

TMS 36; VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI'NIN GENEL İLKELERİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ DÜZEYLERİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. İncilay ERDURU
Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
savasincilay@gmail.com

Prof. Dr. Ali DERAN
Mersin Üniversitesi, Tarsus Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu
alideran@gmail.com

ÖZET

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın en önemli amaçlarından biri finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun niteliğe sahip olmasını sağlamaktır. Bu kapsamda her raporlama döneminde yapılması gereken işlemlerden biri; işletme aktifinde kayıtlı bulunan varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti ve bu durumun finansal tablolara yansıtılmasıdır. TMS 36 işletmelerin aktifinde kayıtlı olan varlıkların defter değerlerinin, geri kazanılabilir değerlerinden daha büyük bir tutar ile raporlanmamasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Bu çalışmanın kavramsal ve uygulamaya yönelik olmak üzere iki amacı bulunmaktadır. TMS 36 Standardı'nın temel ilkelerini açıklamak bu çalışmanın kavramsal amacını oluştururken; Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının söz konusu standart hakkındaki bilgi düzeylerinin ve bu bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek de çalışmanın uygulamaya yönelik amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın amaçları paralelinde yapılan analiz sonuçlarına göre, meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 36, Muhasebe Meslek Mensubu.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

TAS 36; GENERAL PRINCIPLES OF IMPAIRMENT OF ASSETS STANDARD AND INVESTIGATION FOR DETERMINING THE KNOWLEDGE LEVEL OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSIONS

ABSTRACT

One of the most important aims of Turkish financial reporting standarts is to provide the knowledge presented in raports to be avabile to reality and needs. In this context one of the needed operation in reporting term is the determination of value decrease in registered assets of company's actives and the reflection of this condition

to the financial tables. TAS 36 is prepared to provide to raport the carrying value greater amount than recoverable values of companies. This study has two aims as theoretical and practical aims. To explain the basics of TAS 36 standards is theoretical aim of this study. The practical aim of this study is to determine the knowledge levels of members of accounting profession that work independently in Gaziantep about these standarts and to determine if these knowledge levels differs according to ages, experience and apellations of members of accounting profession According to the analysis results parallel to the aims of study it is determined that the knowledge levels of members of accounting profession about TAS 36 Standards depends on the ages and apellations of them.

Keywords: Impairment of Assets, TAS 36, Members of Accounting Professions

JEL Classification: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin 36 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) işletme aktifinde kayıtlı bulunan varlıkların ne zaman değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerektiğini, geri kazanılabilir değer nasıl belirleneceğini, değer düşüklüğü olması durumunda; bu değer düşüklüğünün finansal tablolara nasıl yansıtılacağını ve finansal tablolarda ne gibi açıklamalar yapılması gerektiğini açıklayan bir standarttır. TMS 36 işletmelerin aktifinde kayıtlı olan varlıkların defter değerlerinin, geri kazanılabilir değerlerinden daha büyük bir tutar ile raporlanmamasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Bu standart TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 17 Kiralama İşlemleri, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standart'larında açıklanan olay ve varlıklarla ilgilidir.

Standartta göre bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerini aşması durumunda söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Böyle bir durumda varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir değer arasındaki fark tutarı kadar bir değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararı dışındaki değer düşüklüğü zararları, ilişkili varlıkların geri kazanılabilir değerlerine ilişkin gelecekteki tahminlere göre iptal edilebilir veya daha da artırabilir.

Bu çalışmada TMS 36'ya ilişkin olarak yukarıda belirtilen temel ilkeler incelenerek açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 hakkındaki bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik olarak Gaziantep ilinde muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket uygulanmıştır. Bu açıklamalar kapsamında çalışmanın amacı TMS 36'nın temel ilkelerini açıklayarak, uygulayıcılara yardımcı olmak ve muhasebe meslek

mensuplarının bu standarda ilişkin bilgi düzeylerini ölçmek suretiyle muhasebe literatürüne katkı sağlamaktır.

2. TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI'NIN TEMEL İLKELERİ

2.1. Standardın Amacı

36 nolu Türkiye Muhasebe Standardı; TMS 36, varlıklarda değer düşüklüğü konusunu ele alan Türkiye Muhasebe Standardı'dır. Bu standardın amacı, finansal tablolarda varlıkların yerine konulabilir değerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve yerine konulabilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin genel ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenlemiştir (TMS 36, Paragraf 1).

2.2. Standardın Kapsamı

Bu Standart, Tablo 1'de gösterilen varlıklar hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Tablo 1. TMS 36 Standardı'nın Kapsamı

TMS 36 Kapsamında Olanlar	TMS 36 Kapsamında Olmayanlar
<ul style="list-style-type: none">• TMS 16 Standardı kapsamındaki maddi duran varlıklar• TMS 38 Standardı kapsamındaki maddi olmayan duran varlıklar• Şerefiye• TMS 40 Standardı kapsamında maliyet değeri yöntemiyle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller• TMS 41 Standardı kapsamında maliyet değeri yöntemi ile değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklar• TMS 27 Standardı'nda tanımlanan bağlı ortaklıklar• TMS 28 Standardı'nda tanımlanan iştirakler• TMS 31 Standardı'nda tanımlanan iş ortaklıkları	<ul style="list-style-type: none">• Stoklar• İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar• Ertelenmiş vergi varlıkları• Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar• TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklar• Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller• Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar• Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ve

	<ul style="list-style-type: none">• TFRS 5 Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları).
--	--

Kaynak: Kamu Gözetim Kurumu, 36 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Paragraf 2-5.

Bu açıklamalar ışığında TMS 36'nın, TMS 16 kapsamında değerlendirilen arazi ve arsalar, binalar, tesis, makine ve cihazlar ile şerefiye dâhil olmak üzere maddi olmayan duran varlıklar, maliyet modeli ile değerlemeye tabi tutulan gayrimenkuller, bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığındaki yatırımlara uygulanması gerektiğini ifade etmek mümkündür.

TMS 36, değer düşüklüğü testi ne zaman yapılır, finansal tablolara nasıl yansıtılır, bir varlığın geri kazanılabilir tutarı nasıl hesaplanır, nakit yaratan birimler ve şerefiyenin değer düşüklüğü testi, işletme, bir değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmelidir ve bir iptal işlemi nasıl hesaplanmalıdır? gibi hususlarla, bu hususlara ilişkin açıklama ilkelerini belirlemiştir.

2.3. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi

Bir varlığın değeri kaza, bozulma veya kırılma gibi herhangi bir nedenle bir daha tam kapasite ile kullanılamayacak şekilde hasar görmesi veya varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen fiyat düşüşü nedeniyle azalabilir. Bu anlamda değer düşüklüğü; bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade etmektedir (TMS 16, Paragraf 6). Geri kazanılabilir tutar ise varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır (TMS 16, Paragraf 6). Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir (Ayçiçek, 2011:124).

