ⁵

(a) "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar;

(b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/ varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

Ancak, bu Standart (b) - (d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 16 kapsamında değil, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında muhasebeleştirilmelidir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili aşağıda belirtilen özellikli iki durum gerçekleştiğinde, söz konusu varlıklar TMS 16'da belirtilen muhasebeleştirme esasları göz önünde bulundurularak finansal tablolarda raporlanmalıdır.

Örneğin yatırım amaçlı gayrimenkul işletme tarafından inşa ediliyorsa, bu varlık kullanılabilir duruma gelinceye kadar katlanılan tüm maliyetlerin TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere normal iş akışı içerisinde kullanılan gayrimenkuller de, TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. TMS 40 Standardı kapsamında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde maliyet modelini kullanan işletme, söz konusu modelin uygulanmasında TMS 16'da belirtilen esasları uygulamak zorundadır.⁶

3.1- TMS 16 Standardına Göre Değerleme Kavramları

TMS 16 standardında geçen değerlendirme ile ilgili terimler aşağıdaki gibidir.⁷

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kılını değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

⁵ TMS 16, Paragraf 3.

⁶ SARIAY, a.g.e.

⁷ TMS 16, Paragraf 6.

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

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

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

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.

Yararlı ömür:

- (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
- (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

3.2- Dönem Sonunda Kullanılan Değerleme Modelleri

Temelde maliyet bedelini esas alan cari uygulamadan farklı olarak standartta dönem sonundaki değerlemelerde iki yöntemin kullanılabileceği öngörülmektedir.

Bunlar;

- a) Maliyet Modeli,
- b) Yeniden değerlendirme yöntemi' (Gerçeğe uygun değer yöntemi)dir.

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Ülkemizdeki uygulama açısından her iki yöntem de alışık olduğumuz yöntemlerdir.

TMS 16 standardının getirdiği en önemli yenilik maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün zarar yazılmasını veya karşılık ayırmasını öngörüyor olmasıdır. Çalışmamızda bu iki yöntemden "maliyet modeli" üzerinde duracağız.

4- MALİYET MODELİ

Maliyet 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.⁸

Maliyet modelinde maddi duran varlıklar aktifleştirildikten sonra, söz konusu varlıklar aktifleştirilen tutar üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır Bu modelde maddi duran varlığın kalıntı değeri zaten mevcut durum üzerinde (o günkü değer olarak) belirlendiği için kalıntı değer için bugünkü değer hesaplaması veya enflasyon düzeltmesi yapmaya gerek yoktur.

⁸ TMS 16, Paragraf 6.

Maliyet modeli, maddi duran varlığın hizmet kapasitesini yerine koymak için gerekli olacak nakit tutarına dayalı olan bir yaklaşımdır. Böylece, bir varlığın fiyatı varlığın ömrü boyunca sağlayabileceği hizmetin ekonomik değeri ile orantılı olmaktadır.⁹

Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşıncaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir.¹⁰

Bu modelde, cari uygulama ve standart arasındaki en belirgin fark maddi duran varlıklar değer düşüklüğü için karşılık ayrılmasının gerekliliğidir. Standartta öngörülmesine karşılık, Türk vergi mevzuatında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda veya ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında, karşılık tutarının gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Değer düşüklüğü zararından söz edilebilmesi için, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından fazla olması gerekir. Bu durum aynı zamanda, defter değerinin net gerçeğe uygun değerinin üstünde olmasını da gerektirir. Örneğin, defter değeri 30.000 TL olan bir varlığın net gerçeğe uygun değeri 35.000 TL ise, değer düşüklüğü zararından söz edilemez.

Maddi duran varlığın defter Değeri, net gerçeğe uygun değerinin üstünde ise, bu durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarının tespiti açısından ayrıca kullanım değerinin de bilinmesi gerekir.

