

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ
TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ VE
BİR UYGULAMA**

Bertan ERTEM

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN**

İSTANBUL, Aralık 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ
TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ VE
BİR UYGULAMA**

**Bertan ERTEM
Enstitü No: 122008093**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN**

İSTANBUL, Aralık 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ
TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ VE
BİR UYGULAMA**

**Bertan ERTEM
Enstitü No: 122008093**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Murat AZALTUN _____

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Aralık 2014

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	2
2.1. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TANIMI.....	2
2.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	6
2.2.1. Tek Düzen Hesap Planı Sınıflandırması.....	6
2.2.1.1. Haklar.....	7
2.2.1.2. Şerefiye.....	10
2.2.1.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	12
2.2.1.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri.....	14
2.2.1.5. Özel Maliyetler.....	16
2.2.1.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	19
2.2.2. Yeni Hesap Planı Önerisi Sınıflandırması.....	19
2.2.2.1. Şerefiye.....	20
2.2.2.2. Haklar.....	21
2.2.2.3. Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları.....	21

2.2.2.4. Geliştirme Maliyetleri.....	21
2.2.2.5. TV Programları, Sinema Filmleri.....	22
2.2.2.6. Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	23
2.2.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı.....	23
2.2.2.8. Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları.....	23
2.3. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ.....	24
2.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçüleri.....	25
2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri.....	29
BÖLÜM 3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI (TMS 38).....	31
3.1. TMS 38 STANDARDININ AMACI	31
3.2. STANDARDIN KAPSAMI.....	31
3.3. STANDARTTA YER ALAN TANIMLAR.....	34
3.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİ.....	35
3.4.1. İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	37
3.4.1.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme.....	38
3.4.1.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme.....	41
3.4.1.3. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme.....	41
3.4.1.4. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme.....	42
3.4.2. İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	45
3.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ.....	50
3.5.1. Maliyet Modeli.....	50
3.5.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	54
3.6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA YARARLI ÖMRÜN BELİRLENMESİ VE İTFASI.....	60

3.7. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	67
3.8. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI.....	68
3.9. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DİPNOTLARINDA AÇIKLANACAK BİLGİLER.....	69
BÖLÜM 4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	71
4.1. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİ.....	71
4.1.1. İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	72
4.1.1.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme.....	72
4.1.1.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme.....	72
4.1.1.3. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme.....	73
4.1.1.4. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme.....	74
4.1.2. İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	75
4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME.....	76
4.3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA.....	77
4.3.1. İtfa Süresi.....	78
4.3.2. İtfa Yöntemi.....	80
4.3.3. Belli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa.....	81
4.3.4. Kalıntı Değer.....	81
4.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	82
4.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI.....	83
4.6. TMS 38 İLE TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞILAŞTIRMASI.....	85
BÖLÜM 5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI UYGULAMASI.....	94

5.1. UYGULAMANIN AMACI VE KULLANILAN YÖNTEM.....	94
5.2. UYGULAMADA KULLANILAN ŞİRKET HAKKINDA BİLGİLER.....	94
5.3. UYGULAMADA KULLANILAN ŞİRKETİN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK HAREKETLERİ.....	95
5.3.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme.....	95
5.3.2. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme.....	100
5.3.3. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme.....	105
5.3.4. İşletme İçinde Elde Edilme.....	108
5.3.5. Yeniden Değerleme.....	112
5.3.6. İtfa.....	114
BÖLÜM 6. SONUÇ.....	119
KAYNAKLAR.....	122

ÖZET

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Küreselleşmenin etkisiyle işletmeler finansal tablolarını daha net, anlaşılır ve gerçeği yansıtacak şekilde sunmaya çalışmaktadırlar. Bunu gerçekleştirmek için, işletmeler varlıklarının tespiti ve değerlemesinde TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapmak durumundadırlar.

Maddi olmayan duran varlıklar fiziki olarak görünmeseler bile günümüzde teknolojik, ekonomik ve ticari gelişmelere bağlı olarak işletmelerin gelişmesi bakımından önemli bir yer tutarlar. Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtır şekilde yer alması bilgi kullanıcıları için son derece önemlidir.

Bu çalışmada, işletmeler için önemli yer tutan maddi olmayan duran varlıkların “Türkiye Muhasebe Standartları” ve “Türk Vergi Mevzuatı” karşılaştırmalı olarak incelenmiş, benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konmuştur. Aynı zamanda bir anonim şirketteki maddi olmayan duran varlıkların dışarıdan satın alma, devlet teşviği yoluyla elde etme, takas yoluyla elde etme, işletme içinde elde etme, yeniden değerlendirme ve itfa işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından muhasebeleştirme uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Gayri Maddi Haklar, TMS 38, Türk Vergi Mevzuatı

Tarih: 11/12/2014

ABSTRACT

RESEARCH ON THE REGULATIONS IN TURKEY ABOUT INTANGIBLE ASSETS AND ONE PRACTICE

Business firms try to present their financial statement more understandable, clearer and reflecting the truths, with the effect of the globalization. For realizing this, Companies have to report fitting for IAS/IFRS in consideration and determination of assets.

Nowadays; depending upon the technological, economical and commercial developments, Intangible assets, even not being seen physical, they have a place in the development of business firms. It is very important for information user that Intangible assets take part in financial statements as clear, reliable and reflecting the truths.

In this study, IAS and Turkish Tax Legislation of Intangible Assets which have an important place for companies are analyzed comparatively, and their similarities and discrepancy are presented. In addition that; it includes that intangible asset' practices about buying from outside, obtaining with government encouragement, obtaining with barter system, obtaining in bootstrap, reassessment and amortization companies' recognition with regards to Tax Procedural Law and IFRS, in a joint-stock company.

Keywords: Intangible Assets, Intangible Rights, IAS 38, Turkish Tax Legislation

Date: 11/12/2014

KISALTMALAR

AR-GE	: Araştırma - Geliştirme
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GV GT	: Gelir Vergisi Genel Tebliği
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
İGF	: İndirilebilir Geçici Fark
KÇHT	: Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVK GT	: Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
Md.	: Madde
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlık
No	: Numara
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSUGTT	: Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği Taslağı
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VGf	: Vergilenebilir Geçici Fark
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUK GT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi.....	37
Şekil 2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	51
Şekil 3. Amortisman Yaklaşımı.....	61

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Bir Sınıflandırması.....	3
Tablo 2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Süreleri ve Oranları.....	79
Tablo 3. TMS 38 ile Türk Vergi Mevzuatı Karşılaştırması.....	85
Tablo 4. 1 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	97
Tablo 5. 2 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	102
Tablo 6. 3 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	106
Tablo 7. 4 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	110
Tablo 8. 5 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	113
Tablo 9. 6 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu.....	117

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşmenin etkisiyle işletmeler finansal tablolarını daha net, anlaşılır ve gerçeği yansıtacak şekilde sunmaya çalışmaktadırlar. Bunu gerçekleştirmek için, işletmeler varlıklarının tespiti ve değerlemesinde TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapmak durumundadırlar.

İşletmelerin birçoğunun finansal tabloları içerisinde maddi olmayan duran varlık kalemi çok ufak bir tutar olarak gözüксе de bazı işletmelerin finansal tablolarında çok önemli bir yere sahiptir. Aynı zamanda maddi olmayan duran varlıklar fiziki olarak görünmeseler bile günümüzde teknolojik, ekonomik ve ticari gelişmelere bağlı olarak işletmelerin gelişmesi bakımından önemli bir yer tutarlar. Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtır şekilde yer alması işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

Bu çalışmada; maddi olmayan duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) ile Türk Vergi Mevzuatı hükümlerinin karşılaştırılması ve bu karşılaştırmada farklar bulunup bulunmadığına, fark varsa bu farkların neler olduğuna ve bunlarla ilgili örnek uygulama çalışmalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümü giriş olup, ikinci bölümünde; maddi olmayan duran varlıklarla ilgili genel bilgiler açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarının hükümleri ayrıntılı olarak anlatılmış ve konuyla ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir. Dördüncü bölümde ise, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili Türk Vergi Mevzuatı hükümlerine yer verilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Türk Vergi Mevzuatıyla ilgili hükümleri karşılaştırmalı olarak incelenmiş, benzerlikler ve farklılıklar anlatılmıştır. Aynı zamanda konunun daha iyi anlaşılabilmesi için karşılaştırmalı tablolara yer verilmiştir. Çalışmanın beşinci bölümünde maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bir anonim şirketin senaryolu örnek uygulama çalışması yapılmıştır. Burada Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatının uygulamadaki benzerlikleri ve farklılıkları uygulamalarla gösterilmeye çalışılmıştır.

BÖLÜM 2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Bu bölümde çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle maddi olmayan duran varlıkların tanımı, sınıflandırılması ve değerlendirme kavramı anlatılmıştır.

2.1. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TANIMI

Maddi olmayan duran varlıklar “fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan” varlıklar olarak tanımlanır. Çoğu bilançoda bu hesap kalemi ile ilgili rakam bulunmaz. Ancak bazı işletmelerde oldukça önemli bir varlık kalemi olarak dikkati çeker. Teknolojik gelişmeler ölçüsünde bu hesap grubunun önemi ve kullanım sıklığı artmaktadır. (Kaval, 2008: 337)

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış yaratan bir kısım “haklar” ile işletmeye ticari bir fayda sağlayan “ayrıcılıklar” veya “üstünlükler”den oluşur. Söz konusu hak, ayrıcalık ve üstünlükler ya işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilir, ya da işletmenin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebe kayıtlarına, bunlardan sadece bir bedel karşılığı edinilenler alınıp izlenir. (Sevilengül, 2011: 451)

Maddi olmayan duran varlıkların ekonomik hayattaki önemi giderek artmakta ve işletme faaliyetlerinin başarısında önemli bir rol oynamaktadır. Günümüz küresel ekonomi şartlarında birçok sektörde işletmelerin piyasa değerinin oluşmasında maddi duran varlıklardan çok, maddi olmayan duran varlıkların etkisi bulunmaktadır. Bilgi çağını yaşadığımız bu dönemde işletmeler, sahip olduğu telif hakları, entelektüel sermaye, şerefiye, marka, ticaret unvanı ile müşteri ve tedarik zincir ilişkilerinde diğer işletmelere karşı üstünlük sağlanmaktadır. Bu üstünlüklerin parasal tutarları “belirli

şartlara sahip olmaları durumunda” finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlık olarak raporlanmaktadır. (Deran ve Savaş, 2013: 74-75)

Tablo 1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Bir Sınıflandırması (Deran ve Savaş, 2013: 77-78)

Pazarlama ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Markalar, ticaret unvanları, marka adları, logolar
Teknoloji ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	İşleme patentleri, patent başvuruları, teknik belgeler, laboratuvar defterleri, teknik bilgiler
Sanat ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Edebi eserler ve telif hakları, müzik besteleri, telif hakları, haritalar ve gravürler
Bilgi işlem ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Özel bilgisayar yazılımları, yazılımların telif hakları, otomasyon veri tabanları
Mühendislik ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Müşteri listeleri, müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri, açık piyasa emirleri
Müşteriler ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Müşteri listeleri, müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri, açık piyasa emirleri
Sözleşmeler ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Olumlu tedarikçi sözleşmeleri, lisans anlaşmaları, franchise anlaşmaları
İnsan sermayesi ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Eğitilmiş, tecrübeli, yaratıcı ve yenilikçi işgücü, iş sözleşmeleri, sendika sözleşmeleri
Yer (mekân) ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Kira hakları, maden işletme hakları, hava üssü hakları, su kullanma hakları
Şerefiye ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Kurumsal şerefiye, profesyonel personele ve uygulamalara sahip olma şerefiyesi, tanınmış (bilindik) olmadan kaynaklanan şerefiye, yönetim felsefesinden kaynaklanan şerefiye

TMS 38’e göre maddi olmayan duran varlıklar; “fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal varlıklardır.” (TMS 38, Md.8) Bu tanımdan anlaşılacağı gibi TMS 38’e göre bir maddi olmayan duran varlığın temel özellikleri;

- ❖ Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- ❖ Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

TMS 38’e göre özel koşullar aşağıdaki gibidir: (Örten vd., 2013: 565)

- ❖ **Belirlenebilir Olma:** TMS 38’de, maddi olmayan duran varlığın, şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilir olması gerektiği belirtilmiştir. Şerefiye ise, bir işletme birleşmesinde, devralan tarafından tek başına belirlenemeyen ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıklardan, gelecekte beklenen ekonomik yararlar için yapılan ödeme olarak kabul edilmiştir. Bilindiği üzere, bir işletmenin devralınması sırasında, işletmedeki varlıkların değerinin üzerinde ödenmiş olan ve diğer varlıklarla ilişkilendirilemeyen tutarlar şerefiye olarak muhasebeleştirilir. Bir varlığın “belirlenebilir” olması, aşağıdaki iki kriterden birini karşılanmasını gerektirir;
- Söz konusu varlığın işletmeden ayrılabilir veya tek başına veya ilgili sözleşme, varlık ya da borçla birlikte satılabilir, devredilebilir, kiralanabilir veya takas edilebilir özellikte olması yani kısaca ayrılabilir olması veya
 - Varlığın ayrılabilir özellikte olup olmadığına bakılmaksızın bir sözleşmede yer alan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanmasıdır. (Çalışaneller, 2012: 35)
- ❖ **Kontrol Edilebilir Olma:** İşletmenin ilgili varlıktan gelecekte elde edecek faydayı kullanabilme ve bu faydaya üçüncü kişilerin ulaşmasını engelleme gücünü ifade eder. Bunu sağlayacak gösterge ise, yasal haklar olmaktadır. Örneğin işletmenin sahip olduğu piyasa bilgisi ve teknik bilgisi, telif hakkı ya da çalışanların gizliliği korumaya yönelik yasal sorumlulukları ile korunuyorsa, bu durumda kontrolün varlığından söz edilebilir. Kontrolün olmadığı durumda ise, standartta şöyle açıklanmaktadır. Örneğin işletme vasıflı çalışanlara sahip olmasından dolayı, gelecekte fazda sağlayacaktır ancak bu durum çalışanlar üzerinde tam anlamıyla kontrolü olduğu anlamına gelmemektedir. Kontrolün yetersiz oluşu, çalışanların, gelecekte işten ayrılma ihtimalinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, vasıflı çalışanlar ve bunların eğitimi için yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık tanımına uymamaktadır. Yine, işletme iyi bir müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşteri sadakatinden dolayı gelecekte de bu ilişkilerin iyi bir şekilde devam edeceğini tahmin edebilir. Ancak bu tahmini destekleyen kanıtlar olmadıkça (yasal haklar) işletmenin bu varlıklar üzerinde kontrolünden bahsetmek imkânsızdır. Bu durumda işletmenin sahip olduğu müşteri portföyü, pazar payı, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati gibi unsurlar maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmemekte ve aktife alınmasına kesinlikle izin verilmemektedir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 263)

- ❖ **Gelecekte Ekonomik Fayda Sağlama Potansiyeli Olması:** Bir varlığın maddi olmayan varlık olarak nitelenebilmesi için bu varlığın kullanımından fayda sağlanabilecek bir varlık olması gerekir. Gelecekte sağlanacak fayda; maliyet tasarrufu veya üretilen mal ve hizmetlerden sağlanacak hasılatı arttırması ile ölçülebilir. Ancak bu ekonomik faydaların şüpheye meydan vermeyecek kadar açık olması gerekir. (Örten vd., 2013: 566)

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlık fiziksel niteliği olmayan belirlenebilir parasal olmayan bir varlıktır. Aşağıda bazı maddi ve maddi olmayan duran varlıklara örnekler yer almaktadır. Bunlar;

- Bir fabrika binası; belirlenebilir parasal olmayan bir varlıktır. Ancak, fabrika binası fiziksel bir niteliğe sahip olduğundan maddi olmayan duran bir varlık değil maddi bir varlıktır.
- Bir balık avlama ruhsatı; belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Ruhsatın fiziksel niteliği, izin üzerinde yazılı olduğu bir kâğıt parçasıdır. Ancak, kâğıt parçasının değeri ruhsatın değerine oranla büyük ölçüde düşüktür. Bu nedenle, herhangi bir fiziksel niteliği olmadığı için ruhsat maddi olmayan duran bir varlıktır.
- Bilgisayar yazılımı; belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Yazılımın fiziksel niteliği bilgisayar diskleridir. Ancak, diskin değeri yazılım programlarının değerine göre önemli ölçüde düşüktür. Bu nedenle, herhangi bir fiziksel nitelik olmadığı için yazılım maddi olmayan duran bir varlıktır.
- Bilgisayar donanımı; belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Ancak, bilgisayar donanımı fiziksel bir niteliğe sahiptir ve bu nedenle, maddi olmayan duran bir varlık değil, maddi bir varlıktır.
- Tescilli bir patent; belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Patentın fiziksel niteliği üzerinde yazılı olduğu bir kâğıt parçasıdır, ancak, kâğıt parçasının değeri patentın değerine göre önemli ölçüde düşüktür. Bu nedenle, fiziksel niteliği olmadığı için patent maddi olmayan duran bir varlıktır.

2.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Maddi olmayan duran varlıklar, “Vergi Usul Kanun”unda “gayrimaddi haklar” şeklinde ifade edilmekle beraber açık bir şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili en detaylı sınıflandırma, VUK’un 175. ve mükerrer 257. maddelerine dayanılarak 1992 yılında yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yapılmıştır.

Söz konusu tebliğde muhasebe sisteminde kullanılmak üzere “Tek Düzen Hesap Planı” adı altında sınıflandırmalar yapılmış, maddi olmayan duran varlıklara da bu planda ayrı bir grup olarak yer verilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar “Tek Düzen Hesap Planı”nın 26. grubu olarak yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları ise, maddi olmayan duran varlıkları TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ayrı olarak ele almıştır. (Yücel, 2013:8)

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarında Tek Düzen Hesap Planı maddi olmayan duran varlıkları yeteri kadar doğru biçimde gösterimini sağlayamamaktadır. Bu kapsamda, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları’na göre muhasebeleştirilebilmesi için mevcut Tek Düzen Hesap Planının güncellemesi ihtiyacı vardır. Aslında bu doğrultuda TMSK Yeni Hesap Planı Önerisi hazırlamıştır. Ancak bu değişiklik yürürlüğe konulmamıştır. Her ne kadar resmi olarak bu öneri hayata geçmemiş olsa da bu çalışmada konunun daha iyi anlaşılabilmesi için ele alınmıştır.

2.2.1. Tek Düzen Hesap Planı Sınıflandırması

Tek Düzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar ve kodları aşağıdaki gibidir.

- ❖ 260 Haklar
- ❖ 261 Şerefiye
- ❖ 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- ❖ 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

- ❖ 264 Özel Maliyetler
- ❖ 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ❖ 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- ❖ 269 Verilen Avanslar

2.2.1.1. Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. (Örten ve Karapınar, 2007: 269)

Bir işletmenin malvarlığına dâhil maddi olmayan haklar çok çeşitli olabilir. Bazılarını şöyle sıralamak mümkündür.

- ❖ İmtiyaz hakkı
- ❖ İşletme hakkı
- ❖ Franchising
- ❖ Ticaret unvanı
- ❖ Alametifarika (Marka)
- ❖ Patent hakkı
- ❖ Lisans hakkı
- ❖ Royalt
- ❖ Know-How
- ❖ Telif hakkı

İmtiyaz hakkı; özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinin, idare ile yaptığı sözleşme uyarınca belli bir kamu hizmetinin, sermaye, masraf, kar veya zararı kendilerine ait olmak üzere, idarenin gözetimi ve denetimi, altında yürütülmesinden kaynaklanan haklara imtiyaz hakkı, söz konusu idari sözleşmelere de imtiyaz sözleşmeleri denir. Elektrik üretim ve dağıtım lisansları, maden kanunu uyarınca elde edilen maddi haklar birer imtiyaz haklarıdır. Kamu hizmeti imtiyazı elde etmiş şirketlerin idareye bu imtiyaz karşılığında, işletme hakkı devir bedeli ödemeleri sonucunda elde ettikleri imtiyaz hakkı gayri maddi bir haktır. (Ceylan, 2010: 6)

İşletme hakkı; Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan hâsılat kirası sözleşmesiyle elde edilen ve sahibine kiralanan şeyi kullanma ve semeresinden

yararlanma hakkı veren şahsi ve maddi bir haktır. Örneğin, belediyelere ait hamam, turistik tesis ve kaplıcaların kiralanması vb. Ödenen işletme hakkı devir bedellerinin vergi uygulaması açısından kira ödemesi olarak cari yıla isabet eden kısmının doğrudan gider yazılması, gelecek yıllara isabet eden kısmının ise aktifleştirilerek, ilgili yıllar geldikçe sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. (Ceylan, 2010: 6)

Franchising; en geniş anlamı ile başarılı bir markanın (lisansın) isim hakkının kullanılmasıdır. Franchising'i bir işletme sistemi çerçevesinde yapılan satış etkinliklerinde, denenmiş kendisini ispat etmiş bir markanın desteği ve güvencesi altında birbirinin kopyası olan firmaların, mal ve hizmet dağıtımına yönelik olarak belli bir bedel karşılığında söz konusu marka ve sistemin sahibi olan franchising veren firma (franchisor) ile girmiş oldukları bağımsız bir ticari ilişki türü olarak tanımlamak olanağı bulunmaktadır. Kısacası, franchising ürünlerin veya verilen hizmetlerin dağıtılması metodudur. Diğer bir anlatımla, franchising başarılı bir markanın isim hakkının kullanılmasıdır. (WEB_1, 2006)

Franchising düzenine giren girişimciler yeni bir marka yaratarak, araştırma, geliştirme, Pazar araştırması, tüketici tercihleri gibi yönetim araştırmaları yapmadan, denenmiş, tecrübeler ile sistemi yakalamış markaların sahibi ile bir franchising sözleşmesi çerçevesinde anlaşarak işe başlama olanağı bulabilmektedirler. (WEB_1, 2006)

Ticaret unvanı; tacirin ticari işletmesine ilişkin işlemleri yaparken kullandığı isimdir. Ticaret unvanı, taciri tanıtmaya ve onu diğer tacirlerden ayırt etmeye yarar. Ticaret unvanını sadece tacirler kullanabilir. (WEB_2, 2010)

Alametifarika; bir ticaret hukuku terimi olup ticari bir malı diğer benzerlerinden ayırmaya yarayan işaret, özellik anlamına gelir. Tescilli marka, ticari marka veya amblem gibi isimler de bu anlamda kullanılabilirler. (WEB_3, 2014)

Bir ticari malı diğerlerinden ayırmaya yarayacak her türlü isim, resim, çizgi, renk düzenlemesi ve hatta kutu gibi şeyler alametifarika olarak alınabilir. Ancak bunların genel ahlaka aykırı olmaması gerekir. Alametifarika bir ticari malın belli bir işletmede yapıldığını ya da bir işletmece satışa çıkarıldığını belirtmeye yarayan ve o eşya üzerine konulan ayırıcı alamet, işaret ve yazılardır. Belli bir süre sonra bir ürünün üzerinde marka bulunmasa, isim yazmasa dahi tüketici "alametifarika" olan işareti gördüğü zaman o ürünün ne olduğunu, hangi şirkete ait olduğunu derhal kavrayacaktır.

