
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 17
(DMS 17)
MADDİ DURAN VARLIKLAR

RG 27 Ağustos 2010 / 27865

Amaç

1. Bu standardın amacı; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi, bunlarla ilgili olarak mali tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü kayıpları gibi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konulara ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, başka bir standarda uygun olarak farklı bir muhasebeleştirme yönteminin uygulandığı haller ile tarihi ve kültürel miras niteliğindeki varlıklar hariç olmak üzere, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

3. Bu Standart, altyapı varlıkları dâhil olmak üzere tüm maddi duran varlıklara uygulanır.

4. Bu standart aşağıdakiler için uygulanmaz:

- 1) Tarımsal faaliyete ilişkin canlı varlıklar,
- 2) Maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynaklar.

Ancak bu standart yukarıda tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

5. Gelecekte yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklara, inşaat veya geliştirme tamamlanıncaya kadar bu standart hükümleri uygulanır. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında ise bu varlıklar yatırım amaçlı varlık haline gelir ve yatırım amaçlı varlıklara ilişkin standart hükümleri uygulanır. Yatırım amaçlı varlıklar için maliyet yöntemini uygulamayı seçen bir kamu idaresi, bu standarttaki maliyet yöntemini uygular.

Tarihi ve Kültürel Miras Varlıkları

6. Maddi duran varlık tanımına ve muhasebeleştirme ölçütüne uyan tarihi ve kültürel miras varlıklarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir. Kamu idaresi tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştirirse, zorunlu olmamakla birlikte bu standardın değerlendirme hükümlerini uygulayabilir ancak açıklama gereklerini uygulamak zorundadır.

7. Bazı varlıklar, kültürel, çevresel veya tarihsel önemleri nedeniyle tarihi ve kültürel miras varlıkları olarak tanımlanır. Tarihi ve kültürel miras varlıklarının örnekleri arasında tarihi binalar ve anıtlar, arkeolojik sahalar, her türlü koruma alanları ve sanat eserleri vardır. Tarihi ve kültürel miras varlıkları, sadece bu varlıklara münhasır olmamakla birlikte aşağıdakileri de içermek üzere, belirli bazı özellikler gösterir:

- 1) Kültürel, çevresel, eğitsel ve tarihsel bakımdan bunların mali değerinin, salt piyasa rayicine göre tam olarak yansıtılması muhtemel değildir,
- 2) Yasal yükümlülükler, satış yoluyla elden çıkarılmalarına yasak veya ciddi kısıtlamalar getirebilir,
- 3) Genellikle eşsizdir, yeri doldurulamaz ve zamanla fiziksel durumları kötüleşse bile değerleri artabilir,
- 4) Faydalı ömürlerini tahmin etmek zor olabilir; bazı hallerde yüzlerce yıl gibi çok uzun zaman olabilir.

Kamu kuruluşları, satın alma, bağış, hibe, haciz ve müsadere dahil çeşitli yollarla uzun yıllar içinde edinilmiş olan çok sayıda tarihi ve kültürel miras varlıklarına sahip olabilir. Bu varlıklar nadiren, nakit yaratma yetenekleri nedeniyle elde tutulur ve onların bu amaçlarla kullanılmasını önleyen yasal veya toplumsal engeller olabilir.

8. Tarihi ve kültürel miras varlıklarının kendi değerleri dışında gelir/getiri yaratması durumunda, bu varlıklar maddi duran varlıklar ile aynı esasa muhasebeleştirilebilir. Diğer tarihi ve kültürel miras varlıklarının gelir/getiri yaratma potansiyeli ise tarihi ve kültürel miras özellikleri ile sınırlıdır; örneğin, anıtlar ve harabeler böyledir. Alternatif gelir/getiri yaratma potansiyelinin var olması, değerlendirme esası seçimini etkileyebilir.

9. Tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştiren kuruluşların, bu varlıklar bakımından, aşağıdaki hususları açıklaması gereklidir:

- 1) Kullanılan ölçüm esası,
- 2) Kullanılan amortisman yöntemi,
- 3) Brüt defter değeri,
- 4) Dönem sonunda birikmiş amortisman tutarı,

5) Dönem başında ve sonundaki defter değerlerinin mutabakatı.

