

Uluslararası muhasebe standardı (UMS 16)

Maddi duran varlıklar

Arda Erdem, Kıdemli Müdür / Emre Can Saka, Müdür

Amaç

UMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardının ("UMS 16") amacı standardın birinci paragrafında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

"UMS 16 standardının 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 muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konular; varlıkların kayda alınışı, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır."

Kapsam

UMS 16'nın kapsamı aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmelerini içermemektedir:

- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, (UFRS 5 "Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler")
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, (UMS 41 "Tarımsal Faaliyetler")
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (UFRS 6 "Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi"),
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Muhasebeleştirme

UMS 16'da maddi duran varlık; 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 kalemler olarak tanımlanmıştır.

Maddi duran varlıkların maliyeti ise bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel olarak tanımlanmıştır. UMS 16'nın 7. paragrafı ise maliyetin iki koşulunun oluşması durumunda varlık olarak kayıt altına alınabileceğini belirtmiştir: (1) varlık ile ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve (2) maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Ayrıca, UMS 16'nın muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Soru 1:

Yedek parça ve bakım malzemeleri hangi muhasebe standardı kapsamında değerlendirilmelidir?

UMS 16'nın 8. paragrafı, yedek parça ve bakım malzemelerinin genel olarak stoklarda izlendiğini ve ilgili varlıkların kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılması gerektiğini belirtmiştir.

Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Örnek 1:

Durum: Bir fabrika kantar, separatör ve bant gibi malzemeleri bünyesinde belirli bir miktarda yedek olarak da bulundurmaktadır. Ortalamada, ilgili varlıkların devir hızı bir yılı aşmaktadır.

Soru: Bu varlıklar maddi duran varlıklar olarak değerlendirilebilir mi?

Cevap: Bu varlıklar bir yıldan veya işletmenin bir faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahip oldukları için maddi duran varlıklar olarak değerlendirilebilir.

Maliyet unsurları

Bunun ile birlikte UMS 16 p. 12'de belirtildiği gibi maddi duran varlıkların günlük bakım maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirilemez. UMS 16 p.16, maddi duran varlığın maliyetinin aşağıdaki unsurları içerdiğini belirtmiştir:

- (a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- (b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- (c) 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 kattandığı yükümlülük.

UMS 16'nın 17. ve 19. paragraflarda ise doğrudan varlığa atfedilebilir maliyetler ve varlık kaleminin maliyetine dahil edilemeyecek unsurlar belirtilmiştir.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler;

- (a) doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler ("UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar");
- (b) yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- (c) ilk teslimata ilişkin maliyetler;
- (d) kurulum ve montaj maliyetleri;
- (e) 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 denemesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve,
- (f) mesleki ücretler olarak tanımlanmıştır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsurlarına örnekler ise

- yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);
- yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil)
- ve yönetim giderleri ve diğer genel giderler örnek olarak sunulmuştur.

UMS 16'nın 20. paragrafına göre bir maddi duran varlık, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir varlığın kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve
- İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Ayrıca, UMS 16'nın 23. paragrafına göre 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, UMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

UMS 16 amortismanı bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Amortismanına tabi tutar ise bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

UMS 16 kapsamında yararlı ömür ise (a) bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya (b) işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. Maddi duran varlığın defter değeri ise varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

Bunun yanı sıra, UMS 16 varlıkların kalıntı değerini tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bu noktada Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş muhasebe uygulamaları ile UMS 16 kapsamında belirtilmiş muhasebe uygulamaları arasında bir fark oluşmaktadır. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye'de faaliyet gösteren kurumlar için belirli maddi duran varlıklar için amortisman oranlarını belirlemiş durumdadır. Fakat, UMS 16 kapsamında belirlenmiş amortisman oranlarına dair bir liste yoktur. Yukarıda belirtilen yararlı ömür tanımında sadece yararlı ömrün tanımı yapılmıştır. Bu nedenle, UMS 16 kapsamında bir maddi duran varlığın yararlı ömrü T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan amortisman oranları ile aynı olmayabilir. UFRS, varlıklara ilişkin faydalı ömürlerin gerçeği yansıtacak şekilde belirlenmesine ilişkin yetki ve sorumluluğu şirket yönetimine vermiştir.



Örnek 2:

Soru: 100 TL'ye 31 Mart 20XX tarihinde alınan bir teçhizatın 31 Aralık 20XX tarihindeki defter değerini hesaplayınız. Yasal mevzuatı göre ilgili teçhizatın ekonomik ömrü 5 yıl olup, şirket yönetimi ilgili varlığı 10 yıl boyunca kullanabileceğini düşünmektedir. Kullanılan amortisman yöntemi doğrusal amortisman yöntemidir.

İlgili varlığın kalıntı değeri ise 20 TL'dir.

Maliyet:100 TL

Yararlı ömür (Yasal mevzuata göre): 5 yıl → Amortisman oranı: 20%
Yararlı ömür (UMS 16'ya göre): 10 yıl → Amortisman oranı:10%

Yasal mevzuata göre yapılması gereken kayıtlar:

31 Mart XX	
Borç Maddi Duran Varlıklar 100 TL	
Alacak Banka	100 TL
Teçhizatın maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirilmesi	

31 Aralık XX	
Borç Amortisman Gideri 20 TL	
Alacak Maddi Duran Varlıklar	20 TL
Dönem amortisman gideri	

UMS 16'ya göre yapılması gereken kayıtlar:

31 Mart XX	
Borç Maddi Duran Varlıklar 100 TL	
Alacak Banka	100 TL
Teçhizatın maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirilmesi	
31 Aralık XX	
Borç Amortisman Gideri 6 TL	
Alacak Maddi Duran Varlıklar	6 TL
Dönem amortisman gideri	

UMS 16'ya göre dönem amortisman gideri ise aşağıdaki şekilde hesaplanmış olup, kısıt amortisman yöntemi uygulanmıştır.

