

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
STANDARDININ İNCELENMESİ
VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**Bülent AYTAŞKIN
1050Y74104**

İstanbul, 2016

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
STANDARDININ İNCELENMESİ
VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**Bülent AYTAŞKIN
1050Y74104**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER

İstanbul, 2016

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Bülent AYTAŞKIN'ın "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı- Soyadı

İmza

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.Dr. Ali Altuğ BİÇER

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Fatma ULUCAN ÖZKUL

Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Başak Erdem RENA



Hazırlanmış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.



ÖZET

Küreselleşme ile birlikte ulusal sınırların giderek zayıfladığı bir dünyada sermayenin uluslararası hareketliliği artmaktadır. Çok uluslu şirketlerin varlığı, uluslararası yatırımları çekebilme ve finansal tablo kullanıcılarına güvenilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir finansal tablo sunma gibi faktörler uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını gerektirmektedir. Buna paralel olarak muhasebede uluslararası standartların oluşturulması için çalışmalar yapılmış ve bu standartların dünya genelinde yaygınlaşarak kullanılması hedeflenmiştir. Bu sürecin halen devam ettiği görülmektedir.

Türkiye bu süreci takip ederek UMS/UFRS ile uyumlu ulusal standartlarını yayımlamıştır. Yayımlanan TMS/TFRS tüm finansal tablo hazırlayanları kapsamasa da kademeli olarak tüm işletmelere uygulama zorunluluğu getirileceği ilkesel olarak benimsenmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası muhasebe standartlarının oluşum ve gelişim süreci ele alınmıştır.

İkinci bölümde, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı incelenmiştir.

Son bölümde ise, TMS/TFRS'yi kullanarak finansal tablo hazırlamak zorunda olan, BIST Teknoloji Sektörü'nde yer alan 16 şirketten 4'ünün, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yer alan Finansal Durum Tabloları ve Dipnot Açıklamaları nitelik ve nicelik yönünden incelenmiştir. Araştırma kapsamına, toplam varlık içinde %10 ve üzerinde maddi olmayan duran varlık oranına sahip şirketler alınmıştır.

ABSTRACT

In a world where national boundaries are gradually fading away owing to globalization, the international mobility of capital has been increasing. Agents such as the existence of multinational companies, being able to attract international investments and presenting reliable, objective and comparable financial statements to the users of financial statements require the implementation of international accounting standards. Accordingly, there have been studies to constitute international accounting standards and it has been aimed that these standards become prevalent and are used worldwide. It is seen that this process is still going on.

Following this process Turkey has published its national standards consistent with IAS/IFRS. Even though the published TMS/TFRS does not include those who prepare financial statements, it is, in principle, adopted that all corporations will gradually be obliged to implement these standards.

In the first chapter in this study, the formation and development process of international accounting standards has been treated.

In the second chapter TMS 38 Intangible Assets Standard has been studied.

In the last chapter, Financial Statements and Financial Statement Note Explanations broadcast in Public Disclosure Platform of 4 out of 16 companies in BIST Technology Sector, which have to prepare financial statements using TMS/TFRS, have been examined with regards to quality and quantity within the framework of TMS 38 Intangible Assets Standards. The companies with 10% or above intangible assets of their total assets have been included in the study.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet.....	iii
Tablo Listesi.....	viii
Kısaltmalar.....	x
GİRİŞ.....	1
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI.....	3
1.1. Muhasebe Standartları ve Gerekliliği.....	3
1.2. Muhasebe Standartları Oluşum Süreci.....	7
1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar.....	11
1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	13
1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	15
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	16
1.3.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	16
1.3.5. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO)....	17
1.4. Bazı Önemli Ülkelerde Uyum Çalışmaları.....	18
1.4.1. ABD’de Yapılan Çalışmalar.....	18
1.4.2. Almanya’da Yapılan Çalışmalar.....	19
1.4.3. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar.....	20
1.4.4. Avrupa Birliği’nde Yapılan Çalışmalar.....	21
1.4.5. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	23

2. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

STANDARDI.....27

2.1. Amaç.....	27
2.2. Kapsam.....	28
2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	31
2.3.1. Belirlenebilirlik.....	32
2.3.2. Kontrol.....	33
2.3.3. Gelecekteki Ekonomik Yararlar.....	33
2.4. Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	34
2.4.1. Ayrı Olarak Elde Etme.....	35
2.4.2. İşletme Birleşmesi İle Elde Etme.....	39
2.4.3. Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi ile İlgili Daha Sonraki Harcamalar.....	40
2.4.4. Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme.....	41
2.4.5. Varlıkların Takası.....	41
2.4.6. İşletme İçi Yaratılan Şerefiye.....	43
2.4.7. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	44
2.4.7.1. Araştırma Safhası.....	44
2.4.7.2. Geliştirme Safhası.....	45
2.4.7.3. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti.....	47
2.4.8. Giderin Muhasebeleştirilmesi.....	48
2.5. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme (Değerleme).....	50
2.5.1. Maliyet Yöntemi.....	51
2.5.2. Yeniden Değerleme Yöntemi.....	51
2.6. İtfa.....	57
2.6.1. Yararlı Ömür.....	57
2.6.2. Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi.....	59
2.6.3. Kalıntı Değer.....	62
2.6.4. İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi.....	64

2.6.5. Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	65
2.7. Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar.....	66
2.8. Kamuyu Aydınlatma – Açıklama.....	67
2.8.1. Genel.....	67
2.8.2. Muhasebeleştirildikten Sonra Yeniden Değerleme Yöntemi ile Ölçülen Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	69
2.8.3. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları.....	70
2.8.4. Diğer Bilgiler.....	70
3. TMS 38 STANDARDININ BORSA İSTANBUL’DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	71
3.1. Araştırmanın Amacı.....	71
3.2. Araştırmanın Kapsamı.....	71
3.3. Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	73
3.4. Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş.....	81
3.5. Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	89
3.6. Link Bilgisayar Sis. Yaz. ve Donanım San. ve Ticaret A.Ş.....	99
3.7. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	108
4. SONUÇ.....	117
5. KAYNAKÇA.....	119

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1.	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Bir Sınıflandırması.....31
Tablo 2.	BIST Teknoloji Şirketleri MODV – Varlık Toplamına Oranı.....72
Tablo 3.	Logo Yazılım 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı.....74
Tablo 4.	Logo Yazılım Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 – 2014.....75
Tablo 5.	Logo Yazılım 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV76
Tablo 6.	Logo Yazılım 2010 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu.....77
Tablo 7.	Kron Tel. 2011 – 2014 Trend Analizi 2011 Baz Yılı.....82
Tablo 8.	Kron Tel. Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2011 – 2014.....83
Tablo 9.	Kron Tel. 2011 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV.....84
Tablo 10.	Kron Tel. 2011 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu.....85
Tablo 11.	Karel Elektronik 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı.....91
Tablo 12.	Karel Elektronik Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 – 2014.....92
Tablo 13.	Karel Elektronik 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV.....93
Tablo 14.	Karel Elektronik 2011 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu.....94
Tablo 15.	Link Bilgisayar 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı.....100

Tablo 16.	Link Bilgisayar Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 – 2014.....	101
Tablo 17.	Link Bilgisayar 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV.....	102
Tablo 18.	Link Bilgisayar 2010 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu.....	103



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği)
A. Ş.	: Anonim Şirket
b.	: Baskı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIST	: Borsa İstanbul
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS/UMS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC	: International Federation of Accountants Association (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretation Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlamalar Komitesi)
IFRS/UFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)

IOSCO	:International Organisation of SecuritiesCommission (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlık
s.	: Sayfa
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	:Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SIC	:Standards Interpretation Committee (Standartları Yorumlama Komitesi)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
ss.	: Sayfalar
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)

GİRİŞ

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme, ölçme, giderlerin muhasebeleştirilmesi, muhasebeleştirme sonrası ölçme, yararlı ömür, itfa süresi, itfa yöntemi, elden çıkarmalar ve açıklamalar gibi konular Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu 38 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı'nda düzenlenmiştir. Bu çalışmanın konusu "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" olarak isimlendirilen standardın getirdiği düzenlemelerin ve bu standardın uygulanması sonucu oluşan finansal durum tablosu ve dipnot açıklamalarının nitelik ve nicelik yönünden incelenmesidir. Çalışma ile TMS 38 Standardı'nın teknoloji şirketlerinde uygulanmasının sonuçları analiz edilerek söz konusu şirketlerdeki maddi olmayan duran varlık yapısı hem nitelik hem de nicelik olarak ortaya konmaya ve gösterdiği eğilimin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına güvenilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir finansal tablo sunma ihtiyacı artmaktadır. Finansal tabloların sunumunda artık dünya genelinde kabul gören yöntem UFRS setinin kullanılmasıdır. Bilgi çağı olarak adlandırılan bir dönemde ekonomik gelişmenin sağlanması açısından maddi olmayan duran varlık kavramının içerdiği unsurlar önem arz etmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların doğru tespit edilerek finansal tablolarda gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde yansıtılması, finansal tabloların doğruluğunu bir bütün olarak etkilemektedir. Sadece teknoloji veya bilişim sektörleri için değil, hem tüm sektörler bakımından hem de ekonomik gelişmenin sağlanması açısından maddi olmayan duran varlıkların geliştirilmesi ve doğru raporlanması önemli bir faktördür.

İşletmeler açısından uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ek bir maliyet getirmektedir. Ancak küreselleşmiş dünyada bu uygulama, hem işletme dışı, hem de işletme içi finansal tablo kullanıcıları açısından önemlidir. Bu aynı zamanda makro anlamda ekonomileri korumak ve geliştirmek için gerekli olduğu kadar yabancı yatırımların ülkelere çekilmesi bakımından da zorunludur.

Çalışma kapsamında BIST Teknoloji Sektörü'nde yer alan 16 şirketten 4'ü incelenmiştir. Teknoloji sektöründeki şirketlerin seçilmesindeki ana neden maddi olmayan duran varlıklara diğer sektörlerdeki şirketlere oranla daha fazla sahip olmalarıdır. Sektör No 011000 ve Sektör Adı Teknoloji olarak Kamuyu Aydınlatma Platformu tarafından ilan edilen Teknoloji Sektörü'nde toplam 16 şirket yer almaktadır. Bu şirketlerden 2014 yıllık finansal durum tabloları içinde dikey analiz yöntemi ile varlık toplamalarında maddi olmayan duran varlık oranı hesaplanmış ve %10 üzerinde maddi olmayan duran varlık oranına sahip şirketler çalışma kapsamına alınmıştır. Şirketlerin 2010 – 2014 yıllık Finansal Durum Tabloları ile Dipnot Açıklamaları çalışma kapsamında incelenmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yerli ve yabancı literatür incelemesi, makale ve kitap taraması yapılmıştır. Konu ile ilgili standartlardan, tebliğlerden, süreli yayınlardan, internet kaynaklarından, ilgili konferans ve sempozyumlarda sunulan bildirilerden yararlanılmıştır. Ayrıca konu ile ilgili yetkili kuruluşların düzenlemeleri ve raporları incelenmiştir. Uygulama çalışması hazırlanırken incelenen veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu resmi web sitesinden elde edilmiştir. Elde edilen nicel veriler dikey, trend ve karşılaştırmalı tablolar analiz yöntemleriyle incelenmiştir. Dipnot açıklamaları nitel yönden incelenmiştir.

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Küreselleşmenin hayatın her alanında hissedildiği bir dönem yaşanmaktadır. Muhasebe de küreselleşen dünyada bu etkileri hisseden alanlardan birisidir. Özellikle uluslararası yatırımların ve sermaye hareketlerinin artması ve bununla birlikte uluslararası şirketlerin çok uluslu dev yapılara ulaşmaları hem işletme içi hem de işletme dışı finansal tablo kullanıcılarının ortak bir dil ile hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duymasına neden olmuştur. Bu nedenle dünyanın her yerinde kullanılacak, her ülkenin kendi içindeki uygulamalarını birbirine uyumlu hale getirecek ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması ihtiyacı, muhasebede uluslararası standartların oluşturulması çalışmalarını ortaya çıkarmıştır.

1.1. Muhasebe Standartları ve Gerekliliği

İşletmelerin finansal durumu ile işletme faaliyet sonuçlarının incelenmesine ve yorumlanmasına olanak sağlayacak şekilde işletme faaliyetlerine ilişkin kayıtların tutulması ile ilgilenen muhasebe kavramının birçok tanımı yapılmaktadır. Bir ölçü ve iletişim süreci olan muhasebenin kapsamlı bir tanımı şu şekilde yapılabilmektedir: “Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir.”¹

Bu şekilde tanımlanan muhasebe biliminin uygulanmasında, muhasebe birimleri işletme içindeki organizasyonda, mali işlerin bir parçasıdır. Muhasebe birimleri kendisinden beklenen işlevi yapabilmek için işletme içerisinde tüm öteki bölümlerle karşılıklı ilişki içerisinde. Etkili ve önemli bir sevk ve idare aracı olarak

¹ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, 14. b., Ankara: Nobel Yayın, 2005, s. 2.

muhasebenin işletmelerde kurmay bir pozisyonda olduğu söylenmektedir.² İşletme muhasebe ile işlediği ve biriktirdiği bilginin bir özetini mali tablolar ile sadece işletme sahiplerine ve yöneticilerine değil tüm ilgili taraflara sunmaktadır. Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe bir yönüyle de bir dildir ve anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir. İşte tüm bunların sağlanmasında da standart kavramı ortaya çıkmaktadır.³

Muhasebe sürecinin sonucu olarak hazırlanan mali tabloların tüm kullanıcılar tarafından anlaşılabilmesi ancak bu tabloların ortak bir dil ile hazırlanması ile mümkün olabilecektir. Ancak, muhasebe sistem ve uygulamaları, toplumların kültürel farklılıklarından etkilenmekte ve sosyokültürel değerlerine göre oluşmaktadır. Her ülkenin kendi kültürel ve yasal sistemi içinde özellikle de vergi düzenlemelerine göre oluşturup kullandığı bir muhasebe sistemi olduğu görülmektedir. Ülkelerin birbirleri ile ekonomik ilişki içerisinde olmaları ve bu ilişkilerin küreselleşme ile birlikte giderek daha fazla artması ve sermaye piyasalarının gelişiyor olması, tüm dünyada geçerli ortak bir muhasebe dilinin oluşturulma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.⁴ Bu çerçevede yapılan çalışmalar muhasebeye standart kavramını getirmiştir.⁵ Standart kelime anlamıyla tek biçim; belli bir tipe göre yapılmış; belirli ölçülere, yasaya ve kullanıma uygun olan; temel olarak alınabilen ve konulmuş kural gibi anlamlara gelmektedir.⁶ Muhasebede standart kavramı, muhasebe uygulamalarını belirlenmiş ölçütlere göre düzenleyen ve böylece uygulamada birlik sağlayan, muhasebenin evrensel ilkelerine ve temel kavramlarına uygun olarak belirlenmiş, finansal tabloların hazırlanması ve sunumunu da içeren uyulması şart olan kurallar olarak tanımlanmaktadır.⁷

² Ahmet Hayri Durmuş ve Mehmet Emin Arat, **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Vakfı Yayınları, 1995, s. 6.

