



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN  
TÜRK VERGİ MEVZUATI, TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE  
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Abdulkadir ORAL**

**Niğde  
Kasım, 2019**



**T.C.  
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN  
TÜRK VERGİ MEVZUATI, TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE  
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YÖNÜNDEN  
İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Abdulkadir ORAL**

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

**Niğde  
Kasım, 2019**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türk Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları Yönünden İncelenmesi**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26/11/2019



**Abdulkadir ORAL**

## ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN danışmanlığında Abdulkadir ORAL tarafından hazırlanan "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türk Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları Yönünden İncelenmesi" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

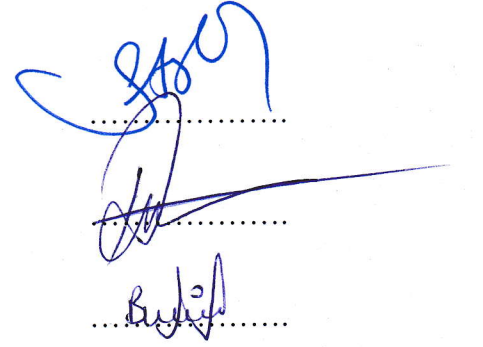
Tarih: 26/11/2019

### JÜRİ :

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN



.....  
.....  
.....

### ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ..... Tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK  
Enstitü Müdürü

## ÖN SÖZ

“Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türk Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları Yönünden İncelenmesi” başlıklı bu çalışmanın amacı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun bir biçimde değerlendirilmesini sağlayarak bu varlıkların işletmelerin finansal tablolarında kullanıcılarına doğru, zamanında ve yararlı bilgi üretecek şekilde raporlanmasını yardımcı olmaktır.

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren saygıdeğer danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Seçkin ARSLAN’a değerli katkılarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın yapıldığı süreç boyunca yardımlarını hiç esirgemeyen; Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL ile Dr. Öğretim Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN’e ayrıca çok teşekkür ederim.

Yaşamım boyunca benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, her türlü zorluğa beraber göğüs gerdiğimiz, bu zaman içerisinde her koşulda yanımda olan canım eşime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

**Abdulkadir ORAL**

## ÖZET

### YÜKSEK LİSANS TEZİ

#### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATI, TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

**ORAL, Abdulkadir**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN**

**Kasım 2019, 93 sayfa**

Günümüz iktisadi çalışmalarında işletmelerin varlıkları içerisinde yer alan maddi olmayan duran varlıklarının önemi giderek artmaktadır. İşletmelere ticari yarar sağlayan, üstünlük kazandırabilen fakat fiziksel varlığı bulunmayan bu varlıklar, maddi olmayan duran varlık olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için somut varlıklarla birlikte maddi olmayan varlıkları da kullanmaktadır. Bu varlıklar ise patentler, bilgisayar yazılımları, sinema filmleri, telif hakları, isim hakları, ithalat kotaları, pazar payları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri ile pazarlama hakları gibi varlıklardan oluşmaktadır.

Önemi giderek artan bu varlıklar ile ilgili gerekse ulusal çapta gerekse uluslararası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Muhasebe alanı ile ilgili olarak ulusal alanda yapılan bu düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklar; Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı gibi birçok düzenlemeye konu olmuştur. Uluslararası alanda da yine aynı şekilde maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili birçok düzenleme bulunmaktadır. Küreselleşme ile birlikte farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin bir şekilde hazırlanması ve raporlanması gerekmektedir. Bu nedenler ile daha yararlı ve gerçekçi finansal bilgilerin üretebilmesi için özel sektördeki ilgili kişiler, mesleki kuruluşlar ile birlikler ve devletlerarası çalışmalar yapılarak Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) hazırlanmıştır. Türkiye’de de bu standartlar öncelikle Borsada faaliyet gösteren işletmeler ile finans sektöründeki işletmeler (bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri gibi) tarafından uygulanmaya başlamış ve uygulama alanı da her geçen dönem giderek artmaktadır.

Yapılan bu çalışmada ise işletmelerin aktifleri arasında önemli paylara sahip olan maddi olmayan duran varlıklar, öncelikle Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınmış daha sonra ise TMS-38 ile BOBİ FRS’de yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak karşılaştırmalar yapılmış, benzerlikler ile farklılıklar ortaya konmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu, BOBİ FRS, TMS-38.





## **ABSTRACT**

### **MASTER THESIS**

#### **INVESTIGATION ON INTANGIBLE FIXED ASSETS IN TERMS OF TURKISH TAX LEGISLATION, UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS**

**ORAL, Abdulkadir**

**Business Administration**

**Supervisor: Asst. Prof. Dr. Seçkin ARSLAN**

**November 2019, 93 pages**

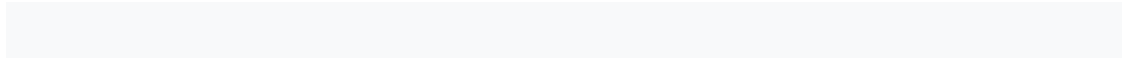
In contemporary economic studies, intangible fixed assets gradually loom large within the assets of enterprises. Such non-physical assets, which provide enterprises with commercial benefits and superiority, are called intangible fixed assets. In order to sustain their activities, enterprises also utilize intangible fixed assets along with their tangible assets. These assets consist of patents, computer software, motion pictures, copyrights, trademarks, import quotas, market shares, customer and supplier relations, and marketing rights.

A variety of regulations have been maintained pertaining to these assets with increasing importance via both national and international organizations. Intangible fixed assets within these regulations conducted on the national basis of accounting field have been subject to many arrangements such as Tax Procedure Law, the Turkish Commercial Law, Capital Market Law, the General Accounting System Application Communiqué, Turkish Accounting Standards, and Financial Reporting Standards for large and medium-sized enterprises. Similarly, many regulations regarding intangible fixed assets have also been conducted within the international scope. Along with globalization, enterprises operating in different countries need to be prepared and reported in a certain fashion. For these reasons, International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) have been prepared by conducting studies with related individuals, professional organizations and associations in the private sector in order to generate more useful and realistic financial information. These standards have begun to be implemented by financial sector enterprises trading in the stock markets (banks, insurance companies, brokerage firms, and portfolio management companies) also in Turkey within an ever-growing application domain.

In this study, intangible fixed assets which have significant shares among the assets of the enterprises are firstly considered within the framework of the Uniform

Accounting System and the Tax Procedure Law; comparisons are made by taking the regulations in TAS-38 and FRS for LMEs into account; then similarities and differences are brought forth.

**Keywords:** Intangible Fixed Assets, Uniform Accounting System, Tax Procedure Law, FRS for LMEs, TAS-38.



## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ.....	1
1.2. ÇALIŞMANIN AMACI.....	2
1.3. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM.....	3
1.4. LİTERATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI.....	3
1.5. ÇALIŞMANIN PLANI.....	6

## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN HESAPLARIN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVİNDE İNCELENMESİ

2.1. HAKLAR.....	8
2.1.1. Hesabın Niteliği.....	8
2.1.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	10
2.1.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri.....	12
2.2. ŞEREFİYE.....	13
2.2.1. Hesabın Niteliği.....	14
2.2.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	14
2.2.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri.....	16
2.3. KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ.....	17
2.3.1. Hesabın Niteliği.....	17

2.3.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	20
2.3.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri .....	21
2.4. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ .....	22
2.4.1. Hesabın Niteliği .....	23
2.4.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	23
2.4.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri .....	25
2.5. ÖZEL MALİYETLER.....	26
2.5.1. Hesabın Niteliği .....	26
2.5.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	27
2.5.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri.....	28
2.6. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR.....	30
2.6.1. Hesabın Niteliği.....	30
2.6.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi.....	30
2.6.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri .....	30
2.7. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-).....	31
2.7.1. Hesabın Niteliği .....	31
2.7.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi .....	32
2.7.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri .....	33
2.8. VERİLEN AVANSLAR.....	34
2.8.1. Hesabın Niteliği .....	34
2.8.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi .....	35
2.8.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri .....	36

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

3.1. 38 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS-38)	
3.1.1. TMS-38'in Amacı.....	39
3.1.2. TMS-38'in Kapsamı.....	39
3.1.3. TMS-38'de Yer Alan Bazı Temel Kavramlar.....	40
3.1.4. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi.....	43
3.1.5. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi..	53
3.1.6. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası.....	54

3.1.7. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılması.....	57
3.2. BOBİ FRS'DE YER ALAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ....	57
3.2.1. BOBİ FRS'de Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı.....	58
3.2.2. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	58
3.2.3. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası.....	63
<b>SONUÇ</b> .....	67
<b>KAYNAKÇA</b> .....	71
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	76

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1. Amortisman Yaklaşımı.....	54
--------------------------------------	----



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>Ar-Ger</b>	: Araştırma ve Geliştirme
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KOBİ TFRS</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>Mad.</b>	: Madde
<b>MODVS</b>	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>MUGT</b>	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
<b>SEGEM</b>	: Sigortacılık Eğitim Merkezi
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kanunu
<b>TDHP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TDMS</b>	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TVM</b>	: Türk Vergi Mevzuatı

<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standardı
<b>Vb.</b>	: Ve benzeri
<b>Vd.</b>	: Ve diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>VUKGT</b>	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği





# BİRİNCİ BÖLÜM

## GİRİŞ

Bu bölümde öncelikle çalışmanın önemi ve amacı, çalışmada izlenen yöntem ile literatürde maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bazı ulusal ve uluslararası çalışmalara yer verilmiş ve çalışmanın literatüre katkısı ifade edilmeye çalışılmıştır. Daha sonra çalışmanın planı üzerinde durularak birinci bölüm tamamlanmıştır.

### 1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Bu çalışmada maddi olmayan duran varlıklar; TMS, VUK, 38 No'lu MODVS ile BOBİ FRS (14. Bölüm) çerçevesinde incelenmiştir.

Küreselleşme ile birlikte ulusal sınırların giderek zayıfladığı dünyada sermayenin uluslararası hareketliliği gün geçtikçe artmaktadır. Çokuluslu işletmelerin sayısının artması ve dünya ticaretinde ağırlıklarını her geçen gün daha fazla hissettirmektedir.

Günümüzde dünyayı etkisi altına alan küresel finansal krizlere karşı işletmelerin ayakta kalabilmek ve devamlılığını sürdürebilmek için işletme bilançolarında varlıklar arasında yer alan maddi olmayan duran varlıklar üzerine eğilmeleri ve maddi olmayan duran varlıklarını güçlü ve rekabet edebilir şekilde geliştirmeleri gerekmektedir. Kuşkusuz maddi olmayan duran varlıkların dikkate alınmaması ve yapılan yatırımlarda göz ardı edilmesi işletmenin rekabet gücünü zayıflatacak ve işletmeyi olumsuz etkileyebilecektir.

İşletmeler son yıllarda yaşanan ekonomik krizlerden etkilenmemek ya da daha az etkilenmek adına girdi maliyetlerini düşürmek, israfı önlemek, üretim işletmeleri için ise üretim hatlarında teknoloji yenilemeleri gibi çeşitli önlemler almaktadırlar. Alınan bu önlemlerin yanında satışı yapılan ürünlerin ya da hizmetlerin kalitelerini bozmadan ve pazarda rakip ürünlerden farklılaştırarak nihai tüketici ile buluşturmanın yollarını aramaktadırlar. Bu noktada maddi olmayan duran varlıklar daha fazla önem kazanmaktadır. Söz konusu kazanımlara sahip olunması ve işletmelere pozitif katkı sağlanabilmesi adına maddi olmayan duran varlıklara yatırım yapılmasını gerekmektedir.

Dolayısı ile işletmelerin maddi olmayan duran varlık konusunda en doğru kararları almaları ve bu varlıklar ile ilgili yatırım planlamaları kaçınılmazdır.

İşletmelerin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklarının finansal değerlerinin tespit edilmesi ve varlıkların mevcut durumu ile bu varlıkların gelişim süreçlerinin değerlendirilmesi ve bu doğrultuda doğru kararların alınabilmesi için gerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi gerek Türk Vergi Mevzuatı ve gerekse Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında bu konu ele alınmış ve bu düzenlemeler arasındaki benzerlik ile farklılıklar ortaya konmuştur.

Bu çalışmanın gerek muhasebe meslek mensuplarına gerekse bu konu ile ilgili çalışma yapanlara yardımcı olacağı ilgililerin konuya olan farkındalıklarının artırılacağı daha sonrasında ise bu konuyla ilgili yapılacak çalışmalara da katkılar sağlanacağı düşünülmektedir.

## **1.2. ÇALIŞMANIN AMACI**

Bu çalışmada daha öncede belirtildiği gibi TDMS, VUK, 38 No'lu MODVS ile BOBİ FRS (14. Bölüm) yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler üzerinde durulmuştur. İlgili düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin karşılaştırmalar yapılarak benzerlikler ve farklılıklar belirlenerek, bu düzenlemelerde yer alan bilgilerin ilgililer tarafından daha kolay anlaşılabilmesine yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Maddi olmayan duran varlıkların fiziksel bir yapısının olmaması, bu varlıklardan elde edilebilecek olan faydaların tespitini de zorlaştırmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın doğru tespit edilerek finansal verilere gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde aktarılması günümüz rekabet şartlarında önem arz etmektedir. Küreselleşmenin her anlamda meydana getirdiği değişimler kaçınılmaz bir şekilde rekabet koşullarını da daha çetin bir hal almasına sebebiyet vermiştir. İşletmelerin çetin rekabetin yaşandığı günümüzde faaliyetlerine devam etmeleri ve ayakta kalabilmeleri adına faaliyetlerini sürdürürken kullandıkları bilimsel bilgi, teknik bilgi, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar gibi maddi olmayan duran varlıkların ne derece önemli olduğu hususunda işletmelerin, muhasebe meslek mensuplarının ve ilgililerin bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Sektör ayrımı yapmaksızın işletmeler özelinde ve genel ekonomik anlamda gelişmenin yakalanabilmesi açısından maddi olmayan duran varlıkların geliştirilmesi ve doğru raporlanması kaçınılmazdır. Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmesi ve işletme bilançosunda gösterilebilmesi için gerekli şartların neler

olduğu, ne gibi özellikleri taşıması gerektiği, muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapıldığı TVM’de ve TMS’de maddi olmayan duran varlıklar hakkında nelere yer verildiği, çalışma içerisinde bir araya toplanarak bu konuda hem işletmelere hem de meslek mensuplarına hem teorik hem de pratik örnekler aracılığı ile destek olmak amaçlanmıştır.

### **1.3. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM**

“Maddi olmayan duran varlıkların; TVM, TDMS ve TMS Yönünden İncelenmesi” başlıklı bu çalışma teorik olarak kaleme alınmıştır.

TDMS, VUK, 38 No’lu MODVS ile BOBİ FRS’de (14. Bölüm) yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin açıklamalar ve yapılan düzenlemeler; karşılaştırma metodu ile incelenmiştir.

Bu çalışma; konuyla ilgili öncelikle kanunlar, yönetmelikler ve tebliğler, yayınlanan standart metinleri, makaleler, tezler, konu ile ilgili sempozyum, kongre ve konferanslarda yayınlanan bildiriler, bu alanda yayınlanmış kitaplar, dergiler, süreli yayınlar, yetkili kuruluşların raporları ile internet üzerinden ulaşılan web siteleri üzerinden yayınlanan dijital kaynaklardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

### **1.4. LİTERATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI**

Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili olarak TDMS, VUK, 38 No’lu MODVS ile BOBİ FRS (14. Bölüm) kapsayan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Deran ve Savaş tarafından 2013 yılında yapılan çalışmada, “muhasebenin en zor ve karmaşık konularından biri olan maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve finansal tablolarda sunumu konusu MSUGT, VUK ve Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları bakış açısına göre incelenmiştir. Maddi olmayan duran varlıkların TMS-38 veya KOBİ TFRS esasında finansal tablolar sunumu, MUGT ve VUK esasında finansal tablolarda sunumuna göre finansal bilgi kullanıcılarına daha gerçekçi bilgiler sunacağı bu uygulamanın finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiyi karşılamakta yeterli olmadığı TMS-38 ve KOBİ TFRS’ye göre de işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesinin hala mümkün olmadığı bu durum toplam varlıklar içerisinde işletme içerisinde oluşturulmuş maddi olmayan duran varlıkları önemli bir yer tutan

işletmelerin bilançosunun işletmelerin gerçek değerini yansıtmasına olanak vermediğini” ifade etmişlerdir (Deran ve Savaş, 2013: 73-93).

Güleç tarafından 2018 yılında yapılan çalışmada, Türkiye Raporlama Standardını Uygulayamayan işletmeler için 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Seti (BOBİ FRS) hakkında bilgilere yer verilmiştir. BOBİ FRS seti genel olarak TFRS setini esas alarak oluşturulmakla birlikte TFRS setinden önemli bazı farklılıkları da içerdiği ifade edilmiştir. Yaptıkları çalışma ile “bu farklılıkların maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kapsamında tartışılması ve örneklendirilmesi üzerinde durulmuştur. Maddi olmayan duran varlıklarda temel olarak öne çıkan unsurların Tam set standartlara göre şerefiye için değer düşüklüğü testi uygulandığı, ve amortisman hesaplanmadığı, BOBİ FRS’de ise şerefiyeye değer düşüklüğü testi uygulanmadığı ancak amortisman hesaplandığı, şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda 10 yıl esas alındığı ve bu süre içerisinde itfa edildiği, TMS-38’e göre faydalı ömrü belirsiz olan bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutulduğu fakat BOBİ FRS’de böyle bir durumda ilgili varlığın 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde itfa edileceğini” ifade etmiştir (Güleç, 2018: 901-917-918).

Tayfur ve Odak tarafından 2012 yılında yapılan çalışmada, “maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme sonrası ölçümü, itfası ve elden çıkarılması konuları ele alınmıştır. TMS-38,’de maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlediği, varlığın ilk değerlemesinden sonra, o varlığı maliyet yönetimi veya yeniden değerlendirme yöntemini kullanarak muhasebeleştirilebileceği, yeniden değerlendirme yönteminin ancak gerçeğe uygun değeri aktif bir piyasa tarafından belirlenebilen varlıklar için kullanılabilirliği, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrünün dikkate alındığı, sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi olmayacağını” ifade etmişlerdir (Tayfur ve Odak, 2012: 123-133).