Alametifarikanın ticari değeri önemlidir çünkü hem o ticari malın değerini arttırır hem de taklitlerine karşı koruyucu bir reklam aracı niteliğindedir. (WEB_3, 2014)

Patent hakkı; buluş sahibinin buluş konusu ürünü belirli bir süre üretme, kullanma, satma veya ithal etme hakkıdır. Bu hakkı gösteren belgeye de “Patent” denir. Buluşu yapılan neredeyse her şey patent koruması kapsamına dâhildir. Buluşu yapılan bir ürün ya da sistemin bütün hakları patent sahibine ait olur ve ondan izinsiz kullanılamaz. (WEB_4, 2014)

Patent, sınai mülkiyet haklarından biridir. Seri halinde imal edilecek olan malın belli standartlara uygun olarak yalnız ilk imalatçı tarafından üretilmesi hakkını temsil ettiği gibi, buluşun çalınmasından ve taklitlerinden korunmasını da sağlar. Patent hakkı, genellikle her ülkenin kendi sınırları içinde geçerlidir. Patent sahibi, imal edeceği mamulün başka ülkeler için de patent hakkını isterse, ayrı ayrı o ülkelere müracaat etmesi gerekir. Bazı ülkeler, başka ülkede alınan patent hakkının belli şartlar dâhilinde kendilerinde de geçerli olmasına izin verirler. Patent verme uygulaması 15. yüzyılda İtalya’da başladı. Sonraki 200 yıl içinde Avrupa ülkelerine de yayıldı. Resmi patent tescili 1790’da Amerika’da, 1791’de Fransa’da başlamıştır. Sonraki yıllarda birçok ülkede patent kanunları çıkarılmıştır. (WEB_5, 2012)

Bir buluşa patent verilirken bazı şartlar aranır. Başkası tarafından tasarlanmış olmaması, genellikle bir yenilik taşıması, ilgili olduğu alanda önemli bir ilerleme getirmiş olması arzu edilir. Temelsiz buluşlara patent verilmez. Patentli mamullerinde değişiklik yapan kâşifler, müracaat etmek suretiyle "ek patent" alabilirler. Patent, bir çeşit şahsi mülktür. Satılabilir, ipotek edilebilir ve miras olarak kalabilir. Patent sahibi, ürettiği malının başkaları tarafından imalini, kullanımını ve satılmasını engelleme hakkına sahiptir. Dilediği kimselere buluşunun imal, kullanım veya satış haklarından herhangi birini bir lisans aracılığı ile devredebilir. Buna karşılık imtiyaz hakkı veya başka çeşit karşılık alır. Patentli bir mamulden yetkisiz olarak faydalanmaya kalkışanlar mahkeme kararıyla tazminat ödemek zorunda kalırlar. Buluşların kalitesine göre patent süreleri farklı olmakla birlikte çoğu ülkede 16-20 yıl arasında değişir. Sosyalist ülkelerde patent uygulaması yoktur. Ancak buluş sahibine bazı tavizler sağlayan bir sertifika verilmektedir. (WEB_5, 2012)

Patent hakkı sahibi patentini başka birine devredebilir, miras yoluyla intikal ettirebilir. Başkasına verilen kullanma hakkına “lisans” denir. (WEB_5, 2012)

Royalti; verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır. Ama doğru değildir. Lisans bir işletme hakkı olduğu halde, royalti devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır. (Ceylan, 2010: 8)

Know-how; üzerinde görüş birliğine ulaşılmış bir tanımı bulunmamakla birlikte hemen hemen her ülke bu kavramı ifade etmek için aynı terimi (know-how) kullanmaktadır. Know-how'ın geniş ve dar olmak üzere iki anlamı vardır. Geniş anlamda know-how, belirli bir sınai faaliyetin yürütülebilmesi için gerekli olan tüm bilgi ve tecrübeleri ifade eder ki, bu şekilde teknik ve ticari unsurlar ile patent verilmiş ihtiraları da kapsar. Ancak know-how genellikle dar anlamda kullanılmaktadır. Buna göre “bir ticari işletmenin ekonomik faaliyetinde (malların üretiminde, satımında, hizmetlerin sunulmasında, organizasyon ve yönetiminde) kullanılan, bir patent ile korunmamış bulunan, genellikle gizli olmakla birlikte böyle bir nitelik taşıması zorunlu olmayan, teknik, ticari, idari, mali veya başka bir alana ait bilgidir.” (Karakaş, 2013, Prag.5-6)

Telif hakkı; herhangi bir bilgi veya düşünce ürününün kullanılması ve yayılması ile ilgili hakların, yasalarla belirli kişilere verilmesidir. Kısaca, orijinal bir yapıtın, eserin kopyalanmasına veya kullanılmasına izin vermeme hakkıdır. (WEB_6, 2013)

2.2.1.2. Şerefiye

Kuramsal olarak, bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değere şerefiye denilmektedir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır. Bu unsurlar diğer varlıklar gibi satılamadığı, değiştirilemediği ve işletme ile birlikte bir bütün olarak tanımlandığı için muhasebe açısından özellik göstermektedir. (Akgün, 2009a: 19)

Şerefiye sözcüğünün anlamı Türk Dil Kurumu sözlüğünde “bir yer bayındır duruma getirildiğinde çevrede bunun mülklerin değeri arttığından, sahiplerinden belediyece alınan para” veya kooperatiflerde üst katlardaki evlerin veya caddeye bakan evlerin sahiplerinden alınan fazla ücret olarak tanımlanmıştır. (WEB_7, 2006) Görünmeyen bir değer karşılığı için ödendiğinden şerefiyeye halk dilinde “hava parası” denmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda ise eski bir deyim olarak "peştemallık" sözcüğü kullanılmaktadır. (Sevilengül, 2011: 452)

Bu iki sözcükten "şerefiye", Türkçe muhasebe dilinde, sözlük anlamından farklı olarak, aslında "peştamallık" kelimesinin tanımına uyacak şekilde kullanılmaktadır. Bu kalem, şerefiye adı altında, bilançoda işletmenin varlıkları arasında raporlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu 1 Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde şerefiye, "bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farklar" olarak tanımlanmıştır.

İngilizcede "işletmelerin müşterileri ile olan iyi ilişkileri nedeniyle sahip olduğu değer" olarak tanımlanan "goodwill" kelimesi, bu tanımından farklı olarak, Türkçe muhasebe diline "şerefiye" olarak yerleşmiştir. Hâlbuki "goodwill" sözcüğünün tanımı, yukarıda sözü geçen "peştamallık" kelimesinin tanımı ile daha çok örtüşmektedir.

"Peştamallık" kavramının kökeninin Osmanlılardaki meslek kuruluşları olan Lonca'lara dayandığı düşünülmektedir. Peştamal Farsça kökenli bir kelime olup, "iş yaparken bele bağlanan uzun, geniş dokuma" olarak tanımlanmaktadır. Lonca kuruluşlarında en üst meslek derecesi olan ustalığa yükselmeye hak kazanmış kalfaya bir peştamal kuşandırılması geleneği bulunduğu bilinmektedir. Peştamal kuşandıktan sonra ayrı dükkân açmak isteyenler tutacakları yerin durumuna göre belli bir para ödedikleri için peştamallık deyimini meydana gelmiştir. (Sarioğlu ve Esen, 2007: 45)

Bu hesap, ticari hayatta ün kazanan bir kuruluşun işletme tarafından devralınması halinde bu üne temel olan manevi değerine veya kuruluşunun bulunduğu yerin şeref ve önemine ödenen bedelin izlediği hesaptır. (Sevilengül, 2011: 452)

Şerefiye, işletmenin değerli varlıklarından meydana gelen önemli bir kalemdir. Şerefiye, bir işletmenin hisse senetlerinin itibari değeri ve işletmenin faaliyet değerini meydana getiren değer olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, şerefiye varlıklardan beklenen kârdan daha çok kazançların olması ya da aşırı kâr olması sonucu ortaya çıkan know-how ve tecrübelerin parasal değeridir. Şerefiyenin ortaya çıkması ve varlıkların değerlendirilmesi, ortakların paylarını devrettiğinde ortaklık hesabında belirlenebilmektedir. Şerefiye kavramı, bir işletmenin ticari ilişkileri, saygınlığı ve bir isim yapmış olmasının getirdiği avantajlar olarak tanımlanabilir. (Akgün, 2009a: 19)

Maddi olmayan duran varlık olan şerefiye şirket bilançosunda sıkça görülür. Bu kavram, finansal raporlamada belli ve özel anlama sahiptir. Bir işletme, bir başka işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu pozitif değere şerefiye denilmektedir. Şerefiye maddi olmayan duran varlık olmasına rağmen, şirketin gelecekteki başarısı için gerekli olan bina, arsa ve ekipmanlar gibi maddi nitelikte olmayan, fiziksel nitelik taşımayan varlıklardır. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin şöhreti, pozitif piyasa payı, pozitif reklam imajı, yüksek kaliteli itibari, iyi yönetimi, imalat ve diğer faaliyetlerdeki etkinliği, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır. Bu unsurlar diğer varlıklar gibi satılmadığı, değiştirilemediği ve işletme ile birlikte bir bütün olarak tanımlandığı için muhasebe açısından özellik göstermektedir. (Akgün, 2011: 41)

Şerefiye, kazanılmış net varlıkların borçlarından çıkarılması suretiyle işletmenin gerçeğe uygun değerinden daha büyük fiyatla işletme devir alınmasında ortaya çıkmasında muhasebede bir değer olarak kaydedilmektedir. Buna aynı zamanda satın alma şerefiyesi de denilmektedir. Bir işletmede, kazanılmış olan varlıklar gibi, stoklar, binalar ve tesislerin gerçek piyasa değerinden daha çok ödemeye razı olacağı değer olması gerekir. Yatırımların geri dönüşünden kazanılması beklenen bir kâr olduğu için, böyle bir miktarı ödemeye istekli olan satın alıcı olacaktır. İşletme, net varlıklarının ortalama geri dönüş oranından daha fazla kazanabilecek varlık satın aldıysa, sonrasında işletmenin sahipleri net varlıkların gerçek piyasa değerinden daha büyük işletmenin yönetimine fiyatla hakim olacaktır. Ortalama geri dönüş değerinden büyük olan bu değer, diğer işletmelerde ve bu işletmelerin birleşmesinde, tek bir üretim ya da hizmet, alışılmamış müşteri sadakati, büyük bir mekân, mükemmel işletme yönetiminin sonucu olabilir. Bir işletme satın alındığında, satın alma fiyatı, kazanılmış net varlıklarının fiziksel değerini ilk belirlemektedir. Bu varlıkların kayıtlı değerleri, genellikle belirlenen gerçek piyasa değeridir. (Akgün, 2011: 41-42)

2.2.1.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İlk tesis ve kuruluş giderleri, firmaların kuruluşu ve/veya faaliyetlerinin geliştirilmesi, yeni şubeler açılması için yapılan ve karşılığında maddi bir varlık elde edilmeyen giderlerdir. Kuruluş giderleri işletmenin faaliyete geçmeden önce yaptığı ve diğer varlıklarının maliyetine dâhil edilemeyen giderlerin tümünü içerir. Örgütlenme

(teşkilatlanma – taazzuv) giderleri ise, kuruluşunu tamamlayan firmaların faaliyete geçmek için veya faaliyeti geliştirmek için yaptıkları giderlerden oluşur. (Akgüç, 2002: 152)

Kuruluş ve örgütlenme giderleri; (Erkan, 2010: 2-3)

❖ **İlk kuruluştaki;** uygulamada en çok karşılaşılan ve kabul görmüş ilk kuruluş giderleri şunlardır.

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanmasıyla ilgili giderler,
- Şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler (sözleşmenin sicil gazetesinde yayımlanması için ödenen giderler, damga vergisi, noter harcı, noter ücreti vs.),
- Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat harcamaları,
- Aynı sermaye konulması halinde bunun için ödenecek bilirkişilik ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılacak giderler (hükümet komiseri için ödenenler dâhil),
- Hisse senedi ihracı için yapılacak giderler,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Kuruluş tamamlanıncaya kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki diğer giderler.

❖ **Faaliyeti devam eden kurumlarda kuruluş giderleri;** faaliyeti devam eden bir işletmenin karşılaşılabileceği kuruluş giderlerinden başlıcaları da şunlardır:

- Esas Sermayenin Artırılması İçin Yapılan Giderler
- Tahvil ve Benzeri Borçlanma Senetleri Çıkarma Giderleri
- Faaliyetin Genişletilmesi veya Değiştirilmesi İçin Yapılan Giderler

❖ **Örgütlenme giderleri;** kuruluşunu hukuken tamamlayan bir kurumun normal faaliyetine geçebilmesi için yaptığı fakat karşılığında maddi bir kıymet iktisap etmediği giderlerdir.

- İşletmenin veya kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı andan normal faaliyetlerine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler,
- İşçi ve personelin tedariki ve eğitimi için yapılan giderler,
- İşletmenin tanıtılması amacıyla yapılan tanıtma ve reklam giderleri.

2.2.1.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Küresel rekabet ortamı işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için teknolojik yenilikler yapmalarını gerektirmekte dolayısıyla AR-GE faaliyetlerinin önemini artırmaktadır. “Araştırma”, bilinmeyen hususların ve ilkelerin ortaya çıkarılmasıyla ilgili sistematik faaliyetler iken, “Geliştirme” mevcut teknolojiyi veya bilgiyi yeni ürünler ya da üretim teknikleri ile ilgili uyarlamalara doğru yönlendirme ve mevcudu kullanma sistematığıdır. (Bakan, 2013: 4)

Araştırma; genel anlamda araştırma bir gereksinimle başlar. Araştırma faaliyetleri, insanları doğrudan ya da dolaylı rahatsız eden durumların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak bir problemi çözmek, herhangi bir konu hakkında bilgi edinmek ya da bilinmeyen bir durumu ortaya çıkarmak amacıyla sistematik anlamda yapılan çalışmalar bütünüdür. Diğer bir ifadeyle, bilinmeyenleri açığa çıkarma çalışmalarıdır.

AR-GE içerisindeki anlamına işletme açısından bakacak olursak araştırma; üretim ve üretim tekniği, yönetim ve organizasyon, pazarlama, finansman, personel yönetimi gibi tüm birimlere yönelik olarak etkinliği ve verimliliği arttırmak amacıyla hizmet etmektedir. Buna göre araştırma; bilinmeyen bir teknoloji, ürün ya da bilgiyi ortaya çıkarmak ve bunları uygulamaya geçirmek için yapılan faaliyetler bütünüdür.

Geliştirme, temel araştırma ya da uygulamalı araştırma faaliyetleri neticesinde elde edilen yeni bulgu ve bilgileri daha ekonomik ve daha karlı olabilecek araç, mal, hizmet, sistem ya da üretim sürecine dönüştürme alanında yapılan mühendislik faaliyetleridir. Araştırma faaliyetleri bilim, geliştirme faaliyetleri ise mühendislik çalışmalarını kapsamaktadır. Bilim araştırma, gözlem ve deney yoluyla evrendeki bilinmeyenleri açığa çıkarmaya çalışır. Mühendislik ise evrendeki varlık ve kaynakların, insan için verimli hale getirilmesi ile ilgilenir. (Ünal ve Seçilmiş, 2013: 13)

Ürün araştırması ve geliştirmesi seyrek olarak tüketici (müşteri) istemi ile başlar. Gerçekte birçok endüstride; yeni uygulamalar ve bu yeni buluş ve uygulamaların ticari alanlarda kullanılması amaçlarına yönelik sayısız araştırma yürütülmektedir.

Büyük işletmeler AR-GE çalışmalarında her yıl bütçelerinin önemli bir kısmını bu iş için ayırırlar. Bütçenin ayırdığı kısım, genel olarak işletmenin pazardan aldığı payın bir kısmını ürünün daha mükemmel, daha ucuz ve daha güvenilir olması yolunda harcaması

anlamına gelmektedir. Bu da işletmenin pazara karşı duyduğu ilginin ifadesi olarak kabul edilir. (Ertuğrul, 2004: 85-86)

Günümüz şartlarında ülkelerin rekabet güçlerini üst seviyede tutabilmeleri için hızla değişen teknolojiye ayak uydurabilmeleri önem taşımaktadır. Çünkü teknolojik bilgi, AR-GE çalışmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmakta, tüm ekonomiye yayılmakta ve paylaşılmakta ve bunun sonucunda da ekonomik büyüme gerçekleşmektedir. Ancak sadece teknolojiyi takip ederek güçlü bir ekonomiye sahip olmak tek başına yeterli değildir. İşletmelerin kalkınma hamlesini daha çabuk tamamlayabilmesi için AR-GE kapasitelerini artırmaları gereklidir. Ülkelerin bilim ve sanayi alanındaki birikimlerinin daha ileri götürülmesinde AR-GE önemli bir rol oynamaktadır.

Günümüzde giderek artan küresel rekabet, işletmeleri yeni ürünler, hizmetler, süreçler ve örgüt yapıları geliştirmeye, yenilikçi olmaya zorlamaktadır. Yenilik, bir düşüncenin, aracın, sistemin, politikanın, programın, ürünün veya hizmetin işletme tarafından ilk kez sunulması veya kullanılması olarak tanımlanabilir. (Bakan vd., 2013: 3)

Bilimsel ve teknik bilgi birikimine dayalı olarak, sistematik bir şekilde yürütülen çalışmalar sayesinde yenilikler yapılmaktadır. İçinde bulunulan ortama göre, ekonomik ve sosyal ihtiyaçların karşılanabilmesi için gerekli, ekonomide mevcut pazarlara sunulabilen ya da yeni pazarların yaratılmasına ortam sağlayan, yeni bir ürün, hizmet, uygulama, sorunu çözümde yeni bir bakış açısı ve yöntem, yenilik olarak nitelendirilir. Bilgi çağına girilmesi ve teknolojide yaşanan hızlı gelişmelere dayanılarak aşağıdaki dönüşümler yaşanmaktadır. Bunlar; (Güzel, 2009: 30-31)

- ❖ Toplumların üretim kapasitelerinin genişlemesi,
- ❖ Bilişim, iletişim ve ulaşım alanlarının ön plana çıkması,
- ❖ Bireylerin ve toplumların ihtiyaç ve beklentilerinin farklılaşması,
- ❖ Teknolojik yenilikleri takip edebilme gerekliliğinin artması,
- ❖ Yeni teknolojiye dayalı ürün üretebilmesi.

AR-GE faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesi, yapılan faaliyetin türüne, faaliyetin nasıl örgütlendiğine ve yürütülen projenin niteliğine göre belirlenir. Araştırma ile geliştirme faaliyetlerinin belirlenmesinde yardımcı olacak örnekler aşağıda verilmektedir: (Toroslu, 2003: 1)

- ❖ Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler;
 - Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,

- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
 - Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
 - Yeni ürün tasarımı ya da var olan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması,
- ❖ Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler;
- Var olan ürün ve üretim yöntemlerini geliştirme faaliyetleri,
 - Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ile deneme üretimlerinin yapılması,
 - Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
 - Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği incelendiğinde hesap planında AR-GE maliyetlerinin hem maddi olmayan duran varlıklar arasında “263 Araştırma Geliştirme Giderleri”, hem de dönem giderleri arasında “750 ve 630 Araştırma Geliştirme Giderleri” yer aldığı görülür. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, AR-GE maliyetlerinin hem aktifleştirilmesine, hem de dönem gideri olarak kayıt edilmesine olanak tanımaktadır. Ancak hangi durumlarda harcamaların aktifleştirileceği, hangi durumlarda cari dönem gideri olarak işlem göreceği tebliğde açıklanmamıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; araştırma faaliyetleri ile geliştirme faaliyetleri arasında kesin bir ayırım yapmamıştır. Ancak hesapların niteliğini tanımlayan açıklamalara bakıldığında dolaylı olarak bu ayırımın yapıldığı görülebilir. AR-GE faaliyetleri yoğun olan işletmelerde, bu faaliyete ilişkin giderlerin planlanması, kontrolü ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılabilmesi ayrıntılı bilgiyi gerektirir. Bu nedenle, büyük defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenen AR-GE giderleri, eş zamanlı kayıt yöntemi esasına göre, yardımcı defterlerde hem gider çeşitleri hem de gider yerleri açısından da izlenebilmektedir. (Yardımcıoğlu vd., 2008: 51)

2.2.1.5. Özel Maliyetler

İşletmeler amaçlarına ulaşmak açısından çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. İşletmelerin bu faaliyetlerinde bulunmalarında her zaman sahip oldukları iktisadi kıymetler yeterli olmayabilir. Bu gibi durumlarda, özellikle işletmelerin içinde buldukları koşullar elverdiği takdirde bu tür kıymetleri kiralama yoluna gitmektedirler. Kiralanan bu

kıymetleri, kendi ticari amaçları doğrultusunda bazı değişikliklere uğratırlar. Bu anlamda iktisadi kıymetlerin değerini (maliyetlerini) artıran bu tür harcamalar “Özel Maliyet Bedeli” olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi Özel Maliyet Bedelini oluşturan harcamanın kiracı tarafından yapılması ve iktisadi kıymetin değerini artırması gerekmektedir. Bu anlamda kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürmesi halinde, özel maliyet bedelinden söz edilemeyecektir. (Yiğit, 2010: 2)

Özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletme tarafından kullanılmak amacıyla kiralanan gayrimenkullere kiracı tarafından yapılan ve o gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran harcamalar toplamıdır. (Toroslu, 2008: 1)

Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte “özel maliyet bedeli” hesabında göstermek zorunda olup, bu değerleri kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edebilirler. Örnek olarak; bir binaya asma kat ya da oda ilave edilmesi, kat kaloriferi yerleştirilmesi, asansör tertibatı konulması iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırıcı nitelikteki işlemlerdir. (Öngen, 2000: 4)

Üçüncü kişilerden kiralanan maddi duran varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bunların kullanılması için yapılp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri bu hesapta izlenir. (Sevilengül, 2011: 454)

İktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkuller (bina, arazi ve arsa), gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar gibi iktisadi kıymetler maliyet bedelleriyle değerlenir. Bu maliyet bedeline satın alma bedelinden başka; makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tasfiyesine ilişkin giderler girmektedir. İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergileri ise isteğe bağlı olarak maliyet bedeline eklenebileceği gibi genel giderler arasında da gösterilebilir. Mükellefler yukarıda sayılan iktisadi kıymetleriyle ilgili olarak bunların aktifleştirilmesinden sonra da bir kısım harcamalarda bulunabilirler. Bu harcamaları iki grupta toplamak mümkündür. Birinci grupta; olağan giderler olarak

adlandırılabilen normal bakım, tamir ve temizleme gibi giderler yer almaktadır. Bunların yapıldığı dönemlerde doğrudan gider yazılacağı açıktır. İkinci grupta yer alan giderler ise; söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlerini devamlı olarak artıran, genişleten, kullanma süresini uzatan harcamalardır. Örneğin; bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle değerini artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın (klima vb.) eklenmesi veya işyerinin amaca uygun hale getirilmesi için yapılan (dekorasyon, bölmeler, sabit raflar vb.) giderlerdir. (Altındağ, 2001: 1)

Anılan bu giderler işletmenin aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetler için yapılmışsa iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmeleri zorunludur. Şayet bu giderler işletmenin aktifinde yer almayan, kiralanmış iktisadi kıymetler için kiracı tarafından yapılmışsa bu takdirde “özel maliyet bedeli” olarak tekdüzen hesap planı çerçevesinde “264-Özel Maliyetler Hesabı’nda” aktifleştirilmeli ve kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle itfa edilmelidir. Kira süresi belli değilse beş yılda itfa edilirler. Kira süresi dolmadan, kiralanmış şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defada gider yazılırlar. (Altındağ, 2001: 1)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir. (Yiğit, 2010: 3)

Özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen giderler genellikle bir takvim yılından daha uzun süre işletmeye hizmet edecek olan ve kiralanmış varlıklar (aktifler) için yapıldığından, özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar doğrudan gider yazılmak yerine, aktifleştirilerek amortismanına tabi tutmak suretiyle giderleştirilmektedir. Uygulamada, kiralanmış gayrimenkulün kira süresi henüz sona ermeden satın alınması halinde, henüz itfa edilmemiş özel maliyet bedelinin bir defada gider mi yazılacağı yoksa

gayrimenkulün maliyet bedeline mi dâhil edileceği konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır. (Sezer, 2014: 1-2)

Yapılan bir giderin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilerek aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir: (Sezer, 2014: 1-2)

- ❖ İktisadi kıymet, gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen bir kıymet olmalıdır.
- ❖ Gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalıdır.
- ❖ Gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen bu iktisadi kıymet kiralanmış olmalıdır.
- ❖ Bu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet için yapılacak giderler kiracı tarafından yapılmalıdır.
- ❖ Giderler, gayrimenkulü genişletmek veya gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılmış olmalıdır. Ayrıca, bu giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken türden giderler olmalıdır.
- ❖ Yapılan giderler normal bakım ve tamir gideri niteliğinde olmamalıdır.