³ Doğan Argun, Cemal İbiş ve Volkan Demir, **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, 5.b., İstanbul: İSMMMO Yayın No: 62, 2008, s. 17.

⁴ İlker Kıymetli Şen, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Entelektüel Sermaye Üzerindeki Etkileri: Toprak Ve Toprağa Dayalı Ürünler Sektöründe Bir Araştırma” **Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi**, 5(1), (Çevrimiçi) http://sbedergi.karatekin.edu.tr/Makaleler/1853519286_6.pdf (Erişim Tarihi 15.11.2015), s. 90.

⁵ Erkan Öztürk, “Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme”, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, Sayı 1/3, 2015, s.18 (Çevrimiçi) http://jafas.org/articles/2015-1-3/2_Kulturel_Muhasebe_FULL_TEXT.pdf (Erişim Tarihi: 10.06.2015)

⁶ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5627efef4c1701.55610577 (Erişim Tarihi: 05.07.2015).

⁷ Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 18, 2003, s. 35.

Muhasebede standart kavramının ortaya çıkmasıyla uluslararası muhasebe standartları oluşturulması çalışmaları başlatılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (International Accounting Standards Committee - IASC) çıkarılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (International Financial Reporting Standards - IFRS) yapılan çalışmalar içerisinde tüm dünyada kabul gören ve yaygınlaşan ortak bir muhasebe dili olmuştur. Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde borsada işlem gören işletmeler 2005 yılı itibariyle finansal tablolarını hazırlarken UFRS'yi kullanmaktadır. Birçok ülkede ya doğrudan UFRS kullanılmakta ya da UFRS'ye uygun yapılan kendi düzenlemeleri kullanılmaktadır. Türkiye'de de 01.01.2005 tarihi itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) tabi işletmelerin UFRS'ye uygun finansal tablo sunumu zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca'da (TMSK) UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS) çıkarılmıştır. Bu alan, daha sonra kurulan ve düzenleme yapmaya yetkili olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) bırakılmıştır.⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde KGK kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. Bu kurul yalnızca bağımsız denetim ile ilgili görevlendirilmemiştir. Bunun yanı sıra UFRS ile uyumlu TMS/IFRS oluşturmak ve yayımlamak ile de yetkili ve görevli kılınmıştır.⁹

Muhasebe uygulamalarında dünya genelinde kabul gören iki ana set bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarafından oluşturulan UFRS diğeri ise Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP)'dir. Aralarındaki temel farklılık UFRS'nin ilke bazlı olması; US GAAP'ın ise kural bazlı olmasıdır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklinden daha çok, ekonomik özünü dikkat almaktadır. İlke bazlı bakış açısıyla hazırlanan muhasebe standartları daha az kural içermekte ve

⁸ Necdet Sağlam ve Bünyamin Öztürk, "Muhasebe Standartları Oluşum Süreci", **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, der. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 4.

⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf (Erişim Tarihi: 18.11.2015).

verdikleri genel ilkeler kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır. Bu da “mesleki yargı” kavramını ortaya çıkarmaktadır. Kural bazlı standartlar ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemeler içermektedir. Kural bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan uzaklaştırmakta, standartların ana amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bazı açılardan engelleyebilmekte, finansal tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara sevk etmektedir. Sonuç olarak her iki ekolünde eleştirilen yönleri bulunmakla beraber ilke bazlı bakış açısıyla hazırlanan muhasebe standartları dünya genelinde daha fazla yaygınlaşarak kabul görmektedir.¹⁰

UFRS dendiğinde dar ve geniş olmak üzere iki anlamlı bir kavramdan bahsedilmektedir. Dar anlamı ile IASB'nin yayımlayacağını önceden duyurduğu yeni seri numaralı standartları yani, UFRS'yi ifade etmektedir. Geniş anlamıyla ise, IASC tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS), IASB tarafından çıkarılan UFRS'leri ve bunların yetkili organlarca yorumlarını ifade etmektedir. Başka bir ifade ile IASC tarafından 1973 – 2000 yılları arasında çıkarılan standartlar UMS olarak, bu kuruluşun devamı niteliğinde olan IASB tarafından çıkarılan standartlar ise UFRS olarak adlandırılmaktadır. IASB, 2001 yılındaki ilk toplantısı ile daha önce çıkarılan tüm UMS ve SIC tarafından yorumlarını kabul etmiştir. Bu standartlar eski adıyla kullanılmaya devam etmektedir. Bir muhasebe standardı olamayan, ancak finansal raporların hazırlanması ve sunumuna ilişkin yayınlanan Kavramsal Çerçeve ise, karşılaşılabilecek özel bir durumla ilgili standardın veya yorumun olmaması durumunda, başvurulacak yol gösterici bir kaynak niteliğindedir.¹¹

Muhasebe standartları, hem işletme içi hem de işletme dışı finansal tablo kullanıcılarının işletmeler hakkında farklı dönemlerde karşılaştırma yapabilmelerine imkan vermekte ve önemli kararları alırken finansal tabloların kullanılabilmesini sağlamaktadır. Bu bakımdan işletmenin ileriye dönük gerçekçi planlarının oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olurken, makro anlamda ekonomilerin de doğru yönetilmesine katkıda bulunmaktadır. Bütün bunların yanında muhasebe standartları işletmelerin denetimlerinin yapılmasında da temel olmaktadır. Bütün bu sebepler özetle muhasebe standartlarını sadece işletmeler için

¹⁰ Ali İhsan Akgün, “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”, **Yönetim ve Ekonomi CBU İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 2, Cilt 19, 2012, s. 10.

¹¹ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Tesmer Yayın No: 67, 2006, s. 30.

değil aynı zamanda ÷lke ekonomileri ve de uluslararası ticaret bakımından da son derece önemli kılmaktadır.¹²

1.2. Muhasebe Standartları Oluşum Süreci

1930'lu yıllardan itibaren sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her kriz sonrası kamuoyunu aydınlatma çabalarının arttığı gözlemlenmiştir. Finansal tablolarda şeffaflığın sağlanmasına ve bilginin tam açıklanmasına yönelik ilk adımlar da muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi için atılmıştır. Ekonomilerde yaşanan krizler ve sermaye hareketlilikleri riski arttırmış ve bu aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarına olan ihtiyacı da arttırmıştır. Bu nedenle ÷lkeler bir yandan ulusal muhasebe standartlarını oluştururken, diğeryandan da uluslararası sermaye hareketlerinden ve uluslararası yatırımlardan pay alabilmek için uluslararası muhasebe standartlarına da uyum sağlayabilme çalışmaları yapmışlardır. Küreselleşme ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşlarca uluslararası çalışmalar yapılmakta ve bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır. Bu çalışmaların en önemli adımları muhasebe standartlarının oluşturulmasıdır.¹³ Genel olarak muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde bazı sorunlar uygulamaya başlandıktan sonra ortaya çıkabilmektedir. Herhangi bir sorun olmasa dahi standartlarda kısmen değişiklik ihtiyacı da doğabilmektedir. Bunlarda zamanla yeni standart oluşturulması veya standartların güncellenmesi yoluyla düzeltilmekte ve giderilmektedir.¹⁴

İşletme içi ve işletme dışı finansal tablo kullanıcılarının karar alma sürecinde önemli rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı olmamasından dolayı muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceğı tartışılmıştır. Muhasebe standartlarının kimin tarafından oluşturulacağı konusunda üç temel yaklaşımdan bahsedilmektedir:¹⁵

¹² Cemal İbiş ve Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ na Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s. 36.

¹³ Hanifi Ayboğay, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere ÷lkemizin Uyumu”, **Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı 8, 2002, s. 47.

¹⁴ Ahmet Hayri Durmuş, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, TMUD Yayınları, Yayın No: 7 İstanbul 1992, s.6.

¹⁵ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 1, Nisan 2000, s.32.

1. Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi,
2. Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesi,
3. Kamu kesiminin muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesi.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında her bir yaklaşımın kendine has olumlu ve olumsuz yönleri olduğu, bazı problemlerin her bir yaklaşım için belli ölçüde geçerli olduğu söylenmektedir. Muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör rolünün kesin çizgilerle tanımlanabilmesinin zor olduğu görülmektedir. Bununla birlikte oluşturulan standartlara uyum sağlanabilmesi ve oluşturan düzenleyici kuruluşların faaliyet alanının belirlenmesi açısından belli bir yasal kontrolün gerekli olduğu da açıktır. Özel sektör tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması da kamu düzenlemeleri ve kanunla getirilen zorunluluklardan ayrı düşünülemez. Sermaye piyasası açısından ve ekonomik olarak en gelişmiş ülkelerde dahi muhasebe standartları belirleme yetkisinin sadece mesleki öz düzenleyici kuruluşların kontrolünde olmadığı görülmektedir.¹⁶ Günümüzde muhasebe standartlarının uyumuna yönelik çalışmalar daha çok özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yapılmaktadır.¹⁷

Yasama yoluyla belirlenmesi; muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesini ifade etmektedir. Muhasebe standartlarının bu şekilde belirlenmesi halinde, muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde standart belirleyicilerin yetki ve otoritelerinin sorgulanması azalacak, muhasebe düzenlemelerine uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmayacaktır. Dolayısıyla bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin; ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması söz konusudur. Böylece kamu yararına makro ekonomik anlamda da düzenlemeleri de içeren standartlar yapılmasına imkan verebilecektir. Bu yönetime ilişkin yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik tartışmalarına, gücü elinde

¹⁶Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁷ Hilal Kocamaz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 2, Cilt 2, 2012, s. 109.

bulunduran hükümetlerin etkilerinin muhasebe standartlarına yansması yönündeki eleştirilerdir. Avrupa Birliği direktifleri buna örnek gösterilmektedir.¹⁸

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi halinde, standartların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunları giderebileceği, muhasebe ilgi gruplarının standart oluşum sürecine daha etkin dahil olabileceği ileri sürülmektedir. Bu avantajına karşın da özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun ‘uzlaşma’ süreci karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak ortaya çıkabilmektedir.¹⁹ IASB özel sektör düzenleyici kuruluşa örnek gösterilebilir. Vakıf şeklinde örgütlenmiş olan bu kurum tarafından düzenlenen standartlar dünya genelinde kabul görmektedir.²⁰

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında dünya genelinde kabul gören IASB’nin standart oluşturma süreci değişik aşamalardan geçmektedir. IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi’ne (SAC) danışır. Projeler, şu kriterlere göre önceliklendirilir:

- IASB’nin amaçlarına,
- IASB’nin planlarına ve stratejisine uygunluğuna,
- Muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasının sağlanmasına,
- Ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standardın bulunup bulunmamasına, göre öncelik sırasına konular. Projenin IASB’nin gündemine alınmasına karar verildikten sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu oluşturabilir. IASB büyük projelerde, stratejik öneme sahip konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplama için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüşlerin sunulması için verilen süre genellikle 90 gün olarak belirlenmektedir. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, SAC’ın görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri değerlendirildikten sonra, taslak

¹⁸ Bayazıtlı, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁹ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, s.3, (Çevrimiçi), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=59> (Erişim Tarihi: 20.07.2015).

²⁰ Sağlam ve Öztürk, **a.g.m.**, s. 5.

metin (exposure draft) yayınlanır. Taslak, onay sürecinde ters düşülen görüşleri de içerir. Bu taslağa ilişkin görüş verme süresi de genellikle 90 gündür. Bu süre IASB tarafından kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, ana tüzüğünde yer almamakla birlikte, önerilen standartlar üzerinde tartışma sağlamak amacıyla kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, önerilen standartların etkinliğinin ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğinin daha iyi anlaşılabilmesi için, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (field test). Bu çalışmalar neticesinde, IASB, taslakla ilgili görüşleri toplamış olur. Söz konusu taslakla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirildiğinde standart 14 üyeden en az 9 tanesinin olumlu oyu ile onaylanır. Böylece yayınlanan standart, standartla ilgili hangi karşıt görüşlerin geldiğini ve gelen görüşlerin nasıl değerlendirildiğini içermek zorundadır (basis for conclusion). Onaylanan standartlar hemen yürürlüğe girmez. Yürürlüğe girebilmesi için 6 ile 18 aylık bir geçiş süresi verilir ve bu süre sonunda yürürlüğe girer. Standardı uygulayacak olanların iki seçeneği bulunur. Bunlardan biri, standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek; diğeri ise standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya başlamaktır.²¹

Bir standardın oluşması için gereken süreç yaklaşık 3 yıl sürmektedir. Bu sürecin sonunda standart İngilizce olarak yayımlanır ve bütün üye kuruluşlara gönderilir. Üye kuruluşlar, bu standardı kendi ulusal dillerine çevirerek yayımlarlar.²²

Kamunun muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesinde ise kamu yetkisinin kamu adına kullanıldığı bir kuruluş söz konusudur. Bu yöntemin avantajı, yargı organı ile desteklenen yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’de sistem bu şekildedir ve Amerikan Kongresi muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission – SEC) vermiştir. Bu yaklaşımın bir diğeri bir faydası da, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşların muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilecek olmalarıdır. Bu yaklaşıma getirilen eleştiri; yapı itibariyle özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha etkin

²¹ Şükran Erdem, “Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi”, (Çevrimiçi), <http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html>, (Erişim Tarihi: 20.10.2015).

²² Ahmet Hayri Durmuş, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi Ve Mevcut Durumu”, (Çevrimiçi), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/02-AHMETHAYRIDURMUS.doc>, (Erişim Tarihi: 25.10.2015), s. 6.

bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalinin ortaya çıkabilmesi ve bu kuruluşların siyasi baskılara ve bağımsızlıklarını olumsuz etkileyen üst kuruluşların baskılarına açık olmalarıdır.²³ Amerika’da SEC dışında FASB, Türkiye’de ise TMSK son düzenlemelerle bu kurumun yerine geçen KGK örnek olarak verilmektedir.²⁴

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar

Uluslararası standartlar oluşturulması için ilk tartışmalara 1960’lı yıllarda başlandığı görülmektedir. Bu tartışmalar 1966 yılına gelindiğinde en fazla çok uluslu şirkete sahip olan Kanada, İngiltere ve ABD’nin çalışma grubu oluşturulması ve ülkelerarası karşılaştırmalı muhasebe ve denetim uygulamaları araştırması yapılması önerisi ile sonuçlanmıştır. 1967’de oluşturulan bu çalışma grubu stok değerlendirme ve muhasebeleştirilmesi konularında ilk çalışmalarını 1968 yılında bu üç ülkede yapmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulması sonrasında bu çalışma grubu 1977’de dağılmıştır.²⁵

Uluslararası muhasebe standartlarının kullanılarak, güvenilir, şeffaf, karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması ve böylece tüm dünyada finansal verilerin ölçülmesinde ve sunulmasında bir standart yani norm sağlanması amacıyla birçok uluslararası kuruluş oluşturulmuştur. Esası uluslararası bir finans dili ile uygulamalarda ve raporlamada birlik sağlamak olan bu kuruluşlardan standart koyucu olanları üç ana kuruluş olarak kabul edilmektedir. Bunlar IASB, IFAC - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants Association) ve FASB -olmak üzere üç ana kuruluştur. Bunların ilk ikisinin üyeleri zaten birbirinin üyesi durumundadır ve üçüncü kuruluş FASB da IFAC ile yakınlaşma ve uyum çalışmasını sürdürmektedir. Ancak muhasebe, denetim ve kamu gözetimi ile ilgili kuruluşları sıralamak gerekirse sayı üçten çok daha fazladır. Bunları şu şekilde sıralanabilmektedir:²⁶

²³ Bostancı, **a.g.m.**, s. 3.