Örnek:

İşletmede kayıtlı değeri 60.000 TL, B. Amortismanları(-) 15.000 TL olan bir kamyonun, piyasa satış fiyatının 38.000 TL olduğu ve satılması durumunda satışla ilgili 1.000 TL gidere katlanılacağı ve güncel kullanım değerinin 40.000 TL olduğu belirlenmiştir. Buna göre,

Defter Değeri(Kayıtlı Net Değeri) = (60.000 - 15.000) 45.000 TL

Net Gerçeğe Uygun Değeri = (38.000 - 1.000) 37.000 TL dir.

Geri Kazanılabilir tutar, Net Gerçeğe Uygun Değer ile Kullanım Değerinden büyük olanıdır.

Kullanım Değeri 40.000 TL, Net gerçeğe uygun değeri 37.000 TL olduğundan, Geri Kazanılabilir tutarı 40.000 TL'dir.

Defter Değeri 45.000 TL'dir. Bu durumda, 5.000 TL Değer Düşüklüğü için karşılık ayrılmalı ve gider yazılmalıdır.

4.1- Uygulama Örnekleri

Maliyet modelinin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitli uygulama örneklerine yer verilmiştir.

⁹ Hikmet Ulsan, "Finansal Raporlama Açısından Değerleme" Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007: 531.

¹⁰ Uğur Kaya, ve Engin, Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi", Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2007: 346.

Örnek:

A Ltd. Şti. 01 Temmuz 2012'de 120.000 TL'ye şirkette kullanmak üzere bir iş makinesi satın almıştır. A Ltd. Şti. iş makinesi için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. 31.12.2014 tarihi itibarı ile iş makinesinin %20 değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Buna göre 31.12.2014 itibarıyla amortisman giderleri tablosu aşağıdaki gibidir.

Dönemler	Dönem Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman Tutarı
2012/6 ay	$24.000 \times 6 / 12 = 12.000$	12.000
2013	24.000	36.000
2014	24.000	60.000

Örneğimizde makine için ayrılmış birikmiş amortisman tutarı 60.000 TL'dir. Bu durumda makinenin defter değeri;

$120.000 \text{ TL} - 60.000 \text{ TL} = 60.000 \text{ TL}$ 'dir. Ancak makinenin %20 değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir.

Bu durumda makinenin değerinin;

$60.000 \times 0,20 = 12.000 \text{ TL}$ değer düşüklüğüne uğrayarak 48.000 TL olması söz konusudur. Bu işlem için yapılacak kayıt şöyledir;

1	31.12.2014..... 654 Karşılık Giderleri MDV. Değer Düşüklüğü Karşılığı ¹¹ Değer düşüklüğünün gider hesabına kaydı	12.000	12.000
---	---	--------	--------

31.12.2014 tarihinde yapılacak amortisman kaydı ise şöyledir;

Amortisman tutarı : Kalan Değer/Kalan Süre

$48.000 / 3 = 16.000 \text{ TL}$

1	31.12.2014..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar 31.12.2014 amortisman kaydı	16.000	16.000
---	---	--------	--------

Örnek: X A.Ş. 2010 yılında 10.000 TL +% 18 KDV bedelle nakit olarak bir makine almıştır. Makinenin ekonomik ömrü "5 yıl" olarak belirlenmiştir. Makineye normal usulde amortisman ayrılmaktadır.¹²

¹¹ Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklarla ilgili hesaplarının tamamı doludur. Bu nedenle hesap numarası vermeksizin hesabın adı yazılmıştır. Yapılacak yeni düzenlemelerde bu durumun dikkate alınması gerekmektedir.

¹² Remzi ÖRTEN, İrfan BAYIRLI, a.g.e.

Gerçeğe uygun değer yılsonları itibarıyla aşağıdaki gibi olmuştur:

- 31.12.2011'de 7.900 TL,
- 31.12.2012'de 6.200 TL,
- 31.12.2013'de 3.850 TL,
- 31.12.2014'de 2.100 TL.