Arslan ve Şahin tarafından 2019 yılında yapılan çalışmada TDMS, VUK, TFRS, 38 No’lu TMS ile BOBİ FRS’de yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler üzerinde durulmuş adı geçen düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin karşılaştırmalar yapılmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların MSUGT ve VUK’na göre ilk kayda alınmasında finansman maliyetlerinin varlığın maliyetine dâhil edilebileceği, TMS-38’e göre ise dâhil edilemeyeceği, varlığın

değerlemesinin MSUGT'ye göre maliyet bedeli ile değerlendirileceği, VUK'a göre ise enflasyon düzeltmesine ilişkin şartlar sağlandığında enflasyon düzeltmesi yapılacağı aksi halde maliyet bedeli ile değerlendirileceği TMS-38'e göre maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş değer ile değerlendirileceği, varlığın itfasının ise MSUGT'ye göre genellikle 5 yılda eşit taksitler halinde itfa edileceği özel maliyetler ve hakların ise yararlanma süresi boyunca itfaya tabi tutulacağı VUK'a göre tebliğde belirtilen faydalı ömrün dikkate alınacağı veya 5 yılda eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulacağı, TMS-38'e göre faydalı ömrü belirsiz ise ita fayı hesaplanmayacağı, faydalı ömrü belli ise süresi içinde itfaya tabi tutulacağını ifade etmişlerdir (Şahin ve Arslan, 2019: 1-14).

Tuğay ve Top tarafından 2014 yılında yapılan çalışmada, "TMS-38'e göre herhangi bir markanın değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve finansal verilerde sunumu üzerine bir çalışma yapılmış, TMS-38 ile mevcut VUK, SPK ve TTK arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konarak literatürdeki farklı yorumlar değerlendirilmiş sonuç olarak ise marka değerlendirilmesi konusunda net bir değerlendirme yönteminin bulunmadığı fakat marka değerlendirilmesi konusunda Türkiye de ayrı bir sektör oluşacağını" ifade etmişlerdir (Tuğay ve Top, 2014: 221-227).

Fidancı tarafından 2017 yılında yapılan çalışmada, Ar-Ge ve tasarım giderlerinin kurum kazancından indirimi ve muhasebeleştirilmesinin değerlendirilmesi yapılmış, KVK ve GVK'daki düzenlemeler ele alınmıştır. "Mevcut uygulamada işletme muhasebe kayıtlarının TDMS'ye göre hazırlayıp, raporlarını TMS-38'e göre yeniden düzenlerken ilaveten vergisel açıdan bir takım düzenlemeler yapıp indirimin doğru ve güvenilir şekilde hesaplanması gerektiği, işletmelerin ayırt edilmesi güç olan Ar-Ge harcamalarını uymak zorunda oldukları düzenleme kapsamı göz önünde bulundurarak ayrıştırıp aktifinde ya da dönem giderlerinde izlemesi gerektiği, böylece işletmenin varlık yapısını ve dönem kârını doğru bir şekilde görebileceğini" ifade etmiştir (Fidancı, 2017: 69-87-88).

Atalay vd. tarafından 2018 yılında yapılan çalışmada, "maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili genel kabul görmüş ve objektif yöntemlerin bulunmaması durumu kuramsal açıdan ele alınmıştır. İşletme içi yaratılan marka değerinin objektif bir biçimde ölçülebilmesini sağlamak adına standartlaşmış bir marka değerlendirme yönteminin geliştirilmesi ile maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yeni finansal raporlama yaklaşımının hayata geçirilebileceği, bu sayede ise paydaşların kendileri açısından en faydalı olacak kararları almaları sağlanacağını" ifade etmişlerdir (Atalay vd., 2018: 1-15).

Yardımcıoğlu vd. tarafından 2015 yılında yapılan çalışmada, maddi olmayan duran varlıklar; TDMS, VUK ve TFRS açısından incelenmiş ve düzenlemeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır. Oluşan benzerlik ve farklılıkların maddi olmayan duran varlıkların değerinin tespitinde önem arz ettiği, küreselleşmeyle birlikte değerlemenin öneminin daha da arttığını ifade etmişlerdir (Yardımcıoğlu vd., 2015: 173-183).

Akgül tarafından 2005 yılında yapılan çalışmada, “maddi olmayan duran varlıkların itfa süresini itfa yöntemini açıklanmış, Standartlar ile Türk Vergi Kanunları ve TDMS arasındaki benzerlik ve farklılıklar incelenmiştir. Çalışmada TMS-38’in şerefiyeyi işletme içerisinde üretilen ve işletme birleşmelerinde elde edilen şerefiye şeklinde ikiye ayırdığı, işletme içerisinde üretilen şerefiyenin TMS-38’e göre işletme tarafından kontrol edilmesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmediği, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiyenin ise varlık olarak kabul edildiği ancak IFRS-3’de işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiyelerin itfa edilemeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı, TVM’de ise 5024 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı böylelikle uluslararası muhasebe standartlarıyla kısmen de olsa bir uyum sağlandığını ifade etmiştir. Faydalı ömür tayininin Maliye Bakanlığınca yapılmasının uluslararası uygulama ile farklılık yarattığı standartta faydalı ömür işletme tarafından belirli faktörler göz önüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. VUK’da yapılan son değişikliklerin MSUGT’de yer alan düzenlemelere yansıtılarak aradaki farklılıkların giderilmesi gerektiği ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına uyumun sağlanması adına VUK’a ilave bazı değişikliklerin yapılması gerektiğini” ifade etmiştir (Akgül, 2005: 41-45).

## **1.5. ÇALIŞMANIN PLANI**

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölümde; çalışmanın önemi, çalışmanın amacı, çalışmada izlenen yöntem ve son olarak da çalışmanın planı ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili TDMS ile VUK çerçevesinde genel bilgilere yer verilmiş, maddi olmayan duran varlıkların neler olduğu üzerinde durulmuş, maddi olmayan duran varlık grubunda yer alan sekiz

ana hesap; niteliği, işleyişi ve muhasebeleştirilmesi, envanteri ve değerlemesi örnekler aracılığı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üncü bölümünde; MODVS (TMS-38) ile BOBİ FRS (14. Bölüm) de yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin açıklamalar ele alınmış, her iki standardın amacı, kapsamı, standartta yer alan tanımlar, standarda göre maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi ile maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve itfası anlatılmış konu ile ilgili örneklerle yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise maddi olmayan duran varlık kalemleri MSUGT, TVM, TMS-38 ile BOBİ FRS özelinde karşılaştırılarak incelenmiş farklı ve benzer yönleri çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için tablolar aracılığı ile gösterilerek çalışma tamamlanmıştır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN HESAPLARIN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümde maddi olmayan duran varlıklar, TDHP'deki sırası dikkate alınarak öncelikle TMS çerçevesinde sonrasında ise VUK'da yer alan düzenlemeler dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

İşletmelere ait bilançolarda yer alan maddi olmayan duran varlıklar, 1 Sıra Numaralı MSUGT'ye göre fiziksel bir varlığı bulunmayan, işletmenin yararlandığı ya da yararlanmayı amaçladığı aktifleştirilen çeşitli giderler ile belirli şartlar altında hukuki olarak himaye gören haklar ve şerefiyelerden oluşmaktadır. İşletmelerin sahip olduğu bu varlıklar ise öncelikle hesaplara ilişkin kısa açıklamalar yapılarak ifade edilmiş ve örnekler aracılığıyla özetlenmiştir.

#### 2.1. HAKLAR

TDHP'de haklar, 260 Haklar Hesabında muhasebeleştirilmektedir. VUK'ta ise haklar ile ilgili olarak, işletmelerin çeşitli iktisadi varlıkları olduğu ve bu varlıklar arasında hakların da yer aldığı belirtilmiştir.

##### 2.1.1. Hesabın Niteliği

İşletmelerin; “patent, marka, lisans, imtiyaz, telif, unvan gibi bir bedel karşılığında elde edilen bazı hukuksal kazanımlar ile kamunun işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma vb. yetkiler için yapılan harcamaların izlendiği hesaptır”. Haklar, elde edilirken katlanılan maliyet bedelleri üzerinden muhasebeleştirilir (Özulucan vd., 2007: 368).

Haklar, “imtiyaz, patent, lisans, ticari marka, telif hakkı, know-how ile unvan gibi bir bedel ödenerek sağlanan belirli hukuki tasarruflarla kamu otoritelerinin işletmelere belli alanlarda tanıdığı kullanma ve faydalanma gibi yetkilerin elde edilmesi için yapılan harcamaları kapsamaktadır” (Demir, 1996: 441).

Bir başka tanıma göre; fiziki bir yapıya sahip olmayan, fakat yapılan çeşitli anlaşmalar sonucunda belirli bir bedel karşılığında kullanma, yararlanma ve bazı



hukuki ayrıcalık hakkı tanıyan patent, imtiyaz, ticari marka, lisans ve unvan gibi varlıklar için yapılan harcamaların izlendiği hesaptır (Özulucan, 2002: 344).

Bir işletmenin malvarlığına dâhil maddi olmayan haklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Gücenme, 2000: 178).

- İmtiyazlar,
- Patentler,
- Lisanslar,
- Ticari Markalar,
- Ticaret Unvanı,
- Telif Hakları,
- Diğer Haklar gibi.

Bu hakları ise aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

**i. İmtiyazlar:** Doğal kaynakların işletilmesi ile tekel niteliğindeki faaliyetlerin yapılması hakkı belirli bir bedel ve süre karşılığında işletmelere verilebilmektedir. Verilen bu imtiyazlar muhasebede haklar hesabında izlenir.

**ii. Patentler:** “İcat sahibinin, icat konusu ürünü belli bir süre üretme, kullanma, satma ya da ithal etmenin hakkının olmasıdır. Bu hakkı gösteren belgeye ise patent denilmektedir. Geleneksel terminolojiyle sanayi ile ilgili mülkiyet haklarının içinde ciddi bir yeri bulunan patent hakkı, özel olarak teknoloji transferinin aracı olması açısından gelişmekte olan ülkeleri daha fazla ilgilendiren bir haktır”. Patent ile birlikte patente konu olan unsurun üretimde kullanılması, bilinen bir teknolojinin ise mevcut durumunun aşılması gibi hususların ortaya çıkması gerekir (Alptürk, 2003: 94).

Patent sistemi teknolojik üretimin esasını oluşturmaktadır. Keşifler, matematiksel yöntemler, bilimsel teoriler, zihinsel faaliyetler ile ilgili ticari, finansal ve iktisadi konular, edebiyat ve sanat eserleri, şans oyunları ile kamu düzenine ve genel ahlâka ters olan hususlar patent koruması dışında kalmıştır (Alptürk, 2003: 95).

Patentler teknolojinin lisanslanmasında temel araçlardır. Patentler, sanayiye uygulanacak teknik bilginin yayılması aşamasında birinci dereceden görev alan araçlardır. Bu nedenle patentler, teknolojik gelişme de fiilen ve aktif olarak rol almaktadır (Yücel, 2006: 15).

**iii. Lisanslar:** İşletme hakkı olarak da adlandırılan bu kavram, patent hakkı sahibi tarafından bu hakkın belirli bir süre için başkalarının kullanımlarına izin verilmesi anlamına gelmektedir (Kaşif, 2008: 173).

**iv. Ticari Markalar:** Bir işletmenin ticaretini ya da imalatını yaptığı emtiaları, diğer işletmenin emtialarından farklılık yaratmaya çalışan kelime, resim ya da sembol gibi işaretlerdir. Emtiaların üzerinde ya da ambalajlarında kullanılmış olan markalar ticaret markaları olarak ifade edilir. Marka bir işletmenin mal ya da hizmetini bir diğer işletmenin mal ya da hizmetinden ayırmaya yarayan birey isimleri dâhil kelimeler, sayılar, biçimler, harfler, ya da ambalajlama şekilleri gibi çizim ile görüntülenebilen ya da benzeri şekilde ifade edilebilen her türlü işaretleri içerebilir (Bilgili ve Demirkapı, 2017: 124-125).

**v. Ticaret Unvanları:** İşletmelerin ticaret siciline kaydettirdiği ve tacirleri birbirinden ayırmaya yarayan ada ticaret unvanı denilmektedir. TTK'ya göre tacirin ticari işletmesine ilişkin işlemleri yaparken kullandığı isimdir (TTK, Mad.41)

**vi. Telif Hakları:** Filmlerin, plakların, eserlerin, kasetlerin vb. yayınların yayınlanması ve satılması hakkı için eser sahibine ödenen para tutarını ifade etmektedir. Ödenen bu tutarlar ise küçük bir meblağı temsil ediyorsa, aktifleştirilmeden doğrudan gider olarak muhasebeleştirilebilir (Keskin, 2006: 97).

Diğer bir ifade ile telif hakkı, herhangi bir bilginin ya da düşünceye ilişkin ürünün kullanılması ve yayınlanmasıyla ilgili hakların, yasalar ile belli kişilere bir bedel karşılığında verilmesidir.

### **2.1.2.Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerin elde ettiği haklar, maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. Haklar, faydalanma zamanları içinde veya faydalanma zamanlarının belirli olmaması durumunda ise, beş sene içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilir (Gücenme, 2000: 178). Haklar hesabı alacak kalanı vermez, hesabın borç kalanı ise işletmenin sahibi olduğu hakların toplam tutarını göstermektedir (Özulucan, 2002: 344).

VUK'ta ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin katlanılan bütün harcamaların maliyet bedeline dâhil edilebileceği ifade edilmektedir. Örneğin; “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri ya maliyet bedeline” dâhil edilerek bir varlık olarak ya da dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir. (VUK, Mad.270).

TVM'de hakların değerlemesi ile bilançoda gösterilmesine ilişkin farklı uygulamalar bulunmaktadır. VUK'a eklenen Mükerrer 290. madde ile ilgili olarak, işletmelerin herhangi bir varlığı finansal kiralama yoluyla elde etmesi durumunda bu

varlık, bilançoda 260 Haklar Hesabında izlenmelidir. Finansal kiralama yolu ile elde edilmiş varlıklar; rayiç bedelleri ile kira ödemelerinin bugünkü değerlerinden düşük olanı ile bilançoda yer almalıdır. Dönem sonlarında ise haklar, kayıtlı bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır (Margos, 2010: 13, Deran ve Savaş, 2013: 79).

### Örnek-1

“X” Üretim İşletmesi 18.08.2015 tarihinde 8 yıl süreyle bir ticari markanın kullanma iznini satın almış ve karşılığında 16.000 TL çek keşide ederek ödemede bulunmuştur (KDV Oranı % 18 olup hariçtir). Dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları;

18.08.2015	
260 Haklar	16.000
260 01 Ticari Marka	
191 İndirilecek KDV	2.880
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	18.880
Ticari markanın aktifleştirilmesi nedeniyle	
31.12.2015	
730 Genel Üretim Giderleri	2.000
730 02 Ticari Marka İtfa Payı	
268 Birikmiş Amortismanlar	2.000
İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle	
/	

### Örnek-2

“X” Üretim İşletmesi bir önceki soruda satın aldığı ticari marka kullanma iznini 31.12.2019 tarihinde (4. Yıl içerisinde) 14.000 TL’ye çek karşılığında satmıştır (KDV Oranı %18 olup hariçtir).

31.12.2019

101 Alınan Çekler	16.520
101 01 Portföydeki Çekler	
268 Birikmiş Amortismanlar	6.000
268 01 Haklar Amortismanı	
240 Haklar	16.000
240 01 Ticari Marka	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	4.000
679 03 Maddi Olmayan Duran Varlık Satış Karı	
391 Hesaplanan KDV	2.520

Ticari markanın elden çıkarılmasına nedeniyle

...../.....

### Örnek-3

“X” Yayıncılık İşletmesi, 03.01.2018 tarihinde “Y” şahsının yazmış olduğu bir kitabın telif hakkını 2 yıllığına satın almak için 500.000 TL’yi çek keşide ederek ödemiştir. “Y” şahsına ilişkin Gelir Vergisi 50.000 TL, Fon Payı tutarı ise 5.000 TL’dir.

03.01.2018

260 Haklar	500.000
260 03 Telif Hakları	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	445.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	55.000

Telif hakkının aktifleştirilmesi nedeniyle

...../.....

### 2.1.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

“Lisans, patent, ticari marka, imtiyaz ve unvan gibi belli bir bedel ödenerek sağlanan hakların değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir” (Üstünel, 1995: 313).

VUK’un 269. maddesine göre haklar da gayrimenkuller gibi maliyet değeriyle değerlendirilmektedir. Haklar hesabının envanter işlemleri itfa payının hesaplanması ve amortisman kaydının yapılması ile gerçekleşmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 268). Amortisman; işletmelerde bir yıldan daha uzun süre ile kullanılmak amacıyla elde edilen bir duran varlığın aşınması, yıpranması ve teknolojik olarak eskimesi sonucu ortaya çıkan değer kayıplarının hesaplanmasıdır. Hesaplanan bu tutar dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılır (Ataman, 2001: 141).

333 Sıra Numaralı VUKGT'ye göre "haklar hesabındaki maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri 15 yıl olarak kabul edilerek % 6,66 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır".

#### Örnek-4

"X" Yayıncılık İşletmesi, bir kitabın telif hakkını geçmişte 2 yıllığına 400.000 TL'ye satın almış olup bu süre 31.12.2018 tarihi itibariyle tamamlanmıştır. İşletmenin amortisman işlemleri tamamlandıktan sonra yapacağı muhasebe kaydı;

_____ 31.12.2018 _____	
268 Birikmiş Amortismanlar	400.000
260 Haklar	400.000
260 01 Telif Hakları	
Telif hakkının kullanım süresinin tamamlanması nedeniyle	
_____ / _____	

#### Örnek-5

10.09.2004 tarihinde, 20 yıllığına 800.000 TL'ye kiralanın ticari markanın kullanımından 31.12.2018 tarihi itibariyle vazgeçilmiştir. Markaların 31.12.2018 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarı 120.000 TL'dir.

_____ 31.12.2018 _____	
268 Birikmiş Amortismanlar	120.000
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	680.000
689 01 Marka Kiralama Zararı	
260 Haklar	800.000
260 01 Markalar	
Markanın kullanım hakkından vazgeçilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

## 2.2.ŞEREFİYE

TDHP'de şerefiyeler, 261 Şerefiyeler Hesabında muhasebeleştirilmektedir. VUK'ta ise şerefiyeler ile ilgili olarak, şerefiye kelimesi yerine eski bir deyim olarak peştemallik sözcüğü kullanılmaktadır.

### **2.2.1. Hesabın Niteliği**

Şerefiye, bir işletmenin diğer bir işletmeyi devir alması esnasında oluşur. Devir alma bedelinin, devir alınan işletmenin varlıklarının rayiç değerinden fazla olması durumunda oluşan bu fark tutarı şerefiye olarak adlandırılır. Şerefiyeler elde edilirken katlanılan maliyetleri üzerinden muhasebeleştirilir (Özulucan vd., 2007: 372).

Diğer bir ifade ile bir işletmenin satın alınması sırasında katlanılan maliyet ile işletmenin defter değeri arasında olumlu fark tutarları bu hesapta izlenir. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelinin belirlenememesi durumunda net defter değeri temel alınmaktadır. Diğer bir ifade ile bu fark tutarı ileride beklenen ekonomik menfaatlerin şimdiki değeridir. Bu değerler; işletmenin yerleşmiş şöhreti, edinilen müşteri kitlesi üretim yöntemi veya monopol durumda bulunması ve başarılı yönetimi olarak ifade edilebilir (Meriç, 2002: 226). Genellikle hava parası, peştemallık ve tazminat olarak isimlendirilen şerefiyeler, bir işletmenin mevki, piyasada sahip oldukları şöhret ve itibarı, faaliyet göstergesi, müşteri potansiyeli, sektörde monopol durumda olması gibi sebeplerden ötürü, bilanço değerine eklenerek sahip olduğu varlık olarak ifade edilir (Özulucan, 2003: 118).