2.2.1.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıdaki sayılanların dışında kalan maddi olmayan duran varlıklar kalemlerinin izlendiği hesaptır. Taksi plakası, bilgisayar yazılımları bunlara örnek olarak gösterilebilir.

2.2.2. Yeni Hesap Planı Önerisi Sınıflandırması

Herhangi bir fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların izlendiği hesap grubudur. Fiziksel niteliği bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar maddi olmayan duran varlıkları oluşturur. Şerefiye hesabı bu hesap grubunda kodlanmasına rağmen, maddi olmayan duran varlık kalemlerden farklı nitelikte olduğu için; finansal durum tablosunun (bilançonun) sunumunda bu gruptan ayrı başlık olarak sunulur. Bu gruptaki hesaplar şerefiye hesabı hariç, dönem sonlarında maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir. Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi durumunda, yeniden değerlendirme artışları özkaynaklar grubunda

“554 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında izlenir. Maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömürleri içinde, amortismanına tabi tutulur. Ayrıca bu varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğünün olması durumunda karşılık ayrılır. Şerefiye yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmaz ve şerefiyeye tam set TMS/TFRS uygulayanlar amortisman uygulanmaz. Ancak KOBİ TFRS’yi uygulayanlar şerefiyeye amortisman ayırır. Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet veya net kullanım değerinden (net bugünkü değerden) küçük olanı ile değerlendirilir. Maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılır. Şerefiye için de değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. (TMSUGTT, No 2: 89)

Bu gruptaki hesaplar aşağıdaki gibidir:

- ❖ 260 Şerefiye
- ❖ 261 Haklar
- ❖ 262 Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları
- ❖ 263 Geliştirme Maliyetleri
- ❖ 264 TV Programları, Sinema Filmleri
- ❖ 265 Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ❖ 266 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı
- ❖ 268 Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları

2.2.2.1. Şerefiye

Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin gerçeğe uygun değerle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken gerçeğe uygun değer tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır. Şerefiye, bilançoda raporlanırken, maddi olmayan duran varlıklardan ayrı bir kalem olarak raporlanır. (TMSUGTT, No 2: 89)

Ödenen şerefiye bedellerinin tamamı bu hesabın borcuna kayıt olunur. Değer düşüklüğüne uğraması durumunda kayıttan silinmesinde alacak kaydedilir. KOBİ TFRS’yi kullananlar şerefiyeye faydalı ömrü süresince amortisman ayırır. Yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, on yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır. (TMSUGTT, No 2: 89)

2.2.2.2. Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar izlenir. (TMSUGTT, No 2: 89)

Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yeniden değerlendirilmesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, on yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır. (TMSUGTT, No 2: 89)

2.2.2.3. Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, başka ortaklıklarla birlikte edinilen, ortak mülkiyete sahip olunan ve birlikte kullanılan varlıkların kullanma haklarının izlenmesinde kullanılan hesaptır. (TMSUGTT, No 2: 90)

Edinilen ortak mülkiyetli varlıklar edinme maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemlerde, yeniden değerlendirme yönteminin kullanıldığı durumlarda, yeniden değerlendirme işleminde artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Kullanma hakkı başkasına satıldığında ya da faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır. (TMSUGTT, No 2: 90)

2.2.2.4. Geliştirme Maliyetleri

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili olarak İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır. Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi; yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı; üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi gibi harcamalar geliştirme faaliyetlerine ilişkin örnekler olup bu hesapta izlenir. KOBİ TFRS'yi uygulayanlar geliştirme maliyetlerini aktifleştirmez, araştırma giderleri gibi doğrudan sonuç hesaplarına gider yazar. (TMSUGTT, No 2: 90)

Araştırma giderleri bu hesapta izlenmeyip doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler; araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması; malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçim gibi faaliyetler araştırma faaliyetlerini oluşturur. Bu gidereler bu hesapta izlenmez sonuç hesaplarında izlenir. (TMSUGTT, No 2: 90)

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan harcamalar maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir (TMSUGTT, No 2: 90):

- ❖ Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- ❖ İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- ❖ Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- ❖ Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemlerde, yeniden değerlendirme yönteminin kullanıldığı durumlarda, yeniden değerlendirme işleminde artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır.

2.2.2.5. TV Programları, Sinema Filmleri

Gelecek yıllarda da gösterime girebilecek olan TV programları ve sinema filmlerinin izlendiği hesaptır. (TMSUGTT, No 2: 91)

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemlerde, yeniden değerleme yönteminin kullanıldığı durumlarda, yeniden değerleme işleminde artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır. (TMSUGTT, No 2: 91)

2.2.2.6. Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bilgisayar yazılım programları ile diğer maddi olmayan duran varlıklar ilgili olarak yapılan harcamalar bu hesapta izlenir. (TMSUGTT, No 2: 91)

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemlerde, yeniden değerleme yönteminin kullanıldığı durumlarda, yeniden değerleme işleminde artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır. (TMSUGTT, No 2: 91)

2.2.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

Maddi olmayan duran varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Hesap maddi olmayan duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılır. (TMSUGTT, No 2: 91)

Varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak sonuç hesaplarına (“654 Karşılık Giderleri” hesabına) kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. (TMSUGTT, No 2: 91)

2.2.2.8. Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına aktarılacak olan proje, TV programları, sinema filmleri vb. maddi olmayan duran varlık yatırımlarıyla ilgili her türlü ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetleriyle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır. Geliştirme maliyetleriyle ilgili harcamalar bu hesapta değil “263 Geliştirme Maliyetleri” hesabında izlenir. Hesap maddi olmayan duran varlık yatırımları bazında alt hesaplara ayrılarak izlenir. (TMSUGTT, No 2: 92)

“74 Hizmet Üretim Maliyeti” grubunda yer alan hesaplarda izlenen giderler (hizmet maliyetlerini çeşitlerine göre tek hesapta izlemeyi tercih eden işletmeler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabını kullanırken, hizmet üretim maliyetlerini gider fonksiyonlarına göre izlemek isteyen işletmeler “742 Hizmetlerle İlgili Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “744 Hizmetlerle İlgili Direkt İşçilik Giderleri” ve “746 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri” hesaplarını kullanabilir) dönem sonlarında hizmet henüz tamamlanmamış ve gelir unsurunu doğuran olay gerçekleşmemiş ve güvenilir olarak ölçülemiyorsa, yansıtma hesapları alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir (gelecek dönemlerde de yayınlanabilir programlar, sinema filmleri maddi olmayan duran varlık niteliği taşıdığından bunların yapımında alınan hizmetlerle ilgili olarak yapılan harcamalar bu hesapta izlenir). Tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir. (TMSUGTT, No 2: 92)

2.3. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlarının değerlendirilmesinde birçok değerlendirme ölçüsü kullanılmaktadır. Muhasebede kullanılan değerlendirme ölçüleri ülkemizde öncelikli olarak vergi kanunları olmak üzere çeşitli mevzuatta, diğer yandan da uluslararası standartların hükümlerinin birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartlarında yer almaktadır.

Vergi mevzuatındaki değerlendirme ölçüleri daha çok dönem sonu vergisini adaletli olarak belirlemeye yönelik iken TMS/TFRS’de yer alan değerlendirme ölçüleri varlık ve borçların makul değerlerinin (gerçeğe uygun değer) finansal tablolarda daha çok belirtilmesine yöneliktir.

Finansal tablolarda yer alan kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesi süreci değerlendirme olarak tanımlanmaktadır. Ancak muhasebe dünyasında köklü değişikliklere yol açan muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramının kullanıldığı görülmektedir. (Bursa SMMMO, 2012:1)

Muhasebe ve finans biliminin teorik yazınları incelendiğinde, değerlendirme ve ölçüm arasındaki temel fark da ortaya çıkmaktadır. Ölçüm mali tablolardaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesini ve bir karşılaştırma işlemini içerirken; değerlendirme, değer tahmin edilmesini içeren bir değer biçme işlemidir. Bir diğer ifade ile ölçüm, değerlemenin ilk aşamasını ve temelini oluşturmaktadır. İlk aşamada işletmenin varlık

ve borçları bir para birimi ile ölçülmekte, daha sonra bu varlık ve borçlardaki değişimlere “değer” biçilmektedir.

Ölçüm kavramı sübjektiftir. Bu açıdan muhasebenin en çok tartışılan ve hala sonuçlanmamış sorunlarını barındıran bir konusudur. Finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların farklı ölçüm esaslarına göre ölçümü yıllardır süregelen bir uygulamadır. Farklı finansal tablo kalemleri için farklı ölçüm esaslarının geliştirilmiş olması ölçüm sürecini daha da karmaşık hale getirmektedir. İktisadi kıymetlerin miktar olarak belirlenmesinde herhangi bir sorun yaşanmazken, bu iktisadi kıymetleri tutara dönüştürürken miktarın hangi değerle çarpılacağı farklılık göstermektedir. (Bursa SMMMO, 2012:1)

2.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu 261. maddesinde değerlendirme ölçülerini tanımlamış olup, Değerlemenin iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılacağını belirlemiştir; (Ekinci, 2010:1)

- ❖ Maliyet bedeli
- ❖ Borsa rayici
- ❖ Tasarruf değeri
- ❖ Mukayyet değer
- ❖ İtibari değer
- ❖ Vergi değeri
- ❖ Rayiç bedel
- ❖ Emsal bedel ve ücreti.

Bu değerlendirme ölçüleri aşağıda açıklanmıştır.

Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. (VUK, Md. 262)

Bu tanıma göre satın alınan malların maliyeti aşağıdaki unsurlar oluşturur (WEB_8, 2014);

- ❖ Satın alma bedeli,
- ❖ Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,

- ❖ Malın işyerine getirilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- ❖ Malın ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- ❖ İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- ❖ Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri,
- ❖ Malın stoklara alınmasına kadar oluşan kur farkları,
- ❖ Malın alım aşamasında belli olan vade farkları

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir (WEB_8, 2014);

- ❖ Gayrimenkuller (taşınmaz mallar) ve tamamlayıcı parçaları,
- ❖ Tesisat ve makineler,
- ❖ Gemiler ve diğer taşıtlar,
- ❖ Gayrimaddi haklar,
- ❖ Demirbaş eşya,
- ❖ Emtia (ticari mallar),
- ❖ Zirai mahsuller ve hayvanlar,

Borsa rayici; borsa, kanunla düzenlenmiş bir statü içinde faaliyet gösteren ve bazı malların alınıp satıldığı yerdir. Bu borsalarda alınıp, satılan değerlerin borsa rayici ile değerlendirileceği Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilmiştir. Kanununun 263. maddesinde; “borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasında, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesinde belirtilen borsa rayici ile değerlendirme yapılması durumu genellikle aşağıda belirtilen iktisadi varlıklar için geçerlidir (VUK, Md.279-280):

- ❖ İşletmeye dâhil bulunan menkul kıymetlerin bir kısmı,
- ❖ İşletmeye dâhil bulunan yabancı paralar,
- ❖ İşletmeye dâhil yabancı para ile olan borçlar,

Tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. (VUK, Md.264)

Vergi Usul Kanunu ışığında bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. Net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerleme günündeki kullanım değeri olmaktadır.

Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK, Md.265)

Vergi Usul Kanunu ışığında mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesabi, yazmaca değer, defter değeri gibi isimlerle de tanımlayabiliriz. Mukayyet değer, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

İtibari değer; itibari değer her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. (VUK, Md.266)

Nominal değer olarak da tanımlanan itibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK'un 284. maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir.

İtibari değer ifadesi genellikle kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır.

Vergi değeri; VUK'un 268. maddesi de vergi değeri şu şekilde tanımlanmıştır. Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir. Vergi usul Kanunu ışığında Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile maliyeti bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler alış tarihindeki rayice göre değerlendirilir.

Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedelidir. Modern değerleme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Bununla beraber, Vergi Usul Kanunu'nuzun kabul ettiği rayiç bedel tanımı hem tartışılabilir bir "alım satım değeri" ifadesine sahiptir, hem de uygulama alanı vergi değeri ile değerlendirilen bina ve arazinin bu değerinin saptanması ile sınırlanmıştır. (WEB_9, 2010)

Emsal bedel ve ücreti; emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

- ❖ Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.
- ❖ İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.
- ❖ Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Nolu Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğin “Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları” başlıklı 99-101’inci paragraflarında, ölçüm esasları belirtilmiştir.

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir. (1 Nolu KÇHT, Md.99)

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir (1Nolu KÇHT, Md.100):

Tarihi Maliyet (Maliyet Bedeli): Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti): Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Yukarıda açıklanan değerleme ölçülerinden, vergi mevzuatında belirtilenleri ülkemizdeki bütün işletmeler varlık ve borçları için uygulamak zorundadırlar. Vergi idaresi mükelleflerden adaletli vergi tahsilâtı yapabilmek için bu ölçülerin uygulanmasını öngörmektedir. Halka açık sermaye şirketleri ise TTK hükümlerince TMS/TFRS ile uyumlu mali tablolar düzenlemek zorundadırlar.

Bu zorunluluk gereğince söz konusu şirketlerin TMS/TFRS’de yer alan değerleme ölçülerini uygulamaları gerekmektedir. Vergi mevzuatı ve standart hükümlerince uygulanacak ölçüm esaslarında farklılık olması durumunda sonuç hesapları da etkilenecek bu da mali-ticari kar ayırımına yol açacaktır. Bu nedenle bu şirketlerin söz konusu farklılıkları dikkate alması gerekmektedir. (Yücel, 2013:27)

BÖLÜM 3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI (TMS 38)

Maddi olmayan duran varlıklar standardı ilk kez 2006 tarihinde yayınlanmış, daha sonra uluslararası muhasebe standardında meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak amacıyla 2007, 2008, 2009, 2011 ve 2012 tarihlerinde standardın bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Bu çalışmada standardın en son hali dikkate alınacaktır.

3.1. TMS 38 STANDARDININ AMACI

Bu standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir. (TMS 38, Md. 1.)

3.2. STANDARDIN KAPSAMI

Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. İşletmelerde sıklıkla karşımıza çıkan bu nitelikteki kalemlere örnek olarak; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları sayılmaktadır. Bu kalemlerin maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmeleri için aşağıdaki üç durum var olmalıdır; (Özerhan ve Yanık, 2012: 261)

- ❖ Belirlenebilir (tanımlanabilir) olma,
- ❖ Kontrol edilebilir olma,
- ❖ Gelecekte bir fayda sağlayacağı beklentisi olması.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir. (TMS 38, Md. 4) Bu konuda daha anlaşılır örnekler vermek gerekirse, bilgisayarın çalışması için gerekli olan işletim sistemi (Microsoft Windows, Apple OS X) veya bilgisayar donanımının çalışmasını sağlayan o parçaya ait sürücü olarak tanımlanan yazılımlar (bilgisayarda görüntü işlemeye yarayan ekran kartının sürücüsü gibi), TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında değerlendirilirken; paket program diye adlandırılan ve bilgisayar donanımının çalışmasına etki etmeyen yazılımlar (Microsoft Office, Apple iWork ve çeşitli muhasebe programları gibi...) TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında değerlendirilir.

Maddi olmayan duran varlıklar dışarıdan satın alınabileceği gibi, işletme içinde de geliştirilebilmektedir. Standarda bu açıdan bakıldığında; her ne kadar müşteri listesi, pazar payı, müşteri ilişkileri, müşteri sadakati gibi işletme içinde geliştirilen kalemler maddi olmayan varlıklara örnek olarak verilmiş olsa dahi, bu gibi kalemlerin yukarıda belirtilen tanımlamaya uymadığı gerekçesiyle (örneğin bu kalemler üzerinde işletmenin kontrolünün olmadığı gibi) varlık olarak kabul edilmemekte, dolayısıyla bu tür kalemler için yapılan harcamalar, doğduğu anda gider olarak raporlanmaktadır. (Özerhan ve Yanık, 2012: 261)

Bu standartta yer alan varlık veya hesap grupları şunlardır. (Örten vd., 2013: 564)

- ❖ Haklar,
- ❖ Patentler,
- ❖ Lisanslar,
- ❖ Marka,
- ❖ İsim hakkı veya unvan,

- ❖ Telif hakkı,
- ❖ İhraç kotası, ithal kotası, üretim kotası gibi kota hakları,
- ❖ Franchising peşin ödemeleri,
- ❖ Bilgisayar programları,
- ❖ Filmler,
- ❖ Sanat eserleri (tablolar, biblolar, heykeller, tarihi eserler).
- ❖ Geliştirme giderleri

Maddi olmayan duran varlıkların tanımına uymayanlar ise aşağıda sıralanmıştır.

- ❖ Araştırma giderleri,
- ❖ Kuruluş örgütlenme giderleri,
- ❖ Şerefiye (işletme birleşmeleri kapsamında doğan veya işletme içinde yaratılan şerefiye),
- ❖ Reklam harcamaları,
- ❖ Eğitim harcamaları

TMS38 kapsamına dâhil edilmeyen varlıklar aşağıda sıralanmıştır: (TMS 38, Md.2-3)

- ❖ Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- ❖ “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- ❖ Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü,
- ❖ Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar,
- ❖ Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar,
- ❖ Ertelenmiş vergi varlıkları,
- ❖ TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralamalar.
- ❖ Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar,
- ❖ Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye,
- ❖ TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. TFRS 4, ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları belirler, ancak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken herhangi bir açıklamayı

içermez. Bu nedenle, bu Standarttaki açıklamalara ilişkin zorunluluklar, bu tür maddi olmayan duran varlıklara da uygulanır,

- ❖ “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. TFRS 4, ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları belirler, ancak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken herhangi bir açıklamayı içermez. Bu nedenle, bu Standarttaki açıklamalara ilişkin zorunluluklar, bu tür maddi olmayan duran varlıklara da uygulanır.

3.3. STANDARTTA YER ALAN TANIMLAR

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: (TMS 38, Md. 8)

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık: Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilen tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

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

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın hali hazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

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

3.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİ

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir:

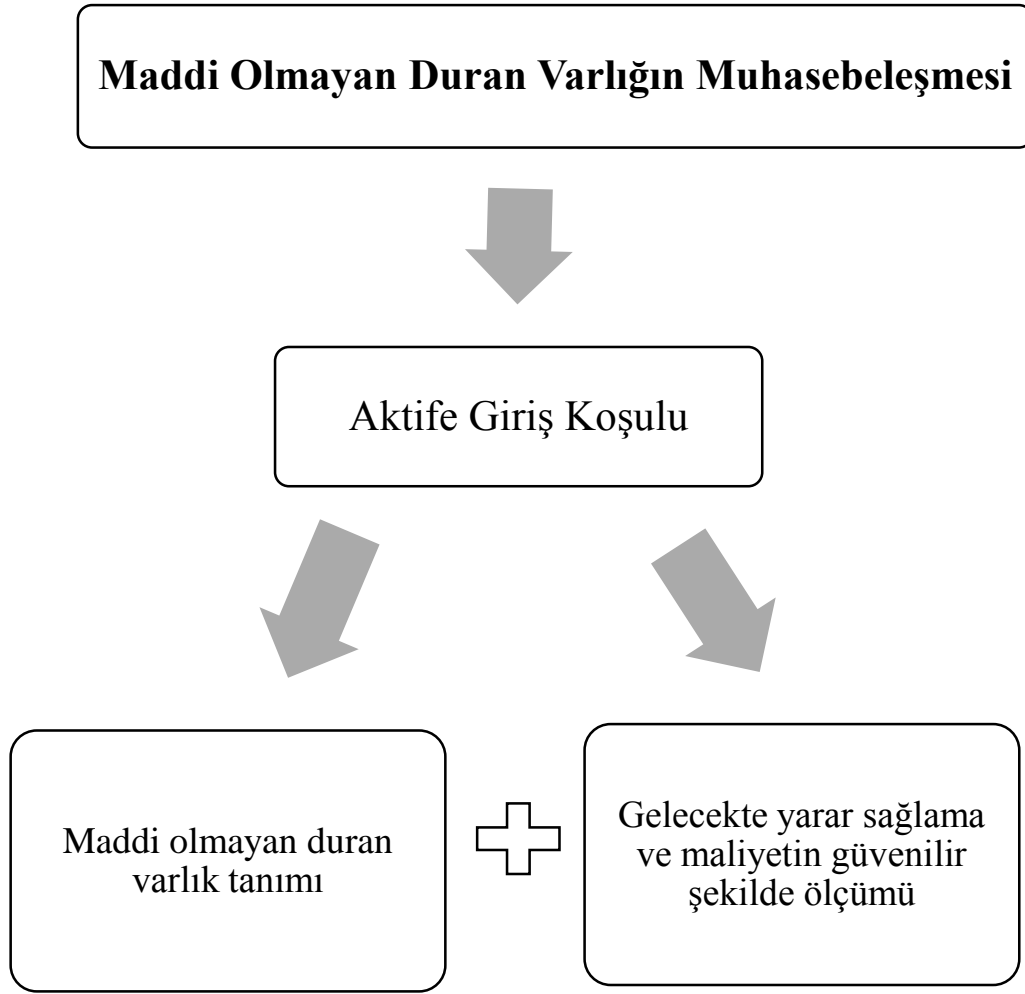
- ❖ Maddi olmayan duran varlık tanımı (belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar) ve

- ❖ Muhasebeleştirme kriterlerini (gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi).

Bu koşul, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere de uygulanır.