TMS 36, her bilanço döneminde bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığına ilişkin bir göstergenin (belirtinin) var olup olmadığının değerlendirmesinin yapılmasını gerektirmektedir. Değer düşüklüğüne ilişkin bir belirti var ise işletmenin mutlaka, söz konusu varlığın geri kazanılabilir değerini belirlemesi gerekmektedir (TMS 36, Paragraf 9). Hemen belirtmek gerekir ki standartta değer düşüklüğü olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ile değer düşüklüğü testinin uygulanması arasında önemli bir ayırım bulunmaktadır (Dursun, 2007: 38). Herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin olup olmadığına bakmaksızın, işletmenin aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirmesi gerekmektedir (TMS 36, Paragraf 10):

i- Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test etmelidir

ii- Şirket birleşmesi sürecinde sağlanan şerefiyenin değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edilmesi gerekir.

Maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte defter değerini karşılamaya yetecek tutarda ekonomik yarar sağlama olanağı, varlığın kullanımda olmasından önce kullanımda olması sonrasına göre daha belirsizdir. Bu nedenle TMS 36, işletmenin henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirir (TMS 36, Paragraf 11).

2.3.1. Muhtemel Değer Düşüklüğü Belirtileri

İşletmeler her hesap dönemi sonunda elinde bulundurdukları varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek zorundadır. Eğer varlıklarda bir değer düşüklüğü söz konusu ise işletme varlığın defter değerini gerçeğe uygun değerine indirmelidir. İşletmeler için varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair bazı belirtiler söz konusudur (Şahin, 2010: 93). İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin olup olmadığına karar verirken, işletme dışı bilgi kaynakları ile işletme içi bilgi kaynaklarına başvurmalıdır (TMS 36, Paragraf 12). Bu kaynaklar, kesin ve bağlayıcı değildir. İşletmeler, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin sektöre özgü veya işletmeye özgü değer düşüklüğüne işaret eden diğer belirtileri kullanmaları mümkündür. Hatta bu tür belirtileri kullanmalarında fayda bulunmaktadır. Çünkü piyasa getiri oranı gibi genel nitelikli belirtiler zaman içinde arzu edilenden daha az hassas olabilmektedir. TMS 36'nın uygulaması konusunda deneyim kazanıldıkça, sektörlere özgü daha spesifik belirtiler ortaya çıkacaktır (Dursun, 2007: 39). Standartta yer alan varlıklarda değer düşüklüğü olabileceğine ilişkin işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynakları Tablo 2'de açıklandığı gibidir.

Tablo 2. İşletme Dışı ve İşletme İçi Bilgi Kaynakları

İşletme Dışı Bilgi Kaynakları	İşletme İçi Bilgi Kaynakları
<ul style="list-style-type: none">• Varlığın piyasa fiyatının, değişik faktörlerin etkisi ile olması gerekenden çok daha fazla azalmış olması,• İşletmenin ticari çevresinde veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişikliklerin gerçekleşmiş olması veya	<ul style="list-style-type: none">• Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması,• İşletmede, varlığın kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişikliklerin olmuş

yakın gelecekte gerçekleşmesinin bekleniyor olması, <ul style="list-style-type: none">• Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup, iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve bu durumun varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması,• Net varlıklarının defter değerinin söz konusu varlıkların piyasa değerlerinden daha fazla olması durumlarıdır.	veya yakın gelecekte olmasının bekleniyor olması, <ul style="list-style-type: none">• İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların var olması durumlarıdır.
--	---

Kaynak: Kamu Gözetim Kurumu, 36 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Paragraf 12.

Varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması; söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin ve kalıntı değerinin bu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir (TMS 36, Paragraf 17).

Varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması ekonomik, ticari, çevresel, teknolojik veya fiziksel birtakım faktörler nedeniyle varlıkların defter değerlerinin beklenenden çok daha fazla düşebileceği varsayımına dayanmaktadır. Bu varsayımına göre; yukarıda belirtilen faktörler nedeniyle varlıkların defter değeri gerçek değerlerinden önemli ölçüde uzaklaşabilir. Varlıkların gerçeğe yakın, bir başka ifadeyle gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesi için değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir. Hemen belirtmek gerekir ki daha önce yeniden değerlendirilmiş bir varlığın da defter değeri, geri kazanılabilir değer altına düşebilir.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlıkta değer düşüklüğü olabileceğinin tespiti, gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan ilkeler doğrultusunda yapılır. Buna göre (Siphai ve Öğüz, 2010: 255'ten alıntıyla; Gücenme ve Arsoy, 2005: 7):

i- Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri ise gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış fiyatı) arasındaki fark, varlığı elden çıkartırken oluşacak maliyetlerdir. Elden çıkarma maliyeti, finansman maliyeti ve vergi gideri dışında bir varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ifade etmektedir.

ii- Varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değerinden farklı bir esasa dayanılarak belirleniyorsa, varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değeri geri kazanılabilir tutarından büyük ya da küçük olabilir.

2.3.2. Yıllık Değer Düşüklüğü Testlerinin Gerekliliği

İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakmadan, aşağıdaki varlıkları her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutmalıdır (TMS 36, Paragraf 10).

i- Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle,

ii- Henüz işletme tarafından kullanılmayan maddi olmayan duran varlık,

iii- Şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye.

İşletmelerin değer düşüklüğü testini yıl sonlarında yapmaları zorunlu değildir. Bu durum bilanço döneminin öncesinde meydana gelmiş ise o zaman söz konusu test o tarihte yapılacaktır. Ancak gerek tespitin yapıldığı dönem sonunda ve gerekse her yıl sonunda bu değer düşüklüğünün devam edip etmediğini işletmenin araştırıp, duruma göre hesaplarda gerekli ayarlamaları yapması gerekir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 535). Ancak, şerefiyenin bir kısmının veya tamamının, cari yıllık dönemde gerçekleşen bir işletme birleşmesinde elde edilen nakit yaratan bir birime dağıtılmış olması durumunda, söz konusu birim cari yıllık dönemin bitiminden önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 36, Paragraf 96).

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilmesini gerektirir. Ancak, bir önceki dönemde böyle bir varlığın geri kazanılabilir tutarı için yapılan en güncel detay hesaplama, TMS 36 Paragraf 24'te belirtilen koşullar sağlanması durumunda, cari dönemde varlığın değer düşüklüğünü test etmek için kullanılabilir (TMS 36, Paragraf 24).

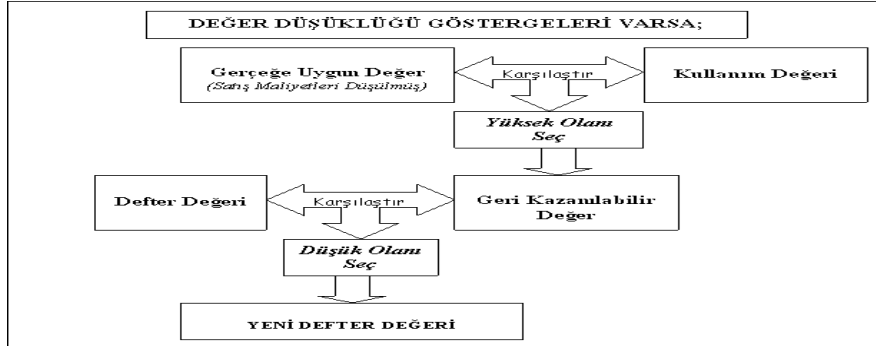
2.4. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi

TMS 36 Paragraf 18'de geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden büyük olanı olarak tanımlanmıştır. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir (TMS 36, Paragraf 19). Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur. Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir değer olarak kabul edilebilir (TMS 36, Paragraf 20).