Vergi mevzuatındaki peştemallık saklı yedeği de içermektedir. Bu sebeple, peştemallık yapısında olduğu işletmelerin muhasebe kaydında her zaman zımnen yer almaktadır. Şerefiye ya da peştemallık değeri, işletmenin geçerli bulunan ekonomik kıymetinden kayıtlı öz sermayesi düşülerek hesaplanabilmektedir (Erkan, 2003: 81).

Şerefiye sadece Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından değil, Gelir Vergisi mükellefleri tarafından da aktifleştirilebilen bir harcamadır (Güvemli, 1998: 225).

### **2.2.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi**

Ödenen şerefiye bedelinin tamamı hesabın borç tarafına kaydedilmektedir. İtfası ise 5 yıl içerisinde eşit taksitler halinde yapılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül 2000: 268).

VUK'un 326. maddesine göre işletmelerin aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleriyle peştemallıklar kayıtlı değerleri üzerlerinden eşit taksitler halinde ve beş sene içinde itfaya tabi olmaktadır (VUK, Mad.326).

İtfa işlemlerinde ilgili gider (Örneğin; 7/A Seçeneğinde 770 Genel Yönetim Giderleri; 7/B Seçeneğinde ise 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları) hesabı karşılığında; 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydı yapılmaktadır.

Faydalanma süresi tamamlandığında ya da elden çıkarıldığında ise Şerefîyeler Hesabı, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile ters kayıt yapılarak kapatılmaktadır (Lazol, 2001: 136).

### Örnek-6

“X” İşletmesi 11.05.2019 tarihinde satın aldığı bir işyeri için % 18 KDV hariç 30.000 TL şerefîyeyi çek keşide ederek ödemiştir. Dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları;

_____11.05.2019_____	
261 Şerefîye	30.000
191 İndirilecek KDV	5.400
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	35.400
Şerefîyenin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____31.12.2019_____	
770 Genel Yönetim Gideri	6.000
770 02 Gayri Maddi Haklar Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	6.000
İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

### Örnek-7

“X” İşletmesi başka bir işletmeyi, hali hazırdaki müşteri potansiyelini ve işletmenin bulunduğu yerin piyasaya yakınlığını göz önünde bulundurarak net defter değerinin üzerinde bir değer olan 1.100.000 TL’ye aşağıda sıralı varlık ve borçları ile devralmaktadır. Alış bedeli banka aracılığı ile ödenmiştir.

Alacak Senetleri (Net Değeri )	123.400 TL
Ticari Mallar	325.800 TL
Gelecek Aylara Ait Giderler	4.700 TL
Personel Avansları	3.500 TL
Verilen Depozito ve Teminatlar	4.300 TL
Binalar	240.000 TL
Tesis, Makine ve Cihazlar	35.000 TL
Taşıtlar	112.000 TL
Demirbaşlar	20.400 TL
Toplam Varlıklar	869.100 TL
Satıcılara Borçlar	(80.000 TL)
<b>Net Varlıklar</b>	<b>= 789.100 TL</b>
<b>Şerefîye = 1.100.000 TL – 789.100 TL =</b>	<b>310.900 TL</b>

121 Alacak Senetleri	131.500
153 Ticari Mallar	325.800
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	4.700
196 Personel Avansları	3.500
226 Verilen Depozito ve Teminatlar	4.300
252 Binalar	240.000
253 Tesis Makine ve Cihazlar	35.000
254 Taşıtlar	112.000
255 Demirbaşlar	20.400
261 Şerefiye	310.900
102 Bankalar	1.100.000
122 Alacak Senetleri Reeskontu	8.100
320 Satıcılar	80.000

Şerefiyenin aktifleştirilmesi nedeniyle

Alacak Senetlerinin Nominal Değeri	=	131.500 TL
Alacak Senetlerinin Net Değeri	=	(123.400) TL
Alacak Senetleri Reeskontu	=	8.100 TL

### 2.2.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Şerefiyeler mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 270). Burada ifade edilen mukayyet değer ile anlaşılması gereken değer kayıtlı bedeldir. VUK'ta şerefiyelere ilişkin değerlendirme ile ilgili bilgiler, ilk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş örgütlenme) ile birlikte düzenlenmiştir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilmektedir (VUK, Mad.282). Değeri 2019 yılı itibariyle 1.200 TL'yi aşmayan peştemallıklar doğrudan doğruya gider yazılabilir (Güraydın 2006: 5). Kurumların aktifleştirdikleri peştemallıklar kayıtlı değerleri üzerinden 333 Sıra Numaralı VUKGT'ye göre faydalı ömürleri beş yıl olarak kabul edilerek %20 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır (VUK, Mad.313-326).

İtfa süresinin sonunda şerefiyeler hesabı, birikmiş amortisman tutarları dikkate alınarak ve ters kayıt yapılarak kapatılır. Bununla birlikte beş yıllık süre dolmadan işletmenin faaliyetine son vermesi durumunda da kalan bakiye tutarlar doğrudan gider yazılabilir (Tekin, 2004: 4, Yağmurlu, 1997: 442).

TTK'da doğrudan şerefiye ile ilgili bir açıklama bulunmamakla birlikte, genel olarak işletmenin bu tür gayri maddi unsurları ihtiva ettiği belirtilmiş ve değerlendirme ölçüsü konusunda bir açıklık getirilmemiştir.



## Örnek-8

“X” İşletmesi, “Y” İşletmesinin kira hakkını devralmak için %18 KDV hariç 10.000.000 TL şerefiyeyi nakden ödemiştir.

_____ .../.../200... _____	
261 Şerefiye	10.000.000
261 01 Kira Devir Hakkı	
191 İndirilecek KDV	1.800.000
100 Kasa	11.800.000

İşletme (X)'e kira hakkını devrettiği için ödenen şerefiyenin kaydı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Örnek-8'de şerefiye bedeli olarak ödenen 10.000.000 TL 5 yıl içerisinde eşit tutarlarda itfa edilir.

_____ 31/12/200... _____	
770 Genel Yönetim Gideri	2.000.000
770 02 Şerefiyeler Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	2.000.000
268 02 Şerefiyeler Amortismanı	

İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Beşinci yıl sonunda amortisman ayrıldığında, şerefiyeler için yapılan ödemenin tamamı yok edildiğinden; ilgili hesaplar ters kayıt yapılarak kapatılır.

_____ 31/12/200... _____	
268 Birikmiş Amortismanlar	10.000.000
268 02 Şerefiyeler Amortismanı	
261 Şerefiye	10.000.000

Kira hakkının devri nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 2.3.KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

TDHP'de kuruluş ve örgütlenme giderleri, 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabında muhasebeleştirilmektedir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK'ta ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak da ifade edilmektedir.

### 2.3.1. Hesabın Niteliği

Kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabı, işletmelerin kurulmasında, yeni bir şubenin açılmasında, işletmelerin devamlı olarak geliştirilmesi için katlanılan ve

karşılığında maddi bir kıymet elde edilemeyen aktifleştirilen giderleri kapsar (Akdoğan ve Tenker, 2001: 103).

İşletmeler kuruluş ve örgütlenme giderlerini, isterlerse gider gösterebilecek, isterlerse aktifleştirebileceklerdir. Aktifleştirilen giderler, maliyet bedeli ile bu hesaba borç olarak kaydedilmektedir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 584). Ancak kuruluş ve örgütlenme giderinin aktifleştirilerek, amortismanına tabi tutulması veya yapıldıkları dönemlerde dönem giderlerine kaydedilmesi sadece kurumlara tanınan bir seçenektir. Bu nedenle şahıs işletmeleri ve şahıs şirketleri, bu tür harcamaları aktifleştirmeyip doğrudan gider yazmak durumundadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri; 26 No'lu Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap sınıfında yer alan gayri maddi haklardan bazı farklılıklar göstermektedir. Gayri maddi haklar, mülkiyete konu olan, bağımsız olarak alınan ya da satılan ihtira berati, telif, lisans, peştemallık gibi değerlerden oluşmuştur. Katlanılan kuruluş ve örgütlenme gideri sonucunda ise sahip olunan herhangi bir unsur bulunmamaktadır (Toroslu, 1998: 145). Bir giderin; kuruluş ve örgütlenme gideri sayılması için aşağıda belirtilen şartların bulunması gerekmektedir (Keskin, 2006: 100).

- Kuruluş ve örgütlenme gideri bir kuruma ilişkin olmalıdır.
- Katlanılan giderler sonucunda, herhangi bir maddi bir varlığın elde edilmemesi gerekir
- Katlanılan giderlerin kuruluş ve örgütlenmeye ya da işletmenin sürekli olarak büyütülmesine ait olması gerekmektedir.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunca alınan kararlarda yer alan kuruluş ve örgütlenme giderleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Özyer, 2001: 503).

#### **i. İlk Kuruluşta Ortaya Çıkan Kuruluş Giderleri**

- Şirket ana sözleşmelerinin düzenlenmesi ile ilgili giderler (sözleşmelerin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanması için ödenen giderler, noter harcı ve ücreti, Damga Vergisi gibi),
- İş ve piyasa etüdüyle proje ve fizibilite çalışmalarına ilişkin giderler,
- Kuruluşun gerçekleşmesi için yapılmış olan seyahat harcamaları,
- Aynı sermaye konulması durumunda bunlar için ödenecek bilirkişilik ücretleri,

• Kuruluş genel kurul toplantıları için yapılacak giderler (hükümet komiseri için ödenenler dâhil),

• Hisse senetlerinin çıkarılması için yapılacak giderler,

-Mahkeme, tescil, noter ve başka tasdik giderleri,

-Hisse senedinin basım ve kâğıt giderleri,

-İhraç sebebiyle ödenen başka vergi ve resimler,

-Sermaye Piyasası Kurullarından izin alınması gereken şirketler de izin alınması için yapılacak giderler,

-Hisse senedinin satışını üstlenen bankaya verilen komisyonlar,

-Hisse senetlerinin borsaya kaydedilmesi için ödenen bedeller,

-İzâhname ve broşür giderleriyle ilan ve reklâm giderleridir.

## **ii. Faaliyetine Devam Eden Kurumlarda Kuruluş Giderleri**

Faaliyetlerini sürdüren bir işletme ile ilgili karşılaşılabilecek kuruluş giderlerinden bazılarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

• Esas sermayenin artırılması için yapılan giderler,

• Tahvil ve benzeri borçlanma senetleri çıkarma giderleri,

-Genel kurul kararının tescil ve onay giderleri,

-Tahvil çıkarılmasını kararlaştırmak için yapılan genel kurul toplantısı giderleri,

-Satışı üstlenen bankalara ödenen komisyonlar,

-İzâhname, broşür ve reklâm giderleri,

-Menkul kıymetin değerinin altında satılması durumunda verilen primler,

-Yapılmış ise tahvil sahipleri genel kurul giderleri,

-Tahvilin borsaya kaydedilmesi durumunda kayıt ve tescil giderleri,

-SPK'dan izin alınması gereken şirketlerde izin alınması için yapılacak giderleri,

• Yeni şube açılmasında yapılan giderler,

• Faaliyetinin büyütülmesi ya da değiştirilmesi sürecinde yapılan giderlerdir (unlu mamuller üreten işletmelerin süt ürünleri de üretmek istemesi halinde yapacağı giderler).

### iii. Örgütlenme Giderleri

Örgütlenme giderleri, kuruluşunu hukuki olarak tamamlamış olan bir işletmenin normal çalışmasına geçebilmek için yaptığı ancak bunun sonucunda maddi bir değer kazanmadığı giderlerdir.

- İşletmelerin ya da kurumların hukuki kuruluşlarını tamamladığı andan normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğinde ki giderler,

- İşletmelerin tanıtılmaları amacı ile yapılan tanıtma ve reklâm giderleri,

- İşçi ve personel tedariki ve eğitim için yapılan giderler,

Faaliyetine devam eden işletmenin bu tür giderleri de kuruluş dönemi giderleri gibi işlem görecektir ve varlıklar arasına katılacaklardır (Güvemli, 1998: 229).

VUK'un 282. maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderleri; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir şekilde genişletilmesi için yapılan ve karşılığında herhangi bir maddi bir varlık edinilmeyen giderler" şeklinde tanımlanmıştır.

#### 2.3.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Bu bedel, ilk tesis ve taazzuv için yapılmış olan giderden fazla olamamaktadır. Kurumlar Vergisi mükellefleri (Anonim Şirket, Limited Şirket vb.) kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirebildikleri gibi, doğrudan dönem gideri olarak ta muhasebeleştirilir. Fakat şahıs işletmelerinin (Kollektif Şirket, Adi Komandit Şirket vb.) bu nitelikteki giderlerini aktifleştirmeden doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Özulucan, 2003: 118, VUK, Mad.282-326).

#### Örnek-9

"X" İşletmesi yeni açılacak olan şubesi için bir komisyoncu aracılığıyla bina kiralamış ve komisyoncuya % 18 KDV hariç 6.000 TL komisyonu nakit olarak ödemiştir. İşletme yeni şubenin açılması ile ilgili giderleri aktifleştirmeyi kararlaştırmıştır.

_____ .../.../200... _____	
262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	6.000
191 İndirilecek KDV	1.080
100 Kasa	7.080
Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

### Örnek-10

“X” İşletmesi yeni açacağı bir şube için % 18 KDV hariç 250.000 TL’lik kuruluş ve örgütlenme giderine katlanmış ve bedelini nakit olarak ödemiştir. İşletme bu giderin aktifleştirilmesini kararlaştırmıştır. Dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları;

_____ .../.../200... _____	
262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	250.000
191 İndirilecek KDV	45.000
100 Kasa	295.000
Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____ 31/12/200. _____	
770 Genel Üretim Gideri	50.000
770 02 Gayri Maddi Haklar Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	50.000
268 02 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri Amortismanı	
İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle (250.000 TL/ 5 = 50.000 TL)	
_____ / _____	

### 2.3.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Kuruluş ve örgütlenme giderinin itfa payları VUK’un 326. maddesinde açıklanmıştır. İşletmelerin aktifleştirildikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri kayıtlı bedelleri üzerlerinden eşit tutarlarda ve beş yıl içinde itfaya tabi tutulur. Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri beş yılda eşit taksitlerle itfa edilir (Yağmurlu, 1997: 442).

İlk tesis ve taazzuv giderinin itfasında azalan bakiyeler yönteminin seçilmesi söz konusu değildir. Çünkü Kanunda açık bir şekilde belirtildiği gibi, her yıl itfa edilecek para tutarları birbirlerine eşit olmak zorundadır (Güraydın, 2006: 5).

İlk tesis ve taazzuv giderinin itfa paylarının hesaplaması işletmelerin bütün olarak normal çalışmaya geçildiği (entegre tesiste normal üretime başlandığı) hesap

döneminden itibaren başlanmıştır. İşletmelerin itfa zamanının tamamlanmasından önce rastgele bir nedenle çalışmasına son verildiği durumlarda, itfa edilemeyen kuruluş ve örgütlenme giderleri bir defada gider yazılır (Güraydın, 2006: 5).

### Örnek-11

“X” İşletmesi’nin aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri için önceki yıllarda (2015-2018 yılları arası) hesaplanan itfa payı tutarı, toplam 400.000 TL’dir. 31.12.2019 tarihinde yapılan envanter çalışmaları sırasında %20 üzerinden hesaplanan amortisman tutarı 100.000 TL’dir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin bilançodaki toplam kayıtlı bedeli ise 500.000 TL’dir.

31/12/2019	
770 Genel Yönetim Gideri	100.000
770 01 Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	100.000
268.02 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri Amortismanı	
Kuruluş ve örgütlenme giderleri için hesaplanan itfa payı nedeniyle	
/	
268 Birikmiş Amortismanlar	500.000
268.02 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	
262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	500.000
Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderinin aktiflerden çıkarılması nedeniyle	
/	

### 2.4.ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelerin paralelinde, mamulün yaşam evreleri kısılırken yeni mamullerin pazara arzındaki hız da giderek artmaktadır. Böylece teknoloji maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payı da yükselmiştir. Gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalar, yeni bir mamulün toplam yaşam döneminde ortaya çıkan maliyetlerinin (% 80-% 90 oranında) büyük bir bölümünün, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaya başladığını ortaya koymaktadır. Bu durum, maliyet hesaplamalarında mamul yaşam dönemlerinin başlangıç aşaması üzerinde daha fazla durulması gereğini ortaya koymuş, dolayısıyla da Ar-Ge giderlerinin önemi artmıştır (Altuğ, 2006: 274). Bu durum Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin esas fonksiyonlarından biri olduğunu ortaya koymaktadır (Yanık ve Kurt, 1999: 125).

Son yıllarda globalleşme ve uluslararası rekabet koşulları işletmelerin yeni teknoloji arayışlarının hızlanmasına sebep olmuş ve buna paralel olarak da bilimsel Ar-Ge çalışmalarında ciddi ölçülerde artışlar olmuştur. İşletmeler kendi bünyelerinde bu tip faaliyetlere destek olmak ve hız kazandırmak için bağımsız araştırma ve geliştirme üniteleri oluşturarak, bu hususta önemli ölçüde kaynak ayırmaya başlamışlardır (Aksoy, 2000: 61).

TDHP’de, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin katlanılan giderler, 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında muhasebeleştirilmektedir.

#### **2.4.1.Hesabın Niteliği**

MSUGT’ye göre Ar-Ge giderleri, işletmelerde yeni ürünün ve teknolojilerin oluşturulmasında, hazırda bulunanların gelişmesini sağlaması ve benzer amaçlar ile yapılmış olan her çeşit harcamalardan aktifleştirilen tutarların izlendiği hesaptır. Bu giderler, yeni bir ürünün ya da ileri teknolojilerin araştırılması ile mevcut üretim yöntemleri ve teknolojilerinin geliştirilmesine yönelik harcamalardan oluşur (Demir, 1996: 448).

Ar-Ge faaliyetleri; “yeni teknoloji yaratarak maliyetlerde azalma, standartlarda ise iyileşme sağlayarak yeni ürün üretmesi ya da var olan ürünlerin geliştirilmesini amaçlayan faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir” (Altar, 2004: 190).

Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilip aktifleştirilmemesi işletmenin tercihinin bırakılmıştır. Fakat aktifleştirilen giderler daha sonrada itfaya tabi tutularak giderleştirilebilir (Lazol, 2001: 136).

Ar-Ge giderleri; VUK’un 282. ve 326. Maddelerine göre mukayyet, MSUGT’ye göre ise, maliyet değerleri ile değerlendirilmektedir. MSUGT’de Ar-Ge maliyetleriyle ilgili olarak aktifleştirilmesine ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesinde, hangi durumda aktifleşeceği veya dönem gideri sayılacağı belirtilmemiştir (Saban ve Genç, 2005: 129).