Maddi olmayan bir duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, maliyet bedeliyle ölçülür. (Akgün, 2009b: 243) Standarda göre, işletmeler maddi olmayan duran varlığı; belli bir bedel karşılığında, işletme birleşmesi sonucu elde edilen varlıklar, devlet teşviki yoluyla ve takas yoluyla elde etme olmak üzere dört türlü elde edebilir. (TMS 38, Md.19)

İşletmeler maddi olmayan duran varlığı belli bir bedel karşılığında elde edebilirler. İşletmenin bir maddi olmayan duran varlığı elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır. Maddi olmayan duran varlıklar işletme birleşmesi sonucu elde edilmişse, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre değerlendirme yapılır ve maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki yoluyla da elde edilebilir. İşletme, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının açıklanması standardının 44. maddesi uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeye yansıtmayı seçebilir. (Akgün, 2009b: 243)



Şekil 1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi (Özerhan ve Yanık, 2012: 266)

3.4.1. İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Standartta, maddi olmayan duran varlıkların işletme dışından elde edilmiş biçimi dört ayrı başlık altında sıralanmakta ve aktifleşirken uyulması gereken kurallar açıklanmaktadır. Bunlar: (Özerhan ve Yanık, 2012: 266)

- ❖ Dışarıdan ayrı olarak elde etme,
- ❖ İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme,
- ❖ Devlet teşviki yoluyla elde etme,
- ❖ Varlıkların takası yoluyla elde etme.

3.4.1.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme

İşletme tarafından ayrı olarak elde edilen varlıklar, gelecekte ekonomik bir yarar elde etme beklentisi ile satın alınmaktadır. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, özellikle de satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklar ile yapıldığı durumlarda genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu çerçevede ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür ve bu maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur: (Deran ve Savaş, 2013: 83)

- ❖ Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren satın alma fiyatı,
- ❖ Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek harcamaları içermektedir. Yani varlığın işletmede amaca uygun bir şekilde kullanıma hazır hale getirilmeye kadar yapılan tüm harcamalar (devletten geri alınamayacak vergiler de dâhil) elde etme maliyetini oluşturmaktadır. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilecek maliyetler (Özerhan ve Yanık, 2012: 267):
 - Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri,
 - Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler,
 - Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetlerden oluşur.

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilecek harcamalara ilişkin örnekler ise aşağıdaki gibidir: (TMS 38, Md.29-30)

- ❖ Yeni bir ürün veya hizmetin tanımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil),
- ❖ Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dâhil),
- ❖ Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler,
- ❖ Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın, henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler,
- ❖ İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, ancak söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar, geliştirme faaliyetleri öncesinde veya söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığından, ilgili gelir ve giderler derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve kendi gelir ve gider sınıflarına dâhil edilir. (TMS 38, Md.31)

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. Vade farkları, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı gereğince aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (Deran ve Savaş, 2013: 83)

Örnek 1: İşletme kullanım hakkı 10 yıl olan bir patenti, 01.01.2014 tarihinde eşit taksitlerle ödemek üzere 5 yıl vadeli olarak satın alıyor. Piyasadaki cari borçlanma oranı % 3'tür. Toplam maliyet bedeli 100.000 TL'dir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 268-269)

1 TL'nin % 3 iskonto oranı üzerinden bugünkü değerini bulmak için

S= Bugünkü değer

i= Faiz oranı

P= İskonto tutarı

n= Süre

$$P = \frac{S}{(1+i*n)}$$

$$1. \text{ Yıl iskonto tutarı} = \frac{1}{(1+0,03*1)} = 0,9709 \text{ TL}$$

$$2. \text{ Yıl iskonto tutarı} = \frac{0,9709}{(1+0,03*1)} = 0,9426 \text{ TL}$$

$$3. \text{ Yıl iskonto tutarı} = \frac{0,9426}{(1+0,03*1)} = 0,9151 \text{ TL}$$

$$4. \text{ Yıl iskonto tutarı} = \frac{0,9151}{(1+0,03*1)} = 0,8884 \text{ TL}$$

$$5. \text{ Yıl iskonto tutarı} = \frac{0,8884}{(1+0,03*1)} = 0,8626 \text{ TL}$$

Yıllar	Taksitler (TL)	1 TL'nin % 3 iskonto oranı üzerinden bugünkü değer	Bugünkü Değer (TL)
1. Yıl	20.000	0,9709	19.418
2. Yıl	20.000	0,9426	18.852
3. Yıl	20.000	0,9151	18.302
4. Yıl	20.000	0,8884	17.768
5. Yıl	20.000	0,8626	17.252
Toplam	100.000		91.592

01.01.2014

261 HAKLAR	91.592
349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	582
449 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	7.826
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	100.000

/

Birinci yılın sonunda;

31.12.2014

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	582
349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	1.148
346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	20.000
349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	582
449 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	1.148
102 BANKALAR	20.000

/

İzleyen yıllarda da benzer kayıtlar yapılır. Finansman giderleri yukarıdaki tabloya uygun olarak hesaplanır.

3.4.1.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

Bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Birleşme esnasında, işletme birleşmeleri standardında da belirtildiği gibi (TFRS 3), devralınan işletmenin mali tablolarında gösterilmemiş olsa dahi, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen maddi olmayan duran varlıkları varsa, bu varlıkların şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. (TMS 38, Md.33-34) İşletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamaların araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir, geliştirme harcaması olması durumunda ise, aktifleştirme şartlarına uyuyorsa, devam eden geliştirme projesinin defter değerine eklenir, uymuyorsa, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir. (Güler, 2012: 308)

Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyar: (TMS 38, Md.34)

- ❖ Varlık tanımına uyması
- ❖ Belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

3.4.1.3. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme

Bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir. (Kızıl vd., 2013: 189)

261 HAKLAR

XXX

643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ

XXX

Devlet teşviği ile elde edilen hakların kaydı

3.4.1.4. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme

Maddi olmayan duran varlık, takas yoluyla edinilmiş olabilir. Takas işlemi, işletmenin parasal olmayan varlık (lar) veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında 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 değerinden ölçülür.

Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir. (TMS38, Md.45)

Bir işletme, herhangi bir takas işleminin ticari bir özü olup olmadığını, işlem sonucunda gelecekteki nakit akımlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşulların mevcut olması durumunda bir takas işleminin ticari bir özü olduğu kabul edilir: (TMS 38, Md.46)

- ❖ Elde edilen varlığın nakit akımlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit akımlarının yapısından farklıysa, veya
- ❖ İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa, ve
- ❖ Yukarıdaki ikisi arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre nispeten önemliyse

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer:

- ❖ Gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması,
- ❖ Muhtelif tahminlerin gerçekleşebilirliği makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi durumlarında

güvenilir bir şekilde ölçülebilir.

Bir işletmenin, alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır. (TMS38, Md.46-47)

Örnek 2: İşletme 10.000 TL nakit ve net defter değeri 30.000 TL olan bir arazisini vererek karşılığında gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen bir ticari markayı satın alıyor. (Özerhan ve Yanık, 2012: 272)

261 HAKLAR	40.000
102 BANKALAR	10.000
250 ARAZİ VE ARSALAR	30.000

Bu işlemde, edinilen varlığın ve vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri bilinemediğinden, vazgeçilen varlığın defter değeri esas alınmıştır. Dolayısıyla bu işlem nedeniyle bir kazanç veya kayıp söz konusu değildir.

Örnek 3: İşletme defter değeri 50.000 TL, birikmiş amortismanı 5.000 TL olan bir ticari marka, 40.000 TL değerindeki benzer bir patentle değiştirilmesi durumunda arada oluşan 5.000 TL değerindeki fark gider olarak kaydedilir. (Sağlam vd.,2009: 947)

261 HAKLAR	40.000
261.02 Patent	
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	5.000
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	5.000
261 HAKLAR	50.000
261.01 Ticari Marka	

Örnek 4: Defter değeri 10.000 TL bir lisans, 12.000 TL defter değeri olan benzer bir lisans ile değiştiriliyor. Yeni lisansın 2.000 TL değerinde bir farkı bulunmakta olup bu bir gelir olarak dikkate alınmayıp değerlendirme farkı olarak dikkate alınır. (Sağlam vd., 2009: 946)

Ancak Tek Düzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme farklarını kaydetmede kullanılacak bir hesap bulunmamaktadır. Bunun içinde Özkaynaklar grubunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Artışları Hesabı” açılır.

261 HAKLAR	12.000
261.01 Lisans	
261 HAKLAR	10.000
261.01 Lisans	
551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞER ARTIŞI	2.000

Elden çıkarılan varlıkla elde edilen varlığın değeri arasında oluşan fark bir kar ya da zarar olarak değerlendirilmez. Değerleme farkı olarak dikkate alınır. Diğer yandan maddi olmayan duran varlıkların değişimi sırasında değerlendirme farkı olumsuz da olabilecektir. Bu durumda oluşan olumsuz fark değerlendirme kaybı olarak dikkate alınacak ve gider yazılacaktır.

3.4.2. İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:

- ❖ Araştırma safhası,
- ❖ Geliştirme safhası.

Araştırma ve geliştirme terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, araştırma safhası ve geliştirme safhası terimleri standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır. (TMS 38, Md.52-53)

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde doğrudan gider yazılır. (TMS 38, Md.55)

Araştırma Safhası

İşletme yeni ürün, hizmet vb. için araştırma yapabilir. Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, Md.56):

- ❖ Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- ❖ Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- ❖ Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
- ❖ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Araştırma safhasında olan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.54)

Geliştirme Safhası

Geliştirme bir ürün veya sürecin daha verimli ve etkin şekilde getirildiği süreçtir. İşletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır. (TMS 38, Md.57-58)

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38, Md.59):

- ❖ Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- ❖ Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- ❖ Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,
- ❖ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS 38, Md.57):

- ❖ Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- ❖ İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması.
- ❖ Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- ❖ Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardında yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik yarar

getirecek olması durumunda, işletme, TMS 36'da yer alan nakit yaratan birimler kavramını uygular. (TMS 38, Md.60)

Buna göre, bir maddi olmayan duran varlığın tamamlanması, kullanılması ve ilgili varlıktan fayda sağlanması için gerekli kaynakların mevcudiyeti, örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, finansal ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini belirten bir iş planı aracılığıyla gösterilebilir. (TMS 38, Md.61)

Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir. (TMS 38, Md.62)

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. (TMS 38, Md.63)

Bazen, işletme içinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirmesi, aşağıdaki durumlarda yaşanan problemler nedeniyle zordur (TMS 38, Md.51):

- ❖ Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti, ve
- ❖ Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlığı işletme içinde yaratmanın maliyeti, işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım veya geliştirme maliyetinden veya günlük operasyonların yürütülme maliyetinden ayırt edilemeyebilir.

Bir diğer önemli konu ise işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin hangi maliyet kalemlerini içerebileceğidir. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS38, Md.66):

- ❖ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Standardında belirtildiği biçimde);

- ❖ Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

TMS 23 Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri belirlemiştir. (TMS 38, Md.66)

Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir (TMS 38, Md.67):

- ❖ Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
- ❖ Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ve
- ❖ Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların tekrar muhasebeleştirilmesine izin vermez. (TMS 38, Md.71)

Örnek 5: Bir işletme yeni bir üretim süreci geliştirmektedir. 20X5 yılı boyunca 1.000 TL tutarında harcama gerçekleştirmiş olup, bu harcamanın 900 TL'lik kısmı 1 Aralık 20X5 tarihinden önce, 100 TL'lik kısmı ise 1 Aralık 20X5 ile 31 Aralık 20X5 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. İşletme, 1 Aralık 20X5'de üretim sürecinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirme niteliğine haiz olduğunu gösterebilmektedir. İlgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarının (söz konusu sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dâhil) 500 TL olması tahmin edilmektedir. (TMS 38, Md.65)

20X5 yılı sonunda, üretim süreci, 100 TL tutarında bir maliyetle (muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlandığı tarihten, yani 1 Aralık 20X5'ten itibaren gerçekleşen harcamalar) maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. 1 Aralık 20X5'den önce gerçekleşen 900 TL tutarındaki harcama ise, 1 Aralık 20X5'e kadar muhasebeleştirilme kriterleri sağlanmadığı için gider olarak muhasebeleştirilir. Bu harcamalar, bilançoya yansıtılan üretim sürecine ilişkin maliyetin bir unsuru değildir.

263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	100
750 ARAŞTIRMA GİDERLERİ	900
102 BANKALAR	1.000

2005 yılı sonu itibariyle geri kazanılabilir tutar defter değerinden yüksek olduğu için değer düşüklüğü söz konusu değildir.

20X6 yılı boyunca, 2000 TL tutarında harcama gerçekleştirilmiştir. 20X6 yılı sonunda, ilgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarı (sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dâhil) 1.900 TL olması tahmin edilmektedir.

20X6 yılı sonu itibariyle, üretim sürecinin maliyeti 2.100 TL'dir (20X5 yılı sonunda muhasebeleştirilen 100 TL tutarındaki gider + 20X6 yılında muhasebeleştirilen 2.000 TL tutarındaki gider). İlgili sürecin defter değerini (2.100 TL) geri kazanılabilir tutarına (1.900 TL) getirmek için, işletme, 200 TL tutarında değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir. Bu değer düşüklüğü zararı, takip eden dönemde, TMS 36'daki değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin koşulların sağlanması durumunda iptal edilir.

263 GELİŞTİRME GİDERLERİ	2.000
102 BANKALAR	2.000
652 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	200
267 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	200

Örnek 6: Bir ilaç firması saç beyazlamasına yönelik bir ilaç arayışı içindedir. 3 kişilik bir ekip 2 yıldır bu konu üzerinde çalışmaktadır. 1 Aralık 20X1 tarihinde bu ekip, saç beyazlamasını önleyecek formülü bulduklarını işletme yönetimine bildirmiştir. İşletme yönetimi yaptığı değerlendirme neticesinde bu formülün tüketiciye sunulabilecek bir losyon şeklinde geliştirilmesi için gerekli altyapıyı oluşturmuştur ve Aralık 20X1’de çalışmalar başlatılmıştır. 15 Nisan 20X2 tarihinde solüsyon tüketiciye satılmak üzere hazır hale gelmiştir. Tüm proje için yapılan AR-GE harcamalarının toplam tutarı 15 Nisan 20X2 tarihi itibarıyla 250.000 TL olmuştur.

Bu bilgiler çerçevesinde, 1 Aralık 20X1 tarihinde kadar yapılan harcamalar araştırma gideri niteliğindedir ve dolayısıyla 150.000 TL’nin ilgili dönemlerde gider yazılması gerekir. 1 Aralık 20X1 ile 15 Nisan 20X2 tarihleri arasındaki harcamalar geliştirme gideri niteliğindedir ve TMS 38’deki geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesine ilişkin şartların da yerine gelmiş olduğu varsayımıyla 10.000 TL’nin maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara yansıtılması ve faydalı ömrü üzerinden amorti edilmesi gerekir. (Şavlı, 2014: 167)

3.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Kayıtlara maliyet değeriyle alınan maddi olmayan duran varlıklar, sonraki dönemlerde aynı maddi duran varlıklarda olduğu gibi iki farklı şekilde değerlendirilebilir. (Şavlı, 2014: 168) Bunlar; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 281)

3.5.1. Maliyet Modeli

Maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değer ile gösterilir. (Örten vd., 2013: 575)

Maddi olmayan duran varlıkların maliyet modelindeki değerlemesi sınırlı ve sınırsız yararlı ömre sahip olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bunların net defter değeri aşağıdaki gibi bulunmaktadır;

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar (Özerhan ve Yanık, 2012: 282):

Maliyet Bedeli	xx
Birikmiş İtfa Payları	(xx)
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı	<u>(xx)</u>
Net Defter Değeri	xx

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:

Maliyet Bedeli	xx
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı	<u>(xx)</u>
Net Defter Değeri	xx

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI**



Şekil 2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Özerhan ve Yanık, 2012: 282)

Örnek 7: 2008 yılı sonu itibariyle işletmenin elinde net defter değeri 300.000 TL (maliyet bedeli 600.000 TL, birikmiş amortismanı 300.000 TL) olan taksi ruhsatı bulunmaktadır. Taksi ruhsatının kalan kullanım hakkı 10 yıldır. İşletme maddi olmayan duran varlıklarını

maliyet yöntemi ile değerlemektedir. 2008 yılı sonunda, belediyenin çok sayıda taksi ruhsatı dağıtmasından dolayı, işletme gelecekte elde edilecek nakit akışlarının beklenenden daha az olacağını tahmin ediyor ve değer düşüklüğü testi yapmaya karar veriyor. Piyasadaki faiz oranı % 10'dur. Değer düşüklüğü testi sonucu, kullanım değeri dikkate alınarak geri kazanılabilir tutar hesaplanıyor. Hesaplamalar sonucu taksi ruhsatının kullanım değeri 200.000 TL olarak tespit ediliyor (gelecek 10 yılda elde edilecek net nakit akışlarının % 10 üzerinden bugünkü değeri). (Özerhan ve Yanık, 2012: 283-285)

Geri kazanılabilir tutar net defter değerinden daha düşük olduğu için, değer düşüklüğü zararının kayıtlara alınması gerekmektedir.

Varlığın Net Defter Değeri (2008)	300.000	
Geri Kazanılabilir Tutar	<u>(200.000)</u>	
Değer Düşüklüğü Zararı	100.000	
Değer Düşüklüğünden Sonraki Net Defter Değeri	200.000	
<hr/>		
31.12.2008		
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	100.000	
266 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)		100.000
266.90 Değer Düşüklüğü Zararı		
<hr/>		

2010 yılı sonunda nüfus yoğunluğunun artmasından dolayı, gelecekte elde edilecek net nakit akışlarının beklenenden daha yüksek olacağı tahmin ediliyor ve geri kazanılabilir tutar yeniden hesaplanıyor. Hesaplama sonucu, taksi ruhsatından gelecek 8 yıl boyunca toplam 260.000 TL net nakit akışı sağlanacağı belirleniyor. Bu durumda geri kazanılabilir tutar, net defter değerinden yüksek olduğu için, önceki yılda ayrılmış olan değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi gerekir. İptal edilecek tutarın, varlık tarihi maliyetle izleniyor olsa idi, ulaşılabilecek net defter değerine eşit olmasını sağlayacak bir tutar olması gerekir.

Varlığın 2008 Yılındaki Net Defter Değeri	200.000
2010 Yılı Sonu İtfa Gideri (2009 ve 2010 Yılı)	<u>(40.000)</u>
Değer Düşüklüğü Zararının İptalinden Önceki Net Defter Değeri	<u>160.000</u>
Geri Kazanılabilir Tutar	<u>260.000</u>
Değer Düşüklüğü Zararının İptali	80.000
Değer Düşüklüğü Zararının İptalinden Sonraki Net Defter Değeri	240.000

	Detay	Toplam (TL)
Taksi Ruhsatının Maliyet Bedeli		600.000
Birikmiş Amortismanlar (-)		(440.000)
2008 yılı sonu itibariyle	300.000	
2009 yılı	20.000	
2010 yılı	20.000	
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı (-)	100.000	
31.12.2010 Net Defter Değeri (Değer Testi Öncesi)		160.000

İptal edilecek tutar, hiç değer düşüklüğü olmamış varsayımına göre 2010 yılı sonu itibariyle varlığın tarihi maliyetleri üzerinden hesaplanmış net defter değerini aşmamak üzere hesaplanacaktır.

İptal edilecek değer düşüklüğü şu şekilde hesaplanacaktır:

Tarihi Verilere Göre Makinenin Net Defter Değeri	240.000
Maliyet Bedeli	600.000
Birikmiş Amortismanlar	(360.000)
Mevcut Duruma Göre Taksi Ruhsatı Net Defter Değeri	<u>(160.000)</u>
İptal Edilecek Değer Düşüklüğü Tutarı	80.000

266 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)	80.000
266.01 Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları	
649 DİĞER. ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR*	80.000

*Değer Düşüklüğü Zararı İptali

	Detay	Toplam (TL)
Taksi Ruhsatının Maliyet Bedeli		600.000
Birikmiş Amortismanlar (-)		(360.000)
2008 yılı sonu itibariyle 2008 yılı değer düşüklüğü	300.000	
2009 yılı amortismanı	100.000	
2010 yılı amortismanı	20.000	
İptal Düzeltmesi (-)	(80.000)	
31.12.2010 Net Defter Değeri		240.000

3.5.2. Yeniden Değerleme Modeli

Finansal tablolara, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, bu değer üzerinden ayrılmış birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı düşülmüş tutarı (Şavlı, 2014: 169) olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. (TMS 38, Md.75.) Kuşkusuz maddi olmayan duran varlığın sınırsız yararlı ömre sahip olması durumunda, amortisman söz konusu olmadığı için, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonra izlenir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 286)

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:

Gerçeğe Uygun Değer	xx
Birikmiş İtfa Payları	(xx)
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları	<u>(xx)</u>
Net Defter Değeri	xx

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:

Gerçeğe Uygun Değer	xx
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları	<u>(xx)</u>
Net Defter Değeri	xx

Yeniden değerlendirme yöntemi (TMS 38, Md.76):

- ❖ Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine veya
- ❖ Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez.

Yeniden değerlendirme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Yeniden değerlendirme yöntemi, devlet teşviği yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir. (TMS 38, Md.77)

İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksit ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyrek olur. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık

için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir. (TMS 38, Md.78)

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir. (TMS 38, Md.79)

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya (TMS 38, Md.80)

- ❖ İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir ya da
- ❖ İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir. (TMS 38, Md.81)

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle ölçülemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır. (TMS 38, Md.82)

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve TMS 36 Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir. (TMS 38, Md.83)

Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak ölçülebilmesi durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır. (TMS 38, Md.84)

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.85)

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır. (TMS 38, Md.86)

Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerlendirme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerlendirme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kar veya zarar aracılığıyla yapılmaz. (TMS 38, Md.87)

Örnek 8: İşletme aktif bir piyasada işlem gören patent hakkını 01.01.2008 tarihinde satın alıyor. Dönem sonunda işletme değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme yöntemi uygulamaya karar veriyor. 31.12.2008 tarihi itibarıyla varlığın maliyet bedeli 50.000 TL birikmiş itfa payları 10.000 TL'dir. Varlığın gerçeğe uygun değeri 60.000 TL olarak tespit edilmiştir. Amortisman oranı % 20'dir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 288-291)

261 HAKLAR	25.000
------------	--------

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	5.000
551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	20.000

Net değer artışı / net defter değeri

$$(20.000 / 40.000 = 0,50)$$

$$50.000 \times 0,50 = 25.000$$

$$10.000 \times 0,50 = 5.000$$

İzleyen yılda varlığın değerinde önemli bir değişiklik olmaması durumunda, yeniden değerlendirme işlemi yapılmaz. Varlığın itfa payı, yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden hesaplanır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000
----------------------------	--------

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	15.000
-Patent itfa payı	

$$75.000 \times 0,20 = 15.000 \text{ veya } 60.000 / 4 \text{ yıl} = 15.000$$

2010 yılı sonunda varlığın gerçeğe uygun değerinin 15.000 TL olduğu tespit ediliyor.

$$\text{Varlığın net defter değeri (75.000 – 45.000)} = 30.000 \text{ TL}$$

$$\text{Varlığın gerçeğe uygun değeri} = \underline{15.000 \text{ TL}}$$

$$\text{Değer azalışı} = 15.000 \text{ TL}$$

Yeniden değerlendirme değer artışı hesabından karşılanacak değer azalışının hesaplanması:

Yeniden değerlendirme artışı	20.000 TL
Geçmiş yıl karlarına aktarılacak tutar	<u>(10.000) TL</u>
<i>Orijinal defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman</i>	<i>20.000TL</i>
-2009 yılı	<i>10.000 TL</i>
-2010 yılı	<i><u>10.000 TL</u></i>
<i>Yeniden değerlendirme defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman</i>	<i>(30.000) TL</i>
-2009 yılı	<i>15.000 TL</i>
-2010 yılı	<i><u>15.000 TL</u></i>
Yeniden değerlendirme değer artışı hesabından karşılanacak değer azalışı	<u>10.000 TL</u>

Değer azalışı olarak kaydedilecek tutarın hesaplanması:

Net değer azalışı	15.000 TL
Yeniden değerlendirme değer artışı hesabından karşılanacak tutar	<u>(10.000) TL</u>
Zarar yazılacak değer azalış tutarı	<u>5.000 TL</u>

31.12.2010

267 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	22.500
551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	20.000
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	5.000

261 HAKLAR	37.500
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	10.000

Değer azalış oranı: Net Değer Azalışı / Net Defter Değeri

$$: 15.000 / 30.000 = \% 50$$

Patent 75.000 x 0,50 = 35.500

Birikmiş Amortisman 45.000 x 0,50 = 22.500

Yukarıdaki kaydın yapılmasıyla patentin net defter değeri aşağıdaki biçimde gösterilmiş olacaktır:

	Kayıt Öncesi	Kayıt Etkisi	Kayıt Sonrası
Patent Kayıt Değeri	75.000	-37.500	37.500
Birikmiş Amortismanlar (-)	-45.000	22.500	-22.500
31.12.2010 Net Defter Değeri	30.000		15.000

Yeniden değerlendirme değer artışı hesabından geçmiş yıllar karına aktarılan 10.000 TL, yeniden değerlendirme değer artışı dolayısıyla defter değerinde meydana gelen artışın, 2 yıllık sürede orijinal defter değerine göre amortismanlarda yarattığı farkı ifade etmektedir. Bu tutarın geçmiş yıllar karına aktarılması yıllık olarak yapılabileceği gibi, söz konusu varlığın bilanço dışı bırakılmasına kadar da bekletilebilmektedir.