Bazı durumlarda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Söz konusu durum, çoğu zaman satış amaçlı elde tutulan varlıklar için geçerlidir. Çünkü satış amaçlı elde tutulan bir varlığın elden çıkarılma tarihine kadar kullanımından kaynaklanan nakit akışları muhtemelen önemsiz bir düzeyde olacağından; kullanım değerinin esas olarak, ilgili varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net nakit tahsilatlardan oluşacak olmasından kaynaklanmaktadır (TMS 36, Paragraf 21).

Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa yoldan yapılan hesaplamalar, bu Standartta satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinin belirlenmesinde gösterilen detay hesaplamalara makul yakınlıkta sonuçlar sağlayabilir (TMS 36, Paragraf 21). Bu durumda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinin bu tahmin ve ortalama değerlerin esas alınarak belirlenmesi mümkündür. Değer düşüklüğünün belirlenmesine ya da değer düşüklüğü testine ilişkin süreci Şekil 1 yardımıyla göstermek mümkündür.

Şekil 1. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi



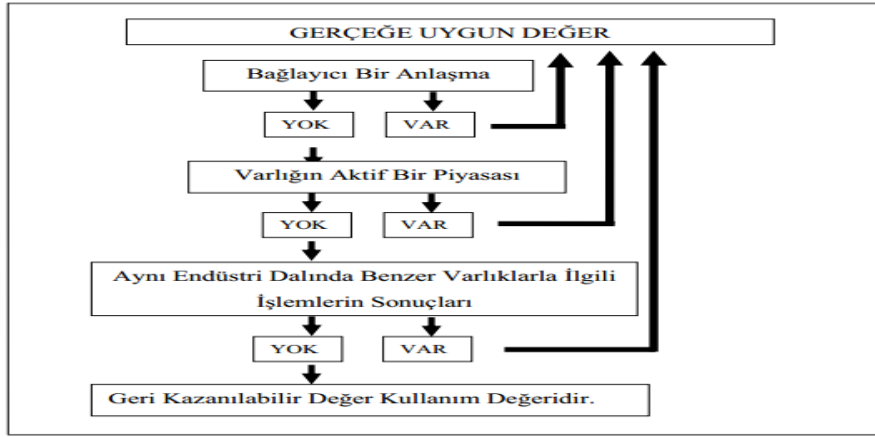
Kaynak: Akbulut, Y. ve Marşap, B. (2006). Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (4), s. 93.

2.4.1. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

TMS 36 Paragraf 25’den Paragraf 29’a kadar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer belirlenmesi hususu açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun değer belirlenirken varlıkla ilgili bağlayıcı satış anlaşmasının olması durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesinde anlaşmada yer alan değer esas alınır. Bağlayıcı bir anlaşma yoksa varlığın aktif bir piyasada işlem görüp görmediğine bakılır. Varlığın aktif bir piyasada işlem görmesi durumunda varlığın gerçeğe uygun değeri aktif piyasada oluşan satış fiyatıdır. Değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlığın bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasası yoksa gerçeğe uygun değer belirlenirken aynı endüstri

kolunda benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonucu dikkate alınabilir. Varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hiçbir şekilde belirlenemiyorsa, varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir tutar olarak kabul edilmektedir (Esen ve Perek, 2009: 147). Şekil 2'de gerçeğe uygun değer belirlenme aşamaları gösterilmiştir.

Şekil 2. Gerçeğe Uygun Değer Belirlenmesi



Kaynak: Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS 16, TMS 36, TMS 38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği* Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum, s. 98.

2.4.2. Kullanım Değeri

Bir varlığın kullanım değerini belirleyebilmek için öncelikle o varlığın kullanılması ve yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi muhtemel net nakit akışları tahmin edilmelidir. Daha sonra bu net nakit akışlarının uygun bir iskonto oranı ile bugünkü değer cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir.

TMS 36 Paragraf 30'a göre, bir varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir;

- i- Varlıktan gelecekte işletmeye gelmesi beklenen nakit akışlarının tahmini
- ii- Gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler
- iii- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri
- iv- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli

v- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Kullanım değerinin belirlenmesi öncelikle varlığın sürekli kullanımı ile ekonomik ömrü sonunda satılması sonucu sağlanacak nakit girişleri tahmin edilir, daha sonra varlığın devamlı kullanımı sonucu sağlanacak nakit girişlerinin elde edilmesi için katlanılan direkt ve endirekt nakit çıkışları esas alınarak net nakit akışı belirlenir ve son olarak nakit akışlarını bugünkü değere indirgeyecek iskonto oranı belirlenir (TMS 36, Paragraf 39). Net nakit akışlarının bugünkü değerini belirlemede kullanılan iskonto oranının, paranın zaman değeri ve gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler de içeren vergi öncesi bir iskonto oranı olması gerekmektedir (TMS 36, Paragraf 55).

İşletme nakit akış tahminlerini, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir. Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırılmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar. Yönetim, geçmişteki nakit akış projeksiyonları ile gerçekleşen nakit akışları arasındaki farkların sebeplerini inceleyerek, cari nakit akış projeksiyonlarının esas aldığı varsayımların uygunluğunu değerlendirir (TMS 36, Paragraf 33- 34).

Nakit akış tahmini yapılırken işletmenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılanmaya ilişkin nakit akışları, varlığın performansını artırma veya iyileştirmeye yönelik nakit akışları (TMS 36, Paragraf 40), finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri veya çıkışları gelir vergisi tahsilatları veya ödemeleri nakit akışlarına dâhil edilmemelidir (TMS 36, Paragraf 50).

2.4.3. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer İle Kullanım Değeri Arasındaki Farklar

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değeri arasındaki farkları Tablo 3 yardımı ile göstermek mümkündür.

Tablo 3. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer ile Kullanım değeri Arasındaki Farklar

Gerçeğe Uygun Değer	Kullanım Değeri
<ul style="list-style-type: none"> • TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Standardına göre belirlenmektedir • Piyasa katılımcılarının bakış açılarını yansıtır (objektif bir değerdir) • GUD'un belirlenmesinde piyasa fiyatı veya piyasa fiyatı tahminlerini yansıtan değerlendirme tekniği kullanılır • Maddi duran varlığın en iyi ve en üst performansını dikkatte alır. 	<ul style="list-style-type: none"> • TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre belirlenmektedir • Varlıkların değerlemesinde işletme içi bilgi kaynaklarından yararlanılır (İşletmeye özgü değerdir) • Subjektif faktörlerin etkisinde belirlenir <p>Subjektif faktörlere örnek:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bir grup varlıktan türetilmiş ilave değer olması ✓ Değerlemeye tabi tutulan varlıklar ile işletmenin sahip olduğu diğer varlıklar arasındaki sinerjinin göz önünde bulundurulması ✓ Değerlemeye tabi tutulan varlıkla ilgili yasal haklar veya söz konusu varlığı işletmenin kullanmasına ilişkin kısıtlamalar

Kaynak: Wiecek, I., Dunlop, M. and Bowen, J. Guide to international financial reporting standards in Canada, IAS 36 impairment of assets, 2014 from the <http://www.cica.ca/applying-the-standards/financial-reporting/international-financial-reporting-standards/item76371.pdf>.