#### **2.4.2.Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi**

Aktifleştirilmiş Ar-Ge giderleri, 263 No’lu Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının borç tarafına, aktifleştirilmeyen Ar-Ge giderleri ise 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabının yine aynı şekilde borç tarafında dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Bıyık, 1999: 5).

TDHP’de 7/A seçeneğinde giderler fonksiyonlarına göre kaydedilmekte olup Ar-Ge giderleri, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenir. 7/B seçeneğinde ise bu giderler çeşitlerine göre izlenmekte olup ve aktifleştirilmek istenen faaliyetlerle ilgili harcamalar dönem sonlarında, gider yerleri gider dağıtım tablosunda fonksiyonlarına dönüştürülen, Ar-Ge gider yerinde toplanan giderler 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktarılır. Bu giderler, aktifleştirilmediği takdirde, ilgili dönemin giderlerine kaydedilir. Aktifleştirilen Ar-Ge giderlerine ait itfa payları, 7/A seçeneğinde, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenir (Demir, 1996, 448).

### Örnek-12

“X” İşletmesi bir mühendislik işletmesine kendi ürettiği bir ürün ile ilgili olarak geliştirme çalışması yaptırmaktadır. Düzenlenen teknik rapor karşılığında işletme % 18 KDV hariç 4.000 TL’lik çek keşide etmiştir. Katlanılan bu giderin aktifleştirilmesine karar verilmiştir.

_____ / _____	
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	4.000
191 İndirilecek KDV	720
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	4.720
Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

### Örnek-13

“X” Üretim işletmesi üzerinde çalıştığı bir proje için % 18 KDV hariç 3.000 TL’lik araştırma ve geliştirme gideri yapmış ve bedelini çek keşide ederek ödemiştir. İşletme bu giderin aktifleştirilmesine karar vermiştir. Dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları;

_____ / _____	
263 Araştırma ve Geliştirme Gideri	3.000
191 İndirilecek KDV	540
191.02 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere Ait KDV	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	3.540
103 01 A Bankası Çeki	
Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	



_____ 31/12/201. _____	
730 Genel Üretim Gideri	600
730 03 Gayri Maddi Haklar	
730 03 01.Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	600
268 03 Araştırma ve Geliştirme Gideri Amortismanı	
İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

### 2.4.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Dönem gideri olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge giderleri dönem sonunda, “751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı” aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılır.

Aktifleştirilen Ar-Ge giderleri beş yıl içerisinde eşit taksitler halinde itfaya tabi tutularak, varlığın maliyeti gidere dönüştürülür (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 271)

VUK’a göre Ar-Ge giderlerinin hem aktifleştirilebileceği hem de dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği görülmektedir. Bu giderlerin hangi durumlarda aktifleştirilebileceği veya dönem gideri olarak muhasebeleştirileceği hususunda kanunda bir açıklık yoktur. Ancak bu giderlere benzerlik gösterebilen ve daha önce açılan İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların kayıtlı değerleriyle değerlenecekleri belirtilmiştir (Argun, 1998: 2).

Ar-Ge giderleri 333 Sıra No'lu VUKGT’ye göre beş yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır.

#### Örnek-14

“X” Üretim İşletmesi yeni üretilen ürünlerin teknolojisi ile ilgili “Y” Mühendislik İşletmesine bir araştırma yaptırmaktadır. “X” İşletmesi düzenlenen rapor ve yapılan araştırma karşılığında % 18 KDV hariç 50.000 TL nakit ödenmiştir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesine karar verilmiştir. Dönem içi ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları;

_____ 31/12/201. _____	
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	50.000
191 İndirilecek KDV	9.000
100 Kasa.....	59.000

Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

---

31/12/201.	
730 Genel Üretim Gideri	10.000
730.04. Araştırma Geliştirme Amortisman Gideri	

268 Birikmiş Amortismanlar	10.000
268.04 Araştırma ve Geliştirme Gideri Amortismanı	

İtfa payının muhasebeleştirilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Beşinci yılın sonunda tamamen itfa edilen araştırma ve geliştirme giderlerinin aktiflerden çıkarıldığında ise aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmaktadır.

---

31/12/201.	
268 Birikmiş Amortismanlar	50.000
268.04. Araştırma Geliştirme Gideri Amortisman	

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	50.000
263.04 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	

Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderlerinin aktiflerden çıkarılması nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 2.5.ÖZEL MALİYETLER

Özel maliyetler; kiralanan taşınmazların geliştirilmesi ya da iktisadi değerlerinin devamlı olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerle (onarım, temizleme ve normal bakım giderleri dışındaki) bu taşınmazların kullanım sırasında katlanılan ve kira sürelerinin sonunda gayrimenkul sahiplerine bırakılacak olan aktifleştirilmiş giderlerin izlenilmesinde kullanılmaktadır (Örten, 2003: 252).

TDHP’de, özel maliyetlere ilişkin katlanılan giderler, 264 Özel Maliyetler Hesabında muhasebeleştirilmektedir.

### 2.5.1.Hesabın Niteliği

Özel maliyetler hesabı, kiralanan bir iş yerine yaptırılan vitrin, asma kat, su tesisatı, kalorifer tesisatı, havalandırma, aydınlatma vb. nitelikteki giderleri kapsar (Özulucan, 2002: 347). Aşağıda maddeler halinde sıralanan harcamalar özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilebilir.

- Kiralanan bir gayrimenkulün kapasitesini ve verimini arttıran, ekonomik ömrünü uzatan özellikteki harcamalar,
- Kiralanan bir gayrimenkuldeki işletme çalışmalarının yürütülmesi için yapılmış olan fakat kira sürelerinin sonucunda yararlanılamayacak (aydınlatma tesisatı gibi) harcamalar,

- Kiralanan bir gayrimenkule işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için yapılmış olan ve kira sözleşmesine göre gayrimenkul sahibine (sabit raflar, ses düzeni vb.) bırakılacak çeşitli harcamalar özel maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilirler (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 272).

Özel maliyet değerinin öğeleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bahtiyar, 2002: 216):

- Gayrimenkul başkasına ait olmalıdır.
- Kiralanmış olmalıdır. Kiralamanın dışında diğer bir yol ile kullanılan gayrimenkuller kapsam dışındadır.

- Giderler, maliyet bedeline eklenmesi gereken nitelikleri taşıyor olmalıdır. Tamir, normal bakım ve temizleme giderleri özel maliyet bedeline konu olamaz.

- Bu giderler kiracı tarafından yapılmalıdır. Bu giderlerin bir başkası veya kiralayan tarafından yapılması halinde, özel maliyet bedeli uygulanmaz.

- Giderler gayrimenkülü büyütmek ya da ekonomik değerini artırmak amacı ile yapılmalıdır (Acar, 2000: 166).

Buna ek olarak kiracı tarafından yapılmış olan harcamaların özel maliyet olarak nitelendirilebilmesi katlanılan harcamaların, gayrimenkullerden değer azalışlarına uğramadan ayrılmaması gerekmektedir (Acar, 2000: 166).

Türkiye’de özel maliyet bedeli kavramı ilk olarak VUK’da tanımlanmıştır (Doysangöl Cömert, 1998: 125). VUK’un 272. maddesinde; tamir, normal şartlar altında yapılan bakım ve temizlik giderleri dışında, gayrimenkulleri büyütmek ya da değerini arttırmak amacıyla yapılan giderler, maliyet bedeline eklenebilmektedir (Öztürk ve Özer 2001: 311).

Bu esaslar çerçevesinde özel maliyet bedelinin değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Maliyet bedeli tam olarak bilinmiyorsa değerlendirme ölçüsü olarak VUK’un 289. maddesine göre, varlığın emsal bedeli dikkati alınmaktadır. Kiralanan bir gayrimenkul üzerine bina inşası durumunda ise maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlemesinin vergi değeri ile yapılması gerekmektedir (Alptürk, 2003: 179).

### **2.5.2.Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi**

Özel maliyete ilişkin olarak yapılan harcamalar, 264 Özel Maliyetler hesabının borç tarafında izlenir. Özel maliyete konu harcamalar belirli bir imalat süreçlerinden

geçiyor ise bu harcamalar, ilk önce 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydedilmelidir. İmalatın gerçekleşmesinden sonra 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabındaki tutarlar, 264 Özel Maliyetler hesabına devrilir.

### Örnek-15

“X” İşletmesi kiraladığı bir binaya vitrin yaptırmıştır. Vitrin ile ilgili olarak yapılan harcamaların toplam tutarı % 18 KDV hariç 3.000 TL’dir. Yapılan harcama tutarı ve KDV peşin olarak ödenmiştir.

\_\_\_\_\_ .../.../ 200. \_\_\_\_\_

264 Özel Maliyetler	3.000
264.01 Vitrin	
191 İndirilecek KDV	540
191.11 Özel Maliyetler KDV	
100 Kasa	3.540

Özel maliyetlerin aktifleştirilmesi nedeniyle  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

### Örnek-16

“X” İşletmesi kiralamış olduğu bir işyerine, % 18 KDV hariç tanesi 500 TL’den iki adet satış tezgâhı ile 2.000 TL’ye cam vitrin yaptırmıştır. Toplam tutar işletmenin bankadaki ticari mevduat hesabı üzerine keşide edilen çek ile ödenmiştir.

\_\_\_\_\_ .../.../ 200. \_\_\_\_\_

264 Özel Maliyetler	2.000
264 01 Vitrin	
255 Demirbaşlar	1.000
255 01 Satış Tezgâhları	
191 İndirilecek KDV	540
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	3.540

Özel maliyetler ile demirbaşların aktifleştirilmesi nedeniyle  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

### 2.5.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Özel maliyet olarak muhasebeleştirilen harcamalar, maliyet bedelleri ile değerlendirilmektedir. Dönem sonlarında ise itfa payı hesaplanarak muhasebe kaydı yapılır (Demir, 1996: 452).

Kiranın süresi bir yıl veya bir yıldan daha kısa olması, özel maliyet bedelinin itfasına etki etmemektedir. Özel maliyet bedeli kira süresi içerisinde itfa edilir.

Bir bedel ödenmeksizin sahip olunan özel maliyetler itfaya tabi tutulamazlar (VUK, Mad.272-313). VUK hükümlerine göre ise özel maliyet bedeli kira süresi içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilir. Ancak MSUGT'ye göre söz konusu harcamaların kira süresi içinde, kira süresinin beş yıldan çok olması halinde ise en fazla beş yıl içerisinde itfa edileceği belirtilmektedir (Özulucan, 2002: 347). Bu durumun vergi uygulamalarına göre uygun olmadığı dikkate alındığında, kira süresine göre her yıl için hesaplanan amortisman tutarından fazlasının, ilgili yıl için kanunen kabul edilmeyen giderler olarak değerlendirilmesi gerekir (Yağmurlu, 1997: 449, Toroslu, 1998: 54).

Bu çerçevede vergi uygulamalarına göre kira süresi beş yıldan uzun olan kiralamalarda MSUGT çerçevesinde itfa işleminin gerçekleştirilmesi durumunda fazladan ayrılan amortisman tutarının mali kar hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

VUK'un 327. maddesinde ise gayrimenkullerin ve gemilerin ekonomik değerlerini arttıran ve VUK'un 272. maddesinde de yazılı özel maliyet bedeli, kira zamanına göre itfa edilmektedir.

VUK'un 327. maddesinde düzenlenen ve amortisman ayırma hakkına sahip olan özel maliyet harcamalarını gerçekleştiren kiracıdır. Kira süreleri dolmadan, kiralanan varlığın boşaltılması durumunda ise itfa edilememiş olan giderler, boşaltılan yılda defaten gider yazılmaktadır.

İtfa işlemlerine ait muhasebeleştirme işlemleri 7/B seçeneğine göre 796 Amortisman ve Tükenme Payları hesabı aracılığı ile 7/A seçeneğine göre ise ilgili gider hesapları (730-740-760-770) aracılığı ile 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı kullanılarak gerçekleştirilir (Lazol, 2001: 137).

Özel maliyetler hesabının, dönem sonlarında birikmiş amortisman hesabı da göz önünde tutularak, itfa zamanının gelip gelmediği ve amortisman süresinin bitip bitmediği konusu araştırılarak kayden mutabakat yapılır (Yağmurlu, 1997: 451) Kiralanan gayrimenkuller kira süresinden önce boşaltılır ise bunlara ilişkin kalan özel maliyet bedeli zarar yazılmak suretiyle, özel maliyet kayıtlarından çıkarılır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 273) Tamamı itfaya tabi olan özel maliyetler ise 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı ile ters kayıt yapılarak aktiflerden çıkarılmaktadır (Demir, 1996: 452).

## Örnek-17

“X” İşletmesi'nin 2015 yılında 10 yıllığına kiraladığı ve 500.000 TL tutarında kalorifer tesisatı yaptırdığı binalar, 31.12.2018 tarihi itibarıyla mülk sahibine teslim edilmiştir. Kiralanan binalara ait birikmiş amortisman tutarı 200.000 TL'dir.

_____ / _____	
268 Birikmiş Amortismanlar	300.000
268.02 Özel Maliyet Amortismanları	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararları	200.000
<b>264 Özel Maliyetler</b>	<b>500.000</b>

Özel maliyet ile ilgili karşılık hesabının kapatılması ve kalan tutarın zarar olarak kaydedilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 2.6. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

TDHP'de 26 No'lu hesap grubunda yer alan ancak yukarıda ifade edilen hesaplardan hiçbirinin kapsamına girmeyen maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

### 2.6.1. Hesabın Niteliği

TDHP'de, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, haklar ve özel maliyetler hesapları dışında kalan maddi olmayan duran varlıkların izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır (Yağmurlu, 1997: 452). Bu çerçevede bilgisayar paket programları ya da yaptırılan yazılım programları bu hesapta izlenebilir.

### 2.6.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabının işleyişi daha önce açıklanan maddi olmayan duran varlıklar hesabı ile aynıdır (Lazol, 2001: 137).

### 2.6.3. Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı da maliyet bedeliyle değerlendirilmekte olup envanter işlemleri daha önce ifade edilen maddi olmayan duran varlıklar ile aynı şekilde yapılmaktadır (Canikli, 1998: 597).

## Örnek-18

“X” İşletmesi üretin faaliyetlerinde kullanmak üzere %18 KDV hariç 10.000 TL’ye bir bilgisayar programı satın almış ve bedelini nakden ödemiştir.

..... /..... / 200. ....		
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		10.000
267.01 Bilgisayar Programı		
191 İndirilecek KDV		1.800
191.11 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin KDV		
100 Kasa		11.800

Diğer maddi olmayan duran varlıklara aktifleştirilmesi nedeniyle

### 2.7.BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

TDHP’de maddi olmayan duran varlıklara ilişkin itfa payının izlendiği hesap 268 Birikmiş Amortismanlar hesabıdır.

#### 2.7.1.Hesabın Niteliği

268 Birikmiş Amortismanlar hesabı 26 No’lu grupta belirtilen maddi olmayan duran varlıklar hesaplarındaki kayıtlı tutarların zaman içinde yok olması diğer bir ifade ile gidere dönüştürülmesini sağlamak amacıyla hesaplanan itfa paylarının izlendiği hesaptır (Özulucan, 2002: 349).

Grupta yer alan varlık kalemlerinin, işletmeye yararlı olabilecekleri süreler belli ise, genellikle o sürelerde; belli değil ise beş yıl içerisinde itfaya tabi tutulurlar (Ataman, 2001: 177). İtfa payı aktifi düzenleyici bir indirim unsuru olarak ele alınmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 103). Birikmiş Amortismanlar hesabı bilanço ilkeleri gereği olarak bilançonun aktifinde, grup hesaplarının sonunda, düzenleyici hesap olarak indirim kalemi şeklinde yer alır (Yağmurlu, 1997: 454). Birikmiş Amortismanlar hesabı, maddi olmayan duran varlık hesaplarının türüne göre yardımcı hesaplara bölünebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 409).

Kullanım hakkı sonra eren veya elden çıkarılacak olan maddi olmayan duran varlıklar, bu varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarları ile ters kayıt yapılarak kapatılmakta ve maddi olmayan duran varlıklar aktiflerden çıkarılmaktadır.

Amortisman kavramı ile ilgili olarak VUK’un 313. maddesinde, işletmelerde bir yıldan fazla kullanılması amaçlanan ve yıpranan, aşınan ya da değer kaybına

uğrayan gayrimenkul gibi değ erlenen iktisadi kıymetler ile VUK'un 269. maddesi gereğ i gayrimaddi haklar için amortisman uygulamaları söz konusu olabilmektedir.

VUK'un 313. maddesine göre; mevzuat gereğ i "sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadî kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamamaktadır".

Bir işletmeye ait ekonomik değ erlerin amortisman tabi tutulabilmesi için (Aykutlu, 1999: 3);

- i. Varlıkların işletmede kullanılması ve envantere alınmış olması (envanter defterinde veya özel bir amortisman defterinde ya da listesinde gösterilmesi),
- ii. Varlığın bir yıldan fazla kullanılması amaçlanması,
- iii. Varlığın zamanla yıpranma, aşınma ve değ erden kaybına maruz kalması,
- iv. Amortisman tabi olan varlığın maliyetinin belirli bir tutarı aşması gerekmektedir.

### **2.7.2. Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi**

268 Birikmiş Amortismanlar hesabı maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının izlendiğ i hesaptır. Maddi duran varlıklarda oluşu gibi, burada da bütün maddi olmayan duran varlıklar gurubu için tek bir amortisman hesabı kullanılmıştır. Bu nedenle hesap her maddi olmayan duran varlık kalemine karşılık gelecek şekilde yardımcı hesaplara ayrılabilir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 586).

#### **268 Birikmiş Amortismanlar (-)**

- 268.01. Haklar Amortismanı
- 268.02. Şerefiye Amortismanı
- 268.03. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amortismanı
- 268.04. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Amortismanı
- 268.05. Özel Maliyetler Amortismanı
- 268.06. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanı

### **Örnek-19**

"X" İşletmesinin kiraladığı binaya kartonpiyer yaptırılmış olup % 18 KDV dâhil 35.400 TL nakden ödenmiştir.



_____ .../.../ 200. _____	
264 Özel Maliyetler	30.000
264 02 Kartonpiyer	
191 İndirilecek KDV	5.400
100 Kasa	35.400

Özel maliyetlerin aktifleştirilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yukarıda örnekte işletme 264 Özel Maliyetler hesabında takip ettiği kartonpiyerler için dönem sonunda itfa payı hesaplayabilir. İşletmenin kira sözleşmesinde yer alan kira süresinin 2 yıl olduğu varsayılırsa yapılacak dönem sonu muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____31/12/ 200. _____	
770 Genel Yönetim Giderleri	15.000
770 01 Özel Maliyet Amortisman Giderleri	
268 Birikmiş Amortismanlar	15.000
268 04 Özel Maliyetler Birikmiş Amortismanı	

Özel maliyetlere ilişkin hesaplanan itfa payı nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

### Örnek-20

“X” İşletmesi 01.01.2017 tarihinde 5 yıl için kiraladığı fabrika binasına ilişkin özel maliyetlerin mukayyet değeri 400.000 TL, itfa payı ise 160.000 TL’dir. Fabrika binası, kira süresi bitiminden 3 yıl önce teslim edilmiştir.