²⁴ Sağlam ve Öztürk, **a.g.m.**, s. 5.

²⁵ Can Şınga Muğan ve Nazlı Hoşal Akman, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri” 22. **Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim, Eğilim ve Etkileşimler**, 2003, 21-25 Mayıs, Antalya, s. 77.

²⁶ Ahmet Hayri Durmuş ve Arif Aytulun, “Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar”, (Çevrimiçi), <http://www.tmud.org.tr/Files/muhasebe-denetim.docx>, (Erişim Tarihi: 25.10.2015), s.17.

- IFAC Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - (International Federation of Accountants Association)
- IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, (International Accounting Standards Board)
- FASB Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
- IAASB Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board)
- IAESB Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (The International Accounting Education Standards Board)
- IESBA Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (The International Ethics Standards Board for Accountants, Ethics Board)
- IPSASB Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)
- PCAOB Kamu Şirketleri için Muhasebe Gözetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board)
- POB Kamu Gözetim Kurumu (The Public Oversight Board)
- PIOB Kamu Çıkarı Gözetim Kurumu (Public Interest Oversight Board)
- IFIAR - Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (International Forum of Independent Audit Regulators)
- SEC ABD Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission)
- IOSCO Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (International Organisation of Securities Commission)
- ACFE Ruhsatlı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners)
- FoF Firmalar Forumu - (Forum of Firms)
- TAC Uluslararası Denetçiler Kurulu - (Transnational Auditors Committee)
- GPPC Küresel Kamu Politikası Komitesi - (Global Public Policy Committee)
- FSB Finansal İstikrar Kurulu - (Financial Stability Board)
- IAIS Uluslararası Sigorta Denetçileri Birliği (International Association of Insurance Supervisors)

- OECD Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü- (Organisation for Economic Co-operation and Development)
- WB Dünya Bankası (World Bank)
- BASEL Committee of Banking Supervision Basel Bankacılık Denetim Komitesi
- EUROPEAN Commission Avrupa Birliği Komisyonu
- EFRAG Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu - (European Financial Reporting Advisory Group)
- ACCA Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants)
- FCM Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (Federation Des Experts Comptables Meditterreneens) (Accounting and Auditing Profession in Mediterranean Countries)
- FEE Avrupa Muhasebe Birliği (European Accounting Association)
- IAAER (International Association of Accounting Education and Research)
- AOSSG Asian-Oceanian Standard-Setters Group
- GLASS Group of Latin-American Standard-Setters
- KGK Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Muhasebe, denetim ve kamu gözetimi ile ilgili sayılan bu denli uluslararası kurum ve kuruluş içerisinde bazıları uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve dünya genelinde kabul görmesinde daha etkin ve önemlidir. Bunlardan bazıları hakkında daha detaylı bilgi sahibi olmak uluslararası standartları anlamakta gereklidir.

1.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

1972 yılında 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi toplanmıştır. Bu kongrede bir organizasyon içinde standartların oluşturulması önerisi getirilmiştir. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla bu öneri hayata geçirilmiştir. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya,

Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın katılımıyla IASC kurulmuştur. Üye ülkeler özetle aşağıdaki hususlarda bir anlaşma yapmışlardır:²⁷

- Komite tarafından yayınlanan standartları desteklemek,
- Yayınlanan finansal tabloların bu standartlara uyularak düzenlenmesini, uyumsuzluk durumunda, uyumsuzluk derecesinin finansal tablolarda açıklanmasını sağlamak ve hükümetleri, sermaye piyasasında ve ekonomideki yetkili kuruluşları ve iş hayatındaki aktörleri uluslararası muhasebe standartlarına uyma konusunda ikna etmeye çalışmak,
- Denetçilerin, denetim faaliyeti sürecinde finansal tabloların bu standartlara uygunluğu veya uygunsuzluğu konusunda bir görüşe varmalarını sağlamak,
- Finansal tablolardaki uyumsuzluk derecesinin denetçiler tarafından belirtmesini sağlamak.

IASC'nin standart oluşturması üç dönemde ele alınmaktadır. 1973–1988 tarihlerini kapsayan birinci dönemde 26 tane genel standardın yayımlandığı, bazı alanların işletmelerin tercihine bırakılarak alternatif uygulamalara izin verildiği görülmektedir. Bu dönemde finansal tabloların sunumuna da fazla önem verilmemiştir. 1989–1995 tarihlerini kapsayan ikinci dönemde işletmelerin tercihine bırakılan alanlar daraltılmıştır. Bu doğrultuda 1989'da 'Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi'ni, 1990'da ise 'Karşılaştırılabilirlik - İyileştirme Projesi'ni hayata geçirmiştir. Üçüncü aşama, 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organisation of Securities Commission - IOSCO)'nün uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmesi ile başlamıştır. IOSCO'nun söz konusu standartları onaylayarak kabul etmesi ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi bakımından standartların uygunluğunu kabul etmesi, IASC için bir dönüm noktası olmuştur.²⁸

IASC ile IFAC arasında, 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordineli çalışma kararı alınmıştır. Bu anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Federasyonu üyeleri, aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

²⁷ Oktay Güvemli, **Türkiye Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl 4. Cilt**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2001, s. 584.

²⁸ Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 232.

üyesi olmuştur. Böylece her iki kurul, bir meslek örgütünde bir çatı altında toplanmış olmaktadır. Bu anlaşma ile uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanmasında IASC tam yetkili kılınmıştır. Böyle IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmıştır.²⁹ Londra merkezli bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi olmuştur. Bu muhasebe kuruluşları 100'den fazla ülkede bulunun kuruluşlardır. Türkiye'den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de (TÜRMOB) 1994 tarihinde üye olmuştur. 2001 yılında IASC, IASB olarak yeniden yapılandırılmıştır.³⁰

1.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla oluşmuştur. Ana amacı, dünya çapında geçerli olan muhasebe standartları ile eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleğini geliştirmek ve yüceltmek olarak ifade edilmiştir. Türkiye'den TMUD, IFAC'da kurucu üye olarak yer almış ve 1994 yılında da TÜRMOB üyeliğe kabul edilmiştir. IASC ve IFAC, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve uluslararası muhasebe ile ilgili alanlarda çalışmalar yayınlanması konularında IASC'ın tek ve tam yetkili kuruluş olduğu kabulü üzerine 1982 yılında anlaşmışlardır. Bu anlaşma çalışmaların koordineli bir şekilde yürütülmesini de içermektedir.³¹

IFAC 129 ülkeden 173'e üyesiyle 2 milyonu aşan üyeye ulaşmıştır. Muhasebe mesleğinin en önemli küresel mesleki kuruluşu olarak muhasebe mesleğine ve muhasebede standartlaşmaya çok büyük katkılar yapmaktadır. IASC'den 4 yıl sonra 1977 kurulan IFAC'ın kuruluş senedi 2013 yılında revize edilmiştir.³²

²⁹ Durmuş, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi..., **a.g.e.**, s. 3.

³⁰Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.15.

³¹ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi" **Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, 24-27 Nisan 2008, Bandırma, 2008, s. 10.

³² Durmuş ve Aytulun, **a.g.e.**, s. 18.

1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) 1973 yılında kurulan IASC ile başlamaktadır. Mayıs 2000’de başlayan çalışma ile IASC’de yeniden yapılandırmaya gidilerek, IASC Tüzüğü değiştirilmiş ve IASC bir üst yapı olarak IASC Vakfı’na (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) dönüştürülmüştür. Uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi de yeni kurulan IASB’ye bırakılmıştır. Muhasebe standartlarında yakınsamayı gerçekleştirmek üzere uluslararası muhasebe standartlarının kullanımının yaygın hale getirilmesi ana amaç olarak kabul edilmiştir. Bu amaçla, 1973-2000 yılları arasında IASC adıyla yayımlamış olduğu standartlar IAS/UMS olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra IASB, yayımlanan bu standartları aynen kabul ederek, uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını sürdürmüştür. Yürürlüğe koyduğu yeni standartları, IFRS/UFRS adı ile tekrar numaralandırarak yayımlamaktadır. Tüm standartlar UMS ve UFRS’ler set olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adıyla adlandırılmaktadır. Finansal raporlama standartları kavramı, UMS - Uluslararası Muhasebe Standartları’nı, UFRS - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı ve IFRIC yorumlarını kapsamaktadır.³³ IFRIC, IASC bünyesinde kurulmuştur. SIC’ın görev ve yetkileri alan IFRIC, standartları yorumlamaktadır.³⁴

1.3.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

ABD’de, muhasebe standartlarını belirleme ile yetkilendirilmiş olan kuruluş Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC)’dur. Ancak buna rağmen, bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılan bir alan olarak kalmıştır. Muhasebe standartlarının oluşturulması sürecine birçok kurum ve kuruluşun dahil olduğu ABD’de, bu konuda en etkili kuruluş Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public

³³ Cemal Elitaş, Mehtap Karakoç ve Serkan Özdemir, “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları” (Çevrimiçi) <http://dergi.mumeyek.org/pdf/eb6a9.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.10.2015), s. 3.

³⁴ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali – Türkiye Muhasebe Standartları**, 2013-2014 (Çevrimiçi), <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/MuhasebeStandartlari.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.10.2015), s. 28.

Accountants-AICPA) olmuştur. AICPA bünyesinde 1939 tarihine kadar geriye giden standart yayınlama çalışmaları Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin kurulmasıyla başlamıştır. 1973'ten itibaren ise bağımsız bir kuruluş olan FASB, tarafından sürdürülmektedir.³⁵

IASB-FASB arasında, UFRS'ler ile US GAAP'lar arasındaki farkların ortadan kaldırılması amacıyla, 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma ile Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatılmıştır. Söz konusu anlaşma yeni gelişmelere göre güncellenerek dünya sermaye piyasalarında kullanılması amacıyla yüksek kalitede ve geniş kullanımlı muhasebe standartlarının geliştirilmesini ortak amaç olarak belirlemiştir.³⁶

FASB, US GAAP'ları düzenleyen kuruldur. Dünya genelinde daha çok ilke esaslı standartların kabul görmesine paralel olarak FASB ile IFAC standartlarda tek uygulamaya yönelik çalışmalarını sürdürmektedir.³⁷

1.3.5. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

1974 yılında kurulan Amerika Kıtası Bölgesel Birliğinin 1983 yılında dönüştürülmesiyle kurulmuştur. Nisan 1983'te Ekvador'un Quito kentinde 12 Kuzey ve Güney Amerika bölgesel temsilcisinin toplantısı sonucunda alınan bir kararla doğmuştur. 1984 yılında Fransa, Endonezya, Kore ve İngiltere'nin katılımıyla bölgesel yapı olmaktan çıkmaya başlamıştır. Günümüzde sermaye piyasaları için standart koyucu bir kurul durumundadır. Dünya sermaye piyasalarının %90'nı IOSCO'ya üyedir. Ülkeler kendi yerel sermaye piyasası kurumları ve diğer ilgili kurumları aracılığıyla üye olabilmektedir.³⁸

Türkiye'deki SPK'nın da üyeleri arasında yer aldığı menkul kıymet düzenleme komisyonlarının uluslararası örgütüdür. IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin oluşturduğu bir kuruluştur. Hedeflediği amaçlar ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve

³⁵ Çiftçi ve Erserim, **a.g.m.**, s. 13.

³⁶ Elitaş, Karakoç ve Özdemir, **a.g.m.**, s. 4.

³⁷ Durmuş ve Aytulun, **a.g.e.**, s. 10.

³⁸ Selahattin Karapınar, "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 31, Temmuz 2006, s. 146.

kurumsal yapısına yönelik ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında işbirliğini mümkün kılmak olarak sayılmaktadır.³⁹ IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. IOSCO'nun IASB'ye sağladığı destek muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında önemli rol oynamıştır.⁴⁰

1.4. Bazı Önemli Ülkelerde Uyum Çalışmaları

Küreselleşmenin hayatın her alanında olan etkisi kaçınılmaz olarak muhasebede de görülmüş ve günümüzde dünya çapında muhasebede standartlaşma UFRS çerçevesinde kabul görmüştür. Tüm dünyada bu süreci oluşturan uluslararası girişimler olmuş ve buna paralel olarak bölgesel ve ulusal düzeyde uyum çalışmaları yapılmış ve halen yapılmaktadır.

1.4.1. ABD'de Yapılan Çalışmalar

ABD'de standart oluşturma çalışmalarının başlangıcı 1939 yıllarına kadar gitmektedir. Bu çalışmaların sonucunda AICPA tarafından 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni yayınlanmıştır. AICPA tarafından yapılan çalışmalar başarısız bulunarak 1965 yılından itibaren muhasebe standardı oluşturma çalışmaları Accounting Principles Board'a bırakılmıştır. Bu kuruluşun çalışmaları da 31 adet görüş yayınlanması sonrasında son bulmuştur. 1972 yılında kurulan ve çalışmalarına halen devam eden FASB bu misyonu devralmıştır. FASB'nin yaptığı çalışmalar sonucu US GAAP oluşturulmuştur. UFRS ile birlikte en çok kabul edilen ve kullanılan US GAAP iki ayrı muhasebe standardı olarak küresel düzeyde kullanılacak standartlar olarak ortaya çıkmıştır. Ancak Amerika'da meydana gelen Enron, Worldcom gibi muhasebe skandalları US GAAP'ın eksiklikleri olduğunu göstermiştir. Bunun bir sonucu olarak ABD'de kendi standartları ile UFRS arasında yakınlaştırma

³⁹ Çiftçi ve Erserim, **a.g.m.**, s. 10.

⁴⁰ Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", (Çevrimiçi), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/16%20yukse1%20koc%20yalki n.pdf, (Erişim Tarihi: 14.10.2015), s. 294.

çalışmaları artmıştır. Bu doğrultuda 18.09.2002 yılında US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla IASB ile FASB arasında Norwalk Anlaşması yapılmıştır. Bu gelişmeler yaşanırken Amerika'nın sermaye piyasası kurulu olan ve sermaye piyasalarını düzenleyen SEC, şirketlerin mali raporlarının hazırlanmasında US GAAP'yi kullanmayı mecburi tutmuştur. Yabancı şirketlerin US GAAP haricinde kendi ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ya da UFRS'yi kullanmaları halinde US GAAP'ye göre hesaplarda mutabakatın sağlandığı raporları da SEC'e sunmaları gerekmektedir.⁴¹

2007 yılında SEC hem ABD hem de uluslararası uyum çalışmaları açısından çok önemli bir karar almıştır. SEC, halka arz edilen yabancı firmaların finansal tablolarını IASB tarafından yayımlanan UFRS'ye uygun hazırlamalarına yönelik kuralları benimsemeyi kabul etmiştir. FASB ve IASB uyum çalışmalarına devam etmektedir.⁴²

1887-1932 arası dönem, 1932-1972 arası dönem ve 1973-Günümüz olarak ABD'de yaşanan bu süreci üç ayrı döneme ayırmak mümkündür. SEC ve IASB arasında 2009 yılında yapılan mutabakat ile 2014 yılında ABD'de US GAAP yerine UFRS'ye geçilmesi kabul edilmiştir. Bu kapsamda uyum çalışmaları sürdürülmektedir.⁴³

1.4.2. Almanya'da Yapılan Çalışmalar

Almanya birçok uluslararası şirketi içinden çıkarmış bir ülke olarak köklü bir muhasebe uygulamaları tarihine sahiptir. AB içindeki gelişmelere paralel bir şekilde Almanya, AB tarafından çıkarılan dördüncü, yedinci ve sekizinci direktif hükümlerine uygun düzenlemeler yapmıştır. Yakın zamanlara kadar Almanya, muhasebe ilkeleri ve standartlarla ilgili yetki ve sorumluluğu olan bağımsız bir kurum oluşturmamıştır. Muhasebe uygulamalarında muhafazakar olması ile anılan Almanya'da, Almanya

⁴¹ Fikret Çankaya, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 6, Cilt 3, 2007, s. 134.