6) Gerekli görülen diğer hususlar.

Tanımlar

10. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Amortisman:

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Amortismanına Tâbi Tutar:

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

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler:

Bir birimin mübadele işleminde, diğer taraftan yaklaşık değerini alarak veya diğer tarafa yaklaşık değerini vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler, bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler:

Bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemler dışındaki işlemlerdir. Bu tür işlemlerde kamu idaresi karşılığını doğrudan vermeden veya düşük karşılık vererek bir değer alır ya da karşılığını doğrudan almadan veya daha düşük karşılık alarak bir değer verir.

Defter Değeri:

(Bu Standardın amaçları kapsamında) bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıpları indirildikten sonra mali tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Gerçeğe Uygun Değer:

Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Geri Kazanılabılır Tutar:

Nakit getiren bir varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Geri Kazanılabilir Hizmet Tutarı:

Nakit getirmeyen bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

İdareye Özgü Değer:

Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün tesis edilmesinde oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Faydalı Ömür:

Varlığın kullanıcısı veya kullanıcılarına ekonomik fayda sağlaması veya hizmet sunması beklenen süreyi veya kullanıcıları tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya benzeri birim sayısını ifade eder.

Kalıntı Değer:

Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

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 fiziksel kalemlerdir.

Maddi Duran Varlıklar Sınıfı:

Mali tablolarda açıklama amacıyla tek kalem olarak gösterilen, bir kuruluşun faaliyetlerinde benzer mahiyet veya fonksiyonu olan varlık grubudur.

Maliyet Bedeli:

İktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Nakit Getiren Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybı:

Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Nakit Getirmeyen Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybı:

Nakit getirmeyen bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir hizmet tutarını aşan kısmını ifade eder.

Muhasebeleştirme

11. Bir varlık aşağıdaki hallerde maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir:

- 1) Gelecekte varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması,
- 2) Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

12. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve tüketildikçe gider kaydedilir. Ancak bir dönemden fazla kullanılması beklenen önemli yedek parça ve yedek donanım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve yedek donanım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

13. Bu standart, nelerin maddi duran varlık kalemi olarak muhasebeleştirileceği konusunda bir ölçü birimi tanımlamaz. Muhasebeleştirme ölçütlerinin, kuruluşa/idareye özgü koşullara uygulanmasında değerlendirme yapılması gerekir. Kütüphanedeki kitaplar, bilgisayar çevre birimleri ve küçük gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplam tutarının alınarak muhasebeleştirilme ölçütlerinin bu toplama uygulanması uygun olabilir.

14. Bu muhasebeleştirme ilkeleri çerçevesinde, 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.

Altyapı Varlıkları

15. Bazı varlıklar yaygın biçimde, altyapı varlıkları olarak tanımlanır. Altyapı varlıkları genellikle aşağıdaki özelliklerin bir kısmını veya tamamını taşır:

- 1) Bir sistem veya şebekenin bir parçasıdır,
- 2) Mahiyet olarak özeldir ve alternatif kullanımları yoktur,
- 3) Taşınamaz varlıklardır,
- 4) Elden çıkarılmaları tahditlere tabi olabilir.

Altyapı varlıkları, maddi duran varlık tanımına uyar ve bu standarda uygun olarak muhasebeleştirilir. Altyapı varlıklarına örnek olarak, yol şebekeleri, kanalizasyon sistemleri, su ve enerji temin sistemleri ve iletişim ağları gösterilebilir.

Başlangıç Maliyetleri

16. Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların edinimi, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları veya hizmet sunumu potansiyelini doğrudan artırmasa da, bir kuruluşun diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar veya hizmet sunumu potansiyelini elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın veya hizmet sunumu potansiyelinin, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların kuruluşa gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan veya hizmet sunumu potansiyelinden fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, yangın güvenliği düzenlemeleri, bir hastanenin yeni bir yağmurlama söndürme sistemi takmasını gerektirebilir. Bu iyileştirmeler, varlık olarak muhasebeleştirilir çünkü bunlar olmaksızın hastane mevcut düzenlemelere uygun olarak işletilemeyecektir.