2.5. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

2.5.1. Şerefiye Dışındaki Nakit Yaratan Diğer Birimlere İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Şerefiye dışındaki nakit yaratan birimlere ilişkin değer düşüklüğünün ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalar 58 ile 64. paragraflar arasında yapılmıştır. İşletme aktifinde kayıtlı bulunan varlık başka bir Standarda göre (Örneğin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'ndaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkatte alınır.

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra; söz konusu varlığın varsa kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin

kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı veya itfa payı gelecek dönemlerde düzeltilir (TMS 36, Paragraf 63).

2.5.1.1. Nakit Yaratan Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

İşletme eğer mümkünse her bir varlık için geri kazanılabilir değeri hesaplaması gerekir. Bunun mümkün olmaması durumunda, işletme söz konusu varlığın bağlı olduğu nakit yaratan birime ilişkin geri kazanılabilir değeri hesaplaması gerekmektedir (TMS 36, Paragraf 66).

TMS 36'da nakit yaratan birim, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubu olarak tanımlanmıştır (Dursun, 2007: 72). Bir nakit yaratan birimi belirlerken işletme, yönetimin işletmenin faaliyetlerini (ürün kolları, faaliyetleri, faaliyet yerleri, mahalleri veya bölgeleri gibi) nasıl izlediği, varlıklarının ve faaliyetlerinin devam ettirilmesine veya elden çıkarılmasına yönelik kararları nasıl verdiği gibi unsurları da dikkate alır (TMS 36, Paragraf 69). Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı işletme içinde kullanılmakta dahi olsa, anılan varlık veya varlık grubu nakit yaratan birim olarak değerlendirilir (TMS 36, Paragraf 70).

2.5.1.2. Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır. Şerefiye bazen, zorunlu olarak bireysel nakit yaratan birimlere değil, sadece nakit yaratan birimler grubuna dağıtılabilir (TMS 36, Paragraf 80).

TMS 36 Paragraf 90'a göre, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin, her yıl ve ilgili birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti ortaya çıktığı zaman değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir. Birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda, anılan birim ve bu birime dağıtılan şerefiye değer düşüklüğüne uğramamış kabul edilir. Birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda, değer düşüklüğü zararı ortaya çıkmış demektir ve işletmenin bu değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekir. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testinde, bir işletme, bahse konu nakit yaratan birimle ilgili tüm şirket varlıklarını belirlemelidir (TMS 36, Paragraf 102).

Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin veya birim grubunun varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır:

i- Öncelikle, nakit yaratan birime veya birim grubuna dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde

ii- Sonrasında, ilgili birimin veya birim grubunun diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında.

Şerefiye, genel uygulama olarak, işletme birleşmesinin gerçekleştiği dönem sonu itibariyle belirlenebilir. Eğer belirlenemiyorsa, şerefiyenin dağıtımı yapılmaz, dolayısıyla şerefiye dağıtılmadan bırakılır. Dağıtılmayan şerefiye tutarı ve neden dağıtılmadığı hakkında finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Şerefiyenin nakit yaratan birim veya birimler grubuna dağıtımı işleminin, işletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten sonra başlayan ilk hesap dönemi sonu itibariyle tamamlanması gereklidir. Şerefiyenin dağıtımının yapılmadığı durumlarda, ilgili birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin her ne zaman bir belirti ortaya çıkarsa söz konusu birimin kendisi (şerefiye hariç), defter değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilmelidir (Dursun, 2007: 84).

2.6. Değer Düşüklüğü Zararı ve İptal Edilmesi

Standart, nakit yaratan bir birimdeki değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde; öncelikle, nakit yaratan birime dağıtılan şerefiyenin defter değerinin azaltılmasını, daha sonra geriye kalan değer düşüklüğü zararının ilgili birimin (veya birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılmasını öngörmektedir. Eğer söz konusu varlıklara ilişkin önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, değer düşüklüğü zararı öncelikle söz konusu hesaptan düşülür, kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Dursun, 2007: 91).

Bir önceki paragrafta açıklanan durumu iki ana başlıkta inceleyerek açıklamakta fayda bulunmaktadır. Bunlardan birincisi değer düşüklüğü testine tabi tutulacak varlığın maliyet bedeli ile izleniyor olması, ikincisi ise söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş değer üzerinde izleniyor olmasıdır. Birincisinde aktifin değeri azaltılırken, karşılık hesabı olarak gelir tablosu hesaplarından birine zarar yazılır. İkinci durumda ise eğer değer düşüklüğü zararı tespit edilmiş ise öncelikle duran varlıkla ilgili Yeniden Değerleme Fonu'nda tutar varsa bundan karşılanacak, eğer tamamı karşılanmıyorsa kalan tutar dönemin gelir tablosundaki bir hesaba aktarılacaktır (Kaval, 2005: 378).

Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmez (TMS 36, Paragraf 124). Bunun arkasında yatan temel mantık şayet şerefiye önce değer düşüklüğüne uğramışsa ve daha sonra değer kazanmış ise bu yeni değer artışı yeni bir

şerefiyedir. Bu nedenle şerefiyeye ilişkin değer azalışı, daha sonraki bir artıştan dolayı iptal edilmemelidir.

Bir işletme, şerefiye haricindeki bir varlık veya nakit yaratan birim için değer düşüklüğüne uğradığı hususunda bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmelidir (TMS 36, Paragraf 110). Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, işletme, en azından TMS 36 Paragraf 111’de sayılan işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynaklarını dikkate almalıdır. 111. Paragrafta değer düşüklüğü zararındaki potansiyel azalma belirtileri, temel olarak, 112. paragraftaki potansiyel değer düşüklüğü zararı belirtilerinin göstergesidir (TMS 36, Paragraf 112).

Şerefiye haricinde, bir varlık için önceki dönemlerde bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmişse ve daha sonra bu varlığın değerinde bir artış olmuşsa, bu durumda değer düşüklüğü zararı iptal edilmelidir (TMS 36, Paragraf 114). Ancak varlığın değeri hiçbir şekilde defter değerinden daha büyük olmamalıdır (TMS 36, Paragraf 117).

Varlık, diğer bir Standarda göre yeniden değerlendirilmiş bir tutardan üzerinden takip edilmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen gelir tablosunda gelir olarak gösterilmelidir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınmalıdır (TMS 36, Paragraf 119). Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri düzeltilmiş değeri ile eğer varsa kalıntı değeri düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne göre yeniden hesaplanmalıdır (TMS 36, Paragraf 121).

Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır. Defter değerlerinde meydana gelen söz konusu artışlar, her bir varlık için değer düşüklüğü zararının iptali olarak dikkate alınır ve 119 uncu Paragrafa göre muhasebeleştirilmelidir (TMS 36, Paragraf 122). Nakit yaratan bir birime ilişkin iptal edilen değer düşüklüğü zararının 122. paragrafa göre dağıtılmasında, bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden düşük olanın üzerine çıkarılamaz (TMS 36, Paragraf 123):

i- Geri kazanılabilir tutarın (eğer belirlenebiliyorsa)

ii- Önceki dönemlerde varlık için değer düşüklüğü zararı ayrılmamış olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payları dikkate alınmaksızın) defter değerinin

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin/birim grubunun diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılmalıdır.