_____.../.../ 200. _____	
268 Birikmiş Amortismanlar	160.000
268.01 Özel Maliyetler Amortismanı	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	240.000
264 Özel Maliyetler	400.000

Kiralanan fabrika binasının kira süresi bitiminden önce teslim edilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

### 2.7.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Maddi olmayan duran varlıklar grubuna ait birikmiş amortismanlar hesabının envanter işlemleri incelendiğinde; ilgili varlığın itfa süresi içerisinde itfa payının muhasebe kaydının yapıp yapılmadığı ile amortisman süresi bitenlerle kullanımdan

vazgeçilen veya elden çıkarılan varlıklara ilişkin gerekli hesaplama ve kayıtlar önemli envanter işlemlerini oluşturmaktadır (Yağmurlu, 1997: 456).

Dönem sonlarında hesaplanan itfa payları ilgili gider hesaplarının fonksiyonuna göre aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

...../...../ 200.	_____
730 Genel Üretim Giderleri	
730 01 Kurulu ve Örgütlenme Amortisman Gideri	
750 Araştırma Geliştirme Giderleri	
750 01 Araştırma ve Geliştirme Amortisman Gideri	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	
760 01 Haklar Amortisman Gideri	
770 Genel Yönetim Giderleri	
770 01 Özel Maliyetler Amortisman Gideri	
770 02 Diğer Maddi Olmayan Varlıklar Amortisman Gideri	
268 Birikmiş Amortismanlar	
268 01 Haklar Amortismanı	
268 02 Şerefîyeler Amortismanı	
268 03 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amortismanı	
268 04 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Amortismanı	
268 05 Özel Maliyetler Amortismanı	
268 06 Diğer Maddi Olmayan Varlıklar Amortismanı	
_____ / _____	_____

Tamamen itfa edilen, kullanımından vazgeçilen ya da elden çıkarılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin itfa payları, ilgili varlık hesapları ile ters kayıt yapılarak kapatılır.

## **2.8.VERİLEN AVANSLAR**

TDHP’de maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan varlıklar ile gerek yurtiçinde gerekse yurt dışındaki ilgililere yapılmış olan avans ödemeleri, 269 Verilen Avanslar hesabında muhasebeleştirilmektedir.

### **2.8.1.Hesabın Niteliği**

Verilen avanslar hesabı, Şerefîyeler, Haklar, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Özel Maliyetler ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar için yurtiçi ve yurt dışındaki satıcılara, müteahhit ve taşeronlara ile imal ve inşa edilen maddi olmayan duran varlıklar için alınacak ilk madde ve malzemeler ile ilgili peşin, hesaben, akreditif açılarak ya da başka bir yöntemle yapılan ön ödemelerin izlendiği hesaptır (Yağmurlu, 1997: 456).

Verilen avanslar hesabı, avans verilen birey ya da kurum itibari ile ya da veriliş nedenine göre alt hesaplara ayrılabilir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 587).

## 2.8.2.Hesabın İşleyişi ve Muhasebeleştirilmesi

Alıp satmak gayesiyle alınan gerek maddi duran varlıklar ile gerekse maddi olmayan duran varlık için, 159 No’lu Verilen Sipariş Avansları hesabının kullanılması gerekir. Varlıklar ticari mal gibi stok hesaplarına kaydedilecek ve buradan satışı yapılarak çıkışı yapılacaktır. Bu nedenle işletmelerin maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili yurtiçi ve yurt dışı sipariş avanslarının 269 No’lu hesapta izlemesi gerekir (Örten, 2003: 253).

Maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi için, avans verildiğinde, verilen avans tutarları kadar bu hesaba borç kaydı yapılır. Maddi olmayan duran varlıklar elde edildiğinde ise fatura ve benzeri belgelere dayanılarak, ilgili maddi olmayan duran varlık hesaplarının borcuna karşılık verilen avanslar hesabı kapatılır (Demir, 1996: 458).

### Örnek-21

“X” İşletmesi, yurt dışından satın alacağı ticari marka için 20.000 Dolar akreditif açtırmıştır. Ticari, markanın kullanımına ilişkin belgeler gelmiş ve 10.000 Dolar daha ayrıca banka aracılığı ile ödenmiştir. Akreditifin açıldığı tarihte 1 Dolar 6,00 TL olup ticari markanın aktife kaydedildiği (aynı zamanda 10.000 Doların ödendiği) tarihte ise 1 Dolar 6,20 TL’dir.

..... /..... / 200. ....	
269 Verilen Avanslar	120.000
269 01 Haklar Akreditifi	
300 Banka Kredileri	120.000
Akreditif açtırılması nedeniyle	
..... /..... / 200. ....	
260 Haklar	182.000
260 04 Ticari Marka	
102 Bankalar	62.000
102 01 A Bankası	
269 Verilen Avanslar	120.000
Ticari markanın aktifleştirilmesi nedeniyle	
..... / .....	

## Örnek-22

“X” İşletmesi, bir ürün ile ilgili Ar-Ge işini yurt dışındaki bir işletmeye vermiştir. Araştırma çalışmaları için 10.000 Dolarlık akreditif açtırılmıştır. Akreditifin TL karşılığı ile akreditif giderleri için toplam 65.000 TL banka tarafından işletmenin vadesiz hesabından tahsil edilmiştir. Ar-Ge ile ilgili raporlar teslim alınmıştır. İşlemin yapıldığı tarihte 1 Dolar 6,00 TL’dir.

..... /.../ 200. ....	
269 Verilen Avanslar	65.000
269 02 Ar-Ge Akreditifi	
102 Bankalar	65.000
102 01 Vadesiz TL	
Akreditif açtırılması nedeniyle	
..... /.../ 200. ....	
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	65.000
269 Verilen Avanslar	65.000
269 02 Ar-Ge Akreditifi	
Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
..... / .....	

### 2.8.3.Hesaba İlişkin Envanter İşlemleri

Değerleme hükümleri bakımından TL cinsinden verilen avanslar kayıtlı değeri ile değerlenir. Yabancı para türünden verilen avanslar yabancı para cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında VUK’un yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir (Çağlar ve Cebeci, 2016). Kur değerlemesine tabi tutulup tutulmayacağı hususu tartışmalı olup, Danıştay Kararları ağırlıklı olarak kur değerlemesine tabi tutulması gerektiği doğrultusundadır (Demir 1996: 4).

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan Verilen Avanslar hesabının envanteri, dönem sonunda ilgili yardımcı hesaplara ilişkin tutarların verilen avanstan dolayı ilgili kişi ya da kurumlar tarafından mutabakatı ile yapılır. Yapılan mutabakat sonucunda farklılıkların bulunup bulunmadığı araştırılır. Farklılıklar varsa, bu farklılıkla ilgili düzeltmeler yapılmaktadır (Yağmurlu, 1997: 458).

### Örnek-23

“X” İşletmesi, yurtdışındaki bir işletmenin ürettiği mallarla ilgili know-how elde etmek için bir anlaşma yapmıştır. Know-how bedeli olarak ta 100.000 Dolarlık akreditif açtırmıştır. Akreditifin TL karşılığı ile diğer akreditif giderleri için toplam 400.000 TL işletmenin banka hesabından ödenmiştir. Know-how ile ilgili raporlar ve teknik dokümanlar teslim alınmıştır.

_____ .../.../ 200. _____	
269 Verilen Avanslar	400.000
102 Bankalar	400.000
102 01 Vadesiz TL	
Akreditif açtırılması nedeniyle	
_____ .../.../ 200. _____	
260 Haklar	400.000
269 Verilen Avanslar	400.000
Know-How'a ilişkin giderlerin aktifleştirilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin 38 No'lu MODVS ile BOBİ FRS (14. Bölüm) teorik bir çerçevede incelenmiş ve örnekler aracılığı ile standartlarda yer alan bilgiler daha anlaşılır bir şekilde ifade edilmeye çalışılmıştır.

#### 3.1. 38 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS-38)

Günümüzde küreselleşmeyle birlikte gelişen ve sürekli değişim gösteren muhasebe standartları; işletmelerin, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporların hazırlanmalarını amaçlamaktadır. Bu finansal tabloların ise farklı ülkelerdeki ilgili kişi ya da kurumlar tarafından da anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi için ortak bir dilde hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenlerle daha gerçekçi ve doğru finansal bilgi üretebilmek için özel sektör temsilcileri, mesleki örgütler ve kuruluşlar, mesleki birlikler ile devletlerarası yürütülen çalışmalar sonucunda UMS ile UFRS hazırlanmıştır.

Günümüzde de çokuluslu işletmelerin farklı ülkelerde pazar araması ve yeni piyasalarda rekabet edebilme arzusu ile yeni yatırımcıların ilgisini çekebilmesi ortak bir dilde hazırlanan bu standartlarının önemini de artırmıştır. Türkiye'de ilk olarak Borsa'ya açık işletmeler ile finans sektöründeki işletmeler (bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri gibi) tarafından uygulanan bu standartlar Türk Ticaret Kanunu içerisinde de ifade edilmiş ve uygulama alanı da giderek genişlemiştir. Bu standartlar arasında yer alan 38 No'lu MODVS da 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 26111 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Günümüze kadar birçok değişiklik yapılarak güncellenen TMS-38'in en son hali 15.01.2019 tarihli ve 30656 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak bugünkü halini almıştır.

##### 3.1.1. TMS-38'in Amacı

TMS-38'in amacı, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme

işlemlerini incelemektir. TMS-38'e göre maddi olmayan duran varlıklar, belirli kriterler sağlandığı zaman muhasebeleştirilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerinin belirlenmesi diğer bir ifade ile ölçülmesi işlemi de TMS-38'in amaçları arasındadır (TMS-38, Mad.1).

### 3.1.2. TMS-38'in Kapsamı

Aşağıda belirtilen hususlar TMS-38'in kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunlar (TMS-38, Mad.2-3);

i. Diğer standartların kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar. Örneğin Şerefiyeler (TFRS-3, İşletme Birleşmeleri),

ii. Finansal Araçlar Standardında tanımlanan finansal varlıklar. Örneğin Haklar (TMS-32, Finansal Araçlar: Sunum),

iii. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,

iv. Maden işletme hakları, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalardır.

Bu duruma ek olarak başka standardın içerisinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ile ilgili bilgiler bulunuyor ise bu hususta TMS-38 yerine ilgili standart dikkate alınabilir.

Örneğin; bir işletme maddi olmayan duran varlığını olağan iş sürecinde satış amaçlı elinde tutuyorsa Stoklar Standardı (TMS-2), ertelenmiş vergi varlıklarına, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalarda (TFRS-16), işletme çalışanlarına sağlanan faydalardan oluşan varlıklara, mali varlıklar (TMS-32), işletmelerin birleşmeleri durumunda (TFRS-3), sigorta sözleşmesinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş sahip olma maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar (TFRS-4), satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar (TFRS-5) ve müşteri sözleşmesi ile ilgili varlıklar (TFRS-15) dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 340).

Maddi olmayan duran varlıklar bazen; resmî bir belgenin (lisans ya da patent olması halinde), kompakt diskin (bilgisayar yazılımı olması hususunda) hatta bir filmin içerisinde yer alabilir. İşletmeler, maddi olan ancak maddi olmayan öğeler içeren bir varlığın, Maddi Duran Varlıklar Standardı'na (TMS-16) göre mi yoksa TMS-38'e göre mi ele muhasebeleştirileceğine karar verirken hangisinin daha mühim olduğuna ait kıyaslama yaparak karar vermelidir.

Örneğin, içerisinde yazılım bulunmadan çalışmayacak bir makine için, yazılım ilgili donanımın ciddi bir parçasıdır. Bu yazılım maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Aynı durum bilgisayar içinde geçerli olup, söz konusu yazılım, olmadan bilgisayar çalışabiliyor ise o yazılım maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS-38, Mad.4).

Yine benzer şekilde finansal kiralamalarda, kiralamaya konu olan varlıklar maddi veya maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralamaya ilişkin maddi olmayan duran varlığı TMS-38'e göre muhasebeleştirmesi gerekir. Lisans sözleşmelerinde yer alan el yazmaları, sinema filmleri, oyunlar, video kayıtları, telif hakları ve patent gibi kalemlere ilişkin haklar da maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS-38, Mad.6).

### 3.1.3. TMS-38'de Yer Alan Bazı Temel Kavramlar

Söz konusu standartta yer alan temel kavramlara ilişkin açıklamalar aşağıda belirtilmiştir (TMS-38, Mad.8).

**Varlık:** “Geçmiş dönemlerdeki birtakım olayların sonucu olarak işletmeler açısından kontrol edilen ve gelecek dönemler de de iktisadi fayda sağlaması beklenen bir unsurlardır”.

**Defter Değeri:** “Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra bilançoda yer alan tutarıdır”.

**Maliyet:** “Bir varlığın elde edilmesinde ya da inşasında ödenen nakit ya da nakit benzerlerini ya da verilen başka bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belirli hallerde, ilk muhasebeleştirilmesi esnasında söz konusu varlığa dayandırılan bedeli ifade etmektedir”.

**Amortisman Tabi Tutar:** “Bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen başka tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesi ile bulunan tutarı ifade etmektedir”.

**Geliştirme:** “Ticari üretim veya kullanıma başlanmadan önce, yeni ya da ciddi derecede geliştirilmiş; malzeme, ürün, aygıt, sistem, süreç veya hizmetlerin üretim planı ya da tasarımında araştırma sonuçları veya başka bilginin uygulanmasıdır”.

**İşletmeye Özgü Değer:** “İşletmelerin varlıklarını sürekli kullanma ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkması ya da bir borcun ödenmesi sırasında oluşması düşünülen nakit akışının bugünkü değerini ifade etmektedir”.



**Gerçeğe Uygun Değer:** “Piyasadaki katılımcılar arasındaki rutin bir işlem de bir varlığın satışında veya bir borcun ödenmesi sırasındaki tutardır”.

**Değer Düşüklüğü Zararı:** “Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aştığı kısmı ifade etmektedir”.

**Maddi Olmayan Duran Carlık:** “Fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilen parasal olmayan varlıklardır”.

**Parasal Varlıklar:** “Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir tutarlarda bir para türünden sahip olunacak varlıklardır”.

**Araştırma:** “Yeni bir bilimsel veya teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacı ile üstlenilen özgün ve planlı bir incelemedir”.

**Kalıntı Değer:** “İşletmelerin, varlığın hâlihazırda beklenen faydalı ömrünün ve yaşının son bulmuş olmasıyla bu varlığı elden çıkarması halinde sağlayacağı tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düştükten sonra kalan tutarıdır”.

**Yararlı Ömür:** “Bir varlığın işletmeler açısından kullanılabilmesi beklenen zamanı ya da söz konusu varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzer üretim birimlerini ifade etmektedir”.

TMS-38’de maddi olmayan duran varlıklar için aşağıda belirtilen şekilde bir gruplandırma yapılabilir (Örten, vd., 2015: 552). Bunlar;

- Haklar (bir bedel ödenerek elde edilen),
- Lisanlar,
- Markalar (bir bedel ödenerek elde edilen),
- Patentler (geliştirme aşamasında yapılan harcamalar),
- Telif Hakları,
- İsim Hakları veya Unvanlar,
- Franchaising Peşin Ödemeleri,
- İhraç Kotaları, İthal Kotalar, Üretim Kotaları gibi Kota Hakları,
- Filmler (işletme dışındaki bir başka işletmeye bir bedel ödenerek hazırlatılan filmler),
  - Bilgisayar Programları (maddi varlığın ayrılmaz bir parçasını oluşturmayan),
  - Sanat Eserleri (tablolar, heykeller, biblolar ve tarihi eserler) ile
  - Geliştirme Giderleridir.

Maddi olmayan duran varlıkların TMS-38'e göre muhasebeleştirilebilmesi için o varlığın; TMS-38'de belirtilen tanıma uyması, belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte ekonomik fayda sağlayabilir olması gerekmektedir (TMS-38, Mad.11-13-17). Maddi olmayan duran varlıklar sayesinde işletmelerin gelecekte ekonomik fayda elde etmesi ve maddi olmayan duran varlıkların da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

### **Örnek-1**

Gökçe Pazarlama İşletmesi Çin'den ithal ettiği oyuncakları Türkiye'de Gökçe Oyuncak markası ile satmaktadır. İlgili marka pazarda aranan bir marka olmuş ve firmaca marka tescil edilmiştir. Firma yabancı ortaklık kurmak üzere görüşmelere devam etmekte olup bu nedenle bağımsız denetim şirketi ile denetim yaptırmak üzere anlaşmaya varmıştır. Denetim yapılması adına ilgili firmaya ödediği 100.000 TL'yi maddi olmayan duranlar hesabına kaydetmiştir. Bunun karşılığını da pasifte özkaynaklar hesap sınıfı içerisine kaydederek özkaynaklarda 100.000 TL'lik artış yapmıştır.

Bu tutar bedel ödenerek satın alınmadığından dolayı aktifleştirilemez. Özkaynaklar da gösterilemez. Fakat bilanço dipnotlarında bilgi olarak verilebilir. Ancak başka bir firma söz konusu markayı Gökçe Pazarlama İşletmesinden satın almış olsaydı satın alan işletme bu markayı kendi finansal tablolarında gösterebilirdi (Örten vd., 2019: 245).

Maddi olmayan duran varlık tanımlaması bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bir varlığın belirlenebilir olması için ayrılabilir olması (bir başka deyiş ile işletmelerden ayrılabilme veya bölünebilme özelliği bulunan ve devredilebilir, satılabilir, kiralanabilir, lisans altına alınabilir ya da takas edilebilir olması) veya ilgili hakların işletmelerden veya başka hak ve borçlardan ayrılabilmesi ya da devredilebilmesi gerekmektedir (TMS-38, Mad.11-12):

Kontrol ise işletmelerin maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili ekonomik yararları kullanabilmesi ve başkalarının bu yararları sahip olmasını sınırlayabilmesi gücü olarak ifade edilebilir. Bu durum işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının gelecek dönemlerdeki iktisadi faydalarını kontrol etme kapasitesini, doğal olarak bir hukuk mahkemesinde uygulaması zorlanılan yasal haklardan kaynaklanmaktadır

(TMS-38, Mad.13).