⁴² Fermin Del Valle, "Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 40, Ekim 2008, s. 19.

⁴³ Mehmet Yaşın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebeciliğin Gelişimi ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", **Yaklaşım**, Sayı 256, Nisan 2014, s. 85.

Muhasebeciler Enstitüsü (German Institute of Accountantants) muhasebeyle ilgili konu ve yasalarda yorumlar ve açıklamalar yayımlamıştır.⁴⁴

Ancak dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standard Komitee) 1 Mayıs 1988 tarihinde kurulmuş ve bağımsız bir standart oluşturucu yapının hayata geçirilmesi planlanmıştır. Nitekim küresel boyutta muhasebe standartlarında uyum girişimlerinin yasama yoluyla yapılan düzenlemelerden çok, düzenleyici kuruluşlar vasıtasıyla daha başarılı yapıyor olması, Almanya'daki bu değişimde etkili olmuştur. Almanya Muhasebe Standartları Komitesi'nin standart oluşturma ile ilgili yetkisi konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmış olmasına karşın; muhasebe uygulamalarında muhafazakarlığı ile tanınan Almanya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında dünya genelindeki uygulamalarda olduğu gibi, bağımsız bir düzenleyici kuruluşun oluşturulması, dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasında hakim olan eğilimi ortaya koymak açısından dikkat çekicidir.⁴⁵

1.4.3. İngiltere’de Yapılan Çalışmalar

İngiltere’de muhasebe ile ilgili ilk düzenlemeler 1844 yıllarına kadar geriye uzanmaktadır. 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlayan çalışmalar 1900 yılında yeni bir yasayla denetim alanında devam etmiştir. 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarının oluşturduğu İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından gerçekleştirilmiştir.⁴⁶ 1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi kurulmuştur. Bu komitenin ismi 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee) olarak değiştirilmiştir. Tekrar 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board) olarak isimlendirilmiştir. Muhasebe Standartları Komitesi, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı ile muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı ile genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, Muhasebe

⁴⁴Sağlam ve Öztürk, **a.g.e.**, s. 9.

⁴⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 146, Mayıs – Ağustos 2004, s. 46.

⁴⁶ Bostancı, **a g.m.**, s. 4.

Standartları Komitesi tarafından muhasebe standartlarının oluşturulması yasal yaptırım gücünün bulunmaması, standartların çok genel olması ve tam olarak kesinlik taşınamaması, Muhasebe Standartları Komitesi'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi sebeplerden dolayı yeterli tatmini sağlayamamıştır. Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile geliştirilerek değiştirilmiştir. Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Şirketler Kanunundaki düzenlemeler hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkanları sağlama yetkisini tanımıştır. Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluş olarak İngiltere'de kurulan yeni sistemde yerini almıştır. Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayınlanması ile yetkili kılınmıştır.⁴⁷

Kasım 2006 yılında Şirketler Kanunu'nda yeni düzenlemelere gidilmiştir. Şirketler kanununun bazı bölümleri daha sonraki tarihlerde uygulamaya girmiştir. Yeni Şirketler Kanunu ile mevcut kurallar sadeleştirilerek modernize edilmiştir. Yeni kanun ile borsada işlem gören şirketler için çok sayıda ilave gerekler ve değişiklikler getirmiştir. 2006 Şirketler Kanunu borsaya kote olan ve olmayan şirketler arasında ayrıma giderek için ayrı ayrı düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelere göre belirli kriterleri sağlayan şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapmaları zorunlu kılınmıştır.⁴⁸

1.4.4. Avrupa Birliği'nde Yapılan Çalışmalar

AB birçok alanda tam entegrasyonu hedeflediğinden üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını ele almıştır. Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması diğer alanlarda olduğu gibi direktifler aracılığı ile yapılmıştır. Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama ilişkin temel düzenlemeler dördüncü, yedinci ve sekizinci direktif hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu direktiflerin dışında

⁴⁷ Başpınar, **a.g.m.**, s. 44.

⁴⁸ Mehmet Özkan ve Serkan Terzi, "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 100, Temmuz-Ağustos 2010, s. 32.

çok sayıda direktif yayımlanmıştır. AB içindeki uyum çalışmalarının yasal zeminini bu direktifler oluşturmuştur. Bunların dışında da banka ve sigorta şirketleri için ayrıca direktifler çıkarılmıştır. AB sürecinin bir parçası olarak yapılan bu çalışmalara Avrupa Muhasebeciler Federasyonu önemli katkılarda bulunmuştur. Direktifler ile AB içinde muhasebe standartlarının oluşturulmasında bir başarı sağlanmış olsa da finansal tablo kullanıcılarının karşılaştıkları sorunlara cevap veremez hale gelmiştir. Dördüncü ve yedinci direktiflerin hazırlanması üzerinden uzun süre geçmiş olmasına rağmen muhasebe politikalarındaki farklılıklar devam etmiş ve direktiflerin bağlayıcılığı çok sayıda sunulan seçme hakları ile ortadan kalkmıştır. Avrupa Komisyonu 1995 yılından itibaren yeni bir strateji belirlemiştir.⁴⁹ Bu kapsamda Avrupa Komisyonu 1995 yılında üye ülkelerin uluslararası firmalara, finansal tablolarını UMS'ye uygun olarak hazırlamalarına izin vermesini tavsiye niteliğinde bildirmiştir.⁵⁰

AB'nin belirlediği yeni stratejisi esas olarak uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde, IASC desteklenmesini ve AB muhasebe uygulamalarının UMS ile uyumlaştırılması içermekteydi. Bu uyumlaştırma çalışmalarında UMS ile AB direktifleri arasında az sayıda fark olduğu saptanmıştır. Avrupa Komisyonu 2000 yılında hazırladığı bir rapor ile, Avrupa'daki şirketlerin konsolide finansal tablolarını UMS'ye veya US GAAP'a uygun hazırlamaları konusunda esneklik getirerek şirketlere tercih hakkı getirmiştir.⁵¹ Takip eden yılda Avrupa Komisyonu söz konusu şirketlerin finansal tablolarını 2005 yılından itibaren UFRS'ye uygun olarak hazırlamalarını resmi olarak önermiştir. Fransa ve Almanya için bir istisna bu ülkelerin zorlaması sonucu getirilmiştir. Buna göre kote edilmiş borçları olan şirketler ve uluslararası kabul görmüş US GAAP kullanan şirketler için UFRS'ye uyumun 2007'ye kadar ertelenmesi kabul edilmiştir. Bu öneri Avrupa Parlamentosu tarafından 2002'de onaylanarak AB'nin UFRS uygulamalarına geçişini resmileştirmiştir. Böylece borsada işlem gören tüm şirketler AB'de 2005 yılı itibariyle UFRS kullanmaya başlamıştır.⁵²

⁴⁹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.e.**, s. 44.

⁵⁰ Çankaya, **a.g.m.**, s. 136.

⁵¹ Necdet Sağlam, "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 21, Ocak 2004, s. 52.

⁵² Çankaya, **a.g.m.**, s. 136.

1.4.5. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet yönlendirmesiyle gerçekleşmiştir. Bu yönlendirme öncülüğünde yapılan ilk düzenlemelerde, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmış ve bu ülkelerden aktarılan yasalar sonucu bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.⁵³ Muhasebe uygulamalarında önce Fransa’nın daha sonra ise Almanya’nın etkisi olmuştur. 1950 yılından itibaren siyasal alanda ABD ile olan ilişkilerin gelişmesi ekonomik ve kültürel alana da yansiyarak Amerikan sisteminin etkisi de muhasebe standartlarında görülmüştür. 1987 sonrasında AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve uluslararası yakınsama çalışmaları kapsamında UFRS’nin etkisinde kalınmıştır.⁵⁴

Muhasebe, finansal tablo ve raporlamaya ilişkin ilk hükümler TTK’da düzenlenmiştir. Genel bir çerçeve belirleyen bu hükümler uygulamaya da yeterince yansımamıştır. Bunun yanında konuyla ilgili vergi yasaları detaylı düzenlemeler yapmıştır. Vergi matrahının tespitine yönelik hükümlerle birlikte muhasebe, kayıt ve belge düzeninden finansal tablolara ilişkin düzenlemeler detayların bir parçası olarak yer almıştır. Bu düzenlemelere uyulmaması durumunda etkili müeyyidelerin varlığı Türkiye’de muhasebe uygulamalarının boraya kote şirketler için yapılan düzenlemelerde dahi yakın zamanlara kadar vergi yasaları çerçevesinde yürütülmesi sonucunu doğurmuştur.⁵⁵ Takip eden yıllarda SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve TMSK gibi birçok kurum uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerde daha çok uluslararası muhasebe standartlarının bir bütün olarak alınması eğilimi görülmektedir. Bu parçalı yapı ile ortaya çıkan Türkiye’de standart hazırlama konusundaki karmaşa özellikle TMSK’nın 1999 yılında kurulması ile ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.⁵⁶

Kamu ağırlıklı yapılmış olan bu çalışmaların yanı sıra, bir özel sektör girişimi olarak TÜRMOB tarafından 09.02.1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim

⁵³Cemal Elitaş, “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 16, Sayı 3, Eylül 2014, s. 118.

⁵⁴ Başpınar, **a.g.m.**, s. 46.

⁵⁵ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.e.**, s. 55.

⁵⁶ Çiftçi ve Erserim, **a.g.m.**, s. 13.

Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Bu kurul tarafından “TMS” adı ile muhasebe standartları yayımlanmıştır. 2001 yılına kadar 19 adet TMS geliştirilmiştir. TMUDESK’in yayımladığı standartların kamuoyu tarafından yeterince benimsenmediği ve uygulanmadığı görülmüştür. Bunda TMUDESK’in yaptırım gücünün olmaması ve vergisel bakış açısının kamu tarafından benimsenmiş olması da etkili olmuştur. 1999 yılında kurulan ve Nisan 2002 yılında faaliyete geçen TMSK ile TMUDESK son bulmuştur. Daha önce yayınlanan standartlar TMSK tarafından kabul edilmiştir.⁵⁷

2005 yılından itibaren de halka açık işletmeler kamuya hesap verme yükümlülüğü çerçevesinde SPK’nın Seri XI No: 25 Tebliği ile UFRS’ye uygun finansal tablo düzenleme zorunluluğuna ve bağımsız denetime tabi olmuştur. Devlet tarafından kamunun düzenlemesi çerçevesinde yapılan çalışmalar özellikle TTK ile hızlanmıştır. 13.01.2011 Tarih ve 6102 sayılı TTK hem bağımsız denetimi tüm sermaye şirketleri için öngörmekte hem de TMS/IFRS uygulamalarını tüm işletmeler için zorunlu olarak düzenlemekteydi. TTK ile muhasebe ve denetim uygulamalarında köklü değişiklikler yapılarak adeta bir devrim gerçekleşmiştir. Artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi anlayışı yerini muhasebenin temel işlevi olan, işletme ilgililerine finansal durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi sunma amacı almıştır. Ancak yapılan değişikliklerle bağımsız denetimin ve standartların uygulanmasının kapsamı bazı sektörler ve finansal hadler gibi kriterlerle daraltılmıştır.⁵⁸ Böylece halka açık olmayan işletmelerin TMS/IFRS’ye uygun raporlama yapma zorunluğu Bakanlar kurulunca tespit edilen kriterler kapsamına giren işletmeler ile sınırlı kalmıştır.⁵⁹ Buna rağmen 6102 sayılı TTK, finansal tabloların düzenlenmesinde ve denetiminde, yeni sayfa açacak önemde ve nitelikte düzenlemeler getirmiş, UFRS’nin yakınsaması olarak TMS/IFRS uygulamalarına geçilmesi uygulamasını getirmiştir.⁶⁰

⁵⁷ Elitaş, Türkiye..., **a.g.m.**, s. 119.

⁵⁸ Fatma Ulucan Özkul ve Zehra Özdemir, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: BIST 100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 17, Sayı 2, Haziran 2015, s. 230.

⁵⁹ Kıymetli Şen, **a.g.m.**, s. 90.

⁶⁰ İstanbul Ticaret Üniversitesi, a.g.e., s. 31.

6102 sayılı TTK yürürlüğe girdikten sonra 02.11.2011 Tarih 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur. KGK'nın kurulması ile de TMSK ortadan kalkarak yetki ve görevlerini bu yeni kuruma bırakmıştır.⁶¹

Bu yeni kurum KGK'nın kuruluş gerekçesi ve amacı, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin birinci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre kuruluş gerekçesi ve amacı "Türkiye'de bağımsız denetim alanında mevcut olan parçalı yapının ortadan kaldırılarak uygulama birliğinin gerçekleştirilmesi, denetimde gerekli güven ve kalitenin artırılması ve bu alanda AB müktesebatına uyum sağlanması amacıyla denetim standartlarını belirlemek, denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz olacak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruluş ve görevleri ile ilgili esasları düzenlemek" şeklinde belirlenmiştir. Bahsedilen Kanun Hükmünde Kararname'nin genel gerekçesinde şu kuruluş gerekçeleri ve amaçlar yer almıştır:⁶²

- Farklı otoriteler tarafından aynı alanda farklı düzenlemeler yapılmasının neden olduğu bağımsız denetim alanındaki karmaşanın ortadan kaldırılması,
- Finansal tabloların ülke genelinde tek tip düzenlenmesi ve denetim standartlarında yeknesaklığın sağlanması,
- Etkin bir kamu gözetim sistemi oluşturularak bağımsız denetim alanında gerekli kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- AB müktesebatına uyum sağlanması,
- Finansal tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,
- İşletmelerin mali gücünün, karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,
- İşletmelerin bağımsız denetimden geçen finansal tablolarının uluslararası alanda kabul görmesi ile kredi bulmalarının kolaylaştırılması,
- Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulması,
- Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede katkı sağlaması,
- Türkiye'de finansal tablo hazırlanmasında uygulamada birlik sağlanması,

⁶¹ Elitaş, Türkiye..., **a.g.m.**, s. 120.

⁶² Rauf Karasu, "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s. 90.

- Finansal tablolara uluslararası alanda geçerlilik kazandırılarak uluslararası sermayenin Türkiye'ye çekilmesine katkı sağlanması,
- Uluslararası standartlarla paralel TMS'leri belirlemek ve piyasaları uluslararası gelişmeleri izleyerek, uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek üzere Kurulun etkin bir şekilde örgütlenmesi ve kurumsal bir yapıya kavuşturulması.