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI HAKKINDAKİ BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI: GAZİANTEP İLİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

--Bu araştırma TMS 36 Standardı'nın muhasebe uygulamalarına getirdiği düzenlemeler konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin tespit edilmesi ve bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının yaşları, unvanları ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak amacıyla yapılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın amacı doğrultusunda sanayi alanında gelişmiş olan Gaziantep şehri uygulama yapılacak il olarak seçilmiştir. Bu kapsamda Gaziantep şehir merkezinde 2016 yılı Temmuz ayı itibariyle bağımsız olarak faaliyet gösteren 340 muhasebe meslek mensubu araştırmanın anakütlesini oluşturmaktadır. Meslek mensupları unvanları açısından sınıflandırıldığında 40'ı Yeminli Mali Müşavir (YMM), 258'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 42'si de Serbest Muhasebeci (SM)'lerden oluşmaktadır. Meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmek için hazırlanan anketler, meslek mensuplarının büroları ziyaret edilerek ve elektronik posta yoluyla toplanmaya çalışılmış, 195 anket formu geri dönmüştür. Geri dönen anket formlarının araştırmanın amacı için kullanılıp kullanılamayacağını tespit edebilmek için, Krejcie ve Morgan'nın anakütleden çekilecek örneklem miktarı tablosundan yararlanılmış ve % 95 güven düzeyinde 181 meslek mensubu ile anket yapılması gerektiği belirlenmiştir. Bu paralelde araştırma kapsamında geri dönen 195 anket formu, araştırma sonuçlarının güvenilirliği konusunda yeterli görülmektedir.

Bu çalışma sadece Gaziantep ili şehir merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'na ilişkin bilgi düzeyini tespit etmek için yapılmıştır. Bu nedenle elde edilen sonuçlar, farklı illerde faaliyette bulunan meslek mensuplarının bilgi seviyesi için genellenmemelidir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın muhasebe uygulamalarına getirdiği düzenlemeler konusundaki bilgi düzeylerinin tespit edilebilmesi için Standard'ın tebliğinden yararlanılarak bir anket formu geliştirilmiştir. Anketin araştırma konusunu ölçmedeki başarısı bir başka ifadeyle anketin güvenilirliği Cronbach Alfa katsayısı ile test edilmiştir. Meslek mensuplarının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile ilgili bilgi düzeyini ölçmek için geliştirilen anketin Cronbach Alfa katsayısı 0,973 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu değer, sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan 0,70'in üzerinde olduğu için anketin verilerine dayanılarak yapılan analiz sonuçlarının güvenilir olduğu kabul edilmiştir.

Anket formu iki bölümden oluşmakta olup birinci bölümde, meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları ve mesleki deneyimleri gibi meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara; ikinci bölümde ise meslek mensuplarının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı konusundaki bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Anket sorularından elde edilen veriler, SPSS paket programında 5'li likert ölçeği¹ kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı hakkındaki bilgi düzeylerini incelemek amacıyla Standarda ilişkin önermelerin frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerinden yararlanılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'nın amacı ile kapsamı, değer düşüklüğünün tespiti, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için ANOVA testinden; unvanlarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için ise Kruskal Wallis Testinden yararlanılmıştır. ANOVA testi sonucu ortaya çıkan farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu ortaya koymak için Tukey testi, Kruskal Wallis testi sonucu ortaya çıkan farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu ortaya koymak için Mann Whitney U testi kullanılmıştır.

ANOVA testi, ikiden fazla bağımsız değişkenin, bağımlı bir değişkene göre ortalamalarının karşılaştırılarak, ortalamalar arasındaki farkın belirli bir güven düzeyinde anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir. Tukey testi ise bağımsız gruplar arasında farklılık bulunduğu, farklılığın hangi ikili grup arasında olduğunu araştırmak için kullanılan istatistiksel bir testtir (Altunışık vd., 2010: 197). Kruskal Wallis testi anova testinin parametrik olmayan karşılığı olup farklılığın hangi ikili gruplar

¹ Ankette meslek mensuplarının standartlar hakkındaki bilgi düzeyini ölçmek amacıyla kullanılan likert ölçeğinde; "1. Hiç bilmiyorum" u, "2. Bilmiyorum"u, "3. Fikrim yok"u, "4. Biliyorum"u ve "5. Çok iyi biliyorum" u ifade etmektedir.

arasında olduğunun belirlenmesinde Mann Whitney U testi araştırmacılar tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır. Söz konusu testler kullanılarak elde edilen analiz sonuçları ve yorumları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

3.4. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan 195 muhasebe meslek mensubunun cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvan ve deneyim gibi demografik özelliklerini gösteren bilgilere Tablo 4’de yer verilmiştir.

Tablo 4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Değerkenler	Cinsiyet		Yaş			Eğitim			Unvan			Deneyim			
	Kadın	Erkek	20-30 yaş arası	31-40 yaş arası	40 yaş üstü	Önlisans	Lisans	Lisansüstü	SM	SMMM	YMM	1-5 Yılları Arası	6-10 Yılları Arası	11-15 Yılları Arası	15 Yıl Üzeri
Frekans	49	146	48	94	53	17	158	22	48	111	36	38	49	50	58
Yüzde (%)	25	75	25	48	27	9	80	11	25	57	18	20	25	26	29

Tablo 4 incelendiğinde araştırmaya katılan 195 muhasebe meslek mensubunun %25’inin bayan’lardan, %75’inin ise erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Meslek mensuplarının % 48’inin 31-40 yaş aralığında olduğu ve büyük bir çoğunluğunun (% 80’inin) lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir. Unvan ve deneyim açısından meslek mensupları incelendiğinde, araştırmaya katılanların %57’sinin SMMM unvanına sahip olduğu, meslekte deneyim süresini oluşturan gruplardaki meslek mensuplarının sayısının birbirine yakın olduğu görülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı’nın amacı ve kapsamı, varlıklarda değer düşüklüğünün nasıl tespit edileceği, hesaplamasının nasıl yapılacağı ve muhasebeleştirileceği konularındaki bilgi düzeylerini tespit etmek için yukarıda belirtilen konularda hazırlanan önermelere meslek mensuplarının verdikleri cevapların frekans, ortalama, standart sapma değerlerine Tablo 5’te yer verilmiştir.

Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Frekans Yüzdeleri, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın	Hiç Biliyorum (%)	Biliyorum (%)	Fikrim Yok (%)	Biliyorum (%)	Çok İyi Biliyorum (%)	Ortalama	Standart Sapma
A1. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	-	12,80	15,22	63,78	8,20	3,932	0,857
A2. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	-	14,01	30,88	42,55	12,56	3,217	0,852
A3. Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	-	17,50	12,25	52,28	17,97	3,462	0,885
A4. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılacak işletme içi ve işletme dışı göstergeleri,	7,54	13,80	22,65	51,16	4,85	3,128	0,987
A5. Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkelerini	2,56	13,32	12,18	66,32	5,62	3,219	0,965
A6. Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını	8,56	17,82	27,84	29,01	16,78	3,022	0,963
A7. Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	12,48	27,54	26,52	24,49	8,97	3,017	0,887
A8. Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	16,45	32,54	15,78	28,87	6,36	3,009	0,923
A9. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	17,65	22,56	32,87	19,62	7,39	2,997	0,882
A10. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	5,87	32,75	36,89	17,61	6,88	2,985	0,876

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 36 Standardı'na ilişkin yukarıda belirtilen konularda genel bilgi düzeylerini tespit edebilmek için "Biliyorum" ile "Çok İyi Biliyorum" önermelerinin yüzdeleri ve aynı şekilde "Fikrim Yok", "Bilmiyorum" ve "Hiç Bilmiyorum" önermelerinin yüzdeleri birlikte değerlendirilmiştir. Bu kapsamda Tablo 5 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının, en fazla %71,98 oranla "Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacı (A1)", en az ise % 24,49 oranla "Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesi (A10)" konularında bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36'ya ilişkin likert ölçeği ile verilen cevapların ortalama ve standart sapma değerleri incelendiğinde de, en yüksek ortalamanın 3,932±0,857 ile A1. önermeye; en düşük ortalamanın ise 2,985±0,876 ile A10. önermeye ait olduğu ve ortalama değerlerinin yüzdesel sonuçları desteklediği görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'nın amacı ve kapsamı, değer düşüklüğünün tespit edilmesi, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için istatistiksel analizlerden Tek Faktörlü Varyans Analizi (One Way Anova); unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için ise Kruskal Wallis Testi'nden yararlanılmıştır. ANOVA testi analiz sonuçlarına Tablo 6'da yer verilmiştir.

Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 36 Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Yaşlarına ve Deneyimlerine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Gösteren ANOVA Testi Sonuçları

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın	Değişkenler	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi (sd)	Kareler Ort.	F	P
A1.Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	Yaş	15,416	2	7,708	11,073	0,000*
	Deneyim	16,705	3	5,568	8,042	0,000*
A2.Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	Yaş	15,655	2	7,790	11,915	0,000*
	Deneyim	14,069	3	4,636	7,045	0,000*
A3.Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	Yaş	15,080	2	7,652	11,209	0,000*
	Deneyim	11,020	3	6,785	5,240	0,002*
A4.Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılabilir işletme içi ve işletme dışı göstergeleri	Yaş	15,462	2	7,417	11,103	0,001*
	Deneyim	12,252	3	3,843	6,897	0,000*
A5.Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeleri	Yaş	15,852	2	7,898	10,892	0,000*
	Deneyim	16,755	3	7,989	6,131	0,000*
A6.Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını	Yaş	15,121	2	7,202	9,875	0,000*
	Deneyim	14,321	3	4,252	7,984	0,000*
A7.Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	Yaş	15,323	2	7,414	11,457	0,004*
	Deneyim	13,212	3	4,690	5,465	0,000*
A8.Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	Yaş	15,414	2	7,321	9,546	0,000*
	Deneyim	12,111	3	3,683	8,252	0,001*
A9.Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	Yaş	15,652	2	7,852	10,587	0,000*
	Deneyim	14,789	3	5,625	7,651	0,000*
A10.Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	Yaş	15,285	2	7,454	11,746	0,000*
	Deneyim	13,546	3	4,127	7,113	0,000*
P* < 0,05 anlamlılık düzeyinde						

Tablo 6 incelendiğinde, TMS 36 Standardı'nın amacı ve kapsamı, değer düşüklüğünün tespiti, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularına ilişkin yukarıda belirtilen önermelerin anlamlılık değerleri, standart anlamlılık değeri olan 0,05'den küçük gerçekleşmiştir. Standart ile ilgili tüm önermelerin anlamlılık değerlerinin 0,05'den küçük gerçekleşmesi, muhasebe meslek mensuplarının Standart hakkındaki bilgi düzeylerinin, yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı ile ilgili tespit edilen anlamlı farklılıkların hangi yaş ve deneyim grubuna dâhil olan meslek mensuplarından kaynaklandığını ortaya koymak için Tukey Testi yapılmıştır. Söz konusu istatistiksel analiz sonuçlarına Tablo 7 ve Tablo 8'de yer verilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 36 Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Yaşlarına Göre Karşılaştırılması

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı						
A1. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,012*	0,000*	40	3,125	0,9984
31-40 yaş	0,012*		0,041*	78	3,592	0,7897
40 yaş üzeri	0,000*	0,041*		45	3,977	0,7458
A2. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,023*	0,034*	40	3,174	0,9182
31-40 yaş	0,023*		0,000*	78	3,531	0,8014
40 yaş üzeri	0,034*	0,000*		45	4,022	0,7145
A3. Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,075	0,001*	40	3,162	0,9155
31-40 yaş	0,075		0,000*	78	3,605	0,8365
40 yaş üzeri	0,001*	0,000*		45	4,526	0,7641
A4. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılabilecek işletme içi ve işletme dışı göstergeleri	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,064	0,000*	40	3,128	0,9256
31-40 yaş	0,064		0,004*	78	3,354	0,8572
40 yaş üzeri	0,000*	0,004*		45	3,652	0,7412
A5. Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeleri	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,019*	0,000*	40	3,008	0,9552
31-40 yaş	0,019*		0,025*	78	3,521	0,9871
40 yaş üzeri	0,000*	0,025*		45	3,703	0,8546
	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma

A6. Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını						
20-30 yaş		0,000*	0,001*	40	3,121	0,9912
31-40 yaş	0,000*		0,000*	78	3,253	0,9742
40 yaş üzeri	0,001*	0,000*		45	3,602	0,7845
A7. Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,072	0,000*	40	3,142	0,9877
31-40 yaş	0,072		0,061	78	3,061	0,9721
40 yaş üzeri	0,000*	0,061		45	3,701	0,8563
A8. Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,054	0,000*	40	3,063	0,9635
31-40 yaş	0,054		0,056	78	3,14	0,8542
40 yaş üzeri	0,000*	0,056		45	3,852	0,6873
A9. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,071	0,001*	40	2,881	0,8756
31-40 yaş	0,071		0,089	78	2,785	0,7456
40 yaş üzeri	0,001*	0,089		45	3,21	0,7352
A10. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,053	0,000*	40	2,932	0,8213
31-40 yaş	0,053		0,052	78	2,811	0,8546
40 yaş üzeri	0,000*	0,052		45	3,141	0,7512
p<0,05 anlamlılık düzeyinde						

Tablo 7’de yer alan Tukey Testinin sonuçları incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının “varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacı (A1)”, “varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamı (A2)”, “varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeler (A5)” ve “varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağı (A6)” önermelerine ilişkin anlamlılık değerlerinin her yaş grubunda araştırma için kabul edilen anlamlılık değeri olan 0,05’den küçük gerçekleştiği görülmektedir. Anlamlılık değerlerinin 0,05’den küçük gerçekleşmesi, söz konusu önermeler hakkında her yaş grubuna dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ile diğer yaş gruplarına dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğunu ortaya koymaktadır.

“Varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceği (A3)” ve “varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılacak işletme içi ve işletme dışı göstergeler (A4)” konularında 40 yaş üzerinde olan

meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile 20-30 yaş ve 31-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğu Tablo 7’den tespit edilmiştir. Ayrıca 20-30 yaş aralığında olan meslek mensupları ile 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının “şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A7)”, “nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A8)”, “şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A9)” ile “değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesi (A10)” konularındaki bilgi düzeylerinin birbirinden farklılık gösterdiği görülmektedir. TMS 36 Standardı ile ilgili yukarıda belirtilen konularda, 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin diğer yaş gruplarına dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerine göre daha fazla olduğu Tablo 7’deki ortalama değerler incelendiğinde anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının TMS 36 Standardı hakkındaki bilgi düzeylerinin, deneyimlerine göre farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymak amacıyla yapılan Tukey testinin analiz sonuçlarına Tablo 8’de yer verilmiştir.

Tablo 8. Meslek Mensuplarının TMS 36 Standardı’na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Deneyimlerine Göre Karşılaştırılması

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı							
A1. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,977	0,403	0,034*	32	3,5313	0,97499
6-10 yıl	0,977		0,608	0,005*	41	3,4512	0,97232
11-15 yıl	0,403	0,608		0,000*	42	3,2262	0,98523
15 yıl üzeri	0,034*	0,005*	0,000*		48	4,0521	0,97452
A2. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,875	0,312	0,012	32	3,4263	0,99573
6-10 yıl	0,875			0,000*	41	3,5124	0,98214
11-15 yıl	0,312			0,000*	42	3,3241	0,96325
15 yıl üzeri	0,012	0,000*	0,000*		48	4,0785	0,9745
A3. Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,993	0,901	0,014*	32	3,4578	0,9325
6-10 yıl	0,993		0,97	0,003*	41	3,4063	0,8524

11-15 yıl	0,901	0,97		0,000*	42	3,3257	0,8745
15 yıl üzeri	0,014*	0,003*	0,000*		48	4,0281	0,9378
A4. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılabilir işletme içi ve işletme dışı göstergeleri	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,751	0,856	0,002*	32	3,4125	0,9847
6-10 yıl	0,751		0,613	0,000*	41	3,4562	0,9562
11-15 yıl	0,856	0,613		0,000*	42	3,3188	0,9362
15 yıl üzeri	0,002*	0,000*	0,000*		48	4,0198	0,8745
A5. Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeleri	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,674	0,889	0,000*	32	3,4784	0,8752
6-10 yıl	0,674		0,741	0,001*	41	3,4568	0,8845
11-15 yıl	0,889	0,741		0,071	42	3,3362	0,7845
15 yıl üzeri	0,000*	0,001*	0,71		48	4,0312	0,7485
A6. Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,552	0,532	0,000*	32	3,4633	0,9824
6-10 yıl	0,552		0,869	0,000*	41	3,4285	0,8754
11-15 yıl	0,532	0,869		0,099	42	3,3144	0,8896
15 yıl üzeri	0,000*	0,000*	0,099		48	4,1252	0,7845
A7. Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,882	0,742	0,023*	32	3,5156	0,9875
6-10 yıl	0,882		0,965	0,532	41	3,4268	0,8457
11-15 yıl	0,742	0,965		0,631	42	3,4048	0,7456
15 yıl üzeri	0,023*	0,532	0,631		48	4,0208	0,7549
A8. Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,714	0,513	0,000*	32	3,5462	0,9254
6-10 yıl	0,714		0,502	0,749	41	3,4853	0,9378
11-15 yıl	0,513	0,502		0,523	42	3,4158	0,8574
15 yıl üzeri	0,000*	0,749	0,523		48	4,0705	0,7685
A9. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma

1-5 yıl		0,582	0,525	0,012*	32	2,9842	0,9187
6-10 yıl	0,582		0,648	0,845	41	3,1543	0,8745
11-15 yıl	0,525	0,648		0,652	42	3,2244	0,7569
15 yıl üzeri	0,012*	0,845	0,652		48	3,4655	0,7653
A10. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	1-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl		0,877	0,632	0,000*	32	2,8754	0,8754
6-10 yıl	0,877		0,541	0,632	41	3,1123	0,8931
11-15 yıl	0,632	0,541		0,748	42	3,4112	0,8543
15 yıl üzeri	0,000*	0,632	0,748		48	3,6562	0,6453
p* < 0,05 anlamlılık düzeyinde							

Tablo 8 incelendiğinde, “varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacı (A1)”, “varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamı (A2)”, “varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceği (A3)” ile “varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılabilir işletme içi ve işletme dışı göstergeleri (A4)” konularında, 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ile 1-5 yıl, 6-10 yıl ve 11-15 yılları arası deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. “Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeler (A5)” ve “varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağı (A6)” konularında ise 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile 1-5 yıl ve 6-10 yıl arası deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında farklılık olduğu ortaya konmuştur.

Ayrıca “şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A7)”, “nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A8)”, “şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi (A9)” ile “değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesi (A10)” konularında 1-5 yılları arasında deneyimi olan meslek mensupları ile 15 yıl üzeri deneyimi olan meslek mensupları arasında anlamlı farklılık olduğu Tablo 8’de yer alan analiz sonuçları incelendiğinde görülmektedir. TMS 36 Standardı’na ilişkin yukarıda belirtilen önermelerin deneyim grupları ortalamaları incelendiğinde 15 yıldan daha fazla deneyime sahip olan meslek mensuplarının, diğer deneyim sürelerine sahip olan meslek mensuplarına göre daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 hakkındaki bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için

nonparametrik istatistiksel analizlerden Kruskal Wallis testi kullanılmış olup analiz sonuçları Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 36 Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Unvanlarına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Gösteren Kruskal Wallis Testi Sonuçları

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	P (Anlamlılık Değeri)
A1. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	24,705	2	0,000*
A2. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	22,076	2	0,000*
A3. Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	23,485	2	0,000*
A4. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılabilen işletme içi ve işletme dışı göstergeleri,	25,603	2	0,000*
A5. Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeleri	28,978	2	0,000*
A6. Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını	24,582	2	0,000*
A7. Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	29,546	2	0,000*
A8. Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	21,215	2	0,000*
A9. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	22,331	2	0,000*
A10. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	21,745	2	0,000*
p* < 0,05 anlamlılık düzeyinde			

Tablo 9 incelendiğinde, TMS 36 Standardının amacı ve kapsamı, değer düşüklüğünün tespiti, hesaplanması ile muhasebeleştirilmesi konularında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin unvanlarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Anlamlı farklılık tespit edilen önermelerin tamamı konusunda, farklılığın hangi unvana sahip meslek

mensupları arasında ortaya çıktığını tespit edebilmek için Mann Whitney U testi kullanılmıştır. Söz konusu test kullanılarak yapılan analiz sonuçlarına Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10. Meslek Mensuplarının TMS 36 Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