İşletmeler piyasa ve teknik bilgilerini ileriki dönemlerde iktisadi fayda sağlamak amacıyla kullanabilmektedir. Örneğin bilgiler; telif hakkı, kısıtlayıcı bir ticari anlaşmaya veya çalışanların gizliliğini korunması gibi belirli yasal hakların olması durumunda, bahse konu faydalar işletmeler tarafından kontrol altında tutmaktadır (TMS-38, Mad.14). Ancak eğitim ve araştırma harcamaları sonucunda elde edilen bazı bilgiler ise (müşteri sadakati, ayrıcalıklı/üstün mamul ya da hizmet üretme/satma potansiyeli sağlayan) süreklilik sağlayacak bilgiler olmadığı için maddi olmayan duran varlık olmalarına rağmen aktifleştirilemezler (TMS-38, Mad.16).

Gelecekteki ekonomik yararlar ise elde edilen maddi olmayan duran varlıklar sonucunda gelecekte hizmet ya da ürün satışından elde edilen gelirlerin olması, maliyetlerin düşürülebilmesi veya işletmeler açısından varlıkların kullanımından kaynaklanmış olan başka faydaları içermesi gerekmektedir (TMS-38, Mad.17).

### **3.1.4. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi**

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için o varlıkların; TMS-38'de belirtilen tanıma uyması, belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte ekonomik fayda sağlayabilir olması gerekmektedir (TMS-38, Mad.11-13-17). Maddi olmayan duran varlıklardan; gelecekte beklenen ekonomik faydalarının işletmeye girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar; işletmeden ayrı olarak, işletme birleşmeleri sonucunda, devlet teşvikleri yoluyla, varlıkların takası sırasında veya işletme içerisinde elde edilmektedir.

İşletmeden ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülmektedir. Bu durum satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ile varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyetten oluşmaktadır (TMS-38, Mad.27). Satın alınan ya da kiralanmış bir telif hakkı bu duruma örnek gösterilebilir.

## Örnek-2

“ABC” Gıda İşletmesi 2018 yılı Haziran ayı tarihi itibariyle ülkemizde bilinen bir kafe markasının 10 yıl süre ile Franchise hakkını 500.000 TL’ye nakit olarak satın almıştır. Verilen bilgiler doğrultusunda yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir (Aytaşkın, 2016: 34).

...../06/2018		
260 Haklar Hesabı	500.000	
260.01 Franchise Hakkı		
100 Kasa		500.000
Franchise hakkının satın alınması nedeniyle		
...../.....		

## Örnek-3

“A” İşletmesi 01 Ocak 2018 tarihinde 200.000 TL’ye bayilik sözleşmesi satın almıştır. Bu sözleşmeye göre bayilik hakkı 10 yıllık bir süreyi kapsamaktadır. Bayilik hakkının kalıntı değeri sıfır olup itfa oranı, doğrusal itfa yöntemine göre, yıllık 20.000 TL’dir. İşletme yılsonunda bayilik hakkını yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemiş ve bayilik hakkının aktif piyasaya göre gerçeğe uygun değerinin 240.000 TL olduğuna karar vermiştir. İşletmenin yeniden değerlendirme ve itfa ile ilgili 31 Aralık 2018 tarihindeki kayıtları aşağıdaki gibidir.

01/01/2018		
260 Haklar	200.000	
100 Kasa		200.000
Bayilik hakkının alınması nedeniyle		
31/12/2018		
770 Genel Yönetim Giderleri	20.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		20.000
Bayilik hakkına ilişkin itfa işlemi nedeniyle		
31/12/2018		
260 Haklar	40.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		4.000
52X Maddi Olmayan Duran Varlık		
Değerleme Artış Hesabı		36.000
Bayilik hakkına ilişkin yeniden değerlendirme nedeniyle		
...../.....		

#### Örnek-4

Merve Prodüksiyon AŞ işletmesi bedeli 1.000.000 TL olan bir dizinin yayın hakkını 1.300.000 TL'ye 3 yıllığına banka kredisi ile satın almıştır (Vergiler ihmal edilmiştir) Verilen bilgiler doğrultusunda yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir. (Aytaşkın, 2016: 38)

...../.....	
260 Haklar	1.000.000
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	100.000
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	200.000
320 Satıcılar	1.300.000
Telif hakkının satın alınması nedeniyle	
...../.....	
780 Finansman Giderleri	100.000
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	100.000

Kısa vadeli borçlanma giderleri nedeniyle

...../.....

TFRS-3'e (İşletme Birleşmeleri Standardı) göre maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir (TMS-38, Mad.33). Şerefiye hariç olmak üzere birleşilen işletmenin sahip olduğu maden arama hakkı veya imtiyaz hakkı gibi ayrıcalıklar bu durumuna örnek gösterilebilir.

Bazı durumlarda ise maddi olmayan duran varlıklar, devlet teşviki yoluyla ücretsiz veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye; havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotaları ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olmaktadır. İşletme hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. Ancak işletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilerek muhasebeleştirilmektedir (TMS-38, Mad.44).

Maddi olmayan duran varlıklar, parasal veya parasal olmayan varlıkların bir bileşimi sonucunda da elde edilmiş olabilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir

şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Aksi durumda, maliyet, varlığın defter değeridir (TMS-38, Mad.45). İşletmenin bir taşıt ile lisans hakkını takas etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

### Örnek-5

Bir işletme defter değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 66.666 TL (200.000 TL x 5 yıl/15 yıl) olan “Y” Markası Hakkını, 220.000 TL değerli “X” Markası ile takas yapmıştır (KDV ihmal edilmiştir) (Tuğay ve Top, 2014: 225)

...../.....		
260 Haklar		220.000
260 01 “X” Ticari Markası		
268 Birikmiş Amortismanlar		66.000
260 Haklar		200.000
260 02 “Y” Ticari Markası		
64X Maddi Olmayan Duran Varlık Satış Karı		86.000
“X” Markasının kullanım hakkının alınması nedeniyle		
...../.....		

### Örnek-6

Gökçe Kozmetik İşletmesi kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 10.000 TL olan bir ticari marka alımı için değeri 200.000 TL olan bir binek araç vererek takası gerçekleştirmiştir. Kalan bedeli ise çek keşide ederek ödemiştir (Vergiler ihmal edilmiştir.) (Aytaşkın, 2016: 41)

...../.....		
260 Haklar		200.000
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		10.000
254 Taşıtlar		200.000
“X” Markasının takas ile kullanım hakkının satın alınması		
...../.....		

### Örnek-7

Tekin Yayıncılık İşletmesi, defter değeri 40.000 TL (maliyeti 80.000 TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL) olan bir telif hakkını, 32.000 TL değerindeki bir başka telif hakkı ile değiştirmiştir. Takas işleminden kaynaklanan 8.000 TL’lik fark gider olarak muhasebeleştirilmiştir (Aytaşkın, 2016: 43).

...../.....	
260 Haklar	32.000
257 Birikmiş Amortismanlar	40.000
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	8.000
260 Haklar	80.000

Telif hakkının takas ile satın alınması nedeniyle

...../.....

İşletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların ise muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi zor olabilir. Çünkü gelecekte ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığı ile bu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterlerin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki safhaya ayrılır (TMS-38, Mad.52).

**i. Araştırma Safhası;** İşletme içerisindeki bir projede araştırma safhası, geliştirme safhasından ayırt edilemiyor ise söz konusu projeye ilişkin giderler, sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınmaktadır (TMS-38, Mad.53). Bu safhada, yapılan araştırma ile ilgili giderler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemez. Diğer bir ifade ile işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı kesin olmadığı için bu safhada katlanılan bütün harcamalar, gerçekleştiklerinde, doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Araştırma faaliyetlerine;

**a.** Yeni bir bilginin elde edilmesine yönelik faaliyetler,

**b.** Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırmaları,

**c.** Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatiflerin araştırılması,

**d.** Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi örnek olarak verilebilir. (TMS-38, Mad.54-55-56).

**ii. Geliştirme Safhası;** Bu safhada ise geliştirme faaliyetlerine ilişkin katlanılan giderler, aşağıdaki belirtilen koşulların tamamının sağlanması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-38, Mad.57). Bu koşullar;

a. Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,

b. İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama, kullanma veya satma niyetinin ve imkânının bulunması,

c. Maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belli olması ile maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması,

d. Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ile

e. Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan giderlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekmektedir.

Geliştirme faaliyetlerine ise aşağıda belirtilen faaliyetler örnek olarak verilebilir (TMS-38, Mad.59).

a. Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,

b. Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,

c. Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,

d. Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesidir.

### **Örnek-8**

“A” Makine Üretim İşletmesi yeni bir teknoloji geliştirmiştir. Bu teknolojinin geliştirilmesi için 2016, 2017 ve 2018 yıllarında 150.000 TL’lik harcama yapmıştır. İlgili işletmenin geliştirdiği bu teknolojiyi 2017 yılında bir başka bir makine imalat işletmesi satın almak istemiş ve 600.000 TL teklifte bulunmuştur (Örten vd., 2019: 248).

“A” Makine Üretim İşletmesi’nin TFRS/TMS kapsamında işlemi muhasebeleştirilebilmesi için üç farklı seçeneği bulunmaktadır. Bunlar;

1- Tüm araştırma ve geliştirme giderleri TMS-38’in 53. maddesi uyarınca gider olarak tanımlanır ve tutar dönem kâr/zarar hesabına aktarılır. Çünkü araştırma ve geliştirme giderleri birbirinden ayırt edilememektedir.



2- 2016 yılı harcamamaları giderleştirilir. 2017 ile 2018 harcamaları ise geliştirme maliyeti olarak aktifleştirilir. Çünkü geliştirme faaliyeti 2017 yılında başlamıştır.

3- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin birbirinden ayrışması 2017 yılında başlamış olabilir. Bu nedenle geliştirme maliyeti 0-50.000 TL arasında bir tutarda aktifleştirilir.

### Örnek-9

Mantar üretimi yapan Bio Mantarcılık AŞ’de üretimdeki verimliliği arttırmak için Ar-Ge birimi ile yeni bir makine tasarlanmıştır. 2017 yılında başlayan tasarım işlemleri 2018 yılında tamamlanmıştır (Fidancı, 2017: 80).

İşçilik Gideri	90.000 TL	
İlk Madde ve Malzeme Gideri	160.000 TL	
Diğer Çeşitli Giderler	48.000 TL	
Vergiler	2.000 TL	
<b>Toplam Tutar</b>	<b>300.000 TL</b>	
<hr/>		
264 Geliştirme Maliyetleri		300.000
150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		160.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		2.000
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		90.000
381 Gider Tahakkukları		48.000

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle

...../.....

### Örnek-10

Balon üretimi gerçekleştiren Gökçe Balonculuk AŞ, yeni bir ürün geliştirmek üzere bir Ar-Ge işletmesine çalışma yaptırmış ve söz konu çalışmanın bedeli olarak da 24.000 TL nakit ödeme yapmıştır (Fidancı, 2017: 84)

<hr/>		
264 Geliştirme Maliyetleri		24.000
100 Kasa		24.000

Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle

...../.....

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili giderler, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememekte, bu nedenle de bu tür kalemler maddi

olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilememektedir. Bununla birlikte başlangıçta doğrudan gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte, maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak da muhasebeleştirilememektedir. Ayrıca dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge giderlerinin toplam tutarının kamuoyuna da açıklaması gerekmektedir (TMS-38, Mad.63-64-65-71-126).

İşletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetin, amaçlanan şekilde belirlenebilmesi varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümü dikkate alınmalıdır. Bunlar; (TMS-38, Mad.66),

**a.** Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

**b.** Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,

**c.** Yasal hakkın tesciline ilişkin ödemeler ile

**d.** Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa paylarıdır.

Ancak, Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda (TMS-23), faizin işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri de belirlemiştir. Özellikle varlıklar kapsamı dışında yer alan maddi olmayan duran varlıklar için finansman maliyetleri varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilemeyecek diğer giderler ise; (TMS-38, Mad.67)

**a.** Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;

**b.** Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ile

**c.** Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları varlığın maliyet unsurları arasında yer alamaz.

### **Örnek-11**

Bir sigorta işletmesi işe aldığı personellerini iç eğitimlere tabi tutmaktadır. Aynı zamanda Sigortacılık Eğitim Merkezi nezdinde SEGEM sınavlarına

göndermekte ve sınav ve eğitimlerle ilgili masraflarını da karşılamaktadır. İşletmenin muhasebecisi yapılan bu harcamaların yatırım olduğunu, işletmenin sermayesini teşkil ettiğini düşünmekte ve bu masrafların aktifleştirilerek beş yılda gider yazılması gerektiğini önermiştir.

Yukarıdaki işlem entelektüel sermayenin gelişmesi için eğitim maliyeti olarak görülse ve maliyeti ölçülse dahi ilgili personellerin işletmeye katkısının somut değil soyut olmasından dolayı aktifleştirilemez (Örten vd., 2019: 251).

Bazen işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla çeşitli giderler yapılmakta ve bu giderler sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık oluşmamaktadır. Mal alımının söz konusu olduğu durumlarda, bu tür harcamalar, işletmenin mallara erişim hakkı doğduğu anda gider olarak muhasebeleştirilir. Gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken bu tür harcamalara ilişkin örnekler ise (TMS-38, Mad.69);

**a.** Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetleri,

**b.** Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

**c.** Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar (internet üzerinden sipariş verilecek malları içeren kataloglar dâhil),

**d.** Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalardır.

İşletmenin katlandığı bazı harcamalara ilişkin özel durumlar ile bu harcamaların aktifleştirilip aktifleştirilemeyeceğine ilişkin bilgiler ise aşağıdaki belirtilmiştir (Örten vd., 2019: 244-252).

- İşletmelerin maddi olmayan duran varlıkları arasında yer alan haklar; başka bir işletmeden ya da başka bir kişiden bir bedel ödenerek satın alınmış ise katlanılan bu bedel, ilgili maddi olmayan duran varlığın (lisans hakları, üretim ve satış kotaları, markalar gibi) maliyeti veya gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Bu varlıkların aktifleştirilmesinde ise herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak işletme içerisinde oluşan haklar (örneğin marka) da ise aynı durum söz konusu değildir. Çünkü işletme içerisinde oluşan haklar kendiliğinde oluşmakta,

aktifleştirilecek bedelin tespiti ise hesaplanamamaktadır. Bu durum ise işletme içerisinde oluşan hakların aktifleştirilmesini engellemektedir.

- Patent haklarında ise patent alınma aşamasına gelinceye kadar (araştırma safhasında) katlanılan harcamalar aktifleştirilemez. Ancak sonrasında yapılan geliştirme ile ilgili katlanılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir.

- İşletmelerin üçüncü kişilere bir bedel ödeyerek hazırlattığı film ve video gibi çeşitli kayıtların maliyeti ölçülebilmektedir. İşletme bu kayıtlardan gelecekte fayda da sağlayabilir. Maddi olmayan duran varlıkların tanımında da belirtildiği gibi bu kayıtların ayrılabilir, pazarlanabilir veya satılabilir olması gerekir eğer böyle bir durum söz konusu ise film ve video gibi çeşitli kayıtlar aktifleştirilebilir. Ancak reklam filmleri ve harcamalarının maliyeti ölçülebilmekle birlikte gelecekte sağlayacağı faydaların ölçülememesi nedeniyle aktifleştirilmesi uygun değildir.

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri için katlanılan harcamaların maliyeti de ölçülebilmekle birlikte işletmeye sağlayacağı faydalar tespit edilememektedir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin gelecekte sağlayacağı faydaların ölçülememesi nedeniyle aktifleştirilmesi uygun değildir.

- Eğitim harcamaları da aynı şekilde katlanılan harcamaların maliyeti ölçülebilmekle birlikte işletmeye sağlayacağı faydalar tespit edilememektedir. Eğitim harcamalarının gelecekte sağlayacağı faydaların ölçülememesi aktifleştirilmesini engellemektedir.

- Şerefiyeler, işletme içerisinde ortaya çıkmış ise maliyeti ölçülemediği için aktifleştirilemez. Ancak işletme birleşmeleri veya devri sırasında ölçülebilen ve üretilen bir değer var ise bu değer aktifleştirilebilmektedir.

Bir işletme, maddi olmayan duran varlıklarının finansal tablolarda raporlanması ile ilgili olarak ya maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçebilir (TMS-38, Mad.72).

### **3.1.5. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi**

İşletmelerin aktifleri arasında yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin aktifleştirme kriterleri ile özellik arz eden hususlar bir önceki bölümde ifade edilmiştir. Maddi olmayan duran aktifleştirildikten sonra her raporlama döneminde

maliyet bedeline göre değerlendirme ile yeniden değerlendirilmiş değer ile değerlendirme yöntemlerinden birisi seçilerek değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

Maliyet bedeli ile değerlendirmede; maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesi sonrasında maliyet bedelinden, birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları çıkarıldıktan sonraki kalan tutar ile finansal tablolarda izlenilmeye devam edilmektedir (TMS-38, Mad.74).

Yeniden değerlendirilmiş değer ile değerlendirme yönteminde ise maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesi sonrası, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan tutar ile finansal tablolarda izlenmeye devam etmektedir (TMS-38, Mad.75).

### Örnek-12

Bir işletmenin sahibi olduğu “ABC” Markasının defter değeri 20.000 TL, birikmiş amortismanı ise 2.400 TL’dir. “ABC” Markasının gerçeğe uygun değeri 22.000 TL olup % 20 oran ile yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. (20.000 TL x 0,20 = 4.000 TL ve 2.400 TL x 0,20 = 480, 4.000 TL – 480 TL = 3.520 TL ise varlığın değerlendirme artışıdır. (Tuğay ve Top, 2014: 226)

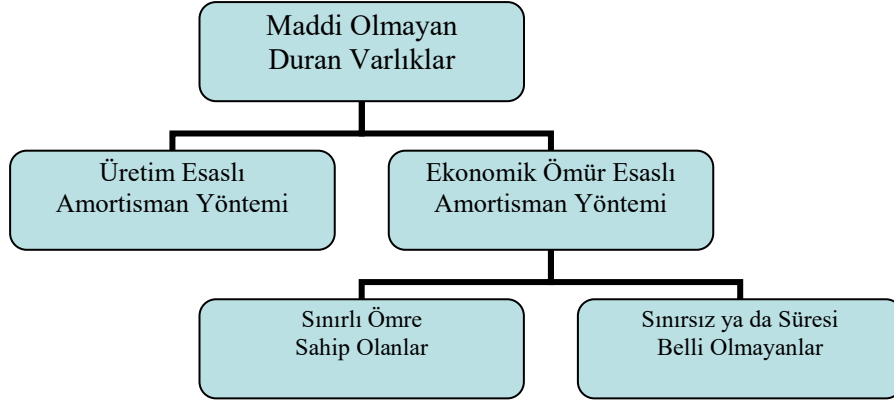
...../.....	
260 Haklar	4.000
260 01 “ABC” Ticari Markası	
268 Birikmiş Amortismanlar	480
52X Maddi Olmayan Duran Varlık	
Değerleme Artış Hesabı	3.520

“ABC” Markasının yeniden değerlendirilmesi nedeniyle

...../.....