Böylece hem denetim hem de muhasebe standartları oluşturulmasında diğer kurumların yetkisi sona ermiş ve KGK yetkili ve görevli kamu örgütü olarak Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olarak oluşturulmuştur.⁶³



⁶³ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf (Erişim Tarihi: 18.11.2015).

2. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumunu sağlamak amacıyla devam eden sürecin bir parçası olarak "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" (TMS 38) Standardının yürürlüğe girmesi 17.03.2006 tarihinde 26111 sayılı resmi gazetede standardın yayımlanması ile olmuştur. Yayımlandıktan sonra, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde yapılan değişikliklere uyum sağlanması amacıyla 12 kez çıkarılan tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir. En son güncelleme 18.09.2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 27 sıra no'lu Tebliğ ile yapılmıştır.⁶⁴ TMS 38 bu çalışmada, en son 27 sıra no'lu Tebliğ ile yapılan güncellemenin işlendiği son şekli ile incelenmiştir.

2.1. Amaç

Bu standart TMS içindeki diğer standartlarda özel hükümlerle düzenlenmemiş maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektedir. Standarda göre, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi, sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin yerine getirilmesi durumunda zorunludur ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamaların yapılmasını gerektirir. Maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğinin belirlenmesi de bu standart amaçlarındandır.⁶⁵

⁶⁴ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS38.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2015), s.1.

⁶⁵ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı Yorumlu Örnekli ve Karşılaştırmalı**, Özel Baskı, Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık, 2011, s.267.

2.2. Kapsam

TMS 38 2. Paragrafında 4 istisna sayarak bunların dışındaki tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini kapsamına almıştır. Hariç tutulan bu dört istisna şu şekilde sıralanmıştır:⁶⁶

- 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.

Yukarıda sayılan dört istisnaya ek olarak amaç bölümünde de ifade ettiği gibi, başka bir standart içerisinde belli türde bir maddi duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemi tanımlanmışsa, bu standart yerine tanımlamayı yapan söz konusu standart uygulanır. Örneğin bir işletme maddi olmayan duran varlığı olağan iş sürecinde satış amaçlı elinde bulunduruyorsa TMS 2 Stoklar ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri hükümlerini uygulamalıdır. Yine bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye için de TMS 38 yerine TFRS 3 İşletme Birleşmeleri hükümleri uygulanacaktır.⁶⁷ Buna benzer maddi olmayan duran varlıklarla ilişkili özel tanımlama içeren standartlara örnek olarak TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 17 Kiralama İşlemleri, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standartları sayılmaktadır.⁶⁸

Maddi olmayan duran varlıklardan bazıları hem fiziksel unsurları hem de maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Böyle bir durumda söz konusu varlığın maddi olmayan bir duran varlık mı yoksa maddi duran varlık mı olduğu konusunda

⁶⁶ TMS 38 Paragraf 2, s.3.

⁶⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.340.

⁶⁸ TMS 38 Paragraf 3, s.3.

işletme muhakemede bulunmalıdır. Bu muhakemenin anahtarı hangi unsurun daha önemli olduğu konusudur. Maddi olmayan unsur daha önemli ise maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirmek gerekmektedir.⁶⁹ Tek düzen hesap planı içinde maddi olmayan duran varlık olarak özel maliyetlere aldığımız kiralanmış yerlere yaptırılan maddi unsurlu varlıklar standarda göre maddi duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır.⁷⁰

Örnek 1:⁷¹ EX Teknoloji İşletmesi'nin muhasebe bölümünde kullanılmak üzere bir bilgisayar ile birlikte işletim sistemi ve muhasebe programı da satın alınmıştır. Bilgisayar donanımının üzerinde önceden yüklenmiş olarak gelen gömülü yazılımlar, bilgisayarın çalışması için gerekli olduğundan bilgisayarın ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilir ve maddi duran varlık olarak bilgisayarın maliyet bedeline dahil olarak "Demirbaşlar" hesabına alınır. Buna rağmen, işletim sistemi donanımın ayrılmaz bir parçası olmadığı için, Standart'a göre maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilir ve işletim sisteminin bedeli "Haklar" hesabına alınır. Bilgisayara yüklenen muhasebe yazılımı da bilgisayarın ayrılmaz bir parçası değildir. Ayrıca söz konusu yazılım işletmeye ekonomik fayda sağlamak bakımından üzerinde taşındığı fiziksel cisimden (örneğin CD) daha önemli olduğu için maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılarak "Haklar" hesabına alınıp TMS 38 hükümlerine göre aktifleştirilecek ve değerlendirilecektir. İşletme sistemi ile muhasebe programı "Haklar" hesabında farklı alt hesaplarda takip edilecektir.

Reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar bu standardın kapsamı içine girmektedir. Ayrıca lisans sözleşmeleri içerisindeki sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi haklar TMS 17 kapsamı dışında tutularak bu standart kapsamına dâhil edilmiştir.⁷²

⁶⁹ Haluk Sumer ve Mert Erer, "Yazılımların (TMS 38'e Göre) Değerlemesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, Mart-Nisan 2010, s. 30.

⁷⁰ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 8. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2015, s. 553.

⁷¹ Sumer ve Erer, **a.g.m.**, s. 30.

⁷² TMS 38 Paragraf 5, s.4.

Standardın kapsam bölümüne göre maddi olmayan duran varlıkları şu şekilde gruplandırılmaktadır.⁷³

- Haklar,
- Patentler,
- Lisanslar,
- Marka,
- İsim Hakkı veya Unvan,
- Telif Hakkı,
- İhraç Kotası, İthal Kotası, Üretim Kotası gibi kota hakları,
- Franchising peşin ödemeleri,
- Bilgisayar programları,
- Filmler,
- Sanat eserleri (tablolar, biblolar, heykeller, tarihi eserler),
- Geliştirme giderleri,

Maddi olmayan duran varlık grubu olarak kabul edilmeyecekler için de şunlar örnek olarak verilebilmektedir.

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

⁷³ Örtten, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s. 552.

2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Genel olarak maddi olmayan duran varlık, bir muhasebe kavramı olarak “herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubu” şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁴

Tablo 1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Bir Sınıflandırması

Pazarlama ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Markalar, ticaret ünvanları, 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

Kaynak: REILLY, Robert F. and REILLY, Ashley L. (2009), “The identification and valuation of commercial intangible assets in family law cases”, American Journal of Family Law, Vol 3, p.156-157.’den Ali Deran ve İncilay Savaş, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14 Sayı 2, 2013, s. 78.

Bu tanımda sadece TMS 38 standardı ile sınırlı olmaksızın, bir muhasebe terimi olarak ifade edilen varlığı somutlaştırmak için Tablo 1’deki gruplandırma ve örneklendirmeye bakılabilir. TMS 38 için bu tabloda olan yer alan her varlık maddi

⁷⁴ Cemal Çakıcı, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, 1. b., İstanbul: Beta Basım, 2002, s. 259.

olmayan duran varlık olarak kabul edilmemektedir. Listede yer alsa dahi her bir varlık için TMS 38 standardının aradığı kriterlerin sağlanıp sağlanmadığına bakılması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlık kavramının içinde değerlendirilebilen entelektüel sermaye günümüzde işletmeler arasında fark yaratan en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bilgi çağında işletmelerin maddi varlıklarını iyi yönetmesi yeterli olmamakta, bunun yanı sıra görünmeyen, fiziki varlığı olmayan başka bir ifadeyle maddi olmayan varlıklarını da iyi yönetmesi zorunlu olmaktadır. Bu da söz konusu varlıkların raporlanması hususunu gündeme getirmektedir.⁷⁵

TMS 38 Standardı ise 9. Paragrafında 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 gibi kalemleri bir maddi olmayan duran varlık örnekleri olarak saymaktadır. Ancak standart bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yarar sağlama ölçütlerini yerine getirmesini beklemektedir. Bu standart kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilecek bir kalem bu ölçütleri yerine getiremiyorsa onu elde etmek veya işletme içinde yaratmak için yapılan harcamalar, ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.⁷⁶

Belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yarar sağlama ölçütlerini sağlayabilen ve genel olarak maddi olmayan duran varlık tanımlamalarına uyan kalemler standartça “maddi olmayan duran varlık” olarak kabul edilmektedir.

2.3.1. Belirlenebilirlik

Bu ölçüt bir kalemin;

- Şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini,
- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup

⁷⁵ Kıymetli Şen, **a.g.m.**, s. 90.

⁷⁶ Salim Şengel, “TMS – 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, der. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, 3. b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 932.

olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasını,

- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesine veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanmasını ifade etmektedir.⁷⁷

2.3.2. Kontrol

Bir maddi olmayan duran varlığın başkaları tarafından kullanımı engellenebiliyor ise kontrol ediliyor olduğu yargısına ulaşılabilir. Fiilen üçüncü kişilerin kullanımı engellenebilir, ya da başkaları tarafından kullanımı mahkemeler kanalıyla durdurulabiliyorsa bir hak maddi olmayan duran varlık sınıfına sokulabilir. Bütün bunları sağlamak ise telif hakları, patent hakkı gibi koruyucu düzenlemeler ile mümkün olur. Birçok bilgi hukuki düzenlemeler olmaması nedeniyle kontrol altında tutulamadığı için maddi olmayan duran varlık olmalarına rağmen bilançoya dahil edilmezler.⁷⁸

2.3.3. Gelecekteki Ekonomik Yararlar

Bir varlıktan beklenen ekonomik yarar, işletmeye olan nakit ve nakit benzeri akıma doğrudan ve dolaylı olarak katkı sağlayacak bir potansiyel olmasıdır. Potansiyel, işletmenin ana faaliyetlerinin parçası olan üretken bir birim olabileceği gibi, nakde ve nakit benzerlerine çevrilebilen veya üretim maliyetlerini azaltan bir bilgi gibi, işletmenin nakit çıkışını azaltma kapasitesi biçiminde de ortaya çıkabilmektedir.⁷⁹ Ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örnek olarak üretim sürecinde kullanılan bir fikri mülkiyet hakkı üretim maliyetlerini düşüren yeni bir üretim sürecini işletmenin kullanımına sunabilir.⁸⁰

⁷⁷ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS**, 2. b., Ankara: Türmob Yayınları, 2012, s. 263.

⁷⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s. 554.

⁷⁹ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, s. 38.

⁸⁰ İbrahim Bozkurt, **Türkiye Muhasebe Standartları**, 1. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.332.

Örnek 2: ⁸¹ EX Teknoloji İşletmesi gıda sektörüne girmeye karar vererek 31 Haziran 2015 tarihinde iyi bilinen bir fast food markasının franchise hakkını 2.000.000 TL bedelle satın almıştır. Marka bütün Avrupa’da bilinen bir markaydı ve markanın 20 yıl süreyle Türkiye’de franchise hakkını aldı.

Bu örnek durumda;

- Franchise hakkı fiziksel bir varlığa sahip değildir,
- Belirlenebilirlik niteliğine sahiptir,
- Franchise hakkı 2.000.000 TL olarak güvenilir biçimde ölçülebilir ve İşletme söz konusu hakkın kullanımından gelir elde edecektir, bu nedenle ilgili hak bir varlıktır,
- EX Teknoloji İşletmesi franchise hakkının 20 yıl boyunca kullanılmasına yönelik yasal hakkı sayesinde franchise hakkını kontrol etmektedir.

HAKLAR HS. - Franchise hakkı	2.000.000	
	KASA/BANKA VE/VEYA SAT. HS.	2.000.000

Bu nedenlerle standarda göre bu franchise hakkı maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli tüm şartları sağlamaktadır.

2.4. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu standart kapsamında bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için ilk unsur bir önceki başlıkta yapılan tanımlama ölçütlerin (Belirlenebilirlik, Kontrol ve Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlama) söz konusu kalem tarafından sağlanmasıdır. Daha sonra standart ikinci bir unsur olarak muhasebeleştirme kriterlerini açıklayarak bu kriterlerin de sağlanmasını ikinci bir

⁸¹ UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği, (Çevrimiçi) http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2015), s.7.

unsur olarak gerekli kılmıştır. İkinci unsur olan muhasebeleştirme kriterleri iki madde olarak sıralanmıştır. Birinci madde söz konusu varlık nedeniyle beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşmesinin muhtemel olması yargısının daha fazla harici kanıtlara dayanılarak işletme tarafından yapılabilir olmasını, ikinci madde ise söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesini ifade etmektedir. Böylece muhasebeleştirme için gerekli kılınan bu iki ana unsuru sağlayan bir kalem maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir. İlk muhasebeleştirmede kullanılacak ölçütün ise maliyet bedeli alacağı belirtilmiştir.⁸²

Belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama unsurlarından sonra muhasebeleştirme için;

- Gelecekteki ekonomik yarar elde edileceğine yönelik yargının işletme dışı kanıtlarla yapılabiliyor olması,
- Maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması

şartları sağlanmalıdır.

Standardın yaptığı açıklamalar bir maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra bu varlıkla ilgili olabilecek yapılan harcamaların varlıkla ilişkilendirilmesinin çok zor olacağını ve yapılan bu harcamaların nadiren varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilebileceğini ortaya koymaktadır. Yine bu bağlamda bu tür harcamaların faaliyetin bütünü için yapılan harcamalardan ayırt edilememesi nedeniyle, ilgili dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir.⁸³

2.4.1. Ayrı Olarak Elde Etme

Satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması, işletmenin gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşme beklentisini ifade etmektedir. Ayrı olarak elde etme daha çok bu şekilde satın alma yolu ile yapıldığında söz konusu maddi olmayan duran varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülme

⁸² Ahmet Kızıl vd., **TMS – TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul: Der Yayınları, 2013, s. 187.

⁸³ TMS 38 Paragraf 20, s.7.

kriteri de yerine getirilmiş olmaktadır. Bu durumda söz konusu varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşmaktadır;⁸⁴

- İthalat vergileri,
- İadesi mümkün olmayan satın alma vergileri,
- Ticari iskontolar ve indirimler sonrası satın alma fiyatı,
- Varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler.

Varlığın amaca uygun, kullanıma hazır hale gelmesine yönelik ve doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıdakiler gibidir;⁸⁵

- Varlığın çalışır duruma getirilmesi sırasında çalışanlara TMS 19 standardı kapsamında sağlanan faydalar,
- Varlığın çalışır duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler,
- Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığına yönelik yapılan test maliyetleri.

Bu maliyetler dışında varlıkla doğrudan ilişkilendirilemeyen maliyetler kâr veya zararda muhasebeleştirilerek defter değerine dahil edilmez ve kendi gider ve gelir sınıflarına dahil edilirler. Bunlara yeni ürün veya hizmet tanıtımına ilişkin (reklam ve promosyon dahil) maliyetler, yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma (personel eğitim masrafları dahil) maliyetleri, yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler sayılmaktadır. Defter değerini oluşturan maliyetler, varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışır hale getirilmesine kadar olan maliyetlerdir. Bundan sonra bir maddi olmayan duran varlığın kullanımı ya da tekrar düzenlenmesi nedeniyle ortaya çıkan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Bunlara ilave olarak yönetimce planlanan şekilde işlev görmesi için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar söz konusu maddi olmayan duran varlığın amaçlandığı şekilde işlev görmesi için zorunlu gereksinimler olmadığından, bu kapsamdaki maliyetler ilgili dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilerek kendi gelir ve gider sınıflarına dahil edilir.⁸⁶

⁸⁴ Barış Sipahi, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, der. Volkan Demir, İstanbul: İSMMM Yayın No 99, 2009, s. 179.