A1. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacını	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,091	0,000*	48	26,402
SMMM	0,091		0,000*	111	43,22
YMM	0,000*	0,000*		36	37,331
A2. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamını	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,082	0,000*	48	22,35
SMMM	0,082		0,000*	111	38,521
YMM	0,000*	0,000*		36	31,661
A3. Standarda göre varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının nasıl tespit edileceğini	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,100	0,000*	48	21,365
SMMM	0,100		0,000*	111	27,879
YMM	0,000*	0,000*		36	25,745
A4. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespitine ilişkin kullanılacak işletme içi ve işletme dışı göstergeleri	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,079	0,001*	48	21,417
SMMM	0,079		0,000*	111	38,468
YMM	0,001*	0,000*		36	24,991
A5. Varlıklarda değer düşüklüğü tutarının hesaplanmasına ilişkin ilkeleri	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,102	0,000*	48	24,563
SMMM	0,102		0,000*	111	37,485
YMM	0,000*	0,000*		36	27,852
A6. Varlıklarda değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve sıklıkla yapılacağını	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,121	0,002*	48	22,131
SMMM	0,121		0,000*	111	28,984
YMM	0,002*	0,000*		36	24,567
A7. Şerefiye dışındaki nakit yaratan diğer birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesini	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,098	0,000*	48	24,794
SMMM	0,098		0,000*	111	36,845

YMM	0,000*	0,000*		36	31,472
A8. Nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,054	0,000*	48	23,871
SMMM	0,054		0,000*	111	34,444
YMM	0,000*	0,000*		36	26,874
A9. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,062	0,000*	48	23,471
SMMM	0,062		0,004*	111	36,487
YMM	0,000*	0,004*		36	35,197
A10. Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesini	SM	SMMM	YMMM	N	Sıra Ortalaması
SM		0,0842	0,000*	48	24,126
SMMM	0,0842		0,000*	111	36,876
YMM	0,000*	0,000*		36	29,447

Tablo 10 incelendiğinde TMS 36 Standardı ile ilgili yukarıda belirlenen tüm önermeler konusunda YMM unvanına sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile diğer unvanlara sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri (SM ile SMMM) arasında anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Ayrıca her bir önermeye ilişkin ortalama değerlerde de görüldüğü gibi, SMMM'lerin, SM ve YMM'lere göre yukarıda belirtilen konularda daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmüştür.

4. SONUÇ

Günümüzde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında finansal raporlama yapan işletmeler, bu Standart'larda belirtilen esaslara göre değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerini yapmak suretiyle finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun daha karşılaştırılabilir ve daha gerçeğe uygun bilgiler sunabilmektedirler. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin daha gerçeğe uygun olabilmesi ise varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin piyasa değerlerine yaklaştığı ölçüde mümkün olabilmektedir. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, varlıkların geri kazanılabilir tutarlarından daha büyük bir değerle finansal tablolarda gösterilmesini engelleyen bir standarttır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında hazırlanan ve sunulan finansal tabloların daha gerçekçi bilgiler sunmasına katkı sağlayan standartlardan biri olan TMS 36 Standardı'nın temel ilkelerini açıklamak ve söz konusu standart hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini tespit etmektir. Bu kapsamda Gaziantep ilinde bağımsız

olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından, TMS 36 Standardı'nın temel ilkelerini içeren bir anketi cevaplamaları istenmiştir. Çalışmanın amaçları doğrultusunda Standardın temel ilkeleri ile uygulamaya yönelik anket sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

TMS 36 Standardı'nın amacı işletmenin varlıklarını geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemek ve işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları düzenlemektir.

TMS 36'ya göre standart kapsamında olan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü, bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aştığı zaman ortaya çıkmaktadır. Standartta geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. TMS 36'ya göre bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynakları kullanılarak tespit edilmektedir.

Varlığa ilişkin tespit edilen değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra; söz konusu varlığın varsa kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı veya itfa payı gelecek dönemlerde düzeltilmelidir. Varlığın gelecek dönemlerde piyasa değerinin artmasına bağlı olarak değer düşüklüğü zararı da iptal edilmesi gerekmektedir.

TMS 36 Standardı'nın temel ilkeleri yukarıda yer alan bilgiler kapsamında açıklanmıştır. Söz konusu Standart ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik olarak yapılan istatistiksel analiz sonuçlarına ise aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmaya Gaziantep şehir merkezinde faaliyet gösteren 195 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu (% 75'i) erkeklerden oluşmakta olup, meslek mensuplarının % 80'inin de lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının yaklaşık yarısının 31-40 yaş aralığında ve SMMM unvanına sahip kişilerden olduğu görülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı ile ilgili belirlenen önermelere katılım düzeyleri yüzdesel olarak belirlenmiş olup muhasebe meslek mensuplarının, en fazla %71,98 oranla "*Varlıklarda değer düşüklüğü standardının amacı (A1)*", en az ise % 24,49 oranla "*Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi ve muhasebeleştirilmesi (A10)*" konularında bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. TMS 36 Standardı ile ilgili önermelerin ortalama değerleri incelendiğinde ise meslek mensuplarının söz

konusu Standart hakkındaki bilgi düzeylerinin yeterli olmadığı ortaya konmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 36 Standardı'nın amacı ve kapsamı, değer düşüklüğünün tespit edilmesi, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için istatistiksel analizlerden Tek Faktörlü Varyans Analizi (One Way Anova); unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için ise Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarının TMS 36 Standardı ile ilgili belirlenen tüm konulardaki bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. TMS 36 Standardı'na ilişkin yukarıda belirtilen konularda meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında ortaya çıkan farklılığın hangi yaş, deneyim ve unvan grupları arasında ortaya çıktığı çalışmanın bulguları kısmında geniş bir şekilde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan araştırma sonuçları sadece Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının TMS 36'ya yönelik bilgi düzeylerine aittir. Bu nedenle araştırma sonuçları diğer illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bilgi düzeyleri için genellenmemelidir.

KAYNAKÇA

Akbulut, Y. ve Marşap, B. (2006). Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı kapsamında incelenmesi ve İMKB'de işlem gören şirketlerdeki uygulamaların değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (4), 85-116.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Ayçiçek, F. (2011). Değeri düşen maddi duran varlıkların ölçümlemesinde işletmeye özgü bir değer olarak kullanım değeri, *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 121-131.

Dursun, N.N. (2007). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*, Yayınlanmamış Yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Esen, Ö.M. ve Perek, A.A. (2009). Varlıklarda değer düşüklüğü standardının (TMS-36) nakit yaratan birim, şerefiye ve şirket varlıkları açısından incelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (3), 143-170.

Gücenme, Ü. ve Poroy Arsoy, A. (2005). Muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıklarda değer artış ve azalışların tespiti ve kaydı, *Analiz Dergisi*, 5 (14), 1-16.

International accounting standard 36 (IAS 36), impairment of assets, 2014 from the https://www.cgapdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_E/IAS_36.pdf.

Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Krejcie, R.V. and Morgan, D.V. (1970). Determining sample size for research activities, Educational and Psychological Measurement, 30, 607-610.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi kitabevi.

Sipahi, B. ve Akarçay Öğüz, A. (2010). [TMS 36 çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ölçülmesi](#), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45(1), 253-262.

Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS 16, TMS 36, TMS 38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

Kamu Gözetim Kurumu, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı.

Wiecek, I., Dunlop, M. and Bowen,J. Guide to international financial reporting standards in Canada, IAS 36 impairment of assets, 2014 from the <http://www.cica.ca/applying-the-standards/financial-reporting/international-financial-reporting-standards/item7637>