### 3.1.6. TMS-38’e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

TMS-38’e göre maddi olmayan duran varlıklara ilişkin itfa paylarının hesaplanmasında maddi olmayan duran varlığın öncelikle yararlı ömrünün üretim esaslı mı yoksa ekonomik ömür esaslı mı olduğuna bakılır. Üretim esaslı bir varlık ilgili dönemde gerçekleşen üretim ya da satış miktarı dikkate alınarak itfaya tabi tutulur. Ekonomik esaslı yöntemde ise varlığın ekonomik ömrü dikkate alınmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklardaki itfa işlemleri Şekil 1’de belirtilen yaklaşım çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.



**Şekil 1:** Amortisman Yaklaşımı (Örten vd., 2019: 254).

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır. İlgili varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda ise maddi olmayan duran varlığın sınırsız yararlı ömre sahip olduğu kabul edilir (TMS-38, Mad.88). Sınırlı bir yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ise itfaya tabi değildir (TMS-38, Mad.89).

Geliştirme faaliyeti sonrası aktifleştirilen, diğer bir ifade ile işletme yönetiminin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma geldiği dönemin sonunda itfaya tabi tutulmaktadır (TMS-38, Mad.97).

Maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarlarını yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtabilmek için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleridir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenmekte ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (TMS-38, Mad.98).

İtfa payları genel olarak kar ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. Fakat bazı varlıklardan beklenen gelecekteki elde edilecek faydalar, başka varlıkların maliyetlerinin bir kısmını oluşturur ise defter değerine eklenir. Örnek verecek olursak üretim süresinde kullanılan maddi olmayan duran varlığın itfa payı, stokların defter değerine eklenmektedir (TMS-38, Mad.99).

Sınırlı faydalı ömrü olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değerleri,

aşağıda belirtilen haller söz konusu olmadığı sürece sıfır kabul edilmektedir (TMS-38, Mad.100).

1. Üçüncü bir şahısın, söz konusu varlığın faydalı ömrünün sonunda satın alacağını garanti etmişse,

2. Varlıkların aktif piyasaları varsa kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir.

### Örnek-13

“XYZ” Yazılım İşletmesi’nin 80.000 TL değerinde bir telif hakkı mevcuttur. Bu telif hakkından 5 yıl süre ile yararlanmayı düşünmektedir. Piyasa da yapılan araştırmalar neticesinde 5. yılsonunda benzer bir telif hakkının değerinin 24.000 TL olduğu tespit edilmiştir (Aytaşkın, 2016: 63).

$$\begin{aligned} \text{İtfa Bedeli} &= \text{Alış Bedeli} - \text{Kalıntı Bedeli} \\ &= 80.000 \text{ TL} - 24.000 \text{ TL} = 56.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yıllık İtfa Bedeli} &= \text{İtfa Tutarı} / \text{Yıl} \\ &= 56.000 \text{ TL} / 5 \text{ Yıl} = 11.200 \text{ TL/Yıl} \end{aligned}$$

730 Genel Üretim Giderleri	11.200
730.03 Amortisman Giderleri	
268 Birikmiş Amortismanlar	11.200

Telif hakkına ilişkin itfa işlemi nedeniyle

Sınırlı faydalı ömrü olan varlıkların itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşmesi sonrasında hesaplanmış olur. Sıfır dışında bir kalıntı değerinin, işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları faydalı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelmektedir.

Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi ve itfa yöntemi, her yıl hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlıktan beklenen yararlı ömürde bir değişiklik olması durumunda itfa süresi de buna göre revize edilir. Varlıklardan beklenen gelecek dönemdeki iktisadi yararların kullanma biçiminde bir farklılık olması halinde, itfa yöntemi de oluşan farklılığı yansıtmak için değiştirilmektedir. Bu değişimler muhasebe tahminindeki farklılıklar başlığı altında muhasebeleştirilmiştir (TMS-38, Mad.104).

İşletmeler, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu, eğer sınırlıysa bunun süresinin ya da özünü oluşturan ürünün ya da benzer birimin sayılarını değerlendirmektedir. İlgili her çeşit ögeye sahip olarak yapılan analizi temel aldığında, varlıkların işletmelere net nakit girişi elde etmesi beklenen süreler için öngörülebilir bir sınır olmaması halinde, işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları sınırsız faydalı ömrünün olduğunu temel alarak değerlendirmektedir (TMS-38, Mad.88).

Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün belirlenmesinde, aşağıda belirtilen unsurlar dikkate alınmaktadır (TMS-38, Mad.90).

- Varlıkların kendine özgü ürün yaşam süreleri ve aynı biçimde kullanılan benzeri varlığa ait faydalı ömür tahminine ait kamuoyu bilgileri;
- Varlıkların işletmeler açısından beklenen kullanım süreleri ve diğer bir yönetim ekibi açısından aktif olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- Varlıkların içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıklardan elde edilen ürünü ya da hizmetlere ait pazar talebindeki değişimler;
- Teknolojik, teknik, ticari ya da başka kullanımdan kaldırma nedenleri;
- Varlıktan beklenen gelecek dönemdeki iktisadi faydaları elde etmek için gerek olan bakım harcamasının düzeyiyle işletmelerin bu düzeylere ulaşma kapasite ve niyeti;
- Rakiplerden ya da potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- Varlıkların faydalı ömrünün, işletmelerin ait olduğu başka varlıkların faydalı ömrüne bağımlı olup olmadığı,
- Varlık üzerlerindeki kontrol süreleri ve varlığın kullanımıyla ilgili, buna ait kiralamaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalarıdır.

### **3.1.7. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılması**

Bir maddi olmayan duran varlık; elden çıkarıldığında ya da kullanımı veya satışından, gelecekte ekonomik fayda sağlanmasının beklenmemesi durumunda aktifler arasından çıkarılmalıdır (TMS-38, Mad.112-113).



### Örnek-14

“X” İşletmesi’nin varlıkları arasında 20.000 TL kayıtlı bedel ile yer alan “A” Markası, 18.000 TL’ye nakit olarak satılmıştır. “A” Markasının birikmiş amortisman tutarı 4.000 TL’dir. Vergiler ihmal edilmiştir (Tuğay ve Top, 2014: 226).

...../.....	
100 Kasa	18.000
268 Birikmiş Amortismanlar	4.000
260 Haklar	20.000
64X Maddi Olmayan Duran Varlık Satış Karı	2.000

“A” Markasının elden çıkarılması nedeniyle

...../.....

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda kar veya zarar, ortaya çıkmışsa, bu fark tutarı ilgili varlık bilanço dışına alındığında kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

### 3.2. BOBİ FRS’DE YER ALAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

BOBİ FRS genel olarak TFRS ile uyumlu ve TFRS’nin sadeleştirilmiş bir hali olarak değerlendirilse de bazı konularda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde ise, işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları, BOBİ FRS-14 çerçevesinde ana hatları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

BOBİ FRS 14. Bölümde de maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme işlemleri düzenlenmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda alınması, defter değerinin belirlenmesi ve bu varlıklarla ilgili itfa paylarının hesaplanması ile değer düşüklüğü konuları ele alınmıştır (BOBİ FRS, Mad.14/1).

#### 3.2.1. BOBİ FRS’de Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı

Maddi olmayan duran varlıklar “fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır” (BOBİ FRS, Mad.14/2). Standartta aşağıdaki özelliklere sahip olan varlıklar tanımlanabilir niteliktedir (BOBİ FRS, Mad.14/3);

- Öncelikle varlığın ayrılabilir olması, (işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması, satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir,

kiralalanabilir ya da takas edilebilir olması gerekmektedir.)

- Varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir.

BOBİ FRS-14'e göre, iş birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeler ile işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu varlıklar maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilemez.

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde, madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları değerlendirilmeye alınmamaktadır (BOBİ FRS, Mad.14/5).

Bir varlığın hem maddi hem de maddi olmayan unsurları bulunabilir. Bu durumda söz konusu varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna işletme tarafından karar verilerek ilgili varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınır (BOBİ FRS, Mad.14/6).

### **3.2.2. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayıt sırasında maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmektedir. (BOBİ FRS, Mad.14/7). Maddi olmayan duran varlıklar satın alma yoluyla elde edildiğinde maliyet bedeli, indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS, Mad.14/8). Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeline eklenilebilecek harcamalar;

- Gümrük vergileri,
- Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler,
- Varlıkla ilgili olarak serbest meslek erbabına ödenen ücretler ile
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleridir.

Bir yıl veya bir yıldan daha kısa bir süre vadeli olarak satın alınan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, vade farkına bakılmaksızın ödenen veya ödenecek olan tutara göre ölçülür. Bir yıldan uzun süre vadeli olarak satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise peşin fiyat üzerinden değerlendirilir (BOBİ FRS, Mad.14/9).

### Örnek-15

Gökçe Plastik İşletmesi aynı sektöre faaliyet gösteren bir başka işletmeye ait Marsaç Markasını 500.000 TL'lik kısmı ile 90.000 TL'lik KDV'si peşin, kalan 365.000 TL'lik kısmını ise 35.000 TL vade farkına katlanarak 400.000 TL'ye 12 ay sonra ödemek üzere satın almıştır. Markanın satın alınması esnasında katlanılan diğer giderler ise 100.000 TL'dir. Verilen bilgiler doğrultusunda işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Özbirecikli vd., 2017: 255).

260 Haklar	1.000.000
191 İndirilecek KDV	90.000
100 Kasa	690.000
336 Diğer Çeşitli Borçlar .....	400.000
Marsaç markasının kullanım hakkının alınması nedeniyle	

### Örnek-16

Çuval ve ip üretimi yapan Gökçe Plastik İşletmesi sektörde tanınmış bir marka olan Marsaç markasını 650.000 TL bedelle nakit olarak satın almıştır. Satın alma sürecinde katlanılan diğer giderlerin toplamı ise 50.000 TL'dir. (KDV Oranı %18'dir) İşlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Özbirecikli vd., 2017: 255).

260 Haklar	700.000
191 İndirilecek KDV	126.000
100 Kasa	826.000
Marsaç markasının kullanım hakkının alınması nedeniyle	

### Örnek-17

Bio İşletmesi 800.000 TL işçilik, 1.300.000 TL ilk madde ve malzeme, 150.000 TL'de kısa vadeli kredi faizi olmak üzere 2.250.000 TL maliyete katlanarak yeni bir buluş geliştirmektedir. İlgili buluşun tamamlanmasının 1 yıldan daha uzun sürmesi beklenmektedir. İlgili yazılım oluşturulduğu 2018 yılı muhasebe aşağıdaki gibidir (Özbirecikli vd., 2017: 259).

...../.....	
263 Geliştirme Maliyetleri	800.000
100 Kasa	800.000
Buluş ile ilgili katlanılan işçilik maliyetleri nedeniyle	
...../.....	
263 Geliştirme Maliyetleri	1.300.000
150 İlk Madde ve Malzeme	1.300.000
Buluş ile ilgili katlanılan hammadde ve malzeme maliyetleri nedeniyle	
...../.....	
263 Geliştirme Maliyetleri	150.000
781 Finansman Giderleri Yansıtma	150.000
Buluş ile ilgili katlanılan finansman maliyetleri nedeniyle	
...../.....	

### Örnek-18

Gökçe Plastik İşletmesi aynı sektöre faaliyet gösteren bir başka işletmeye ait Marsaç markasını 1.250.000 TL'lik keşide edilen çek ve defter değeri 1.900.000 TL birikmiş amortisman 650.000 TL olan bir arsa karşılığında takas etmiştir. Takas işlemleri sırasında işletmenin katlandığı diğer giderler toplamı ise 200.000 TL'dir (Özbirecikli vd., 2017: 257).

...../.....	
260 Haklar	2.700.000
268 Birikmiş Amortismanlar	650.000
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	1.250.000
250 Arazi ve Arsalar	1.900.000
100 Kasa	200.000

Marsaç markasının kullanım hakkının takası ile satın alınması nedeniyle

...../.....

Satın alınması ile vade farkı olarak bir yıldan fazla süren maddi olmayan duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir (BOBİ FRS, Mad.14/10).

Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, edinim tarihinde belirlenen değeridir (BOBİ FRS, Mad.14/11).

Maddi olmayan duran varlığın, takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elden çıkarılan varlığın net defter değeri esas

alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalemde alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin; net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir (BOBİ FRS, Mad.14/12).

Bir maddi olmayan duran varlığın kiralama kapsamında elde edilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu Kiralamalar Standardı (Bölüm 15) uyarınca belirlenir (BOBİ FRS, Mad.14/13).

İşletmelerde oluşturulan şerfiye ile maddi olmayan varlığın unsurları için katlanılan ve varlığın tanımını karşılamayan harcamalar, bu standart uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilemez; bu harcamalar oluştuğu dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıda belirtilen harcama türleri bu kapsamda değerlendirilir. (BOBİ FRS, Mad.14/14):

- a. İşletmede içerisinde oluşan şerfiye,
- b. İşletmede içerisinde oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler,
- c. Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- d. Eğitim harcamaları,
- e. Reklam ve tanıtım harcamaları,
- f. Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalardan oluşmaktadır.

BOBİ FRS'de TMS-38 gibi, işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağını değerlendirirken varlığın oluşum sürecini araştırma ve geliştirme olarak ikiye ayırmıştır (BOBİ FRS, Mad.14/15).

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir. Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilemez, gerçekleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Mad.14/16).

Geliştirme; ticari üretime ya da kullanıma başlamadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasıdır (BOBİ FRS, Mad.14/17).

İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesi için aşağıda belirtilen koşulların tamamının gerçekleştirilmesi gerekir. Bunlar (BOBİ FRS,

Mad.14/17);

a. Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik açıdan mümkün olması,

b. Maddi olmayan duran varlığın tamamlanma ve bu varlığı kullanma veya satılma niyetinin bulunması,

c. Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecekte nasıl ekonomik fayda sağlayacağını belirli olması,

d. Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,

e. Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.

Maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesi için belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren işletmenin katlanmış olduğu harcamalar, maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir. Ancak daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez.

İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içermektedir. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar; (BOBİ FRS, Mad.14/18).

a. Kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

b. Ödenen ücretler,

c. Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ile

d. Kullanılan varlıklara ilişkin amortisman ve itfa paylarından oluşmaktadır.

İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, bu harcamaların araştırma safhasında yapılmış gibi değerlendirileceği belirtilmiştir (BOBİ FRS, Mad.14/19).

Maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen harcamalar, ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir (BOBİ FRS, Mad.14/20).

Maddi olmayan duran varlıklar, kayıtlı tutarlarından birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir (BOBİ FRS, Mad.14/21).

### 3.2.3. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Standarda göre sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur (BOBİ FRS, Mad.14/22).

Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanır (BOBİ FRS, Mad.14/23). İtfaya tabi tutar, maddi olmayan duran varlığın işletmenin gerçekçi tahminlerine dayanarak serbestçe belirlemiş faydalı ömür süresince sistematik bir şekilde dağıtılır (BOBİ FRS, Mad.14/24). Standart faydalı ömrü, “bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.” olarak tanımlamıştır. Maddi olmayan duran varlığın itfa işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır, varlığın finansal tablo dışı bırakılmasına kadar devam edilir. Dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanmaktadır (BOBİ FRS, Mad.14/25). Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere sıfır olarak kabul edilir (BOBİ FRS, Mad.14/28):

- a. İlgili varlığın faydalı ömrünün sonunda satın alacağının taahhüt edilmesi,
- b. Varlığın aktif bir piyasasının olması,
  - i. Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmekteyse ve
  - ii. Varlığın faydalı ömrünün sonunda da aktif piyasanın mevcut olması muhtemel olması gerekir.

İtfa yöntemleri olarak (BOBİ FRS, Mad.14/30);

- Doğrusal yöntem,
- Azalan bakiyeler yöntemi veya
- Üretim miktarları yöntemi kullanılabilir.

İtfa yöntemi, işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik faydasının öngörülen tüketim şeklini yansıtacağı şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kaleme kâr veya zarar olarak yansıtılır (BOBİ FRS, Mad.14/32).

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması ve varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için bir sınır tespit edilememesi durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir

(BOBİ FRS, Mad.14/34). Faydalı ömrü belirsiz olarak belirlenen maddi olmayan duran varlıkların bu durumu her yıl gözden geçirilir. Faydalı ömrü belirsiz olarak tespit edilmiş olan maddi olmayan duran varlıkların bu durumu koruyamadığı belirlendiğinde itfaya tabi tutarı faydalı ömrü sürecince itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır (BOBİ FRS, Mad.14/34).

Maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığı ve var ise değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında (Bölüm 18) belirtilen hükümlere göre yapılır (BOBİ FRS, Mad.14/35).

Maddi olmayan duran varlıklardan, gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmemesi durumunda finansal tablo dışı bırakılır. Finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Mad.14/37).

### Örnek-19

“A” Madeni Yağ İmalat AŞ. 500.000 TL harcayarak 2015 yılında gerçekleştirdiği teknolojik buluşu aynı sektörde faaliyet gösteren “C” İşletmesinin 2018 yılında daha iyi bir teknoloji geliştirmesi nedeniyle kendi buluşunun değerinin tamamen yitirdiğine karar vermiştir.

5 yılda itfa edilmesi kararlaştırılan ilgili geliştirme giderinin 4 yıla isabet eden (4 Yıl x 100.000 TL) 400.000 TL’lik kısmı itfa edilmiştir. Kalan 100.000 TL’lik kısım ise zarar yazılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Özbireckli vd., 2017: 263).

...../.....	
268 Birikmiş Amortismanlar	400.000
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	100.000
263 Geliştirme Maliyetleri	500.000
Geliştirme giderlerinin aktiften çıkarılması nedeniyle	
...../.....	

### Örnek-20

“A” İşletmesi kalem üretimi konusunda faaliyet göstermekte olup üretim bandında kullanılmak üzere 900.000 TL harcayarak yeni bir teknoloji geliştirmiştir. İlgili işletme yapmış olduğu çalışmalar neticesinde teknolojik buluşunun ekonomik



ömrünün belirsiz olduğuna karar vermiş ve yapılan harcamanın 10 yılda itfa edilmesini kararlaştırmıştır (Güleç, 2018: 916).

...../.....	
264 Geliştirme Maliyetleri	900.000
100 Kasa	900.000
Geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi nedeniyle	
...../.....	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	90.000
268 Birikmiş Amortismanlar	90.000
Geliştirme giderlerine ilişkin itfa payı nedeniyle	
...../.....	

### Örnek-21

Bio Teknoloji İşletmesi ulusal alanda faaliyet gösteren bir kozmetik işletmesinin İç Anadolu Bölgesi satış mağazalarını açma ve işletme hakkını 2018 yılı mart ayında 4.000.000 TL bedelle satın almıştır. İlgili hakkın kullanım süresi 10 yıl olarak taraflar arasında belirlenmiştir. Verilen bilgiler ışığında yapılacak itfa işlemi aşağıdaki gibidir.