⁸⁵ Berna Burcu Yılmaz, "Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi", **Maliye Finans Yazıları**, Sayı: 97, Ekim 2012, s. 22.

⁸⁶ Ali Deran ve İncilay Savaş, "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 14 Sayı 2, 2013, s. 84.

Örnek 3:⁸⁷ EX Teknoloji İşletmesi bir yazarın telif hakkını 100.000 TL'ye satın almıştır. 1.000 TL noter gideri ödenmiştir. Yasal %17 Gelir Vergisi kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutar yazara ödenmiştir.

HAKLAR HS. -Telif Hakkı	101.000	
KASA HS.		84.000
ÖD. VER. VE FON HS.		17.000

Satın alma yolu ile ayrı olarak elde etmeye örnek olan bu işlemde 1.000 TL tutarındaki noter masrafı varlıkla doğrudan ilişkilendirilen bir maliyet olarak ve ödenecek vergi de iadesi mümkün olmayan satın alama ile ilgili bir vergi olarak defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilmiştir.

Örnek 4:⁸⁸ EX Teknoloji İşletmesi 7 aylık bir süre içerisinde yeni bir üretim modeli için çalışmış ve patent hakkının elde edilmesi ile patent enstitüsüne başvuru yapmıştır. 7 aylık süreçte bu üretim modeli ile ilgili olarak aşağıda yer alan harcamalar yapılmıştır.

Materyal ve malzeme maliyeti	20.000
Sosyal güvenlik ödemeleri	4.000
Ücret Ödemeleri	16.000
Genel Yönetim giderlerinden düşen pay	10.000
Başvuru masrafları	4.000

Tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlıkların içerisinde yapılmakta olan yatırımlar hesabı olmadığından, maliyet Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmiştir.

⁸⁷ Şengel, a.g.e., s. 937.

⁸⁸ Sipahi, a.g.e., s. 179.

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	44.000	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	10.000	
		BANKALAR HS.
		54.000
HAKLAR HS.	54.000	
		YAP. OL. YATIRIMLAR HS.
		44.000
		G.Y.D. YANSITMA
		10.000

Bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin kredinin normal vadelerin ötesine ertelenmiş olan ödemeleri varsa, ilgili maddi olmayan duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eşittir. TMS 23 Borçlandırma Maliyetleri Standardı gereğince aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.⁸⁹

Örnek 5:⁹⁰ EX Teknoloji İşletmesi peşin değeri 4 milyon TL olan bir film hakkını 4,4 milyon TL'ye 2 yıl kredili olarak almıştır (KDV dikkate alınmamıştır). Bu durumda oluşan 400.000 TL farkın 2 yılda faiz gideri olarak dikkate alınması gerekir.

HAKLAR HS.	4.000.000	
GEL. AY. AİT GİD. HS.	200.000	
GEL. YIL. AİT GİD. HS.	200.000	
		SATICILAR HS.
		4.400.000
FİNANS. GİD. HS.	200.000	
		GEL. AY. AİT GİD. HS.
		200.000

⁸⁹ TMS 38 Paragraf 32, s.8.

⁹⁰ Şengel, a.g.e., s. 938.

2.4.2. İşletme Birleşmesi İle Elde Etme

Bir işletme birleşmesi sırasında elde edilen maddi olmayan duran varlık; varlık tanımına uyması, belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor olması durumunda şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilir. Bu şartları sağlayan bir proje de, devam eden araştırma ve geliştirme projesi de devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olmasına bakılmaksızın şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilir. İşletmelerin devralınması sırasında işletme için ödenen tutar ile işletmenin piyasa rayiç tutarı veya piyasa rayiç tutarı hesaplanamıyorsa bilanço net defter tutarı arasındaki pozitif fark olarak tanımlayabileceğimiz şerefiye⁹¹ standarda göre maddi olmayan duran varlık grubuna dahil edilemez. Burada negatif veya pozitif şerefiye söz konusu olabilmektedir. Elde edinilen işletmenin alış fiyatının, söz konusu işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden fazla olması durumu pozitif şerefiyeyi, satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden az olması durumu ise negatif şerefiyeyi ortaya çıkarmaktadır.⁹²

Şerefiye ile ilgili olarak standart konuyu başka bir standartta TFRS 3 kapsamında düzenlediği için buna göre hareket edilmelidir. TFRS 3 madde 32 ye göre genel olarak Şerefiye = (Transfer bedeli + azınlık payı tutarı + edinen işletmenin edinilen işletmedeki özkaynak payı tutarı) – (Edinilen tanımlanabilir varlıklar tutarı ve üstlenilen borçların net değeri) formülüyle hesaplanabilir. Ayrı olarak elde etmeden farklı olarak şerefiyeden ayrılabilen maddi olmayan duran varlığın buradaki maliyeti, maliyet değeri değil, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.⁹³

İşletme birleşmesi sonucunda ortaya çıkan şerefiyenin, elde edinilen işletmenin normal üstü kazanç yaratma gücünün bir emaresi olarak ortaya çıktığı ve işletmenin gelecekte bu imkanı kullanarak kârlılığını artıracığı anlayışı TFRS tarafından benimsenmiştir. Bu anlayışa uygun olarak TFRS 3 şerefiyenin bir varlık olarak kayıtlara alınmasını, sınırsız faydalı ömre sahip olarak amortismanına tabi

⁹¹ Mahmut Yardımcıoğlu, “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 81, Mayıs-Haziran 2007, s. 64.

⁹² Emine Handan Sümer Göğüş ve Murat Yolsal, “Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, S. 3, C. 8, 2006, s. 37.

⁹³ Mahmut Karğın, **TFRS ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İşletme Birleşmelerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Ankara: ÖzBaran Ofset Matbaacılık. 2011, s. 87.

tutulmamasını ve TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır.⁹⁴

İşletme birleşmesi sonucunda ortaya çıkan yatırım indirimi belgesi, inşaat ve maden arama ruhsatları ile imtiyaz belgeleri ve birleşme sırasında yürürlüğü devam eden sözleşmelerden kaynaklanan haklar; varlık tanımına uyması, belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor olması şartıyla şerefiyeden ayrı olarak bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir.⁹⁵

Birbirlerini tamamlayıcı nitelikte olan maddi olmayan duran varlıklar, benzer yararlı ömre de sahip iseler tek bir varlık olarak muhasebeleştirilebilirler. Bir derginin yayın hakkı ile abone veri tabanı veya bir doğal kaynak suyu markası ile bu doğal su kaynağı bu duruma örnek olarak gösterilmektedir.⁹⁶

2.4.3. Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi ile İlgili Daha Sonraki Harcamalar

Araştırma ve geliştirme ile ilgili harcamaların nasıl değerlendirileceği 54-62 nci Paragraflarda ele alınmıştır. Elde edilmiş devam eden bir araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar da bu paragraflardaki açıklamalara uygun olarak değerlendirilir. Genel olarak bu şu anlama gelmektedir.⁹⁷

- a) Araştırma harcaması olduğunda bu harcama gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;
- b) 57 nci Paragraftaki kriteri sağlamayan geliştirme harcaması gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;
- c) 57 nci Paragraftaki kriteri sağlayan bir geliştirme harcaması gerçekleştiği zaman, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

⁹⁴ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, **UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar**, 1.b., Ankara: Nobel Yayın, 2008, s.26.

⁹⁵ Hüseyin Akay, **İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Yaylım Matbaası, 1997, s. 100.

⁹⁶ Ümit Cücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 226.

⁹⁷ TMS 38 Paragraf 42-43, s.9.

2.4.4. Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme

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 devretmesi veya dağıtması durumunda söz konusu maddi olmayan duran varlıkların ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle ele edilmesi söz konusu olur. Bunun gibi devlet teşvikleri kapsamında ele etmelerde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanır. Buna göre de işletme hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. Ya da işletme söz konusu varlığın amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkili giderleri, varlığın nominal tutarına ilave ederek muhasebeleştirmeyi seçebilir. Standart işletmelere böylece iki alternatif sunmuş olmaktadır.⁹⁸

2.4.5. Varlıkların Takası

Takas yoluyla maddi olmayan duran varlık edinilebilir. Bu durumda takas işleminin ticari işlem niteliğinden yoksun olmaması şartıyla ve elde edilen veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün ise maliyet gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Bunlar sağlanamazsa bırakılan varlığın defter değeri maliyet olarak kabul edilir.⁹⁹ Takas yoluyla maddi olmayan duran varlık elde etmeye ilişkin düzenlemeler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile yapılmış düzenlemelere benzerlik göstermektedir.¹⁰⁰

Örnek 6: ¹⁰¹ EX Teknoloji İşletmesi 4 milyon TL değerinde bir ticari marka için birikmiş amortismanı 1 milyon olan, 4 milyon defter değerinde bir uçak vermiş ve kalan tutarı da havale etmiştir. (KDV dikkate alınmamıştır)

⁹⁸ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s. 271.

⁹⁹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.344.

¹⁰⁰ Sipahi, **a.g.e.**, s. 180.

¹⁰¹ Şengel, **a.g.e.**, s. 945.

HAKLAR HS.	4.000.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	1.000.000	
		1.000.000
BANKALAR HS.		1.000.000
TAŞITLAR HS.		4.000.000

Takas durumunda gerçeğe uygun değerın kullanılabilmesi için sayılan iki şarttan birincisinin (ticari işlem niteliği) varlığı da aşağıda sayılan üç maddeyle açıklanmıştır: ¹⁰²

- Elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı elden çıkarılan varlığın nakit akışlarının yapısından farklıysa veya
- İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa ve
- a ve b arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre nispeten önemliyse.

Örnek 6’da farklı varlıkların takası sonucunda İşletme bir maddi olmayan duran varlık elde etmişti. Takas yoluyla elde etme örnek 6’da olduğu gibi farklı varlıkların takası ile gerçekleşebildiği gibi benzer varlıkların takası yoluyla da olabilir. Takas sonucu elde edilen ile elden çıkarılan varlığın değeri arasında bir fark oluşursa bu değerlendirme farkı olarak kabul edilir. Söz konusu fark kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilemez.

Örnek 7:¹⁰³ EX Teknoloji İşletmesi defter değeri 5.000 TL olan bir lisansı yine piyasa değeri 7.000 TL olan benzer bir lisans ile değiştiriyor. Yeni lisansın 2.000 TL değerinde olan olumlu farkı gelir veya kâr olarak değerlendirilmeyip değerlendirme farkı olarak dikkate alınır. (KDV dikkate alınmamıştır) Tekdüzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme farklarını kaydetmede kullanılabilecek bir hesap bulunmadığından, bu olumlu fark Özkaynaklar grubunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Artışları Hesabı” açılarak izlenebilir.

¹⁰² Özerhan ve Yanık, a.g.e., s. 272.

¹⁰³ Şengel, a.g.e., s. 946.

/			
HAKLAR HS.	HAKLAR HS. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER. ARTIŞ. HS.	7.000	5.000 2.000
/			

Takas nedeniyle olumlu değerlendirme farkı olabileceği gibi olumsuz bir fark da oluşabilir. Bu durumda oluşan bu olumsuz fark değerlendirme kaybı olarak değerlendirilip gider yazılacaktır.

Örnek 8:¹⁰⁴ EX Teknoloji İşletmesi defter değeri 20.000 TL (maliyet bedeli 40.000 TL - birikmiş amortismanı 20.000 TL) olan bir telif hakkını 16.000 TL değerindeki benzer bir telif hakkı ile değiştirmiştir. Bu durumda oluşan 4.000 TL değerindeki fark gider olarak kaydedilir.

/			
HAKLAR HS. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. D.OLAĞAN GİDER VE ZARAR HS.	HAKLAR HS	16.000 20.000 4.000	40.000
/			

2.4.6. İşletme İçi Yaratılan Şerefiye

İşletme içinde yapılan harcamaların bazıları gelecekte ekonomik fayda sağlama amacıyla yapılmasına rağmen harcama yapıldığı anda bir maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkmasını da hemen sağlayamaz. Bu tür harcamalar “işletme içi yaratılan şerefiye” olarak tanımlanmaktadır. Bu tür harcamalar varlık olarak kaydedilmeyecektir.¹⁰⁵

İşletme içi yaratılan şerefiyenin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmamasından ileri gelmektedir. Aynı zamanda işletme içi yaratılan şerefiye ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır. Tüm bunların bir

¹⁰⁴ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s. 273.

¹⁰⁵ Yardımcıoğlu, **a.g.m.**, s. 67.

sonucu olarak maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülemeyen ve kontrolü açısından belirsizlik olan işletme içi yaratılan şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.¹⁰⁶

2.4.7. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir olup olmadığının tespiti her zaman kolayca yapılamayabilir. Bunun bir nedeni gelecekte ekonomik yarar sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespitinin zor olmasıdır. Diğer bir neden de bu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesindeki zorluktur. Çünkü işletme içinde maddi olmayan bir duran varlık yaratmanın maliyeti işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım ve geliştirme maliyetinden veya günlük operasyonların yürütülme maliyetinden ayırt edilebilmesi güçtür. Bu nedenle muhasebeleştirme ve ilk ölçümü için sağlanması zorunlu genel kriterlere ilave gereklilikler getirilmiştir. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi süreci bu zorlukların aşılması amacıyla “araştırma safhası” ve “geliştirme safhası” olarak iki aşamaya ayrılmıştır. İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık projesinde bu iki safha ayırt edilemezse yapılan tüm harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi değerlendirilir. İşletme içi oluşturulan markalar, yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayrılamayacağından maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınmaz ve gerçekleştiği dönemde gider olarak dikkate alınır.¹⁰⁷

2.4.7.1. Araştırma Safhası

Araştırma safhasında gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle de araştırma harcamaları (araştırma safhasında yapılan harcamalar) gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilirler. Araştırma faaliyetlerine standardın verdiği bazı

¹⁰⁶ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında Şerefiye**, İstanbul: Yayılım Yayıncılık, 2001, s. 43.

¹⁰⁷ Güray Ögredik, “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 85, (Temmuz 2005), (Çevrimiçi) <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2005Arastirma.pdf> (Erişim Tarihi: 25.08.2015), s. 6.

örnekler yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler, malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması olarak sıralanabilir.¹⁰⁸

2.4.7.2. Geliştirme Safhası

Standart geliştirme safhasını araştırma safhasından daha ileri bir aşama olarak kabul etmektedir. Bunun bir sonucu olarak geliştirme safhasında bir maddi olmayan duran varlık tespit edilebilir ve söz konusu varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar sağlayacağı görülebilir. Bu gibi durumlar aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında ortaya çıkar ve geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir.¹⁰⁹

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır olabilecek şekilde tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlayarak kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- Kullanma veya satma imkanının bulunması,
- Maddi olmayan duran varlığın gelecekte muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması (“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı ilkeleri kullanılarak belirlenir.),
- Maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme içinde kullanılacak ise buna elverişli olması,
- Geliştirme safhasının tamamlanması, maddi olmayan duran varlığın kullanılması ve satılabilmesi için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların var olması (bir iş planı ile yeterlilik gösterilebilir veya dış finansman söz konusu olduğunda borç verenin finanse etme isteği bir kanıt olabilir),
- Geliştirme safhasında söz konusu varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir olarak ölçülebilir olması (bir işletmenin maliyet sistemi genellikle, telif hakları, lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi geliştirme safhasındaki maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçebilir).