3.6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA YARARLI ÖMRÜN BELİRLENMESİ VE İTFASI

Maddi olmayan duran varlıklar yararlı ömür açısından iki gruba ayrılmıştır.

- ❖ Sınırlı bir yararlı ömre sahip varlıklar (itfaya tabidir)
- ❖ Sınırsız yararlı ömre sahip varlıklar (itfaya tabi değildir)

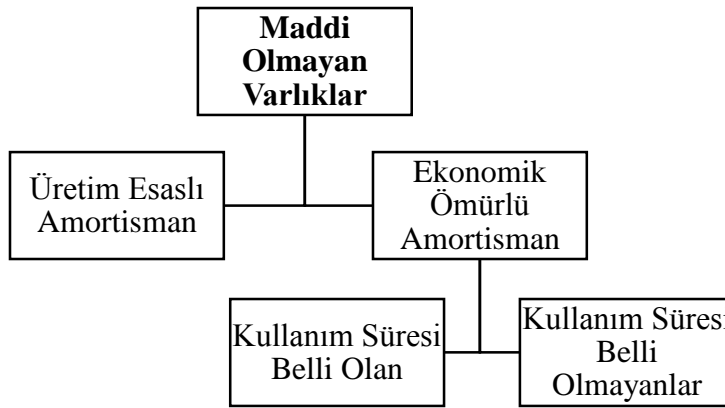
İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir. (TMS 38, Md.88)

Maddi olmayan duran varlığının faydalı ömrünün, ömrün belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebesi faydalı ömrüne bağlı olmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir. Varlığın

faydalı ömrünün belirlenmesinde ise birçok faktör göz önüne alınmaktadır. (Akgül, 2005: 41-42) Bu faktörler aşağıda sıralanmıştır; (TMS 38, Md.90)

- ❖ Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- ❖ Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- ❖ Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- ❖ Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- ❖ Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- ❖ Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- ❖ Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- ❖ Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

“Belirsiz” terimi “sonsuz” anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır. (TMS 38, Md.91)



Şekil 3. Amortisman Yaklaşımı (Örten vd., 2013: 576)

Maddi olmayan duran varlık yasal bir haktan veya bir sözleşmeden kaynaklanıyorsa, varlığın faydalı ömrü normal şartlarda sözleşme süresini geçemez. Ancak bazı durumlarda, sözleşmenin önemli bir maliyete katlanmadan yenilenmesi söz konusu olabilir. Örneğin aşağıdaki etkenlerin varlığı böyle bir duruma işaret edebilir: (Şavlı, 2014: 170)

- ❖ Muhtemelen geçmiş deneyimlere dayanan, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenileneceğine dair bir kanıt vardır. Yenilemenin üçüncü bir şahsın rızasına bağlı olması durumunda, ilgili kanıt, üçüncü şahsın söz konusu izni vereceğinin kanıtını da içerir.
- ❖ Yenileme için gerekli koşulların sağlanacağına dair bir kanıt vardır.
- ❖ Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyeti önemsizdir.

Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyetinin önemli olması durumunda, söz konusu yenileme maliyeti, esas olarak, yeni bir maddi olmayan duran varlığın elde edilmesine ilişkin yenileme tarihindeki maliyeti gösterir. (TMS 38, Md.96)

Sınırlı bir yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfası:

Bu varlıkların itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.97)

Maddi olmayan duran varlıklarda itfa yöntemi olarak, doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri kullanılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen

kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların maliyetine eklenir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 298) Maddi olmayan duran varlıklarda aşağıdaki itfa yöntemlerinden bir tanesi kullanılır: (Şavlı, 2014: 171)

- ❖ Doğrusal (Normal) İtfa Yöntemi: Varlığın itfaya tabi tutarı, varlığın faydalı ömrüne eşit olarak dağıtılır. Faydalı ömür veya kalıntı değer değişmediği sürece her döneme yansıyacak itfa payı aynı olacaktır.
- ❖ Azalan Bakiyeler (Hızlandırılmış) İtfa Yöntemi: Her dönem itfa payı varlığın net defter değeri üzerinden hesaplanır. Kullanılan itfa oranı normal amortisman yönteminde kullanılan oranın iki katıdır. Hesaplama net defter değeri üzerinden yapıldığı için her dönem ayrılan itfa payı bir önceki döneme göre azalır (son yıl hariç).
- ❖ Üretim Birimi Yöntemi: Varlığın faydalı ömrü ay veya yıl gibi bir süre ile değil, üretime bağlı birimlerin üzerinden hesaplanır. Örneğin üretim lisansının süre ile değil de, üretim miktarı ile sınırlı olduğu bir durumda, üretim birimi yöntemi varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı doğru bir şekilde yansıtacak en sistematik yaklaşım olacaktır.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Ancak, üçüncü bir şahsın, ilgili bir varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt ederse ve varlığın aktif bir piyasası mevcutsa bu durumda kalıntı değerinin hesaplanması gerekebilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir.

Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri adı altında muhasebeleştirilir. (Özerhan ve Yanık, 2012: 298-299)

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar:

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez. (TMS 38, Md.107) Bu nitelikteki varlıklar (şerefiye gibi), elde etme maliyeti ile kaydedildikten sonra "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardına göre yıllık düzenli olarak ve değer düşüklüğü göstergesinin ortaya çıktığı anda değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Değer düşüklüğü testinde varlığın net defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılmaktadır. Değer düşüklüğü testi sonucu, varlığın geri kazanılabilir tutarının net defter değerinden küçük olması, değer düşüklüğü zararının kayıtlara alınmasını gerekli kılar. (Özerhan ve Yanık, 2012: 299)

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.109)

TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir. (TMS 38, Md.110)

Örnek 9: AB A.Ş. 2014 yılında halka açılmayı planlamaktadırlar ve bu nedenle mali tablolarını TFRS'ye uyumlu bir şekilde aşağıdaki konularda düzeltme yaparak mali tablolarını düzenleyecektir. (Kaval, 2008: 355-357)

- a) Şirketin defter kayıtlarına göre iki yıl önce açılmış bir şube için yapılan Kuruluş – Örgütlenme giderlerine ilişkin 5.000 TL ve bunun için ayrılmış 1.000 TL birikmiş amortismanı yer almaktadır. 2014 yılında 1.000 TL daha amortisman ayrılmıştır.
- b) Yine işletme AR-GE projesi kapsamında geliştirdiği proje için 2014 yılında yapılan 3.000 TL harcamayı gider yazmış ve vergi matrahından indirim konusu yapmıştır. Sonuçta geliştirilen model için 11’nci ayda patent alınmıştır. Ancak bunun ayrıştırılması yapıldığında 1.200 TL tutarındaki kısmı araştırma, 1.800 TL geliştirme gideri olarak tevsik edilmektedir. İşletme patenti değerlendireceğine ilişkin güvenilir verilere sahiptir ve bunu bilançoya almak istemektedir. Ancak bunun kullanım süresi tahmin edilememektedir. Bu durumda TFRS bilançosunda yer alacak rakamlar aşağıdaki gibi bir düzeltme mizanında gösterilebilir.

Hesabın Adı	Mizan Bakiyesi	İlave	İndirim	TFRS Mali Tablolar
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	5.000		5.000	
Birikmiş Amortismanlar	2.000		2.000	
Araştırma - Geliştirme Giderleri	3.000		1.800	1.200
Maddi Olmayan Varlıklar		1.800		1.800
Birikmiş Karlar			4.000	(4.000)
Genel Yönetim Giderleri			1.000	(1.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı		560		560
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		360		360
Vergi Gideri / Geliri		360	560	(200)

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile ilgili olarak;

31.12.2014

542 GENEL KURUL KARARINA
BAĞLI YEDEKLER

4.000

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

2.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

1.000

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ

5.000

31.12.2014

284 ERTELENMİŞ GİDERLER 600

691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER
DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-) 600

Burada esasen geçmiş yıl 5.000 TL'nin zarar yazılması gerekir. Ancak bunun 1.000 TL'si amortisman gideri olarak gider yazılmıştır. Bu dönemde eksik kalan 4.000 TL tamamlanmaktadır. TMS 18 Muhasebe Politikalarında Değişiklikler, Muhasebe Tahminlerinde Hatalar Standardına göre geçmişe yönelik düzeltme yapılmaktadır. Bu yıl dönem giderlerine amortisman olarak giden 1.000 TL'de iptal edilmektedir. Tabii ki, bu yevmiye maddeleri yasal defterlerde yapılmamaktadır. Gelecek yıllarda kalan 3.000 TL itfa edilecektir. Bu nedenle izleyen yıllarda matrahtan indirilecek 3.000 TL'nin vergi tasarruf etkisi (3000 x 0,20) ertelenmiş vergi varlığı olarak hesaba alınmaktadır.

263 GELİŞTİRME MALİYETLERİ 1.800

630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ (-) 1.800

691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM
KARI YASAL VERGİ GİDERİ (-) 360

284 ERTELENMİŞ GİDERLER 360

Burada da dönem giderlerinden alınarak bilançoya 1.800 TL alınmaktadır. Ancak bu 1.800 TL bu dönemde vergiden düşülmüştür. İleriki yıllarda bir daha indirim konusu yapılmayacaktır. Bu dönemde defter değerlerine göre vergi daha çok, muhasebe değerlerine göre daha azdır. Çünkü muhasebe karı aktifleştirme nedeniyle 1.800 TL fazla

olmakta ve buna düşen vergi değil, daha az vergi ödenmektedir. Muhasebe karı üzerinden az ödenen vergi ileri bir tarihte ödeneceği için bir borç olarak kayda alınmaktadır. Bu dönemlerde vergi bilançosuna göre kar daha fazla ticari bilançoya göre daha az olacaktır.

3.7. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

TMS 38'de finansal tablolarda yansıtılan maddi olmayan duran varlıklarda bir değer kaybı olup olmadığının belirlenmesi konusunda TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına yönlendirmektedir. Bu standart, varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği veya iptal edileceğini belirlemektedir. (Şavlı, 2014: 171)

TMS 36'ya göre, bir varlık yalnız başına işletmeye nakit girişi sağlayabiliyor ve dolayısıyla geri kazanılabilir değeri ölçülebiliyorsa bu varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir. Söz konusu varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise, varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir değerini aşan kısmını oluşturur. (Akgün, 2009b: 5)

TMS 36'da işletmenin varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin var olup olmadığına bakılmaksızın, sınırsız faydalı ömre sahip veya henüz kullanılmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırarak, değer düşüklüğü açısından test edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğu kabul edilir. (Sipahi ve Öğüz, 2010, 256)

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı; varlığın veya nakit oluşturan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. (TMS 36, Md.18) Bir varlığın gerçeğe uygun değeri ise; bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS 36, Md.6)

3.8. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 38, Md.112):

- ❖ Elden çıkarıldığında veya
- ❖ Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi.

Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından kaynaklanan kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.113)

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin satılması, finansal kiralama işlemine konu olması ya da bağışlanması). Bu tür bir varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde, işletme, varlığın satışından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak TMS 18 Hasılat Standardında yer alan kriterleri uygular. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ise satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde uygulanır. (TMS 38, Md.114)

İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde oluşturulduğu zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir. (TMS 38, Md.115)

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, Md.116)

3.9. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DİPNOTLARINDA AÇIKLANACAK BİLGİLER

Bilanço dipnotlarından “Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları” başlığı altında şu hususlara yer verilir (Örten vd., 2013: 579-580):

- ❖ Kısaca maddi olmayan duran varlık kalemi kapsamında işletmede hangi ana gruplarının varlığı, yapılan harcamaların nasıl kayda alındığı,
- ❖ AR-GE giderleri yapılıp yapılmadığı, bunların hangi konularda yapıldığı, bunların ne kadarının aktife alındığı ne kadarının gider yazıldığı,
- ❖ Bunların hangilerinin işletmede üretilmiş olduğu, hangilerinin dışarıdan satın alındığı,
- ❖ Bunların hangilerinin ekonomik ömürlerinin sınırsız kabul edildiği,
- ❖ Ömürlerinin sınırlı olanlarına ilişkin kullanılan amortisman oranları,
- ❖ Amortisman hesaplama yöntemi (normal, azalan, üretim esaslı gibi).

Hesap açıklaması olan dipnotta ise şu hususlara yer verilir:

- ❖ Maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen hareketleri gösteren bir hareket listesi kapsamında varlık grupları itibariyle olmak üzere;
 - Dönem başında maddi olmayan varlıkların değeri,
 - Dönem içinde fiili girişler ve çıkışlar,
 - Eğer yapılmış ise ayrılan değer düşüklüğü karşılığı,
 - İtfa payı olarak ayrılan tutar,
 - Hesaplar arası aktarmalar,
 - Eğer oldukça önemli bir rakam teşkil ediyorsa veya işletmenin sürekliliği açısından önemli görünüyorsa maddi olmayan duran varlığın kalan süresi (kullanım lisanslarında olduğu gibi) belirtilir.

Eğer alternatif değerlendirme yöntemi olan yeniden değerlendirme politikası belirlenmişse;

- ❖ Yeniden değerlendirme artışlarına ilave edilen tutar,
- ❖ Yeniden değerlendirme fonunun hesaplanmasında kullanılan yöntem,
- ❖ Önceki dönemin birikmiş itfa paylarında yapılan düzeltmeler,
- ❖ Eğer yeniden değerlendirme benimsenmemiş olsa idi, varlıkların kayıtlı değerlerinin ne olacağı,

- ❖ Yeniden değerleme fonunda meydana gelen değişimler,
- ❖ Dönemin kar zarar hesabına aktarılan araştırma giderlerinin tutarı,
- ❖ Hakların kullanımında sınırlamaların olup olmadığı, teminat olarak verilenlerin brüt tutarı,
- ❖ Tamamen itfa edildiği halde işletmede kullanılmaya devam eden maddi olmayan duran varlıkların olup olmadığı açıklanır.

BÖLÜM 4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu bölümde maddi olmayan duran varlıkların Türk Vergi Mevzuatı hükümleri açıklanıp Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 38) hükümleriyle karşılaştırılacak, benzerlikleri ve farklılıkları açıklanacaktır. Aynı zamanda konunun daha iyi anlaşılabilmesi için karşılaştırmalı tablolara yer verilecektir.

4.1. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRMESİ

Maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki şekilde elde edilebilirler;

- ❖ İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar
 - Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme
 - İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme
 - Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme
 - Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme
- ❖ İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Çalışmanın bu kısmında işletmelerin yukarıda belirtilen şekillerde bir maddi olmayan duran varlığı edindiği zaman nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin Türk Vergi Mevzuatı hükümleri ve Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri anlatılacaktır.

4.1.1. İşletme Dışından Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler bir maddi olmayan duran varlığı işletme dışından elde edebilir. Bunlar, dışarıdan ayrı olarak, işletme birleşmelerinin bir parçası olarak, devlet teşviğiyle ve varlıkların takas yoluyla elde edilir.

4.1.1.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde gayri maddi haklar, gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi kıymetler arasında sayılmıştır. Buna göre gayri maddi haklar gayrimenkullerde olduğu gibi maliyet bedeli ile değerlemeye tabidir. Vergi Usul Kanunu'nda gayri maddi varlıklar için ayrı düzenlemeler yapılmamış olduğunda gayrimenkullerin değerlemesinde geçerli olan tüm hükümler gayri maddi hakların değerlemesi için de geçerlidir. Yasa koyucu tekrar hükümler getirmemek için bu tarz bir düzenleme yapma yoluna girmiştir. (Demir, 2012: 166)

VUK 270. maddesine göre gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden ayrı olarak, gümrük, nakliye, montaj giderleri; tesviye giderleri ve istenirse noter, komisyon, emlak vergisi gibi giderler dâhil olmaktadır. Burada sayılanlardan maddi olmayan duran varlığın edinimi ile ilgili unsurlar maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenecektir (Noter, komisyon vs.).

İşletme dışından elde edilen maddi olmayan duran varlığın satın alınmasında Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatı arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

4.1.1.2. İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

Vergi mevzuatında birleşme yoluyla edinilen varlıkların değerlemesi ile ilgili herhangi bir belirleme yoktur. Ayrıca, eğer aktifleştirilmemiş bir kıymet söz konusu ise VUK uyarınca onun gerçeğe uygun değerinin olup olmaması ile ilgilenmeden ona değer biçilmesi söz konusu olamaz. VUK'da böyle özel bir muhasebeleştirme öngörülmez. (Yücel, 2013: 49)

Vergi Usul Kanunu'nda aktifleşecek kıymetin bir yıldan fazla kullanımı söz konusu ise aşağıdaki VUK 313. maddesindeki şartları taşıması gerekir:

- ❖ İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat ve demirbaşlarına ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bunların kullanılabilir süre zarfında yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Bu nedenle TMS 38 uyarınca giderleştirilmiş bir AR-GE harcamasının VUK uyarınca gayri maddi kıymetle sonuçlanması halinde aktifleştirilecek, aksi durumda bir varlık olarak kabul edilemeyecektir.

İşletme birleşmesinde varlık olarak tanımlama söz konusu olmaz ise aradaki fark değeri bir denkleştirme değeri olan şerefiye içinde değerlendirilmektedir. Bu açıdan bu özel durumla ilgili sonuç hesaplarıyla ilişkisi bulunmamaktadır. TMS uygulamasında sadece kontrolün el değiştirmesi ile varlık tanımı yeterli bulunurken vergi uygulamaları kanunlardan yola çıkmakta ve sonuçların ispatlanabilir ve herkes için uygulanabilir özelliklerini aramaktadır. TMS/TFRS ve vergi uygulamalarının burada karşılaştırılabilirliği söz konusu değildir. (Akbulut, 2012: 710) Çünkü TMS/TFRS’de şerefiye maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmemektedir ve dolayısıyla itfa ile değil, değer düşüklüğü durumunda döneme gider yazılmaktadır. VUK’ta ise şerefiye maddi olmayan duran varlık olup amortismanına tabi tutulmaktadır.

4.1.1.3. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme

Devlet teşviği olarak işletmelere bağışlanan ya da düşük bedelle verilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili vergisel herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 289. maddesinde “Özel Haller” düzenlemiştir. Bu maddeye göre “bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir” denilmektedir. Buna göre bina ve arazi vergi değeriyle, bina ve arazi dışındakiler borsa rayici veya mukayyet değer üzerinden değerlendirilir. Fakat maddi olmayan duran varlıklarda borsa rayici veya mukayyet değer uygulaması olamayacağından, Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

Burada TMS 38'deki "gerçeğe uygun değer" ile Türk Vergi Mevzuatında belirtilen "emsal bedel" aynı ölçülme yöntemi olarak ele alınabilir. Çünkü TMS hükümlerince emsal bedel, gerçeğe uygun değer ölçme yöntemlerinden biridir.

4.1.1.4. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme

Vergi mevzuatında, takas yoluyla edinimdeki değerlemeyi düzenleyen direkt bir yasal hüküm yoktur. Sadece, VUK 328. maddesinde trampanın satış hükmünde olduğu vurgulanmış, fakat değerlemesi ile ilgili direkt özel bir düzenleme getirmemiştir. Ancak, genel olarak dolaylı düzenlemeler ile bu konu açıklanabilir. Eğer takasa tabi tutulan varlıklar arasında, elden çıkartılan varlık veya varlıkların değeri belli ise, birebir de takas edilmiş ise, yeni edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elden çıkartılan varlığın değerine eşit olur. Takas sırasında ilave bir bedel ödenmiş ise, değerine eklenmeli, ilave bir bedel alınmış ise maliyet bedelinden düşülmelidir.

Değiştirilen kıymetlerin değerinin açıkça bilinmemesi veya muvazaalı olduğunun anlaşılması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesi hükümlerine uygun değerlendirme yapılmalıdır. (Akbulut, 2012: 719) Daha önce belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesinde "Özel Haller" düzenlemiştir. Bu maddeye göre "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." denilmektedir. Buna göre bina ve arazi vergi değeriyle, bina ve arazi dışındakiler borsa rayici veya mukayyet değer üzerinden değerlendirilir. Fakat maddi olmayan duran varlıklarda borsa rayici veya mukayyet değer uygulaması olamayacağından, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

Yapılacak takas sonucunda, gerçeğe uygun değer ile emsal bedel arasında bir fark oluşması durumunda sözü edilen bu fark kar veya zarar içerisinde muhasebeleştirilir. Ticari kar açısından ortaya çıkan karın emsal bedelin uygulanması ile ortaya çıkacak kar ile karşılaştırılması yapılarak mali kara ulaşılacaktır. (Akbulut, 2012: 720)

4.1.2. İşletme İçinde Geliştirilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

İşletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin en ayrıntılı vergisel düzenleme AR-GE maliyetine giren giderlerin sayıldığı 1 Seri Nolu KVK GT'nde yer almaktadır. Söz konusu giderlere bakıldığında anılan AR-GE giderlerinin VUK 274. maddesindeki imal edilen emtia için yapılan giderlere benzer nitelikte olduğu görülecektir. Bu kapsamda işletme içinde yapımı üstlenilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili giderler maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesinde onun maliyetini oluşturacaktır. (Akbulut, 2012: 729)

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki araştırma – geliştirme faaliyetleri şunlardır:

- ❖ Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- ❖ Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- ❖ Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- ❖ Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- ❖ Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin - teknolojilerin araştırılması.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki araştırma – geliştirme sayılmayan faaliyetleri şunlardır:

- ❖ Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- ❖ Kalite kontrol,
- ❖ Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- ❖ İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- ❖ Biçimsel değişiklikler,
- ❖ Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler,
- ❖ İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

- ❖ Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- ❖ Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

TMS 38 ile Vergi Mevzuatı hükümleri incelendiğinde, bir maddi olmayan duran varlığın işletme içinde oluşturulması ile ilgili şu durumlar tespit edilebilmektedir:

- ❖ Vergi Mevzuatına göre kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka (maddi olmayan duran varlık) yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. (KVK GT 1.10.2.6) Bu da AR-GE projesinin kabul edilmesi ile söz konusu projeye yönelik her türlü harcamanın “tam maliyet” anlayışıyla aktifleştirilmesi demektir. Söz konusu harcamaların araştırma ve geliştirme aşamasında olup olmamasının bir önemi vergi mevzuatında vurgulanmamaktadır.
- ❖ TMS 38 kapsamında ise AR-GE projelerinin araştırma aşamasında oluşan harcamalar doğrudan gider yazılmalıdır. Araştırma aşamasında ortaya çıkan harcamaların gider yazılıp yazılmaması (raporlama dönemlerinin aynı olması durumunda) ticari-mali kar farkına yol açacaktır.

Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri evrensel tanımlarla uyumlu olarak düşünüldüğünde, TMS 38 hükümlerince AR-GE kapsamında kabul edilebilecek giderlerin çoğu vergi mevzuatında kabul edilmeyen giderler kapsamında düşünülmüştür. Bu da aynı şekilde ticari-mali kar ayırımına neden olacaktır. (Yücel, 2013: 57)

4.2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeliyle değerlenir. Maddede gayri maddi haklar olarak ifadesini bulan maddi olmayan duran varlıklar da aynı madde hükmünce maliyet bedeliyle değerlenir. Bu yöntemin uygulanmasında VUKGT 163'e göre finansman giderlerinden maddi olmayan duran varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadarki kısmın maliyetine pay verilmesi dışında maliyet bedeli konusunda TMS ve vergi kanunları bakış açısı benzerdir. (Akbulut, 2012: 739)

Vergi Usul Kanunu'nda maliyet bedeli değer artırıcı giderleri kapsamaktadır. TMS'de ilk iktisaptan sonraki değerlendirme günlerinde bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular. Vergi Usul Kanunu'nda yeniden değerlendirme modeli söz konusu değildir. (Demir, 2012: 165-166)

Yeniden değerlendirme modelinde eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutar azaltır.

TMS'de yer alan bu uygulama vergi mevzuatı ile örtüşmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nda olağan üstü bir değer kaybı oluşması halinde fevkalade amortisman uygulaması bulunmaktadır. (Demir, 2012: 166)

4.3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İTFA

Bir varlığın bedelinin ekonomik ömrü üzerinden yıllara yaygın ve sistematik olarak dağıtımını ifade edilen amortisman, Fransızca "Amortir" kelimesinden türemiştir. Amortir, Latince yavaş yavaş öldürmek, hızını kesmek, azaltmak, zayıflatmak anlamına gelir. Muhasebe ve finans alanında amortisman kavramı, 'bilançoda yer alan bazı kalemlerin kayıtlı tutarının belirli bir döneme yayılarak geri dönülemez bir biçimde indirilmesi işlemidir.

Amortisman kavramını çeşitli disiplinler açısından farklı biçimlerde ifade etmek mümkündür. Tahakkuk esasına dayalı muhasebede, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemsel faydaları ile ilişkilendirilmesini gerektirir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe varlığın maliyetinin onun faydalı ömrüne dağıtılması olarak anlandırılmaktadır. Faydalı

ömrün bir yıl ya da bir muhasebe döneminden daha uzun olması durumunda varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir. (Öztürk, 2013: 14)

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. (VUK, Md.313) Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir. (Deran ve Yakupçelebioğlu, 2006)

Mevzuatta “gayri maddi haklar” olarak yer alan maddi olmayan duran varlıkların da gayrimenkuller gibi değerlendirildiğini önceki bölümlerde belirtmiştik. Bu nedenle maddi olmayan duran varlıklar da bu kanun hükmünce değerlendirilmektedir.

4.3.1. İtfa Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinde 5024 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir. (Demir, 2012: 180) İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. (VUK, Md.315)

VUK'un amortisman sürelerini düzenleyen 315. maddesine dayanarak çıkarılan 333 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre yayımlanan amortisman listelerinin uygulanması gerekir. Listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibari ile kullanılan amortisman tabi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman tabi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir. (VUKGT, Md.333-2)

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye

Bakanlığına başvurulacak, Bakanlıkça belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır. (VUKGT 333-4)

Görüleceği üzere vergi uygulamalarında mutlaka bir faydalı ömür tespitinin yapılması söz konusudur. Bu nedenle TMS38'e göre sınırsız ömür biçilen bir maddi olmayan duran varlığa sınırsız ömrü dolayısıyla uygulanan değer düşüklüğü testi ile gider yazılan tutarın, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oran üzerinden gider yazılan tutarla karşılaştırılması gerekir. (Yücel, 2013: 70)

Tablo 2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Süreleri ve Oranları

Maddi Olmayan Duran Varlık	Listelerde Yer Alanlar	İtfa Süresi	İtfa Oranı
Haklar	Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri	15 Yıl	% 6,6
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	İlk tesis ve taazzuv giderleri	5 Yıl	% 20
Özel Maliyetler	Özel maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)	5 Yıl	% 20
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	5 Yıl	% 20
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bilgisayar yazılımları	3 Yıl	% 33,3

333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri için faydalı ömür 15 yıl ve amortisman oranı % 6,66 olarak belirlenmiştir.

333 nolu VUK.GT'ne göre yayımlanan amortisman listelerinde, maddi olmayan duran varlıklar grubu, farklı bölümlerde ele alınmıştır. Yukarıdaki tablo maddi olmayan duran varlıkların listelerdeki yer alış şeklini göstermektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların amortismanında anılan varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınması hem VUK hem de TMS 38 uygulamalarında benimsenen görüştür. Anlaşmazlık konusu durum ise VUK'nunda faydalı ömrün Maliye Bakanlığınca belirlenmesine karşın TMS 38'e göre, bir varlığın faydalı ömrünün işletmece belirlenmesidir. Her iki belirleme birbiriyle uyumsuzsa dönem sonu hesaplara ve varlıkların maliyetine verilen paylarda farklılıklar ortaya çıkacaktır. (Akbulut, 2012: 761)

4.3.2. İtfa Yöntemi

Muhasebe kuramında çok sayıda amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. İşletmeler, bu amortisman hesaplama yöntemlerinden kendi şartlarına en uygun olanı seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, ülkemizdeki vergi yasaları açısından bu serbestlik sınırlandırılmıştır. VUK'da amortisman uygulaması açısından esas itibariyle normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiştir. (Öztürk, 2013: 26)

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesi aşağıdaki gibidir. (Demir, 2012: 184-185);

- ❖ İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- ❖ Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.
- ❖ Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk

ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu taktirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

VUK ve TMS hükümlerinde normal ve azalan bakiyeler yöntemlerine göre amortisman ayırma işlemleri paralellik arz etmektedir. Ancak, TMS 38 hükümleri çerçevesinde azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırmada amortisman oranına üst sınır getirilmemiştir. VUK'da azalan bakiyeler yoluyla amortisman ayırmada amortisman oranının tespitinde sınırlayıcı koşullar vardır. VUK hükümlerince, normal amortisman oranının iki katı olarak belirlenecek olan amortisman oranı, % 50 sınırı geçemeyecektir. (Yıldız, 2014: 60)

4.3.3. Belli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

VUK'un 313. maddesine göre, değeri 800 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 800 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilecektir. VUK 313. madde hükmü amortismanına tabi olmayan kıymetleri yukarıda tek tek saydığına ve bu varlıklar arasında maddi olmayan duran varlıklar olmadığına göre; maddi olmayan duran varlıklar değeri ne olursa olsun amortismanına tabi olacak, TMS 38'e göre de bu açıdan ayrı bir düzenleme olmadığına göre; değeri ne olursa olsun aktifleştirmeye tabi maddi olmayan duran varlıklar amortisman hükümlerine tabi olacaktır. Bu açıdan her iki uygulama bu konuda uyumludur. (Akbulut, 2012: 762)

4.3.4. Kalıntı Değer

Bir varlığın kalıntı değeri, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. (Yılmaz ve Gelmedi, 2010: 89)

VUK'un 313. maddesine göre, maddi olmayan duran varlıkların anılan kanunun birinci kısmında yer alan esaslara göre tespit edilen değeri amortismanına tabi tutulacaktır. Aynı kanunun birinci kısmında ise, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi

veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerden oluşmaktadır. Şu halde, vergi kanunlarına göre maddi olmayan duran varlıklara amortisman uygulanırken varlığın kalıntı değeri dikkate alınmayacak, varlık maliyet bedeli üzerinden amortisman tabi tutulacaktır. (Akbulut, 2012: 762)

Diğer taraftan, TMS 38'e göre bir maddi olmayan duran varlığın amortisman tabi tutarı, ilgili varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşölmesiyle bulunacaktır. Ancak varlık için kalıntı değerin takdir edilmesi durumunda, vergisel olarak mükellef aleyhine sonuç çıkacaktır. Zira Vergi Mevzuatı Uygulamasında bir mükellef varlığın maliyet bedeninin tümü üzerinden amortisman ayırabileceken, standart hükümleri çerçevesinde kalıntı değeri maliyet bedelinden düşecek ve daha düşük bir tutar üzerinden amortisman gideri hesaplayacaktır. (Yücel, 2013: 73)

Şu halde VUK ve TMS hükümleri amortisman tabi tutarın hesaplanmasında kalıntı değerin dikkate alınıp alınmaması konusunda farklılaşmaktadır. Mali karın tespitinde söz konusu farklılığın sonuç hesaplarını ne şekilde değiştirdiğine dikkat edilmelidir. (Akbulut, 2012: 2013)

4.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA DEğER DÜŞÜKLÜğÜ

Vergi mevzuatında, maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin olarak doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, kimi durumlarda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin normalin üzerinde değer kaybına uğrayabileceği ve bu durumda Maliye Bakanlığı'nca ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak üzere belirlenecek oranlar üzerinden olağanüstü amortisman ayrılabilceği ifade edilmiştir. (Akbulut, 2012: 752)

Vergi Usul Kanunu açısından baktığımızda, duran varlıklarda değer düşüklüğü ancak Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesi dikkate alınarak idareye başvurma ve hesaplarında yer alması ile gerçekteşir.

VUK 137. maddeye göre "Amortisman tabi olup;

- ❖ Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

- ❖ Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- ❖ Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Maddi olmayan duran varlıklarda fevkalade amortisman için yukarıdaki durumlardan ikincisinin uygulanması mümkündür."

Maddi olmayan duran varlıklarda fevkalade amortisman için anılan hükmün 2. Fıkrasının uygulanabileceği muhakkaktır. Değer düşüklüğü olduğunda TMS 38 ve TMS 36 çerçevesinde tespit edilen maddi olmayan duran varlığın yeni değeri ile maliyet değeri arasında fark oluşacaktır. VUK'un 317. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığında uygulanabilecek daha yüksek bir amortisman oranı alınmadığı sürece gider yazılan değer düşüklüğü bedellerinin mali karın tespitinde giderler arasından çıkarılması gerekir. Eğer fevkalade amortisman uygulamasını işletme maddi olmayan duran varlıkları için yapabiliyorsa bu durumda değer düşüklüğü işlemi için yazdığı gider ile fevkalade amortismanla yazdığı gideri karşılaştırmalı ve düzeltmesini yapmalıdır. Fevkalade amortisman tutarını aşan değer düşüklüğü tutarını mali karın tespitinde dikkate almamak gerekir. (Akbulut, 2012: 753)

4.5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Vergi mevzuatında maddi olmayan duran varlıkların bilanço dışı bırakılması konusu özel olarak düzenlenmemiştir. Ancak, mevzuatta varlıkların satılması halinde bilanço dışı kalma durumuna yönelik hükümler yer almaktadır.

VUK'nun 328. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

- ❖ Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir.
- ❖ Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

❖ Devir ve trampa (takas) satış hükmündedir.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. (VUK, Md.328)

Ayrıca vergi mevzuatına göre bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarılırken TMS 38 prf.116'da olduğu gibi gerçeğe uygun değerinden değil, **satış değerinden** muhasebeleştirilecektir. Bu durum en fazla vadeli satışlarda standart ile vergi kanunları arasında bir farka yol açacaktır. Şöyle ki tahsilatı raporlama döneminden sonraya kalan ve fatura edilen satışlarda standart peşin değeri ile sonuç hesaplarına intikalden söz ederken kanuni bir hüküm olmamakla birlikte vergi idareleri satış bedeline vade farkı dâhil uygulamaktadır. Bu da ticari kar-mali kar ayırımına yol açmaktadır. (Yücel, 2013: 76)

İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılır. (TMS 38, Md.115) Vergi uygulamalarında ise yenilenen eski bölüm için “emsal” tespiti ve VUK 317. maddesi “fevkalade amortisman başvurusu gerekir. Faydalı ömrü için de fazla amortisman ayrılamaz, amorti olsa da bilanço dışı bırakılamaz. Böylece yeni kısım maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeline eklenir ya da ayrı aktifleştirilir.

Vergi Usul Kanunu aynı zamanda, uygulamada “yenileme fonu” olarak adlandırılan bir müesseseye de yer vermiştir. VUK'un 328/4 ve 5. fıkralarında düzenlenen bu müessese çerçevesinde, elde edilen satış kârı doğrudan dönem geliri olarak dikkate alınmadan pasifte bir fon hesabında takip edilmektedir. Böylelikle aynı cins bir iktisadi kıymet edinilmesi konusu işletme için mecburi ise ya da işletme yöneticileri tarafından konuya ilişkin bir karar alınmış olursa, mükellefler bu satıştan doğan kazancı üç yıl boyunca gelir hesaplarına intikal ettirmeden fon hesaplarında takip edebilirler. Daha sonra bu fonu, yeni edinilen iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup etmek suretiyle kullanacaklardır. (Akbulut, 2012: 771)

4.6. TMS 38 İLE TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞILAŞTIRMASI

Aşağıdaki tabloda maddi olmayan duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Türk Vergi Mevzuatı karşılaştırmalı olarak anlatılacaktır. Bu tabloda maddi olmayan duran varlıklarla ilgili aşağıdaki konular karşılaştırmalı olarak incelenmiştir:

- ❖ Başlangıç ölçümü,
- ❖ Finansman giderlerinin maliyete eklenmesi,
- ❖ Aktifleştirme sonrasındaki harcamalarının durumu,
- ❖ İşletme birleşmesinin bir parçası olarak maddi olmayan duran varlık edinimi ve devralınan AR-GE projelerinin varlık niteliği,
- ❖ Maddi olmayan duran varlığı devlet teşviği yoluyla elde etme,
- ❖ Varlıkların takası,
- ❖ İşletme içi yaratılan şerefiyenin durumu,
- ❖ Araştırma harcamaları,
- ❖ Geliştirme harcamaları,
- ❖ Elde edilmiş devam eden bir araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar,
- ❖ İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyeti,
- ❖ Günlük bakım, onarım giderleri ile kuruluş ve örgütlenme giderlerinin durumu,
- ❖ Varlık olarak muhasebeleştirilmeyecek geçmişteki giderler,
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın bazı bölümlerinin yenilenmesi,
- ❖ Elden çıkarma.

Tablo 3. TMS 38 İle Türk Vergi Mevzuatı Karşılaştırması (Akbulut, 2012: 687-692)

Başlangıç Ölçümü	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Maliyet esası geçerlidir, işlem harcamaları maliyete dâhil edilir (TMS 38, Md.24)	Maliyet esası geçerlidir. İşlem harcamalarını maliyete eklemek zorunlu değildir. (VUK Md.270)

Finansman Giderlerinin Maliyete Eklenmesi	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
TMS 38 uygulamasında TMS 23 hükümleri uygulanır. (TMS 38, Md.32)	Aktifleştirme yılı sonuna kadarki oluşan faiz ve kur farkları da maliyete eklenmek zorundadır. (VUK GT.163, GV GT.187)
Aktifleştirme Sonrasındaki Harcamalarının Durumu	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Çoğunlukla varlıkla ilişkilendirilmez. (TMS 38, Md.20)	VUK 272. maddesi uyarınca sonradan yapılan normal tamir bakım giderleri varlıkla ilişkilendirilmez. Burada Standart ile vergi uygulamaları uyumludur. Öte yandan VUK 163 Nolu GT uyarınca sonraki dönem finansman giderlerinin aktifleştirilmiş varlığın maliyetine eklenmesi ihtiyaridir. Maddi olmayan duran varlığın maliyetine finansman giderlerinin eklenmesi durumunda TMS 38 yaklaşımına uymayan bir sonuçla karşılaşılır.
İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Maddi Olmayan Duran Varlık Edinimi ve Devralınan AR-GE Projelerinin Varlık Niteliği	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Eğer devam eden AR-GE projesi varlık tanımına uyuyorsa ve söz konusu proje sözleşme ya da diğer yasal haklar dolayısıyla diğer varlıklardan	İşletme birleşmesinde maddi olmayan duran varlığın ediniminde gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirme normal birleşme işleminde mali karın tespitinde

<p>ayrılabilirse gerçeğe uygun değer ile aktifleştirilir.(TMS 38, Md. 34)</p>	<p>bir sorun oluşturmamaktadır. Bununla birlikte KVK 19-20. maddeleri uyarınca devir yoluyla birleşmelerde aktif ve pasifin değerlendirilmeden kül halinde devri durumunda TMS 38 ve TFRS 3 uygulamaları ile GVK 81/2 ve KVK 19-20. maddeleri arasında diğer kalemlerde olduğu gibi farklılıklar ortaya çıkacaktır. Bu durum ayrı bir muhasebeleştirilmeyi gerektirecek kadar ciddi bir ayrımdır.</p>
<p>Maddi Olmayan Duran Varlığı Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme</p>	
<p>TMS 38</p>	<p>Türk Vergi Mevzuatı</p>
<p>İşletme, "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçer.</p>	<p>Devlet teşviği olarak işletmelere bağışlanan ya da düşük bedelle verilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili vergisel herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Düşük bile olsa belli bir bedelden işletmeye mal edilen maddi olmayan duran varlıkların VUK 269. maddesine göre "maliyet bedeliyle" aktifleştirilmesi gerekir.</p> <p>İşletme aktiflerine devlet tarafından bedelsiz bir ilave yapıldığında ise VUK'nun 267. maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen kıymetler emsal bedeliyle yer almalıdır hükmü gereği emsal bedelinden aktifleştirilmesi gerekir.</p>

Varlıkların Takası	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
İşletme, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyetini gerçeğe uygun değer ile ölçer. (TMS 38, Md.45)	Vergi kanunlarına göre aynı bir kıymetin aynı bir kıymetle takası özellikle verilen kıymet için emsal bedeliyle işletmeden çekilmesi gerektiği şeklinde yorumlanır. Emsal bedeli ise VUK'nun 267. maddesine göre belirlenir. Gerçeğe uygun değerın tespitinde bu şekilde kurallar mevcut değildir. Öte yandan gerçeğe uygun değerde dış emsaller önem kazanırken emsal bedelde öncelikle iç emsallere yer verilir.
İşletme İçi Yaratılan Şerefiyenin Durumu	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Muhasebeleştirilmez.	Muhasebeleştirilmez.
Araştırma Harcamaları	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Oluştugu sırada gider yazılır. (TMS 38, Md.55)	AR-GE yönetmeliği 8/6 ve 1 Nolu KVK GT 10.2.6 uyarınca işletmeler, gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde

	aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.
Geliştirme Harcamaları	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Aktifleştirilerek amortisman yoluyla yok edilir. (TMS 38 Md.57)	AR-GE projesinin kabul edilmesi ile anılan projeye yönelik her türlü harcama "tam maliyet" anlayışı ile aktifleştirilir. Anılan harcamanın araştırma veya geliştirme aşamasında olup olmamasının bir önemi vergi düzenlemelerinde vurgulanmamaktadır. Diğer taraftan 1 Nolu KVK GT ile düzenlenen "gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir" hükmü TMS 38 kapsamında araştırma giderlerinin oluştuğunda doğrudan gider yazılmalıdır anlayışına uygun olsa da temel farklılık TMS 38'in "başlangıçta" gider yazmasına rağmen 1 Nolu KVK GT ile harcamanın "sonradan" giderleştirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu da gider yazma/yazmamanın raporlama dönemlerinin aynı olmaması durumunda "ertelenmiş vergi" borcu doğmasına yol açabilecektir.

Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
<p>Araştırma harcaması olması durumunda, yapılan harcama gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, devam eden harcama, devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir. (TMS 38 Md.42)</p>	<p>Elde edilmiş devam eden bir AR-GE projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar açısından bakıldığında, yapılan harcamalar vergisel açıdan bitirilemediği sürece “yapılmakta olan yatırımlar” benzeri geçici aktif hesaplarda tarihi maliyet yöntemiyle muhasebeleştirilir. Bu açıdan henüz sonuçlanmamış AR-GE harcaması da geçici aktif hesapta maliyet değeriyle yer alır. TMS 38 Standardı ilk muhasebeleştirmeyi ele alırken maliyet bedeli yerine gerçeğe uygun değerden söz etmediğinden VUK açısından da bir farklılık ortaya çıkmaz. Öte yandan 1 Nolu KVGTV uyarınca henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. AR-GE indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, AR-GE projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar AR-GE indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan AR-GE harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.</p>

	Tamamlanmış bir AR-GE projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise AR-GE projesini devralan kurumun AR-GE indiriminden yararlanması söz konusu değildir. (1 Nolu KVGT uyarınca 10.2.8. Aktifleştirilen kıymetlerin devri)
İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten başlayarak yapılan harcamaların toplamından meydana gelir. Yani kayda alma kriterlerinin sağlandığı tarihten varlığın kullanıma hazır olduğu tarihe kadar gerçekleşmiş tüm harcamalar varlığın maliyetini oluşturmak için biriktirilmelidir. (TMS 38 Md.65) Öte yandan kriterleri karşılamayan ve daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların tekrar muhasebeleştirilmesine izin verilmez. (TMS 38, Md.71)	İmal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin VUK'da doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar VUK 269. madde uyarınca gayrimenkuller gibi değerlendirilecektir. İşletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin en ayrıntılı vergisel düzenleme AR-GE maliyetine giren giderlerin sayıldığı 1 Nolu KVGT'nde yer almaktadır. Söz konusu giderlere bakıldığında VUK 274. maddedeki imal edilen emtia için yapılan giderlere benzer nitelikte olduğu TMS 38 ile vergi uygulamaları arasında bu konuda bir yaklaşım farkı bulunmadığı görülecektir. TMS 38 ile vergi uygulamalarında temel farklılık finansman giderlerinin maliyete pay verilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. TMS 23'e uygun yorumlanan maddi olmayan duran varlıkların imalinde özellikli varlığın

	dışında finansman giderlerinden maliyete pay verilmesi söz konusu değilken vergi uygulamalarında böyle bir ayırım söz konusu değildir. Tam maliyet anlayışı ile maddi olmayan duran varlığın maliyetinde finansman giderleri dâhil bütün maliyeti oluşturan giderler yer alır.
Günlük Bakım, Onarım Giderleri İle Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Durumu	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Maliyete eklenmez doğrudan gider yazılır.	Bakım onarım giderleri maliyete eklenmez, doğrudan gider yazılır; kuruluş ve örgütlenme giderleri istenirse aktifleştirilir.
Varlık Olarak Muhasebeleştirilmeyecek Geçmişteki Giderler	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.(TM S 38, Md.71)	Vergisel açıdan AR-GE projesinin onayından sonra o kapsamdaki bütün harcamalar bir arada aktifleştirilir. Öte yandan kapsam dışı tutulan harcamalar aktifleştirilen AR-GE harcamasına dâhil edilmez. Burada TMS 38 Standardı ile vergi kanunlarının aynı yönde olduğunu söyleyebiliriz.