Teçhizat 31 Mart'ta alındığından, dönem sonuna kadar 9 aylık bir süre için ilgili varlık itfa edilmelidir.

$(100 \text{ TL maliyet bedeli} - 20 \text{ TL kalıntı değeri}) \times \%10 \text{ amortisman oranı} / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 6 \text{ TL}$

Sonuç olarak;

Yasal mevzuata göre ilgili teçhizatın defter değeri 100 TL maliyet - 20 TL birikmiş amortisman = 80 TL'dir.

UMS 16'ya göre ilgili teçhizatın defter değeri 100 TL maliyet - 6 TL birikmiş amortisman = 94 TL'dir.

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm

Bir işletme, muhasebe politikası olarak UMS 16'nın 30. paragrafındaki maliyet modelini ya da 31. paragrafındaki yeniden değerlendirme modelini maddi duran varlıkların muhasebeleştirme sonrası ölçümü için seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular. UMS 16'nın 30. paragrafında belirtilmiş olan maliyet modeli; maddi duran varlık kalemlerinin varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterimini gerektirmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında 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. UMS 16 paragraf 3'e göre gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir.

Ayrıca, yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bunun ile birlikte UMS 16 yeniden değerlemelerin sıklığını, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlamış olup, değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Değerlenen varlıkların ise gerçeğe uygun değerinde önemli bir değişimin olmadığı kalemlerde ise UMS 16, değerlemenin 3 veya 5 yılda bir yeniden değerlendirilmesinin yapılabileceğini belirtmiştir. Yeniden değerlendirme modelinin belki de en önemli unsurlarından biri ise UMS 16 paragraf 36'da şu şekilde belirtilmiştir: "Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir".

Örnek 3:

Soru: Şirket yönetimi tüm arsalarını Sermaye Piyasası Kurulu tarafından lisanslanmış bir gayrimenkul değerlendirme şirketine yeniden değerlendirme amacıyla değerletmiştir. Bu değerlendirme sonucunda 31 Aralık 20XX tarihinde defter değeri 1.000 TL olan arsaların gerçeğe uygun değeri 1.200 TL olarak değerlendirilmiştir.

Yukarıda verilen bilgilere göre Şirket'in sahip olduğu arsaları yeniden değerlendirme modeline göre muhasebeleştirmek için gerekli olan muhasebe kaydını açıklayınız.

Cevap: Yeniden değerlendirme sonucunda Şirket'in sahip olduğu varlıklarda 200 TL'lik bir değer artışı meydana gelmiştir. Bu nedenle arsaların maliyeti 200 TL artırılmalıdır. UMS 16'nın 39.paragrafına göre söz konusu değer artışı özkaynaklarda yeniden değerlendirme artışı hesap altında muhasebeleştirilmelidir.

31 Aralık 20XX

Borç Arsalar	200 TL	
	Alacak Yeniden değerlendirme artışı	200 TL
Arsaların yeniden değerlendirilmesi		

(*) Örneği basitleştirmek amacıyla UMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında dikkate alınması gereken ertelenmiş vergi hesaplaması bu örnekte gözardı edilmiştir.

UMS 16 paragraf 39 ise bir varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilme sonucunda artmış olması durumunda, bu artışın diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerektiğini ve doğrudan özkaynak hesap grubunda "yeniden değerlendirme değer artışı" adı altında toplanması gerektiğini belirtmiştir.

Amortisman

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabii tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru için ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların, ayrı ayrı amortisman tabii tutulması uygun olabilir (UMS 16, paragraf 44). UMS 16 ayrıca her bir döneme ilişkin amortisman giderinin, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

UMS 16 paragraf 55'e göre bir varlığın amortisman tabii tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda; örneğin, yönetim tarafından kullanılan amacına uygun ve kullanıma hazır hale getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı ise, ilgili varlığın UFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi ile bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldırıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz.

UMS 16 ayrıca üç tür amortisman yönteminin uygulanabileceğini belirtmiştir ve seçilen yöntemin varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtmaması gerektiğini not etmiştir. Bu yöntemler ve açıklamaları UMS 16 paragraf 62'de aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

- Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.
- Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.
- Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer.

Bilanço dışı bırakma

UMS 16 paragraf 67'ye göre ise bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır: (1) Elden çıkarıldığında veya (b) kullanımdan ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda. Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (UMS 16, paragraf 71).

Açıklama

Ayrıca, UMS 16, paragraflar 73 ve 74 finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılmasını öngörür:

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- Kullanılan amortisman yöntemleri;
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
- Girişler;
- UFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar;
- İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler;
- Paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile UMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları;
- UMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları;
- UMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları;
- Amortisman;
- Yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları ve diğer değişiklikler;
- Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve

- Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.

UMS 16 kapsamında yeniden değerlemenin modelinin uygulanması halinde ek açıklamalar ise UMS 16 paragraf 77'e göre açıklanır ve aşağıdaki hususları içerebilir:

- Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;
- Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar;
- İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya muvazaasız olarak son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar;
- Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.