¹⁰⁸ Muzaffer Küçük, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Genel Bakış**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 198.

¹⁰⁹ Kızıl vd., **a.g.e.**, s. 191.

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzeri kalemlerle ilgili yapılan harcamalar için bütünü için yapılan maliyetlerden ayırt edilemez ve bundan dolayı söz konusu kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.¹¹⁰

Buraya kadar yapılan açıklamalar açısından standart geliştirme faaliyetleri ile ilgili şu örnekleri vermiştir:¹¹¹

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

Örnek 9: ¹¹² EX Teknoloji İşletmesi 2014 tarihi itibarıyla yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlıyor. Makinenin tasarımı için araştırma safhasında Ar-Ge biriminde 50.000 TL harcadığı tespit edilmiştir. 2015 yılında makinenin tüm fizibilitesi tamamlanmıştır. 2015 yılında Ar-Ge personel ücretleri 10.000 TL ve makinenin patentini alabilmek için yasal ücret 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

2014 yılı için muhasebe kaydı:

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.HS.	50.000	
		KASA HS. 50.000

¹¹⁰ TMS 38 Paragraf 63-64, s.12.

¹¹¹ TMS 38 Paragraf 59, s.11.

¹¹² Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel ve Veli Özer, “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 85, Ocak-Şubat 2008, s. 49.

2014 yılında yapılan Ar-Ge harcamaları, henüz bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmadığından ve ileride işletmeye ekonomik bir fayda sağlayıp sağlayamayacağı kesin olarak tespit edilemeyeceğinden aktifleştirilemeyecek ve dolayısıyla gider olarak kabul edilecektir. Gider Hesabına kayıt edilen bu tutar dönem sonu işlemleri sonucunda Dönem Kârı veya Zararı Hesabına devredilerek kapatılacaktır. Böylece gider olarak kaydedilen bu Ar-Ge harcamaları sonuç hesabında zarar olarak muhasebeleşmiş olacaktır.

2015 yılı için muhasebe kaydı:

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HS.	25.000	
		KASA HS. 25.000

Makinenin fizibilitesi tamamlandıktan sonra, işletmede bir maddi olmayan duran varlık yaratılmış olacaktır ve işletme bu maddi olmayan duran varlıkla ilgili hak kazanmıştır. Dolayısıyla bu noktadan sonra yapılan Ar-Ge harcamaları işletme tarafından aktifleştirilebilecek ancak daha önce gider olarak yazılmış harcamalar TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı uyarınca aktifleştirmeye tabi tutulamayacaktır.

2.4.7.3. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetimin amaçladığı doğrultuda çalışabilmesi için söz konusu varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünden oluşur. Maliyet muhasebeleştirme kriterlerinin ilk defa sağlandığı tarihten itibaren yapılan harcamaları kapsar. Önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilmiş harcamalar tekrar maliyete dahil edilmez. Faizin bir maliyet unsuru olarak muhasebeleştirilmesi TMS 23 standardındaki ölçülere göre söz konusu olabilmektedir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetlere şu örnekler verilmiştir.¹¹³

¹¹³ Gençoğlu, a.g.e., s. 229.

- 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.

Maliyet olarak kabul edilemeyecek harcamalara da aşağıdaki örnekler verilmiştir.¹¹⁴

- 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 maddi olmayan duran varlığın maliyetinin, muhasebeleştirme kriterlerinin ilk defa sağlandığı tarihten itibaren yapılan harcamaları kapsadığı ve önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilmiş harcamaların tekrar maliyete dahil edilemeyeceği bu başlığın ilk paragrafında belirtilmişti. Hangi faaliyetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetleri içerisinde olduğunun tespit edilebilmesi, araştırma ve geliştirme maliyetlerinin belirlenebilmesinde ve dolayısıyla bu maliyetlerin muhasebeleştirilebilmesinde en önemli nokta olarak karşımıza çıkmaktadır.¹¹⁵

2.4.8. Giderin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla yapmış olduğu her harcama bir maddi olmayan duran varlık elde etmeye yönelik olmayabilir. Veya

¹¹⁴ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s. 281.

¹¹⁵ Metin Saban ve Murat Genç, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, Ocak-Mart 2005, s. 125.

yapılan harcamalar sonucunda herhangi bir maddi olmayan duran varlık, hatta herhangi bir varlık elde edilmez veya ortaya çıkmaz. Standartta özel olarak belirtmiş durumlar hariç olmak üzere harcamalar gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Bu harcamalara örnek olarak aşağıdakiler sayılmaktadır.¹¹⁶

- “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi). Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.

- Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar (internet üzerinden sipariş verilecek malları içeren kataloglar dahil).
- Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.

Örnek 11 :¹¹⁷ EX Teknoloji İşletmesi 17.08.2015 tarihinde yeni bir şube açmış ve açılış ile ilgili olarak 1.000.-TL + %18 KDV kadar bir gidere katlanmıştır. Gider nakit olarak ödenmiştir.

GENEL YÖN. GİDERLERİ HS. İND. KDV HS.	1.000 180	
	KASA HS.	1.180

¹¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s.347.

¹¹⁷ Elitaş, a.g.e., s.474.

“Kuruluş ve Örgütlenme” türü giderler TMS 38 Standardına göre gerçekleştiği dönemde gider olarak yazılarak muhasebeleştirilecek harcamalardandır. Bu nedenle maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemiştir.

Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamaların, daha sonra maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak ele alınmasına ve maliyetin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesine izin verilmez.¹¹⁸

Sayılan iki durum dışındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir. Birinci durum muhasebeleştirme kriterlerini yerine getirerek maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olan harcamalardır. İkincisi ise işletme birleşmesi ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilemeyecek kalemlerdir. Bu durum aslında şerefîyenin bir kısmını oluşturan tutardır.¹¹⁹

Yapılan harcamalar sonucunda gelecekteki fayda ölçülemiyor ve belirsizlik yüksekse bu tür harcamalar gider olarak değerlendirilmelidir. Yapılan harcamanın ne kadarının hangi dönemde fayda sağladığının ölçülmesi genelde kolay olmamaktadır. Eğer fayda ile harcama arasında ilişki kurulamıyorsa bu tür harcamaların gider olarak yazılması esas olmalıdır. Bu tür harcamaların varlık olarak tanımlanabilmeleri için güvenilir şekilde ölçülebilir olmaları zorunludur. Ölçülebilirlik ise, ekonomik faydanın tanımlanabilmesi, tarafsız olarak ölçülebilmesi ve geri kazanılabilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu nitelikleri taşıyorsa varlık olarak değerlendirilir, taşıyamıyorsa gider yazılması gerekmektedir.¹²⁰

2.5. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme (Değerleme)

Muhasebeleştirme sonrası ölçme yani değerlendirme için iki yöntem söz konusudur. İşletme bunlardan birisini muhasebe politikası olarak tercih eder ve uygular. Birinci yöntem “Maliyet Yöntemi”, ikincisi ise “Yeniden Değerleme Yöntemi” olarak belirtilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilen bir

¹¹⁸ Küçük, a.g.e., s. 199.

¹¹⁹ Kızıl vd., a.g.e., s. 191.

¹²⁰ Öğredik, a.g.m., s. 3.

maddi olmayan duran varlık söz konusu ise, bu sınıftaki diğer tüm varlıklar da, aktif piyasalarının var olmaması koşulu ile aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.¹²¹

2.5.1. Maliyet Yöntemi

Maliyet yönteminde, maddi olmayan duran varlık, ilk kez muhasebeleştirildikten sonra, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları ilk muhasebeleştirmedeki maliyet değerinden düşülerek izlenir.¹²²

2.5.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

Yaşanan ve yaşanmaya devam eden ekonomik ve teknolojik gelişmeler hayatın her alanında gösterdiği etkiyi finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilginin niteliğinde de göstermiştir. Küreselleşen dünyada finansal tablo kullanıcıları, karar alırken artık gerçekleşmiş olan güvenilir bilgilerin yanı sıra kararlar ile ilgili (relevance) olan bilgi sahibi olmak istemektedirler. Çünkü gerçekleşmiş işlemlere dayalı güvenilir olan ancak enflasyon gibi birçok nedenden dolayı alınacak kararlarla ilgili (relevance) azalan tarihi maliyet esasına dayanan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının yanılmasına yol açabilir. Bu nedenle finansal tablolarda yer alacak bilginin güvenilirliği kadar, gerçeğe yakın olmasına yönelik, gerçeğe uygun değer ölçüsünden daha sık bahsedilmektedir.¹²³ Bu bağlamda standart da maliyet yöntemi ile yeniden değerlendirme yönteminden birisinin muhasebe politikası olarak seçilebileceğini, her ne kadar maddi olmayan varlıklar için bunun zor sağlandığını ifade etse de, belirtmiştir.

Bu değerlendirme yöntemini uygulamayı tercih eden bir işletme, maddi olmayan duran varlığın, ilk kez muhasebeleştirilmesinden sonra, yeniden değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerini tespit etmelidir. Tespit edilen bu gerçeğe uygun değerden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tümü düşülerek söz konusu maddi olmayan duran varlık izlenir. Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasa ile ilişkilendirilerek ölçülmektedir.¹²⁴

¹²¹ Ahmet Gökgöz, “Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 57, Ocak 2013, s. 28.

¹²² Bayazıtılı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.e.**, s. 285.

¹²³ Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, Kasım-Aralık 2008, s.18.

¹²⁴ Gençoğlu, **a.g.e.**, s. 234.

Bu yöntemi uygulayabilmek için gerçeğe uygun değerın tespit edilmesine imkan veren, söz konusu maddi olmayan duran varlık ile ilişkili aktif bir piyasanın var olması gereklidir. Böyle bir aktif piyasanın varlığı imkânsız olmasa da maddi olmayan duran varlıklar için oldukça zor bulunduğu standartta ifade edilmiştir.¹²⁵ Bu piyasanın yokluğunda maliyet yöntemi kullanılır. Yine daha önce yeniden değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlık için aktif piyasanın artık var olmaması durumunda en son yeniden değerlendirilme yapılmış tutar üzerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir. Böylesi bir durum değer düşüklüğünün ortaya çıkmış olabileceğini ve TMS 36 Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösteren emareler olarak değerlendirilir. Daha sonraki dönemlerde aktif piyasa var olursa, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten sonra uygulanır. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi olmayan duran varlığın defter değerinin artması ile karşılaşıldığında, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilerek yeniden değerlendirme fazlası olarak öz kaynakta biriktirilir. Daha önce söz konusu varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışı var ise, yeniden değerlendirme artışının bu azalışı ortadan kaldıran kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.¹²⁶

Örnek 12:¹²⁷ Bu örnekte amortisman dikkate alınmamıştır.

- EX Teknoloji İşletmesi 2013 yılında 20.000.000 TL tutarında bir lisans satın almıştır.

HAKLAR HS.	/		20.000.000		
-Lisans		BANKALAR HS.			20.000.000

¹²⁵ TMS 38 Paragraf 78, s.14.

¹²⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.353.

¹²⁷ Şengel, **a.g.e.**, s. 962.

- 2014 yılında yapılan yeniden değerlendirme ile lisansın değeri 19.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.

D.O. GİDER VE ZARARLAR HS.	HAKLAR HS. -Lisans	1.000.000	1.000.000
-------------------------------	-----------------------	-----------	-----------

- 2015 yılında yapılan yeniden değerlendirme ile lisansın değeri 21.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.

HAKLAR HS. -Lisans	YENİDEN DEĞERLE ARTIŞ HS. D.O. GELİR/KÂR HS.	2.000.000	1.000.000 1.000.000
-----------------------	--	-----------	------------------------

D.O. Gelir/Kâr Hesaba alacak kaydı ile 1.000.000 TL gelir yazılmasının nedeni, 2014 yılındaki yeniden değerlendirme sonucunda lisansın değerinin 20.000.000 TL'den 19.000.000 TL'ye düşmesi sonucunda 1.000.000 TL'nin gider yazılmış olmasıdır.

Örnek 13:¹²⁸ EX Teknoloji İşletmesi, satın alma maliyeti 60.000 TL, birikmiş itfa payı 36.000 TL olan bir maddi olmayan duran varlığa sahiptir. 31.12.2014 tarihinde gerçeğe uygun değeri 32.000 TL olarak tespit edilmiştir.

$$\text{Kayıtlı Değer} = 60.000 - 36.000 = 24.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Yeniden Değerleme Oranı} &= \text{Gerçeğe uygun değer} / \text{Kayıtlı değer} \\ &= 32.000 / 24.000 \\ &= 1,3 \end{aligned}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş Satınalma Maliyeti} = 60.000 * 1,3 = 78.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş İtfa Payı Muhasebeleştirilmesi} = 36.000 * 1,3 = 46.800 \text{ TL}$$

¹²⁸ Elitaş, a.g.e., s.273.

HAKLAR HS.	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR MADDİ OLMAYAN DURAN VAR. YENİDEN DEĞER ARTIŞ HS.	18.000		
			10.800	
			7.200	

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi olmayan duran varlığın defter değerinin azalması söz konusu olduğunda, bu azalış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak mevcut bakiye el verdiği sürece yeniden değerlendirme fazlası adı altında biriktirilen kalemi azaltacak şekilde özkaynağa borç kaydedilir.¹²⁹

Örnek 14:¹³⁰ EX Teknoloji İşletmesi defter değeri 22.000.000 TL ve yeniden değerlendirme artışı 2.000.000 TL olan bir telif hakkına sahiptir. Yapılan yeniden değerlendirme ile telif hakkının değeri 20.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.

M.OLMAYAN DURAN VARLIK YEN.DEĞER.ARTIŞ. HS.	HAKLAR HS.	2.000.000		
			2.000.000	

Değer düşüklüğü tutarı yeniden değerlendirme artışı hesabından karşılanmasına yetmiyor ise aradaki fark gider yazılır.

Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Bu transfer kâr veya zarar aracılığıyla, başka bir ifadeyle gelir tablosu aracılığıyla yapılamaz. “Elde edildiğinde” ifadesi ile anlatılmak istenen yeniden değerlendirme fazlasının gerçekleşmiş olmasıdır. Başka bir ifadeyle yeniden değerlendirme fazlası gerçekleştiğinde, doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılabilir.¹³¹

Bu yöntem; daha önce muhasebeleştirme kriterlerini karşılamamış ve varlık olarak muhasebeleştirilmemiş maddi olmayan duran varlıkların, yeniden

¹²⁹ Kızıl vd., a.g.e., s. 193.

¹³⁰ Şengel, a.g.e., s. 963.