Maddi Olmayan Duran Varlığın Bazı Bölümlerinin Yenilenmesi	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Yenilenen bölümlerin defter değeri bilanço dışı bırakılır. (TMS 38, Md.115)	Eski bölüm için “emsal” tespiti ve VUK 317 “fevkalade amortisman başvurusu gerekir. Faydalı ömrü içinde fazla amortisman ayrılamaz, amorti olsa da bilanço dışı bırakılamaz. Yenisi Maliyet bedeline eklenir ya da ayrı aktifleştirilir.
Elden Çıkarma	
TMS 38	Türk Vergi Mevzuatı
Bir maddi olmayan duran varlık; elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi durumunda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. (TMS 38, Md.112)	Bir işletmenin elindeki varlıklarının normal yoldan elden çıkarması, o varlığın satılmasıdır. Varlığın ekonomik değerini kaybetmesi ya da yenilenmesi ile elden çıkarma durumunda elden çıkarma ancak VUK 267. madde uyarınca “emsal bedelden” işletmeden çekişle mümkündür.

BÖLÜM 5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA TMS 38 VE VERGİ MEVZUATI UYGULAMASI

5.1. UYGULAMANIN AMACI VE KULLANILAN YÖNTEM

Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda doğru bir veri olarak yer almasını sağlamak amacıyla; işletmeler bu varlıklarla ilgili muhasebe düzenlemelerine uyma çabasındadırlar. Çalışmanın uygulama kısmının ana amacı, maddi olmayan duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) ile Türk Vergi Mevzuatı hükümlerine göre muhasebeleştirilmesinin karşılaştırmalı incelenmesidir. Bu kapsamda örnek olaylar olarak ele aldığımız şirketimizin maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin değerlemeleri incelenecektir.

Uygulamada kullanılan yöntem bir işletmedeki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili özellikli durumların TMS 38 ve Türk Vergi Mevzuatına göre muhasebeleştirilmesidir. TMS 38'e göre olan kayıtlarda TMSK tarafından hazırlana "Yeni Tek Düzen Hesap Planı Önerisi" esas alınırken, Türk Vergi Mevzuatındaki kayıtlarda ise Tek Düzen Hesap Planı esas alınmıştır.

5.2. UYGULAMADA KULLANILAN ŞİRKET HAKKINDA BİLGİLER

Uygulamada kullanılan XYZ A.Ş. enerji üretimi, otobüs ve taksi taşımacılığı yapmakta olup aynı zamanda kendi markası adı altında otomotiv yedek parça üretimi yapan anonim şirkettir.

İşletmenin dönem içerisinde maddi olmayan duran varlık hareketleri birer senaryo olarak aşağıda anlatılacaktır.

5.3. UYGULAMADA KULLANILAN ŞİRKETİN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK HAREKETLERİ

5.3.1. Dışarıdan Ayrı Olarak Elde Etme

İstanbul Büyükşehir Belediyesi Pendik - Kadıköy hattı özel halk otobüsü ihalesi açmıştır. XYZ A.Ş., 3 adet otobüs işletme hakkı almak amacıyla ihaleye katılmıştır. Her otobüs için “ihaleye katılım bedeli” olarak 300 TL ödemiştir. İhale sonuçlanmış ve XYZ A.Ş. her hattın 10 yıl işletilmesi karşılığı olarak 100.000 TL bedelle ihaleyi almıştır. İhale sonrası işlemlerin sonuçlanması için ayrıca hat başı 500 TL daha noter, işlem harcı gibi devir harcamasında bulunulmuştur. İşlemler, 01.01.2013’de sonuçlanmıştır. XYZ A.Ş., hat bedellerini 01.01.2013’te 300.000 TL kredi olarak ödemiştir. Kredi anaparasını ve 48.000 TL faizini 31.12.2013’de kapatmıştır. XYZ A.Ş. hatları 10 yıl boyunca işleteceğini ve işletme sonunda hatların herhangi bir kalıntı değeri olmadan son bulacağını hesaplamıştır.

İlgili VUK GT 333 uygulaması aşağıdaki gibidir:

55.	Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri	15 yıl	% 6,66
-----	---	--------	--------

Hesaplanması:

❖ **TMS 38 uygulamasında** ayrıca alınan ticari markalar ve lisanslar tarihi maliyet değeriyle muhasebeleştirilmelidir. Buna göre,

İhale katılım bedeli (300 x 3)=	900 TL
Otobüs hat işletme hakkı ihale bedeli (100.000 x 3)=	300.000 TL
Devir işlem giderleri (500 x 3)=	<u>1.500 TL</u>
<i>01.01.2013’te aktifleştirilecek otobüs işletme hakkı</i>	302.400 TL

31.12.2013 hat işletme hakkı itfa gideri (302.400 / 10)=	(-) 30.240 TL
31.12.2013 itibariyle gider yazılan finansman gideri ¹	(-) 48.000 TL
<i>31.12.2013 itibariyle toplam gider tutarı (30.240 + 48.000)=</i>	(-) 78.240 TL

❖ **Vergi uygulaması,**

Otobüs hat işletme hakkı ihale bedeli (100.000 x 3)=	300.000 TL
01.01.2013'te aktifleştirilecek otobüs işletme hakkı	300.000 TL
31.12.2013 itibariyle VUK GT 163 uyarınca hat bedeline eklenecek gider	48.000 TL
Hat işletim hakkı 31.12.2013 değeri (300.000 + 48.000)=	348.000 TL
<i>31.12.2013 hat işletme hakkı itfa gideri (348.000 / 15)=</i>	(-) 23.200 TL
<i>VUK Md.270 uyarınca gider yazılabilir devir işlem gideri (500 x 3)=</i>	(-) 1.500 TL
<i>GVK Md.40 uyarınca gider yazılabilir ihale katılım bedeli (300 x 3)=</i>	(-) 900 TL
<i>31.12.2013 itibariyle toplam gider tutarı (23.200 + 1.500 + 900)=</i>	(-) 25.600 TL

TMS 38 uyarınca ihale katılım bedeli olan 900 TL, otobüs hat işletme hakkı bedeli 300.000 TL ve devir işlem gideri olan 1.500 TL toplamda 302.400 TL 01.01.2013 tarihinde aktifleştirilir. XYZ A.Ş. hattı 10 yıl işleteceğini ve kalıntı değerinin olmadığını hesapladığı için amortisman süresi 10 yıldır. 31.12.2013 tarihinde işletme hakkı itfa gideri 30.240 TL ve finansman gideri olan 48.000 TL toplamda 78.240 TL giderleştirilir.

Vergi uygulaması da ise otobüs işletme hakkı olan 300.000 TL 01.01.2013 tarihinde aktifleştirilir. 31.12.2013 tarihinde 48.000 TL olan kredi faizi ve 300.000 TL olan otobüs işletme hakkı toplamda 348.000 TL VUK GT 333 uyarınca 15 yıl olan amortisman süresi baz alınarak dönem sonunda 23.200 TL itfa gideri hesaplanır. İhale katılım bedeli 900 TL ve devir işlem gideri olan 1.500 TL toplamda 25.600 TL giderleştirilir.

Özetle TMS 38 uyarınca ticari kar hesaplanırken gider yazılan 78.240 TL'ye karşılık vergi kanunlarında 25.600 TL gider yazılmasına izin verilmektedir.

¹ Söz konusu satın almanın özellikli varlık niteliğinde bir edinim değildir.

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013’de mali kara geçerken $(78.240 - 25.600) = 52.640$ TL’nin ticari kara **eklenmesi** gerekir.
- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Tablo 4. 1 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu²

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	302.400	302.400	30.240 + 48.000		(-) 78.240
VUK Değeri	300.000	348.000	23.200 + 2.400		(-) 25.600
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					52.640
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					
İndirilebilir Geçici Fark			55.040		
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)			11.008		
Vergilenebilir Geçici Fark	2.400				
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)	480				

² Uygulamada kullanılan tablo formatı Akın Akbulut’un TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları adlı kitabından alınmıştır.

❖ TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi

01.01.2013

102 BANKALAR	300.000	
300 BANKA KREDİLERİ		300.000
<i>MODV alımı için kredi kullanımı</i>		
/		

01.01.2013

261 HAKLAR	302.400	
Hat Bedeli 300.000		
Müteferri Giderler 2.400		
102 BANKALAR		302.400
<i>MODV aktifleştirilmesi</i>		
/		

01.01.2013

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)	480	
(2.400 x %20)		
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		480
<i>MODV ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</i>		
/		

31.12.2013

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	48.000	
300 BANKA KREDİLERİ	300.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.240	
(302.400/10)		
102 BANKALAR		348.000
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		30.240
<i>Kredi faiz gideri ve MODV amortisman kaydı</i>		
/		

31.12.2013

289 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI ((48.000+7.040*)x%20)	11.008
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	11.008

*Amortisman farkı olan (30.240-23.200)

❖ Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi

01.01.2013

102 BANKALAR	300.000
300 BANKA KREDİLERİ	300.000

MODV alımı için kredi kullanımı

01.01.2013

260 HAKLAR Hat bedeli 300.000 Kredi faizi 48.000	348.000
102 BANKALAR	348.000

MODV aktifleştirilmesi

31.12.2013

300 BANKA KREDİLERİ	300.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (348.000/15) Müteferri Giderler 2400 - Katılım bedeli 900 - Noter harç 1500	25.600
102 BANKALAR	300.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	25.600

Kredi ödemesi ve MODV amortisman kaydı

5.3.2. Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme

KOSGEB Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Muhasebe Sistemine yönelik Luca Muhasebe V.1³ adlı yazılım geliştirmiştir. Yazılım KOSGEB üyesi işletmelere özeldir ve üye işletmelere bedelsiz verilmektedir. Benzer özellikler içeren ticari yazılımlar piyasada ortalama 30.000 TL ile satılmaktadır. XYZ A.Ş. KOSGEB üyesidir. 01.07.2013'te XYZ A.Ş. KOSGEB'den Luca Muhasebe V.1 yazılımının kullanma lisansını almış ve kullanmaya başlamıştır. XYZ A.Ş., yazılımdan 3 yıl yararlanabileceğini ve faydalı ömrünün sonunda ise bir kalıntı değer olmayacağını hesaplamıştır.

Vergi idaresi Luca Muhasebe V.1 yazılımının 01.07.2013 tarihli emsal bedelinin 30.000.-TL ve faydalı ömrünün de 3 yıl olduğunu işletmeye bildirmiştir.

Hesaplaması:

❖ TMS 20/TMS 38 uygulaması,

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı 23. maddesi uyarınca, bir devlet teşviği, parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Öte yandan finansal tablolara alınan teşviğin sonuç hesapları ile ilişkisi ise iki şekilde kurulabilir:

Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir.(TMS 20 Md.26-27) Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

KOSGEB yazılımının kullanımına herhangi bir koşul getirmediğinden işletmenin kullanımına geçtiği andaki gerçeğe uygun değerinden gelir yazılacaktır. Bundan sonra ise işletmenin diğer maddi olmayan duran varlıklarının tabi olduğu şartlara tabi olacaktır.

³ Muhasebe sisteminin öncülerinden olan **Fra Luca Bartolomeo de Pacioli**'den esinlenilmiştir.

Yani raporlama sırasında maliyetinden değer düşüklüğü ve birikmiş amortismanlar düşülmüş haliyle değerlendirilmeye ve faydalı ömrüne göre itfa edilmeye devam edilecektir.

01.07.2013 KOSGEB yazılımı aktifleştirme tutarı (gerçeğe uygun değer)	30.000 TL
01.07.2013 Ertelenen gelir yazılacak bedel	(+) 30.000 TL
31.12.2013 yazılım amortisman gideri (TMS 38)(30.000/3x6/12)=	(-) 5.000 TL
31.12.2013 gelir yazılacak bedel (30.000/3x6/12)=	(-) 5.000 TL

❖ **Vergi uygulaması,**

VUK uyarınca bedelsiz alınan yazılımın emsal bedelle aktife alınması ve anında gelir yazılması gerekir. Öte yandan aktifteki varlık dönem sonunda da maliyetle değerlendirilecek, son gün dahi aktife girmiş olsa bir yıl üzerinden amortisman ayrılacaktır. Buna göre;

01.07.2013 KOSGEB yazılımı aktifleştirme tutarı (VUK Md.267 emsal bedel)	30.000 TL
01.07.2013 Gelir yazılacak bedel	(+) 30.000 TL
31.12.2013 yazılım amortisman gideri (30.000/3)=	(-) 10.000 TL

TMS uyarınca teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Burada yazılımın gerçeğe uygun değeri 30.000 TL'dir. Varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilecek ve bu süre boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla muhasebeleştirilecektir. Varlığın faydalı ömrü 3 yıldır. 31.12.2013'te varlığın amortisman tutarı 10.000 TL ve gelir yazılacak tutar 20.000 TL'dir.

Vergi uygulamasında ise yazılımın VUK 267. maddesine göre emsal bedel değeri 30.000 TL'dir. 01.07.2013 tarihinde 30.000 TL gelir olarak muhasebeleştirilecek ve 31.12.2013 tarihinde 10.000 TL olarak amortisman ayrılacaktır.

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013'te mali kara geçerken örnekte TMS 20 / TMS 38 uyarınca sonuç hesaplarına yansıyan bir tutar olmazken (+5.000-5.000=), VUK uyarınca

(30.000-10.000=) 20.000 TL gelir yazılması gerektiğinden 31.12.2013'te eksik gelir yazılan **20.000 TL**'nin ticari kara **eklenmesi** gerekir.

- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Tablo 5.2 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	30.000	30.000	5.000	5.000	(+) 0
VUK Değeri	30.000	30.000	10.000	30.000	(+) 20.000
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					20.000
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					
İndirilebilir Geçici Fark				25.000	
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)				5.000	
Vergilenebilir Geçici Fark			5.000		
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)			1.000		

❖ TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi

01.07.2013

265 BİLGİSAYAR YAZILIMLARI VE DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	30.000
KOSGEB Yazılım GUD 30.000	
384 ERTELENMİŞ GELİRLER	30.000
KOSGEB Yazılım Desteği GUD 30.000	
<i>Alınan devlet teşviğinin muhasebeleştirilmesi</i>	

01.07.2013

289 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI (30.000x%20)	6.000
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	6.000
<i>MODV ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</i>	

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Yazılım 2013 Amortisman (30.000/3x6/12)	5.000
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) KOSGEB Yazılım Amortismanı	5.000
<i>Yazılımın amortisman muhasebeleştirilmesi</i>	

31.12.2013

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENEN VERGİ GİDER ETKİSİ (5.000x%20)	1.000
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	1.000
<i>MODV ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</i>	

31.12.2013

265 BİLGİSAYAR YAZILIMLARI VE DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	5.000
Yazılım 2013 Amortisman (30.000/3x6/12)	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRİ KOSGEB Yazılım Teşviği Gelir Payı	5.000

KOSGEB Yazılım gelir kaydının muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	1.000
(5.000x%20)	
489 ERTELENEN VERGİ BORCU	1.000

MODV ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

❖ **Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi**

01.07.2013

260 HAKLAR	30.000
KOSGEB Yazılımı Emsal Bedel 30.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	30.000
649.01 KOSGEB Yazılım Desteği 30.000	

Alınan devlet teşviğinin muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000
Yazılım 2013 Amortisman (30.000/3)	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) KOSGEB Yazılım Amortismanı	10.000

Yazılımın amortisman muhasebeleştirilmesi

5.3.3. Varlıkların Takası Yolu ile Elde Etme

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, Pendik-Topselvi hattında özel halk otobüsü çalıştıran firmalara hatlarına iptal edilmesi karşılığında Pendik-Tuzla hattının 10 yıl işletme hakkını önermektedir. Belediye takas etmediği hat bedellerini Aralık 2013’de 120.000 TL’den ihale etmiştir. Pendik-Topselvi hattının yakın gelecekte metro ile desteklenmesi nedeniyle işletme değerinin düşeceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle XYZ A.Ş. bu değiştirme işlemine sıcak bakmaktadır. İşlem 31.12.2013’de gerçekleşmiştir.

XYZ A.Ş., Pendik-Topselvi Hattını 01.01.2011’den beri işletmektedir. Hat başlangıçta 80.000 TL bedelle alınmıştır ve 10 yıllık işletme hakkını içermektedir. İşletme doğrusal amortisman uygulamaktadır.

İlgili VUK GT 333 ile Gayri Maddi İktisadi Kıymetler için faydalı ömür 15 yıldır.

Hesaplaması:

❖ TMS 38 uygulaması;

TMS 38 uyarınca biliniyorsa, önce alınan kıymetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak muhasebeleştirilir. Buna göre;

31.12.2013 tarihinde aktife alınan Pendik-Tuzla İşletme Hakkının Değeri	120.000 TL
31.12.2013 tarihinde verilen Pendik-Topselvi Hattının defter değeri (80.000-(80.000/10x3))=	<u>56.000 TL</u>
<i>Gelir yazılan takas farkı (120.000-56.000)=</i>	64.000 TL

❖ Vergi uygulaması;

VUK Md. 267 uyarınca;

31.12.2013 tarihinde alınan hattın emsal bedeli	120.000 TL
31.12.2013 tarihinde verilen hattın defter değeri (80.000-(80.000/15x3))=	<u>64.000 TL</u>
<i>Gelir yazılan takas farkı (120.000-64.000)=</i>	56.000 TL
Alınan hattın amortisman gideri (120.000/15)=	(-) 8.000 TL

TMS uyarınca 31.12.2013 tarihinde alınan hattın gerçeğe uygun değeri 120.000 TL olduğundan bu tutar üzerinden aktifleştirilir. Verilen hattın 3 yıllık amortismanı (amortisman varlığın faydalı ömrü olan 10 yıldır) indirildikten sonraki defter değeri 56.000 TL'dir. Buradan gelir yazılan takas farkı 64.000 TL'dir.

VUK 267. maddesi uyarınca 31.12.2013 tarihinde alınan hattın emsal bedeli 120.000 TL olduğundan bu tutar üzerinden aktifleştirilir. Amortisman tutarı olarak 8.000 TL giderleşilir. (VUK GT 333. maddesine göre amortisman süresi 15 yıl üzerinden hesaplanır) Verilen hattın 3 yıllık amortismanı indirildikten sonraki defter değeri 64.000 TL'dir.

Bu hesaplamada görüldüğü üzere VUK uyarınca olması gereken 56.000 TL gelir ve 8.000 TL gider yerine TMS 38 uyarınca 64.000 TL gelir ticari kara ilave edilmiştir.

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013'de mali kara geçerken $(64.000-56.000+8.000)=$ **16.000 TL**'nin mali kara geçerken ticari kardan çıkarılması gerekir.
- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Tablo 6. 3 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	56.000	120.000		64.000	(+) 64.000
VUK Değeri	64.000	120.000	8.000	56.000	(+) 48.000
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					16.000
İndirilebilir Geçici Fark					
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)					
Vergilenebilir Geçici Fark			8.000	8.000	
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)			1.600	1.600	

❖ TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

261 HAKLAR	120.000	
Pendik-Tuzla Hattı		
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	24.000	
261 HAKLAR		80.000
Pendik-Topselvi Hattı		
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KARLAR		64.000

MODV takasının muhasebeleştirilmesi

/

31.12.2013

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	1.600	
(8.000%20)		
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		1.600

MODV vergisel amortismanın ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

/

❖ Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

260 HAKLAR	120.000	
Pendik – Tuzla Hattı		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	16.000	
260 HAKLAR		80.000
Pendik – Topselvi Hattı		
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		56.000

MODV takasının muhasebeleştirilmesi

/

5.3.4. İşletme İçinde Elde Edilme

XYZ A.Ş., işletmede kullanım amaçlı Araç Gideri V.1. adlı bir yazılım geliştirmeye karar vermiştir. XYZ A.Ş. Ocak 2013’de başladığı projesini 30 Kasım 2013 tarihinde tamamlamış ve kullanıma başlamıştır. XYZ A.Ş. söz konusu yazılımdan 3 yıl yararlanacağını ve kalıntı değerinin önemsiz olduğunu hesaplamıştır. XYZ A.Ş., söz konusu projenin yapımı için aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

XYZ A.Ş. AR-GE projesi için yaptığı harcamalar nedeniyle AR-GE indiriminden yararlanmak için Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurmuş ve başvuru 31.12.2013’ye kadar kabul edilmiştir. Başvuruya göre yapılan AR-GE harcaması 24.500.-TL’dir.

VUK GT 333 uyarınca yazılımın faydalı ömrü 3 yıldır ve varlığın amortismanı herhangi bir kaleme yüklenmemektedir.

Araştırma harcamaları	5.000 TL
Geliştirme harcamaları	15.000 TL
Eğitim ve pazarlama harcamaları	2.000 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Ocak-Kasım 2012)	2.500 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Aralık 2012)	500 TL
Yasal tescil giderleri	1.500 TL

Hesaplaması:

❖ TMS 38 uygulaması,

XYZ A.Ş. TMS 38 uyarınca araştırma giderlerini oluştuğunda doğrudan gider yazacaktır. Ayrıca imali uzun bir süreyi aldığı için yazılım özellikli varlık olacak ve borçlanma maliyetinden pay alacaktır. Ancak tamamlanma sonrası borçlanma maliyeti gider yazılacaktır. Bunun yanı sıra eğitim ve pazarlama maliyetlerinin de gider yazılacağı tabiidir. Bu kapsamda yapılması gerekenler;

Geliştirme harcamaları	15.000 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Ocak-Kasım)	2.500 TL
Yasal tescil gideri	<u>1.500 TL</u>
<i>Toplam aktifleştirilen tutar</i>	19.000 TL
Araştırma harcamaları	5.000 TL
Eğitim ve pazarlama harcamaları	2.000 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Aralık 2013)	500 TL
<i>Yazılım 31.12.2013 amortisman gideri (19.000/3x1/12)=</i>	<u>528 TL</u>
<i>Toplam gider yazılan tutar</i>	8.028 TL

❖ Vergi uygulaması,

VUK Md.269-271. uyarınca işletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklar gayrimenkuller gibi işleme tabi tutulacak ve maliyetinden aktifleştirilecektir. Bu da yukarıdaki eğitim ve pazarlama harcamaları hariç, ilgili bütün harcamaların dâhil edilmesini gerektirir. Ayrıca VUK GT 163 uyarınca aktifleştirildiği yılın sonuna kadarki finansman giderlerinin de maliyete dâhil edilmesi gerekir. Buna göre;

Araç Gideri V.1. maliyet unsurları:

Araştırma harcamaları	5.000 TL
Geliştirme harcamaları	15.000 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Ocak-Kasım 2013)	2.500 TL
Borçlanma harcamaları (faiz) (Aralık 2013)	500 TL
Yasal tescil giderleri	<u>1.500 TL</u>
<i>Toplam maliyet</i>	24.500 TL

Gider yazılmasına izin verilen tutarlar

Eğitim ve pazarlama harcamaları	2.000 TL
<i>Yazılım 2013 yılı amortisman gideri (24.500/3)=</i>	<u>8.167 TL</u>
<i>Toplam gider tutarı</i>	10.167 TL

Hesaplama sonucu 31.12.2013 itibariyle, TMS38 uyarınca gider yazılan 8.028 TL'ye karşın vergi uygulamasında 10.167 TL gider yazılmasına izin verilmektedir. Öte yandan yapılan AR-GE harcaması dolayısıyla işletmenin 24.500 TL değerinde AR-GE indirim hakkı mevcuttur. Söz konusu tutarın ilgili dönem kazancından indirilmesi beyanname üzerinden olmaktadır. Bu nedenle AR-GE indirimi işletmenin normal giderleri arasında

gösterilmemiştir. Ancak söz konusu indirim işletmenin bir vergi avantajına yol açacağından indirim tutarı dikkate alınarak ertelenen vergi varlığı hesaplanacaktır.