31.12.2010 tarihinde önemli ölçüde fiyat değişmesi olmadığından sadece amortisman ayrılacak, yeniden değerlendirme yapılmayacaktır. İzleyen yıllarda makinenin defter değerinde önemli değişiklikler olmuştur. Maliyet modelinin uygulanmasına göre yapılacak işlemler şöyle olacaktır:

Maliyet yönteminin uygulanmasında varlığın maliyet değeri değiştirilmeyecek ve amortisman bu değer üzerinden ayrılacaktır. Değer düşüklüğü olduğunda karşılık ayrılacak, değer artışı olduğunda daha önceki dönem veya dönemlerdeki karşılık tutarları konusu kalmadığından, gelir kaydedilecektir. İhtiyatlılık temel kavramının gereği olarak, değer artışları kayda alınmayacaktır. Vergi mevzuatı ile uyumlama ve vergi erteleme kayıtları da söz konusu olacaktır.

Bu yöntemle göre örneğimizdeki makinenin değer değişimleri aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır:

	Net Değer – Geriye Kazanılabılır Değer	Değer Artış/Azalışı
2011	(10.000 - 2.000) - (7.900)	- 100 TL
2012	(10.000 - 4.000) - (6.200)	+ 200 TL
2013	(10.000 - 6.000) - (3.850)	- 150 TL
2014	(10.000 - 8.000) - (2.100)	+ 100 TL

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	31.12.2010..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar Amortisman Ayrılması	2.000	2.000
1	31.12.2011..... 654 Karşılık Giderleri ...Mdv. Değ. Düşüklüğü Karşılığı ¹³ Değer Düşüklüğüne Karşılık Ayrılması.	100	100
2	31.12.2011..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar Amortisman Ayrılması	2.000	2.000

¹³ Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklarla ilgili hesaplarının tamamı dolu olduğundan hesap numarası yer almamıştır. Alternatif bir yöntem olarak "257.02 Birikmiş Amortismanlar Değer Düşüklüğü Hesabı" gibi bir alt hesap kullanılabilir.

1	31.12.2012..... ...Mdv Değ. Düşüklüğü Karşılığı 644 Konusu Kalmayan Karş. Değerleme Kaydı.	100	100
2	31.12.2012..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar Amortisman Ayrılması	2.000	2.000
1	31.12.2013..... 654 Karşılık Giderleri ...Mdv Değer Düşüklüğü Karşılığı Değer Düşüklüğüne Karşılık Ayrılması	150	150
2	31.12.2013..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar. Amortisman Ayrılması	2.000	2.000
1	31.12.2014..... ...Mdv Değ. Düşüklüğü Karşılığı 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Değerleme Kaydı	150	150
2	31.12.2014..... 730 Genel Üretim Giderleri 257 Birikmiş Amortismanlar Amortisman Ayrılması	2.000	2.000

5- SONUÇ

İşletmelerin maddi duran varlıklarını doğru bir şekilde değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi, işlemin finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosunun (gelir tablosu) sonuçlarının gerçeğe yakın olmasını önemli ölçüde etkilemektedir. Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrasında değerleme ölçütü olarak iki model; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinin kullanılmaktadır. Maliyet modeline göre; maddi duran varlıklar, mali tablolarda elde etme veya üretim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer veya kullanım değerinden yüksek olamaz.

Bu çalışmamızda TMS 16 standardı hakkında genel bilgi verilerek maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemlerinden maliyet modeli ve uygulaması aktarılmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- KAYA, U., ve DİNÇ, E. "Türkiye Muhasebe Standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi", Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2007: 346.
- ÖRTEN, R. ve BAYIRLI, R., "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem sonu Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", MUFAD Dergisi, 2007, <http://www.mufad.org/journal/index.php/arsiv/918-sayi-36-ekim-2007/350-tms-16ya-gore-maddi-duran-varliklarin-donem-sonunda-degerlemesi-ve-muhasebe-uygulamalari>, (Erişim Tarihi: 13.10.2014).
- SARIAY, İ. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar", Electronic Journal of Vocational Colleges, 2012, http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/10.pdf, (Erişim Tarihi: 13.10.2014).
- ULUSAN, H. "Finansal Raporlama Açısından Değerleme" Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007: 531.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (31.12.2005). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar. Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).