Sonraki Maliyetler

17. Muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilmez. Bundan ziyade, bu maliyetler oluştuğu tarihte giderleştirilir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır.

18. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir yolun birkaç yılda bir yüzeyinin yenilenmesi, bir ocak/fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın faydalı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri için aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler gerekebilir. Muhasebeleştirme ilkesi kapsamında, muhasebeleştirme ölçütlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Değiştirilen eski parçaların defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılır.

19. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli olarak kapsamlı arıza muayeneleri yapılması

gerekebilir. Muhasebeleştirilme ölçütlerinin sağlanması durumunda, yapılan her kapsamlı muayenenin maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki muayeneden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılır. Bu, bir önceki muayenenin maliyetinin, kalemin edinimi veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir muayenenin tahmin edilen maliyeti, kalemin edinim veya inşa edildiğinde var olan muayene unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme

20. Maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan varlıklar, maliyet bedeli ile değerlendirilir.

21. Varlıkların, bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemler yoluyla edinildiği durumlarda maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

22. Bedelsiz veya nominal bedelle edinilen bir maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değerinden değerlendirilmesi, yeniden değerlendirme sayılmaz. Ancak sonraki raporlama dönemlerinde bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirilmesinin istenmesi durumunda yeniden değerlendirme hükümleri uygulanır.

Maliyet Unsurları

23. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

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

24. Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- 1) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- 2) Varlığın yerinin ya da kullanılacağı alanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- 3) İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- 4) Kurulum ve montaj maliyetleri,

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

6) Mesleki ücretler.

25. Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin yenilenmesine ilişkin katlanılan maliyetlere stoklara ilişkin standart hükümleri uygulanır. Stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin standartlar kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler, koşullu varlık ve yükümlülükler standardı çerçevesinde ölçülür ve mali tablolara yansıtılır.

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

1) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,

2) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil),

3) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil),

4) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

27. Bir maddi duran varlık kaleminin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez. Örneğin:

1) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,

2) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç kayıpları,

3) Kuruluş faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden düzenlenmesine ilişkin maliyetler.

28. Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arazi faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Bu tür arazi faaliyetlere ilişkin işlemler, gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

29. Kamu idareleri tarafından inşa edilen varlıkların maliyetleri de edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. Kamu idaresi, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken kuruluş içi fazlalar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda atık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin idare tarafından inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usuller borçlanma maliyetleri hakkındaki standart ile belirlenmiştir.

Maliyetin Ölçümü

30. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri, bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemler yoluyla edinildiği durumlarda muhasebeleştirme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, (borçlanma maliyetleri hakkındaki standartta izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece) kredi dönemi boyunca faiz olarak mali tablolara yansıtılır.

31. Parasal veya parasal olmayan varlıkla veya bunların bileşimiyle bir veya birden fazla maddi duran varlık edinilmiş olabilir. Bu tür bir maddi duran varlığın maliyet bedeli, (mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin bulunmaması veya mübadele ile alınan ve verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi söz konusu olmadıkça) gerçeğe uygun değerden ölçülür. Kamu idaresi, karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen kayıtlarından çıkarmamış olsa bile, edindiği varlığı bu şekilde kaydeder. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir.

32. Kamu idaresi, gerçekleştirilen mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığına, ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını değerlendirmek suretiyle karar verir. Aşağıdaki durumlarda, mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin olduğu kabul edilir:

- 1) Alınan ve verilen varlığın nakit akışının veya gelir/getiri yaratma potansiyelini yapısının (riski, zamanlaması ve tutarı) birbirinden farklı olması,
- 2) Mübadele işleminden etkilenen faaliyet bölümünün kuruluşu özgü değerinin bu işlem sonucunda değişmesi,
- 3) Mübadele edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farklılığın önemli olması.

Kamu idaresi, gerçekleştirilen mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığını ve ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını değerlendirirken eğer vergi uygulanıyorsa, vergi sonrası nakit akışlarını yansıtmaları için vergiyi dikkate alır.

33. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değerinin;

1) Kendisi için makul olarak yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerine ilişkin değer aralığındaki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması,

2) Bahsedilen aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi,

durumunda güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir. İdarenin mübadele işlemi sırasında edinmiş veya karşı tarafa vermiş olduğu varlıkların gerçeğe uygun değerlerini makul bir biçimde tespit edebilmesi durumunda, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık olmadıkça, karşı tarafa verilen varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedelinin ölçümünde kullanılır.

34. Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyet bedeli kiralama işlemleri hakkındaki standarda göre belirlenir.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

35. Kamu idaresi muhasebe politikası olarak maliyet bedeli yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini seçer ve bunları ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Maliyet Bedeli Yöntemi

36. Bir maddi duran varlık kalemi, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman tutarları ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme Yöntemi

37. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden mali tablolarda gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirmeler, raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

38. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarına dayalı kanıtlara göre, değer biçme ile belirlenir ve gerçeğe uygun değerleri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerlerinden oluşur. Değerleme işleminde, mesleki yeterliliğe sahip yetkili kurum, kuruluş ve kişilerden yararlanılabilir. Çoğu varlık için gerçeğe uygun değer, aktif ve likit piyasada alım satım yapılan fiyatlara bakılarak belirlenebilir.

39. Kamu idarelerinin sahip olduğu bazı varlıklar piyasada işlem görmediğinden, piyasa değerini tespit etmek zor olabilir. Bir maddi duran varlık kaleminin aktif ve likit piyasasından piyasa değerini tespit etmeye yarayacak bilgiler elde edilemiyorsa, o varlığın gerçeğe uygun değeri, benzer koşullarda ve yerde, benzer özellikleri taşıyan diğer kalemlere bakılarak tespit edilebilir. Örneğin; üzerinde çok az sayıda işlem yapılmış, uzunca bir süre elde tutulan boş bir devlet arazisinin gerçeğe uygun değeri, benzer özelliklere ve topografyaya sahip arazilerin piyasa değerine bakılarak tahmin edilebilir. Özellikli binalar ve diğer emek ağırlıklı yapılarda gerçeğe uygun değer, itfa edilen yenileme maliyeti veya restorasyon maliyeti veya hizmet birimleri yaklaşımı gibi yöntemler kullanılarak tahmin edilebilir. Birçok durumda, bir varlığın itfa edilen yenileme maliyeti, benzer şekilde kalan gelir/getiri yaratma potansiyeli ömrüne sahip benzer bir varlığın aktif ve likit bir piyasada alım fiyatına bakılarak tespit edilebilir. Bazı durumlarda, bir varlığın yeniden üretilme maliyeti, onun yenileme maliyetinin en iyi göstergesi olur.

40. Bir maddi duran varlık kaleminin piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, yeniden üretme maliyeti, amortisman tabi tutulmuş yenileme maliyeti, restorasyon maliyeti veya hizmet birimleri yaklaşımlarını kullanarak gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesi gerekebilir. Bir maddi duran varlık kaleminin amortisman tabi tutulmuş yenileme maliyeti, varlığı üretmek için kullanılan bileşenlerin piyasadaki alım fiyatına veya önceki dönemde geçerli olan bir fiyata dayalı olarak, aynı veya benzeri varlık için endeksli fiyata bakılarak tespit edilebilir. Endeksli fiyat yöntemi kullanıldığında, dönem içinde üretim teknolojisinin önemli oranda değişip değişmediği ve referans alınan varlığın kapasitesiyle değerlendirilecek varlığın kapasitesinin aynı olup olmadığını belirlemek için muhakeme gerekir.

41. Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yıl gibi zaman dilimlerinde yeniden değerlendirilebilir.

42. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

- 1) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır,

2) Varlığın brüt defter değerinden indirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

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

44. Benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- 1) Arazi,
- 2) Faaliyet binaları,
- 3) Yollar,
- 4) Makineler,
- 5) Enerji iletim ağları,
- 6) Gemiler,
- 7) Uçaklar,
- 8) Motorlu taşıtlar
- 9) Mobilya ve demirbaşlar
- 10) Ofis gereçleri,
- 11) Petrol sondaj kuleleri.

45. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların mali tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.

46. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme fonu adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce açık ya da fazla ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

47. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalmışsa, bu azalma açık ya da fazla olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış varlıkla ilgili olarak yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak bakiyesi lsnde yeniden değerleme fazlası azaltılarak muhasebeleştirilir.

48. Bir maddi duran varlık sınıfı içindeki münferit varlıklara ilişkin yeniden değerleme artış ve azalışları birbirlerine mahsup edilir ancak farklı sınıflardaki varlıklar birbirleriyle mahsup edilmezler.

49. Net varlık/özkaynaklarda gösterilen yeniden değerleme değer artışının bir kısmı veya tamamı, ilgili varlık muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı zaman doğrudan birikimli fazla ya da açığa aktarılabilir. Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda, maddi duran varlıkla ilgili fazlanın tamamı veya bir kısmı aktarılabilir ya da değer artışının bir kısmı, varlık kullanıldığı da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl fazlasına aktarım açık ya da fazla üzerinden yapılamaz.

Amortisman

50. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Örneğin, çoğu durumda, bir yol sistemindeki kaldırımlar, tesis, teşekkül, kaldırım kenarları ve kanallar, yaya yolları, köprüler ve ışıklandırmanın ayrı ayrı amortisman tabi tutulması gerekir. Benzer Şekilde, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

51. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu faydalı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu faydalı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

52. Maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarının ayrı olarak amortisman tabi tutulduğu durumda, kalan kısım ayrı olarak amortisman tabi tutulur. Kalan kısım, varlık kaleminin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. Kuruluşun bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısım ilişkin amortismanın ilgili tkretim alışkanlıkları ve/veya faydalı ömrü doğru olarak yansıtacak Şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

53. Bir maddi duran varlık kaleminin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetinin önemli bir kısmını oluşturmayan parçaları ayrı ayrı amortisman tabi tutulabilir.

54. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir.

55. Dönemin amortisman gideri genel olarak, fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet sunumu potansiyeli 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 dâhil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı, maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

56. Bir varlığın amortisman tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

57. Bir varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü en azından her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) "muhasabe politikaları, muhasabe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar" hakkındaki standart hükümlerine göre muhasabe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

58. Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece (gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi) mali tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz. Varlık yönetim politikaları, bir varlığın yıpranma ve aşınmasını artırıyorsa, faydalı ömrü yeniden değerlendirilmeli ve buna uygun olarak düzeltilir.

59. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Kalıntı değer genellikle önemsizdir ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

60. Kalıntı değer 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.

61. Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, yönetim tarafından istenilen amaçta faaliyette bulunabilmesi için gerekli olan yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, varlık muhasabe kayıtlarından çıkarıldığı zaman durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldırıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

62. Bir varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli, esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların veya hizmet sunumu potansiyelinin düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- 1) Varlığın beklenen kullanımı (Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir),

- 2) 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 faaliyet faktörlerine bağlıdır),
- 3) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmelerden, ürüne ilişkin ya da ürünle ilgili satış sonrası destek hizmetlerinin piyasa talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme,
- 4) İlgili kiralama işlemlerinin sona ereceği tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

63. Varlığın faydalı ömrü varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. Kamu idarelerinin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet sunumu potansiyelinin belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen kısa olabilir. Bir varlığın faydalı ömrü benzer varlıklara ilişkin tecrübelerle dayanılarak tahmin edilir.

64. Arsa ve binalar birlikte edinildiklerinde 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 faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulurlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.

65. Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilecek faydalardan ya da hizmet sunumu potansiyelinden yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir faydalı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları ya da hizmet sunumu potansiyelini yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

Amortisman Yöntemi

66. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına veya hizmet sunumu potansiyeline ilişkin olarak kurum ya da kuruluş tarafından uygulanması beklenen itfa modelini yansıtır.

67. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her raporlama döneminin sonunda gözden geçirilir ve varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının veya hizmet sunumu potansiyelinin itfa modelinde beklenen önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, "muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar" hakkındaki standart hükümlerine göre muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

68. Bir varlığın amortisman tabi tutarını faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Normal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece,

amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyelini en iyi yansıtan beklenen tüketim yöntemi seçilir. Seçilen yöntem, varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik yararların veya hizmet sunumu potansiyelinin beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Değer Düşüklüğü

69. Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uygulanır.

