



TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

1. AMACI

Bu Standardın amacı, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. 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.

2. KAPSAMI

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır.

Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar

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

3. TANIMLAR

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

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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: Bir varlığın amortisman 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.

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.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Kalıntı Değer: 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: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.



4. MUHASEBELEŞTİRME

Bir işletme, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. 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.

4.1. Muhasebeleştirilmede Ölçüm

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.

4.2. Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- 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 belirtilmiştir:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler
- 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
- Mesleki ücretler

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

- 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

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren oluşan maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir ve maddi duran varlığın maliyetine 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



- b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve
- c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

4.3. Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır.

4.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

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

4.4.1. Maliyet Modeli

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.

4.4.3. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme modelinde ise 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.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortismanı da düzeltilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan **öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer 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, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde **öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı** hesabından düşülür.



Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki **yeniden değerlendirme değer artışı**, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan **geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir**. **Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz**.

Aktarım durumu varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur.

4.5. Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

4.5.1. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. İlgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olmasında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.



- b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

4.5.2. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için:

- a) Doğrusal amortisman yöntemi
- b) Azalan bakiyeler yöntemi ve
- c) Üretim miktarı yöntemlerini içerir.

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. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

4.6. Değer Düşüklüğü

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 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, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmemiş 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 (bakınız: Açıklayıcı Örnek 3).

4.6.1. Değer Düşüklüğü Tazminatı

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

4.7. Bilanço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri:

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda **bilanço dışı bırakılır**.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir.

5. AÇIKLAMA

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- 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 mutabakatı

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. 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.

Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

İşletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir.

İşletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluşturduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlığa düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.