...../.....	
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	400.000
268 Birikmiş Amortismanlar	400.000
Haklara ilişkin itfa payı nedeniyle	
...../.....	

### Örnek-22

Bio Teknoloji İşletmesinin 2017 yılı sonunda yaptığı değerlendirme sonucunda işletmenin 2.250.000 TL harcayarak geliştirdiği buluşun bir başka işletme tarafından 2018 yılında çıkarılacağı bilgisi alınmıştır. İçinde bulunulan 2017 yılı itibariyle varlığın kalıntı değeri olan 1.350.000 TL'nin 2019 yılsonu beklenmeksizin 2017 ve 2018 yıllarında itfa edilmesine karar verilmiştir. 2017 yılı itfa işlemi aşağıdaki gibidir. (2.250.000 TL – 1.350.000 TL = 900.000 TL)

31/12/2017	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	450.000
268 Birikmiş Amortismanlar	450.000
İtfa işlemi nedeniyle	
...../.....	

## SONUÇ

Günümüz toplumunda dinamik olarak gelişim ve değişim içerisinde yer alan işletmelerin finansal verilerine ulaşmak mümkündür. İşletmenin bu gelişimine paralel olarakta yatırım yapmak isteyenler elde ettikleri bu bilgiler çerçevesinde dünyanın dört bir yanına rahatlıkla ve hızlı bir şekilde yatırım yapabilmektedir. Küreselleşmenin de bir sonucu olarak işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tablolar sadece işletme içerisindeki ilgili kişileri veya işletme sahiplerini ilgilendiren vergisel amaçlarla hazırlanan bir tablo olmaktan çıkarak çok daha kapsamlı, bilgi amaçlı ve küresel çapta hazırlanması gerekmektedir. Bu bakış açısı çerçevesinde finansal bilgiler ulusal sınırları aşarak uluslararası bir boyuta incelenir ve tartışılır hale gelmiş durumdadır.

Bu hedefler doğrultusunda devletlerarası organizasyonlar, bölgesel oluşumlar, kamu ve özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler gibi çeşitli kurum ve kuruluşlar aracılığı ile çalışmalar yapılarak UMS/IAS'lar ile UFRS/IFRS'ler hazırlanmıştır. Ülkemizde de belirtilen bu uluslararası standartlar yakından takip edilerek bu standartlar ile uyumlu kendi ulusal muhasebe standartlarımız yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlar (TMS/IFRS) şu an için finansal tablo hazırlayan bütün işletmeler tarafından uygulanamamakla birlikte, zamanla kademeli olarak uygulama alanının genişletileceği diğer bir ifade ile işletmelerin büyüklüklerine göre tabi olacağı farklı standartlar yayımlanarak uygulama alanının genişletileceği düşünülmektedir.

Bu bağlamda SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığına tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların, TMS/IFRS'lere göre finansal tablo hazırlamaları, bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında değerlendirilemeyen işletmelerin ise BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamaları gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak TMS-38 ile VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar temelde maddi olmayan duran varlıkların İlk Kayda Alınması, Sonraki Dönemlerde Ölçümü ve İtfa Payının Hesaplanması aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Yapılan düzenlemelerde bazı maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilebilirken bazı aktifleştirilememekte, farklı yöntemlerle değerlendirilmekte, farklı sürelerde ve farklı yöntemler ile itfaya tabi tutulabilmektedir.

Örneğin; TMS-38, ekonomik ömür kavramını belirli ya da belirsiz süreli olarak ikiye ayırmış ve belirli ekonomik ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıkların belirli ömrü süresince sistemli bir şekilde amorti edileceğini ve TMS-38'de

belirtilen amortisman yöntemlerinin üçünün de kullanılabileceğini ifade etmektedir. Belirsiz ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların ise, amortismanına tabi tutulamayacağı VUK'da ise, belirli ya da belirsiz süreli ayrımı yapılmamıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Tekdüzen Hesap Planında bulunan maddi olmayan duran varlıklar için ekonomik ömür ve amortisman oranı belirlenmiştir. Ancak, bütün maddi olmayan duran varlıklar aynı faydalı ömre sahip değildir.

Yapılan bu çalışmada ise işletmelerin aktifleri arasında önemli paylara sahip olan maddi olmayan duran varlıklar, öncelikle TMS ile VUK çerçevesinde ele alınmış daha sonra ise TMS-38 ile BOBİ FRS'de yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak karşılaştırmalar yapılmış, benzerlikler ile farklılıklar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (Şahin ve Arslan, 2019: 13-17).

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
İLK KAYDA ALMA	Finansman Maliyetleri, Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilmektedir.	Finansman Maliyetleri, Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilmektedir.	Finansman Maliyetleri Varlığın Maliyetine Dâhil Edilmemektedir (Özellikli Varlıklar Hariç).	Bir Yıldan Kısa Vadeli Olarak Satın Alınan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda, Finansman Maliyetleri Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilmektedir.
ÖLÇÜM	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir.	Maliyet Bedeli ile Değerleme Yapılır. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Değer ile Değerlememe Yapılmaktadır.	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir.
İTFASI	Genellikle 5 Yılda Eşit Taksitler Halinde İtfaya Tabi Tutulmaktadır. (Özel Maliyetler ve Haklar Yararlanma Süresi Boyunca).	VUK Tebliğinde Belirtilen Faydalı Ömür Dikkate Alınarak veya 5 Yılda Eşit Taksitler Halinde İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	Faydalı Ömür Belirsiz ise İtfa Payı Hesaplanmamaktadır. Faydalı Ömür Belli ise Süresi İçerisinde Kıst Amortisman Yöntemi Dikkate Alınarak İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	Faydalı Ömür Belirsiz ise 5 veya 10 Yıl İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur. Faydalı Ömür Belli ise Süresi İçerisinde Kıst Amortisman Yöntemi Dikkate Alınarak İtfaya Tabi Tutulmaktadır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ÖZEL MALİYETLER	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir.	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir. (Maliyet Bedelinin Bilinmemesi Halinde Emsal Bedel ile Değerlenir.) Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	Özel Maliyet Niteliğindeki Harcamalar TMS-38 Kapsamında Aktifleştirilememektedir.	Özel Maliyet Niteliğindeki Harcamalar BOBİ FRS Kapsamında Aktifleştirilememektedir.
		Kira Süresi İçerisinde, Kira Süresinin 5 Yıldan Fazla Olması Durumunda İse 5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	Kira Süresi İçerisinde, Kira Süresinin 5 Yıldan Fazla Olması Durumunda İse 5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	Özel Maliyetler İtfaya Tabi Değildir.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
HAKLAR	DEĞERLEMESİ	İlk Muhasebeleştirme ve Bilanço Dönemlerinde Maliyet Bedeli İle Değerlenmektedir.	İlk Muhasebeleştirme Anında Maliyet Bedeli İle Her Bilanço Dönemi Sonunda Maliyet Bedeli ya da Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	İlk Muhasebeleştirme Anında Maliyet Değeri ile Sonraki Her Bilanço Döneminde İse Maliyet Yöntemi veya Yeniden Değerleme Yöntemi Kullanılarak Değerlenmektedir.	İlk Muhasebeleştirme Anında Maliyet Bedeli İle Sonraki Dönemlerde Birikmiş İtfa Payları ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları Düşülerek Maliyet Bedeli İle Değerlenmektedir.
	İTFASI	Yararlanma Süresinin Belli Olması Durumunda Yararlanma Süresi İçinde, Yararlanma Süresinin Belli Olmaması Durumunda İse 5 Yılda Eşit Taksitlerle İtfa İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	Hakların Faydalı Ömrü 15 Yıl Olarak Kabul Edilmektedir. Bu Sürede % 6,66 Amortisman Oranı İle Eşit Taksitlerle İtfa Tabi Tutulmaktadır.	Varlık Sınırlı Yararlı Ömre Sahip İse Yararlı Ömrü Boyunca Doğrusal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Birimi Yöntemlerinden Biri Kullanılarak İtfaya Tabi Tutulmaktadır. Varlık Sınırsız Yararlı Ömre Sahip İse İtfaya Tabi Tutulamamakta, Yıllık Düzenli Olarak Değer Düşüklüğü Testine Tabi Uygulanmaktadır.	Doğrusal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarları Yöntemlerinden Biri Kullanılarak İtfaya Tabi Tutulmaktadır. Faydalı Ömür Belirsiz İse 5 veya 10 Yıl İçerisinde, Faydalı Ömrü Belli İse Süresi İçerisinde İtfaya Tabi Tutulmaktadır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ŞEREFİYE	DEĞERLEMESİ	Mukayyet(Kayıtlı) Bedel İle Değerlenmektedir.	Mukayyet(Kayıtlı) Bedel İle Değerlenmektedir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	İşletme İçerisinde Yaratılan Şerefiye TMS-38 Kapsamında Aktifleştirilememektedir. İşletme Birleşmesi Sonucu Elde Edilen Şerefiye İse TFRS-3'e Göre Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenebilmektedir.	BOBİ FRS'de Göre Aktifleştirilebilecek Şerefiye; Birleşme Tarihinde, İş Birleşmesinin Maliyetinin, Edinilen Tarafın Kayda Alınan ve Ölçülen Net Varlıklarındaki Edinen İşletmenin Payını Aşan Kısmıdır.
	İTFASI	5 Yılda Eşit Taksitlerle İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	5 Yılda Eşit Taksitlerle İtfaya Tabi Tutulmaktadır.	İşletme Birleşmelerinden Edinilen Şerefiye TFRS-3'e Göre İtfa Edilememektedir. Aktifleştirilen Şerefiye, Yılda En Az Bir Defa Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulmaktadır.	BOBİ FRS'de Göre Şerefiyeye Değer Düşüklüğü Testi Uygulanmamaktadır. Şerefiye İtfaya Tabi Tutulur. Şerefiyenin Faydalı Ömrü Eğer Güvenilir Bir Şekilde Belirlenemiyorsa; 5 Yılda Az, 10 Yılda Fazla Olmamak Üzere İtfaya Tabi Tutulmaktadır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	DEĞERLEMESİ	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir.	Mukayyet (Kayıtlı) Bedel ile Değerlenmektedir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	Araştırma Giderleri TMS-38 Kapsamında Aktifleştirilememektedir. Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirilir. Geliştirme Giderleri İse TMS-38'de Belirtilen Şartların Tamamının Sağlanması Halinde Aktifleştirilmektedir.	Araştırma Giderleri BOBİ FRS Kapsamında Aktifleştirilememektedir. Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirilir. Geliştirme Giderleri İse BOBİ FRS'de Belirtilen Şartların Tamamının Sağlanması Halinde Aktifleştirilmektedir. Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri, İlk Kayda Almadan Sonra Birikmiş İtfa Payları ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları Düşülerek Maliyet Bedeli İle Değerlenmektedir.
	İTFASI	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Tabi Tutulmaktadır.	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Tabi Tutulmaktadır.	Sadece Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri Yararlı Ömrü Boyunca Doğrusal, Azalan Bakiyeler ya da Üretim Birimi Yöntemleri Kullanılarak İtfaya Tabi Tutulur. Varlık Sınırsız Yararlı Ömre Sahip İse İtfaya Tabi Tutulamamaktadır. Ancak Yıllık Düzenli Olarak Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulmaktadır.	Sadece Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri, Doğrusal, Azalan Bakiyeler Yöntemi ya da Üretim Miktarları Yöntemlerine Göre İtfaya Tabi Tutulur. Faydalı Ömür Belirsiz İse 5 veya 10 Yıl İçerisinde, Faydalı Ömrü Belli İse Süresi İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	DEĞERLEMESİ	Maliyet Bedeli ile Değerlenmektedir.	Mukayyet (Kayıtlı) Bedel ile Değerlenmektedir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında İse Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaktadır.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri TMS-38 Kapsamında Aktifleştirilememektedir. İlgili Dönemde Doğrudan Gider Olarak Kaydedilir.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri BOBİ FRS Kapsamında Aktifleştirilememektedir. İlgili Dönemde Doğrudan Gider Olarak Kaydedilir.
	İTFASI	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfaya Tabi Tutulur.	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Tabi Tutulur.	İtfaya Tabi Değildir.	İtfaya Tabi Değildir.

## KAYNAKÇA

- Acar, B. (2000). Özel Maliyet Bedeli. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 232.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*  
Ankara: Gazi Kitapevi
- Akdoğan, N. ve Tenker N. (2003). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*  
(Genişletilmiş 10. Baskı) Ankara: Gazi Kitapevi
- Akgül A.B. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* Sayı: 25.
- Aksoy Ü. (2000). AR-GE Faaliyetlerinin Teşviki ile İlgili Olarak KVK'da Yer Alan Düzenlemeler. *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı: 87.
- Alptürk E. (2003). Royalty ve Patent Haklarının Finansal ve Vergisel Boyutu. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 123.
- Altuğ O. (2006). *Maliyet Muhasebesi* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Argun D. (1998). Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Tanımı, Kapsamı, İtfası, Araştırma ve Geliştirme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 67.
- Atalay B. ve Gökten Okan P. ve Gökten S. (2018). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlaması Üzerine Eleştirel ve Kurumsal Tartışmanın Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı: 20, ös923, ös936.
- Ataman Ü. (2001). *Genel Muhasebe Cilt 2*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Altar Ö.A. (2004). Araştırma Geliştirme Giderlerinin Vergi Ertelemesi Yönü. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 190.
- Aykutlu F. (1999). Mevcutlarda Amortisman. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 220.
- Aytaşkın B. (2016). *TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama* Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul.

- Bahtiyar M. (2002). Özel Maliyet Bedeli. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 110.
- Bıyık R. (1999). Ar-Ge Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu Harcamaların Gider ve Maliyet Kaydı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 215.
- Bilgili F. ve Demirkapı E. (2017). *Ticaret Hukuku Bilgisi* Bursa: Dora Yayınları
- Canikli N. (1998). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi* İstanbul: Erkan Matbaası.
- Cemalcılar Ö. ve Erdoğan N. (2000). *Genel Muhasebe* (6. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Cebeci Çağlar Ö. (2016) Avanslar Değerlemeli mi? Değerlememeli mi? [http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/avanslar\\_degerlemeli\\_mi\\_degerlememeli\\_mi.html](http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/avanslar_degerlemeli_mi_degerlememeli_mi.html)
- Demir A. (1996) Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi*, İstanbul.
- Deran A. ve Savaş İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:1. Sayı: 2.
- Doyrangöl Cömert N. (1998). Özel Maliyetlerin İtfasının VUK, MSUGT, SPK ve UMS Açısından Değerlendirilmesi ve Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 69.
- Erkan M. (2003). İlk Kuruluş Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler. *Vergi Dünyası*, Sayı: 268.
- Fidancı N. (2017). Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*.
- Gökçen G. ve Ataman A. ve Çakıcı C. (2006). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları Ankara: Beta Yayınları.
- Güçenme Ü. (2000). *Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri* (1. Baskı). Bursa: Marmara Kitapevi.



- Güleç Ö.F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi* Sayı: 10/4.
- Güraydın A. (2006). Kuruluş Örgütlenme Giderleri ile Peştemallıkların Mahiyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi. Web: [www.kastamonu.smmmo.org](http://www.kastamonu.smmmo.org).
- Güvemli O. (1998). *Yeniden Değerleme ve Uygulamaları* (2. Baskı). Ankara: Avcıol Matbaacılık.
- Kaşif M. (2008). Gayrimenkul Hakların Değerlemesi. *Vergi Dünyası*, Sayı: 208.
- Keskin M. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması* Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Lazol İ. (2001). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Magros Ş. (2010) *Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi* Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Meriç B. (2002). Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme. *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Örten R. (2003). *Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi ile Uyumlu)* (3 Baskı). Ankara: GÜİİBF Yayınları.
- Örten R. ve Kaval H. ve Karapınar A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Özbirecikli M. ve Şen Kıymetli İ. ve Tüm K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Öztürk B. ve Özer M. (2001). *Dönem Sonu İşlemleri* (10. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özulucan A. (2003). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları* İstanbul: Türkmen Kitapevi.

- Özulucan A. (2002). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları* (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan A. ve Özdemir F.S. ve Arslan S. (2007). *Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Özyer M.A. (2001). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: HUD Yayınları.
- Saban M. ve Genç M. (2005). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 70.
- Şahin N. ve Arslan S. (2019). Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe İşlemlerinin; Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu, TFRS/TMS-38 ve BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesi. *Uluslararası Kapadokya Sosyal Bilimler Öğrenci Kongresi*, 7-9 Kasım, Niğde.
- Tayfur E. ve Odak B. (2012). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar-II: Maddi Olmayan Duran Varlığın Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü, İtfası ve Elden Çıkarılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 372.
- Tekin C. (2004). VUK Hükümleri Uyarınca İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 2.
- Toroslu V. (1998). Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 119.
- Toroslu V. (1998). Özel Maliyet Bedeli. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 45.
- Tuğay O. ve TOP T. (2014). TMS 38’e Göre Marka Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 40.
- Üstünel B. (1995). *Mali Tablolar Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması, Uygulama Kılavuzu* İstanbul: Demet Yayıncılık A.Ş.
- Yağmurlu D. (1997). *Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları* İstanbul: Kürtiş Matbaacılık.
- Yanık S. ve Kurt G. (1999). Ar-Ge Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS, IAS, SSAP, Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı: 74.

- Yardımcıoğlu M., Ay M.H., Bilginer M., Günay Y. ve Avcı T. (2017). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe, Vergi Düzenlemeleri ve TFRS Kapsamında Analizi, Web: <https://www.researchgate.net>
- Yücel H.İ. (2006). Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması Web: <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilim/>
- Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) Hakkında Tebliğ' de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 60  
15.07.2007
- Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) Hakkında Tebliğ' de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 97  
13.08.2008
- Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) Hakkında Tebliğ' de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 121,  
28.11.2008
- 1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Abdulkadir ORAL  
Doğum Yeri ve Tarihi : Niğde / 07.07.1983  
Medeni Hali : Evli  
İletişim Bilgileri : koral51@hotmail.com  
0530 3428168(GSM)  
0388 232 44 33  
İş Adresi : Aşağıkayabaşı Mah. Atatürk Blv. No:8 Merkez Niğde

### EĞİTİM

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	2006
Y. Lisans	Muhasebe Finansman	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Devam

### YABANCI DİL

İngilizce

### SERTİFİKALAR

Segem

### Görevler:

Görev Unvanı	Görev Yeri	Yıl
Servis Görevlisi	Ziraat Bankası Suburcu Şubesi	2009-2011
Servis Görevlisi	Ziraat Bankası Niğde Şubesi	2011-2012
Servis Yetkilisi	Ziraat Bankası Niğde Şubesi	2012-2013
Servis Yetkilisi	Ziraat Bankası Derbent Niğde Şubesi	2013-2015
Yönetmen Yardımcısı	Ziraat Bankası Derbent Niğde Şubesi	2015-2018
Yönetmen	Ziraat Bankası Derbent Niğde Şubesi	2018- Devam