Değer Düşüklüğü Tazminatı

70. Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir.

71. Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri, farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- 1) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümlerine göre muhasebeleştirilir,
- 2) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebe kayıtlarından çıkarılması bu standart uyarınca belirlenir.
- 3) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir,
- 4) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir.

Muhasebe Kayıtlarından Çıkarma

72. Bir maddi duran varlığın defter değeri, aşağıdaki durumlarda muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışında bırakılır:

- 1) Elden çıkarıldığında,
- 2) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda.

73. Bir maddi duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, kiralama hakkındaki standarda göre farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe, fazla veya açığa gösterilir. Kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz.

74. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden edinilen gelirlere ilişkin standartta yer alan mallarının satışından sağlanan gelir/getirinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütler uygulanır. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda ise kiralama işlemleri hakkındaki standart hükümleri uygulanır.

75. Bu standartta belirtilen muhasebeleştirme ilkesine göre maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyeti dahil edilirse; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılır. Yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

76. Bir maddi duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilât ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

77. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri arasındaki fark, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden edinilen gelirler hakkında standart hükümlerine uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak mali tablolarda gösterilir.

Açıklamalar

78. Mali tablolarda her maddi duran varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- 1) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- 2) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- 3) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- 4) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü kayıplarıyla birlikte),
- 5) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:

i. Edinimler,

ii. Elden çıkarmalar,

iii. Kurum ya da kuruluş birleşmeleri yoluyla edinilenler,

iv. Yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uyarınca doğrudan net varlıklar/öz kaynaklarda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü karşılığı,

v. Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uyarınca fazla ya da açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü karşılığı,

vi. Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uyarınca fazla ya da açıkta muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü karşılığı,

vii. Amortisman,

viii. Yurtdışındaki kuruluşun/birimin mali tablolarının raporlayan kuruluşun mali tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; mali tabloların geçerli para biriminden mali tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları,

ix. Diğer değişiklikler.

79. Her bir maddi duran varlık sınıfı için mali tablolarda aşağıdaki hususlar ayrıca açıklanır:

1) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,

2) Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dâhil edilen harcamaların tutarı,

3) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler,

4) Mali performans tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve fazla ya da açıkta izlenen tutarlar.

80. Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi kamu idaresinin takdirindedir. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen faydalı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması mali tablo kullanıcılarınca idare tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer kuruluşlarla kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

1) Dönem boyunca fazla ya da açıkta veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı,

2) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

81. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar hakkındaki standart hükümleri uyarınca, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin niteliği ve etkileri açıklanır. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

1) Kalıntı değerler,

2) Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler,

3) Faydalı ömürler,

4) Amortisman yöntemleri.

82. Maddi duran varlık kalemi sınıflarının yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

1) Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,

2) Yeniden değerlemenin konusunda yetkili ve uzman olan bir kurum, kuruluş ya da kişi tarafından yapıp yapılmadığı,

3) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,

4) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya karşılıklı pazarlık ortamında son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar,

5) Dönem içindeki değişimi gösteren yeniden değerlendirme değer artışı ve bunun bakiyesinin diğer özkaynak hissedarlarına ya da ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar,

6) O sınıfta yer alan münferit maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme fazlalarının toplamı,

7) O sınıfta yer alan münferit maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme açıklarının toplamı.

83. Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili standart uyarınca yapılacak açıklamalara ek olarak, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgiler açıklanır.

84. Mali tablo kullanıcıları aşağıdaki bilgileri ihtiyaçlarını karşılamada kullanabilir ve bu nedenle kamu idarelerinin bu hususları açıklaması teşvik edilir:

- 1) Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri,
- 2) Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri,
- 3) Aktif kullanımdan çekilen ve satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri,
- 4) Maliyet bedeli yöntemi kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

85. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Temmuz ayı itibarıyla yürürlükte olan maddi duran varlıklar konulu standarttan (IPSAS 17) yararlanılarak hazırlanmıştır.

86. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

87. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.