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013’de mali kara geçerken ticari kardan (10.167 – 8.028=) **2.139 TL** çıkarılabilecektir.
- Hesaplanan söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Tablo 7. 4 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	19.000	19.000	528 + 7.500		(-) 8.028
VUK Değeri	24.500	24.500	8.167 + 2.000		(-) 10.167
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					2.139
İndirilebilir Geçici Fark			24.500		
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)			4.900*		
Vergilenebilir Geçici Fark			2.139		
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)			428		

*AR-GE indirimi olarak hak kazanılan **24.500 TL** için hesaplanan ertelenen vergi varlığıdır.

❖ TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.028
Araştırma Gideri 5.000	
Yazılım Eğitim ve Pazarlama Gideri 2.000	
Yazılım İçin Faiz Gideri 500	
Yazılım Amortisman Gideri 1 aylık 528	
265 BİLGİSAYAR YAZILIMLARI VE DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	19.000
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (2.139x%20)	428
102 BANKALAR	26.500
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	528
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	428

Yazılım imali, aktifleştirme ve dönem sonu amortismanıyla bir arada kaydı

/

31.12.2013

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI (24.500x%20)	4.900
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	4.900

Hak kazanılan AR-GE indiriminin ertelenen vergi kaydı

/

❖ Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000
Eğitim ve Pazarlama Harcamaları	2.000
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	24.500
Araştırma Harcamaları	5.000
Geliştirme Harcamaları	15.000
Yazılım İçin Faiz Gideri	3.000
Yasal Tescil Gideri	1.500
102 BANKALAR	18.333
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	8.167
(24.500/3)	

Yazılım imali, aktifleştirme ve dönem sonu amortismanıyla bir arada kaydı

5.3.5. Yeniden Değerleme

XYZ A.Ş. İstanbul'da faaliyet gösteren 6 adet taksinin plakasına sahiptir. Söz konusu plakalar süreli olmayıp satın alındıktan sonra sınırsız yararlı ömre sahiptirler. Plakaların maliyet değerleri 1.500.000 TL'dir. 2013 yılı başında işletmede toplam 2.750.000 TL defter değerine ve 1.250.000 TL yeniden değerlendirme değer artış fonuna sahip olan plakalar, 31.12.2013'de taksi plakalarına ilişkin elinde bulunduranlara ilişkin yasal korumaların artacağı inancıyla % 20 artış göstermiştir.

Hesaplaması;

❖ TMS 38 uygulaması,

Taksi plakası başlangıç defter değeri	2.750.000 TL
Taksi plakası dönem sonu defter değeri	
$(2.750.000 \times \% 20) + 2.750.000 =$	3.300.000 TL
Birikmiş değer düşüklüğü tutarı	0 TL
Amortisman tutarı (sınırsız yararlı ömrü olan maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulanmaz, değer düşüklüğü uygulaması yapılır.	0 TL

Yeniden değerlendirme değer artış fonuna eklenecek tutar

$$(3.300.000-2.750.000)=$$

550.000 TL

-Toplam MODV yeniden değerlendirme tutarı

$$(1.250.000+550.000)=$$

1.800.000 TL

❖ **Vergi uygulaması,**

Taksi plakası başlangıç maliyet değeri

1.500.000 TL

Özetle 2013 yılı dönem sonu itibariyle TMS 38 uyarınca öz kaynaklara atılan 550.000 TL'ye karşılık VUK uyarınca özkaynakta bir değişim olmamıştır.

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013'de söz konusu varlık sınırsız ömre sahip olduğu için hiçbir işlem yapılmaz.

Tablo 8. 5 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	2.750.000	3.300.000			
VUK Değeri	1.500.000	1.500.000			
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					0
İndirilebilir Geçici Fark					
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)					
Vergilenebilir Geçici Fark			0		
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)			0		

❖ TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

261 HAKLAR

550.000

551 MADDİ OLMAYAN DURAN
VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 550.000

MODV değer artışı yeniden değerlendirme yönteminin muhasebeleştirilmesi

❖ Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi

Vergi uygulamasında herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamaktadır.

5.3.6. İtfa

XYZ A.Ş., Azaltun A.Ş.'ye ait Azaltun Elektrik Santralinin 49 yıllık işletme hakkını satın almıştır. Fakat söz konusu işletme hakkı bedelinin itfasına ilişkin 49 yıllık işletme hakkı süresimi yoksa 333 Sıra Nolu VUK GT uyarınca 15 yıllık süreden hangisinin esas alınması gerektiği hususunda ihtilafa düşmüştür. Bu nedenden Maliye Bakanlığı'ndan bir özelge talep etmiştir.

Özelge özeti: İlgide kayıtlı özelge talep formumuzun incelenmesinde; Pendik Vergi Dairesinin 12345678900 vergi kimlik numaralı mükellefi olduğumuz ve Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığından Azaltun A.Ş.'ye ait "Azaltun Elektrik Santrali"nin işletme hakkını 49 yıllığına satın aldığımızdan bahisle, söz konusu işletme hakkı bedelinin itfasına ilişkin olarak 49 yıllık işletme hakkı süresi veya 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gayri maddi haklar için tespit edilmiş bulunan 15 yıllık süreden hangisinin esas alınması gerektiği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Senaryo: XYZ A.Ş. yukarıdaki santral işletme hakkının 49 yıllığına 01.01.2013'de 490.000 TL bedelle alınmıştır. XYZ A.Ş., santral işletme hakkına dayanarak anılan santrali 10 yıl işletmeyi ve sonrasında ise hakkı bugünkü değerle 290.000 TL'ye devredebileceğini düşünmektedir. XYZ A.Ş. santral işletme hakkını gerçeğe uygun değerini tespit güçlüğü nedeniyle raporlama dönemlerinde de maliyet bedelinden ölçmeye devam edecektir.

TMS 38 uygulaması,

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere itfa için önce kalıntı değeri düşmesi sonrasında da işletmenin hakkı ekonomik ömrüne göre değil, kendisi için faydalanacağı ömre göre amortismanına tabi tutması gerekir. Örnekte kalıntı değer 290.000.-TL ve faydalı ömür de 10 yıldır.

Vergi Uygulaması:

Vergi uygulamasının ne şekilde olduğunun izahı, anılan özgelgenin açıklamalar bölümünde aşağıdaki gibidir:

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269. maddesinde, iktisadi İşletmelere dâhil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Mezkur Kanunun "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313. maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 5024 sayılı kanunla değişen 315. maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup söz konusu maddenin bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389 ve 399 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekil listenin 55 inci sırasında; Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da %6,66 olarak dikkate alınması gerektiği

belirtilmiştir.

Bu itibarla, aktifinizde bulunan işletme hakkının anılan listenin 55. Gayri maddi İktisadi Kıymetler sınıflandırması uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Hesaplaması:

❖ **TMS 38 uygulaması;**

01.01.2013 Santral işletme hakkı aktifleştirme bedeli	490.000 TL
31.12.2013 santral yıllık itfa tutarı $(490.000-290.000)/10=$	(-) 20.000 TL

❖ **Vergi uygulaması;**

01.01.2013 Santral işletme hakkı aktifleştirme bedeli	490.000 TL
31.12.2013 santral yıllık itfa tutarı $(490.000/15)=$	(-) 32.667 TL

❖ **Sonuç olarak;**

- Dönem kurumlar vergisi hesabı için,
31.12.2013'de mali kara geçerken işletme 32.667 TL gider yazabilecekken 20.000 TL gider yazmıştır. Bu nedenle ilave $(32.667-20.000)=$ **12.667 TL**'nin ticari kardan çıkarılması gerekir.
- Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınacaktır.

Tablo 9. 6 Nolu İşlemin Hesaplama Tablosu

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sıralaması Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/TFRS	490.000	490.000	20.000		(-) 20.000
VUK Değeri	490.000	490.000	32.667		(-) 32.667
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar					
Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar					12.667
İndirilebilir Geçici Fark					
Ertelenen Vergi Varlığı (İGFx%20)					
Vergilenebilir Geçici Fark			12.667		
Ertelenen Vergi Borcu (VGFx%20)			2.533		

❖ **TMS 38 uygulaması muhasebeleştirilmesi**

01.01.2013

261 HAKLAR 490.000
İşletme Hakkı Bedeli

102 BANKALAR 490.000

MODV alımının muhasebeleştirilmesi

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	20.000
İşletme Hakkı İtfa Bedeli (490.000-290.000/10)	
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	20.000
<i>İşletme hakkı itfasının muhasebeleştirilmesi</i>	

31.12.2013

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	2.533
(12.667x%20)	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	2.533
<i>MODV ertelenen vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</i>	

❖ **Vergi uygulaması muhasebeleştirilmesi**

01.01.2013

260 HAKLAR	490.000
İşletme Hakkı Bedeli	
102 BANKALAR	490.000
<i>MODV alımının muhasebeleştirilmesi</i>	

31.12.2013

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	32.667
İşletme Hakkı İtfa Bedeli (490.000/15)	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	32.667
<i>İşletme hakkı itfasının muhasebeleştirilmesi</i>	

BÖLÜM 6. SONUÇ

Dünyada birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de uluslararası muhasebe standartları kabul görmüş ve uygulanmaya başlanmıştır. Muhasebe mesleğinin geleceği açısından muhasebe standartlarına hâkim meslek mensuplarının artması gerekmektedir. Sermaye piyasalarına uluslararası ilginin artması, işletmelerimizin uluslararası faaliyette bulunmaya başlaması ve yabancı sermayenin ülkeye girişinin artması, uluslararası muhasebe standartlarıyla getirilen kural ve uygulamaların hayata geçirilmesinin gerekliliğini arttırmaktadır. TMS/TFRS bilgisi sadece şirket yöneticileri için değil, şirketle doğrudan ya da dolaylı çıkar ilişkisinde olan tüm taraflar içinde önemlidir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi diğer birçok bilanço kalemine göre daha büyük zorluklar içermektedir. Bu varlıkların fiziksel olmayan yapısı nedeniyle varlıktan elde edilecek faydanın belirlenebilmesi, maddi olan varlıklara kıyasla daha zor hale getirmekte ve değerlendirme çalışmasını da zorlaşmaktadır. Bu zorluklar değerlendirme yapılmasının önemini artırmakla beraber nesnel bir değerlendirme çalışmasının gereğine de işaret etmektedir. Zira büyümesini şirket alımları ve işletme birleşmeleri yoluyla olan şirketlerin bilançolarında maddi olmayan duran varlıklar önemli tutarlara ulaşmaktadır. Bu da şirketlerin finansal durumunu ve raporlarını analiz eden bilgi kullanıcılarının ilgisini daha da arttırmaktadır. Önemli tutarlara ulaşabilen maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve bunların muhtemel değer düşüklüğünün saptanması son derece önemlidir. Fakat çalışmada görüldüğü gibi Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatı arasında bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Bunlar;

- ❖ TMS’de **şerefiye** için amortisman ayrılmaz. Sadece değer düşüklüğü testi yapıлып değer düşüklüğü çıkarsa döneme gider yazılır. Fakat Türk Vergi Mevzuatının VUK GT 55/1. maddesine göre 5 yıl içinde itfa edilir.
- ❖ TMS’de maddi olmayan duran varlıkların **dışarıdan ayrı olarak elde edildiğinde**, faydalı ömrü süresince itfa edilir. Türk Vergi Mevzuatında bu süre VUK GT’de 15 yıl iken 1 Nolu Muhasebe Genel Tebliğinde ise 5 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca maddi olmayan duran varlığın satın alınmasında banka kredisi kullanılırsa kredinin

faiz tutarı TMS’de gider yazılırken, Türk Vergi Mevzuatında ilgili kredinin faiz tutarı maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenir.

- ❖ Maddi olmayan duran varlık **devlet teşviği yoluyla elde edildiğinde**, aktifleştirme tutarı TMS’de gerçeğe uygun değer ile kaydedilirken Türk Vergi Mevzuatında emsal bedel ile kaydedilir. Her iki değerde birbirinden farklı değildir. Fakat amortisman uygulamalarında TMS’de kist amortisman uygulanırken, Türk Vergi Mevzuatında maddi olmayan duran varlık son gün dahi aktife girmiş olsa bile bir yıl üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın **takas yoluyla elde edilmesinde**, TMS/TFRS’de gerçeğe uygun bedelle muhasebeleştirilirken, Türk Vergi Mevzuatında emsal bedel ile muhasebeleştirilir. Her iki değerde birbirinden farklı değildir. Varlığın itfasında ise TMS varlığın kullanım ömrünün belirlenmesini işletme yönetimine bırakmışken, Türk Vergi Mevzuatı 15 yıl olarak belirlemiştir.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığı **işletme içinde geliştirilmesinde**, TMS’de araştırma giderleri oluştuğunda doğrudan gider yazılır. Ayrıca imali uzun bir süren varlık özellikli varlık olup borçlanma maliyetinden pay alır. Ancak tamamlanma sonrası borçlanma maliyeti gider yazılır. Bunun yanı sıra eğitim ve pazarlama maliyetleri de gider yazılır. Türk Vergi Mevzuatında (VUK Md. 269-271) ise işletmede imal edilen maddi olmayan duran varlıklar gayrimenkuller gibi işleme tabi tutulur ve maliyetinden aktifleştirilir. Eğitim ve pazarlama harcamaları hariç, ilgili bütün harcamalar maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir. Ayrıca VUK GT 163. maddesi uyarınca aktifleştirildiği yılın sonuna kadarki finansman giderlerinin de maliyete dâhil edilmesi gerekir.
- ❖ Maddi olmayan duran varlığın **yeniden değerlendirilmede**, TMS’de ilgili varlığın değer artışı özkaynaklarda değer artış fonu olarak izlenirken, Türk Vergi Mevzuatında böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

Yukarıda görüldüğü üzere TMS ve Türk Vergi Mevzuatının uygulama farklılıkları işletmelerin mali tablolarını önemli ölçüde değiştirmekte ve bilgi kullanıcılarının maddi olmayan duran varlıklar hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Sonuç olarak Türk Vergi Mevzuatına göre hazırlanmış mali tabloları kullanan bilgi kullanıcıları doğru ve güvenilir bilgi edinmemektedirler. Bu yüzden Türk Vergi

Mevzuatımızın TMS uygulamalarına bir an önce geçmesi gerekmektedir. Aynı zamanda çalışmada görüldüğü gibi kayıtlar TMS/TFRS'ye göre tutulmaya başlanırsa “Tek Düzen Hesap Planı”ndaki hesaplar standartlara uygun bilgileri yansıtacak detayda değildirler. Bu yüzden TMS 38’de dâhil olmak üzere tüm standartların daha çabuk hayata geçmesi ve kabul görmesi için yeni bir hesap planına ihtiyaç vardır. KGK TMSK’nın geliştirdiği “Yeni Hesap Planı Önerisi”ni hayata geçirebilir veya anlaşılabilirliği arttıracak yeni bir hesap planı geliştirip uygulamaya sunabilir.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Akbulut, A. (2012), “*Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- [2] Akgüç, Ö. (2002), “*Mali Tablolar Analizi*”, Arayış Basım ve Yayıncılık, 10. Baskı, İstanbul.
- [3] Demir, Ş. (2012), “*TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [4] Güler, İ. (2012), “*Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [5] Kaval, H. (2008), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitapevi, Ankara.
- [6] Kızıllı, A., Fidan, M., Kızıllı, C., Keskin, İ. (2013), “*Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*”, Der Kitapevi, İstanbul.
- [7] Laroz, İ. (2011), “*Genel Muhasebe*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 17. Baskı, Bursa.
- [8] Örtten, R., Karapınar, A. (2007), “*Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*”, Gazi Kitapevi, 4. Baskı, Ankara.
- [9] Örtten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2013), “*Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*”, Gazi Kitapevi, Ankara.
- [10] Özerhan, Y., Yanık, S. (2012), “*Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- [11] Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (2009), “*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması UFRS/UMS Uyumlu*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- [12] Sevilengül, O. (2011), “*Genel Muhasebe*”, Gazi Kitapevi, 16. Baskı, Ankara.
- [13] Şavlı, T. (2014), “*Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Tezler:

- [1] Önder, S. (2013), “*TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Finansal Tablolarda Raporlanması*”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [2] Öztürk, B. (2013), “*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının VUK ve TMS Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [3] Yücel, S. (2013), “*İnternet Sitelerinin Değerlemesinde TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Hükümlerinin Karşılaştırılması*”, Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.

Makaleler:

- [1] Altındağ, M. (2001), “*Özel Maliyet Bedeli ve Yeniden Değerlemesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:56, Ağustos – Eylül.
- [2] Akgül, B. A. (2005), “*Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması*”, Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/608/5.pdf>.
- [3] Akgün, A. İ. (2009a), “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi*”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2.
- [4] Akgün, A. İ. (2009b), “*Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti*”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11, Sayı:2.
- [5] Akgün, A. İ. (2011), “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi*”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:12, Sayı:2.
- [6] Bakan, İ., Doğan, İ. F., Kılıç, M. (2013), “*AR-GE Faaliyetlerinde İnsan Kaynaklarının Önemi*”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran.
- [7] Bursa SMMMO. (2012), “*Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları*”, Bursa SMMMO Makaleler, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf>.

- [8] Ceylan, Y. (2010), “*Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi*”, Bursa Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Bursa, http://www.mesutyigit.com/images/file/makale/maddi_olm_dur_var.doc.
- [9] Çalışaneller, A. (2012), “*AR-GE Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Vergi Mevzuatı, 4691 ve 5746 Sayılı Kanunlar Kapsamında Örneklerle İncelenmesi*”, Mazars Denetim, <http://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Haberler/Rapor-Arastirmalar>.
- [10] Deran, A., Yakupçelebioğlu, N. S. (2006), “*Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi*”, Mevzuat Dergisi, Ağustos, Sayı.104.
- [11] Deran, A., Savaş, İ. (2013), “*Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları*”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:2.
- [12] Ekinci, A. (2010), “*Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri*”, Muhasebe.Net Güncel Bülten, 05 Ocak.
- [13] Ertuğrul, İ. (2004), “*İmalat Sanayinde AR-GE Stratejisi ve Denizli Sanayinde AR-GE Çalışmalarına İlişkin Bir Araştırma*”, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:7.
- [14] Erkan, M. (2010), “*İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:268, Aralık.
- [15] Güzel, S. (2009), “*AR-GE Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye'nin Durumu*”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:4 ,Sayı:2, Ekim.
- [16] Karakaş, E. (2003), “*Know-How Sözleşmesi*”, e-akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı:13, Mart.
- [17] Öngen, S. (2000), “*Özel Maliyet Bedelinde Yeniden Değerleme ve Muhasebesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:51, Nisan – Haziran.
- [18] Sarıoğlu, K., Esen, Ö. M. (2007), “*İşletme Birleşmelerinde Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı Yönetim Dergisi, Sayı:57, Haziran.
- [19] Sezer, Y. (2014), “*Kiralanan Gayrimenkulün Kira Süresi Sona Ermeden Satın Alınması Halinde Henüz İtfâ Edilmemiş Özel Maliyet Bedelinin Bir Defada Gider Yazılıp Yazılmayacağı*”, Güncel Müşavirlik Vergi ve Mali Hukuk Bülteni, Sayı:21.

- [20] Sipahi, B. A., Ögüz, A. (2010), “TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi , Ocak.
- [21] Ünal, T., Seçilmiş, N. (2013), “AR-GE Göstergeleri Açısından Türkiye ve Gelişmiş Ülkelerde Kıyaslaması”, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, Cilt:1, Sayı:1.
- [22] Toroslu, V. (2003), “Türkiye Muhasebe Standardı – 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:64, Temmuz – Eylül.
- [23] Toroslu, V. (2008), “Özel Maliyet Bedeli Uygulaması”, E – Yaklaşım Dergisi, Sayı: 191, Kasım.
- [24] Üstünel, B. (2008), “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul Temmuz.
- [25] Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., Özer, V. (2008), “ Araştırma – Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı: 85, Ocak – Şubat.
- [26] Yıldız, A. M. (2014), “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Danışmanlık Dergisi, Ocak, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/donem-sonu-kitap-2013-yil.-23042014210057.pdf>.
- [27] Yılmaz, E., Gelmedi, O. (2010), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, Temmuz.
- [28] Yiğit, M. (2010), “Özel Maliyet Bedelinde Özellikli Durumlar”, Yeminli Mali Müşavir Mesut Yiğit Makaleleri, https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fmesutyigit.com%2Fimages%2Ffile%2Fmakale%2Fozel_maliyet.doc&ei=bo1_VOyZBsP6ygPc_YD4Aw&usg=AFQjCNFqUukjMhVM12RgPuVJ2hD38sdk9Q.

Tebliğler:

- [1] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- [2] 1 Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği.

- [3] 2 Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği Taslağı.
[4] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
[5] Gelir Vergisi Kanunu.
[6] Kurumlar Vergisi Kanunu.

Standartlar:

- [1] TMS 20, (2014), “*Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
[2] TMS 23, (2014), “*Borçlanma Maliyetleri*”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
[3] TMS 36, (2014), “*Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı*”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
[4] TMS 38, (2014), “*Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı*”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

İnternet:

- [1] WEB_1, (2006), Kumkale, R. “*Franchising*”, <http://alomaliye.com>, 02.06.2014.
[2] WEB_2, (2010), Şenel, F. “*Ticaret Unvanı Nedir*”, <http://nenedir.net>, 02.06.2014.
[3] WEB_3, (2014), “*Alametifarika*”, <http://tr.wikipedia.org>, 02.06.2014.
[4] WEB_4, (2014), “*Patent*”, <http://tr.wikipedia.org>, 02.06.2014.
[5] WEB_5, (2012), “*Patent Nedir*”, <http://patent.nedir.com>, 02.06.2014.
[6] WEB_6, (2013), “*Telif Hakkı*”, <http://tr.wikipedia.org>, 02.06.2014.
[7] WEB_7, (2006), “*Şerefiye*”, <http://tdk.gov.tr>, 03.06.2014.
[8] WEB_8, (2014), “*Değerleme Ölçüleri*”, <http://muhassebex.com>, 12.11.2014.
[9] WEB_9, (2010), “*Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri*”, <http://muhasbenet.net>, 12.11.2014.