¹³¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, a.g.e., s.346.

değerlenmelerine izin vermez. Yine bu yöntem, maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmesine izin vermez.¹³²

Yeniden değerlendirme, varlığın maliyet değeri ile ilk muhasebeleştirilmesi yapıldıktan sonra uygulanır. Bazı durumlarda muhasebeleştirme sürecinde belli bir aşamaya kadar olan kısım standardın 65 inci paragrafı uyarınca, muhasebeleştirmede maliyetin içinde yer almaz. Böyle bir durumda yeniden değerlendirme yöntemi varlığın tamamına uygulanabilir. 44 üncü paragraf uyarınca devlet teşviki yoluyla edinilen ve çok düşük tutardan muhasebeleştirilmiş olan maddi olmayan duran varlıklara da bu yöntem uygulanabilir. Yeniden değerlendirme işlemi uygulandığında, birikmiş itfa payları iki yöntemden biri seçilerek belirlenir. Birinci yöntemde, itfa payları ilgili maddi olmayan duran varlığın brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak yeniden belirlenir. İkincisinde ise, ilgili maddi olmayan duran varlığın brüt defter değerinden birikmiş itfa tutarı çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenerek birikmiş itfa payı varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.¹³³

Örnek 15:¹³⁴

Birinci yöntem;

EX Teknoloji İşletmesi'nin sahip olduğu bir telif hakkının defter değeri 12.000 TL, birikmiş amortismanı 2.000 TL olup net değeri 10.000 TL' dir. Bu varlık %25 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Birinci yönteme göre hesaplama ve kayıt şu şekilde olacaktır.

Defter Değeri x Yeniden Değerleme = Yeniden Değerleme Sonrası Değer

$$12.000 \times 0,25 = 3.000$$

Defter değerinden sonra birikmiş amortismanın da %25 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulması gereklidir.

Birikmiş Amortisman x Yeniden Değerleme = Yeniden Değerleme Sonrası Değer

¹³² TMS 38 Paragraf 76, s.14.

¹³³ Gençoğlu, a.g.e., s. 233.

¹³⁴ Şengel, a.g.e., s. 960.

$$2.000 \times 0,25 = 500$$

$$\text{Değerleme Farkı} = 3.000 - 500 = 2.500$$

HAKLAR HS.	BİR. AMORTİSMANLAR MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞER. ARTIŞ. HS.	3.000	500	2.500
------------	---	-------	-----	-------

Başka bir örnek ile birinci yöntem; İşletme'nin sahip olduğu bir lisansın maliyeti 10.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 4.000.000 TL dir. Net Değeri 6.000.000 TL dir. Yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda 6.000.000 TL olan net değer 12.000.000 TL'ye yükselmiştir.

$$(10.000.000 + 10.000.000) - (4.000.000 + 4.000.000) = 12.000.000$$

HAKLAR HS.	BİR. AMORTİSMANLAR MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞER. ARTIŞ. HS.	10.000.000	4.000.000	6.000.000
------------	--	------------	-----------	-----------

Örnek 15:¹³⁵

İkinci Yöntem

Ex Teknoloji İşletmesi'nin sahip olduğu bir telif hakkının maliyeti 60.000 TL ve birikmiş amortismanı 12.000 TL dir. Yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda gerçeğe uygun değerinin 70.000 TL olduğu belirlenmiştir.

¹³⁵ Bozkurt, a.g.e., s.355.

Önce birikmiş amortisman hesabı kapatılır ve böylece varlığın değeri netleştirilir. Daha sonra varlığın değeri yeniden değerlendirilmiş değere getirilir.

BİR. AMORTİSMANLAR HS.	/		12.000	
		HAKLAR HS.		12.000
HAKLAR HS.	/		22.000	
		MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞER. ARTIŞ. HS.		22.000

2.6. İtfa

Bu başlıkta yararlı ömür, kalıntı değer, itfa süresi ve yöntemleri konuları ele alınmıştır.

2.6.1. Yararlı Ömür

Yararlı ömür işletmelerce belirlenir. İşletmelerce belirlenecek olan yararlı ömür, maddi olmayan duran varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süreye göre sınırlandırılır. Bunda bir sınır öngörülemiyorsa sınırsız yararlı ömre sahip olduğu da değerlendirilebilir. Sınırlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip olduğu değerlendirilen maddi olmayan duran varlık ise itfaya tabi tutulmaz. Sınırsız ömür atfedildiği için itfaya tabi tutulmayan varlığın yararlı ömrüne ilişkin şartlarda değişiklik olup olmadığı hususu her dönem gözden geçirilmelidir. Söz konusu şartlarda değişiklik olması durumunda, ilgili varlığa yararlı ömür belirlenirken bu durum muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.¹³⁶

Yararlı ömrün belirlenmesinde dikkate alınması gereken birçok unsur vardır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:¹³⁷

¹³⁶ Başak Ataman Akgül, "Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 25, Ocak 2005, s.43.

¹³⁷ Özerhan ve Yanık, **a.g.e.**, s. 297.

- 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.

Yasal ve ekonomik etkenler yararlı ömrü etkiler. Bu iki etken söz konusu olduğunda bunlardan kısa olanı yararlı ömür olarak kabul edilmelidir. Yine teknolojiye hızlı ilerleme ve yenilikler de bazı maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrünün oldukça kısa olmasına sebep olmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için işletmece belirlenecek olan yararlı ömür gerçekçi olmalıdır. Örneğin sözleşmeden doğan ya da diğer yasal haklardan doğan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü sözleşmede veya yasal düzenlemedeki geçerlilik süresini aşamaz. Böyle bir hakkın devralınması veya devralınma olmadan yenilenecek olması durumunda da yenileme işlemi önemli maliyetler yüklenmeden yapılacaksa yenileme dönemi veya dönemleri ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir. Yenileme maliyetinin önemli olması durumunda yeni bir maddi duran varlık ve onun yenileme tarihindeki maliyeti söz konusu olur.¹³⁸

¹³⁸ Bozkurt, a.g.e., s.363.

Örnek 17:¹³⁹ EX Teknoloji İşletmesi, 50 yıllık yasal ömrü olan bir telif hakkı satın almıştır ve bu yasal ömrün 40 yıllık bir süresi kalmıştır. Tüketici alışkanlıkları ve piyasa eğilimleri doğrultusunda yapılan bir araştırma sonucu telif hakkına tabi materyalin yaklaşık 25 yıl daha nakit akışı yaratacağına ilişkin kanıt sağlanmıştır.

Bu örnekte yasal ömür ile beklenen gelecekte nakit sağlama süresi farklılık göstermiştir. Böyle bir durumda bir sözleşmeden veya yasal haklardan doğan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak yasal ömründen daha kısa hale gelebilir. Buna göre; işletme telif hakkını 25 yıl kullanmayı beklediği için, 40 yıllık sözleşmeye tabi ömrü olmasına rağmen telif hakkının yararlı ömrü 25 yıldır. Telif hakkı 25 yıllık tahmini yararlı ömrü boyunca itfaya tabi tutulmalıdır.

2.6.2. Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi

İtfaya tabi tutar yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Kullanıma hazır olma anında, yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyete geçebileceği anda itfa süreci başlar. İtfa süreci, söz konusu maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması veya TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasıyla son bulur. İtfa yöntemi varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanım şekline göre birçok şekilde belirlenebilir ve belirlenen yöntem kullanım şeklinde bir değişiklik olmadıkça tutarlı bir şekilde dönemler boyunca uygulanır. Kullanılabilecek yöntemlere örnek olarak doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemi sayılmaktadır. Hangi yöntemin kullanılacağı güvenilir bir şekilde belirlenemezse doğrudan itfa yöntemi kullanılacaktır. İtfa paylarının kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi genel bir ilkedir. Bunun istisnası itfa paylarının diğer varlıkların maliyenin bir parçası olması durumudur. Bu durumda itfa payları ilgili varlıkların defter değerine eklenir. Buna örnek olarak üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının stokların defter değerine eklenmesi verilmektedir.¹⁴⁰ İtfa yönteminin ve yararlı ömrün belirmesinde 27 nolu tebliğ

¹³⁹ UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği, (Çevrimiçi) http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2015), s.23.

¹⁴⁰ Kızıl vd., a.g.e., s. 194.

ile yapılan son değişiklikte maddi olmayan duran varlıktaki baskın ve sınırlayıcı etken kavramını getirerek konuyu daha da açıklamıştır. Buna göre maddi olmayan duran varlığın kullanımı ve itfası zaman, üretilen birim, elde edilen sabit bir toplam hasılat veya da böyle başka bir sınırlayıcı etkene göre belirlenebilir.¹⁴¹

Örnek 18:¹⁴² EX Teknoloji İşletmesi 1 Temmuz 2014 tarihinde, 500.000 TL'ye patent elde etmiştir. Patentın yasal ömrü 15 yıl olarak belirlenmiş olmasına rağmen, teknoloji alanındaki yaşanmakta olan hızlı değişimler nedeniyle, patentin faydalı ömrü işletme yönetimince 5 yıl olarak takdir edilmiştir. İtfa (amortisman) yöntemi olarak da doğrusal itfa yönteminin kullanılması kararlaştırılmıştır.

1.7.2014	
HAKLAR HS.	500.000
KASA/BANKA VEYA SATICILAR HS.	500.000
/	
Dönem sonunda amortisman kaydı:	
31.12.2014	
GENEL YÖN GİDER HS	50.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	50.000
/	

Elde edilen patent için 15 yıllık bir yasal süre olmasına rağmen bu yasal süreden daha kısa süreli 5 yıl yararlı ömrü, teknolojik koşulları göz önünde bulunduran işletme standarda göre belirleyebilme hakkına sahiptir. Her halükarda yararlı ömür 15 yılı aşamayacaktır. Yılsonuna kadar herhangi bir yeniden değerleme de söz konusu olmadığından yarım yıllık itfaya tabi tutulmuştur.

$$(500.000 / 5) \times \frac{1}{2} = 50.000$$

¹⁴¹ TMS 38 Paragraf 98- 98A-98B-98C , s.18.

¹⁴² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.349.

Örnek 19:¹⁴³ EX Teknoloji İşletmesi 5 yıl süreli olarak bir lisans hakkını 100.000 TL'ye satın almıştır. Söz konusu lisans için doğrudan ve azalan bakiyeler yöntemine göre itfa payları şu şekilde olacaktır:

Doğrusal İtfa Yöntemine göre her yıl ayrılacak itfa payı;

İtfa Oranı = 1/Yararlı Ömür

İtfa Oranı = 1/5 = 0,20

İtfa Payı = Varlığın Değeri x İtfa Oranı

= 100.000 x 0,20 = 20.000

Yıllar	Doğrusal itfa payı
1 Yıl	20.000
2 Yıl	20.000
3 Yıl	20.000
4 Yıl	20.000
5 Yıl	20.000

Azalan Bakiyeler Yöntemine her yıl ayrılacak itfa payı;

İtfa Oranı = 1/Yararlı Ömür x 2

İtfa Oranı = 1/5 x 2 = 0,20 x 2 = 0,40

İtfa Payı = Varlığın Değeri x İtfa Oranı

Yıllar	Tutar	Azalan Bakiyeler İtfa Payı
1 Yıl	100.000 x 0,40	40.000
2 Yıl	100.000 - 40.000 = 60.000 x 0,40	24.000
3 Yıl	60.000 - 24.000 = 36.000 x 0,40	14.400
4 Yıl	36.000 - 14.400 = 21.600 x 0,40	8.640
5 Yıl	21.600 - 8.640 = 12.960	12.960

¹⁴³ Şengel, a.g.e., s. 968.

Örnek 20:¹⁴⁴ EX Teknoloji İşletmesi elinde ekonomik ömrü 10 yıl olan ve 20.000 TL maliyet bedeli ile aldığı patentleri azalan bakiyeler yöntemine göre itfa edecektir. Patentlerin hurda değeri 600 TL olarak değerlendirilmektedir.

Yıllar	Tutar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2012	20.000	8.000	8.000
2013	12.000	4.800	12.800
2014	7.200	2.880	15.680
2015	4.320	1.728	17.408
2016	2.592	1.992	19.400
2016	600 Hurda Değer		

Örnek 21:

Üretim Birimi Yöntemi

EX Teknoloji İşletmesi 200.000 TL'ye, 40.000 birimlik bir üretim için patent satın almıştır. Kalıntı bir değer öngörülmemektedir. Yıl için üretim 12.000 birimdir. Bu durumda her birim için 5 TL olmak üzere $12.000 \times 5 = 60.000$ TL patent itfa payı 1.yıl için hesaplanıp kaydedilecektir.

GENEL ÜRETİM. GİD.HS. Amortisman Giderleri	60.000	BİR. AMORTİSMANLAR	60.000
--	--------	-----------------------	--------

2.6.3. Kalıntı Değer

Kalıntı değer belli durumlar var olmadıkça sıfır kabul edilir. Bu durumlar; üçüncü bir tarafın söz konusu varlığı yararlı ömür sonunda satın alma taahhüdü vermiş olması ve yararlı ömür sonunda da olması muhtemel aktif bir piyasada kalıntı değerinin belirlenebilecek olmasıdır. Kalıntı değer yararlı ömrünün sonunda benzer

¹⁴⁴ Bozkurt, a.g.e., s.366.

¹⁴⁵ Şengel, a.g.e., s. 969.

şartlarda kullanılmış bir varlığın tahmini satış tutarına göre yani geri kazanılabilir tutarı esas alınarak belirlenir. Kalıntı değer her finansal dönem sonunda tekrar gözden geçirilir. Değişiklik TMS 8 Standardı'na göre muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir. Kalıntı değerın sıfırdan farklı olarak belirlenmiş olması varlığın ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarılacağı anlamına gelir. İtfaya tabi tutar belirlenirken kalıntı değer düşülmektedir.¹⁴⁶

Örnek 22:¹⁴⁷ EX Teknoloji İşletmesi 40.000 TL değerinde bir telif hakkına sahiptir. Bu telif hakkını 10 yıl süreyle elinde tutmayı planlamıştır. Piyasada benzer 10 yıllık bir varlığın piyasa değeri 12.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

İtfa Matrahı = Alış Değeri – Kalıntı Değer

$$= 40.000 - 12.000 = 28.000$$

Yıllık İtfa Tutarı = İtfa Matrahı / Yıl

$$= 28.000 / 10 = 2.800$$

GENEL ÜRETİM. GİD.HS. Amortisman Giderleri	/	BİR. AMORTİSMANLAR	2.800	2.800
--	---	-----------------------	-------	-------

Bu örnekte görüldüğü üzere kalıntı değer belirlenmesi durumunda, itfa payı hesaplamasına esas teşkil eden değer, belirlenen kalıntı değerın maliyetten düşülmesi sonucu bulunmaktadır.

Kalıntı değer tutarı, varlığın itfaya tabi tutarından itfa payları düşüldükçe varlığın defter değerinden daha yüksek veya defter değerine eşit bir tutara gelebilir. Böyle bir durumda söz konusu varlık için itfa payı sıfır olur. Yani itfaya tabi tutulması sona erer. Kalıntı değer tekrar defter değerinin altına düşerse itfaya devam edilir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Bayazıtılı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 288.

¹⁴⁷ Şengel, a.g.e., s. 970.

¹⁴⁸ TMS 38 Paragraf 103, s.17.

2.6.4. İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

İtfa süresi ve itfa yönteminin en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilmesi esastır. Varlığın yararlı ömrü için yapılmış olan tahminde bir değişiklik olduğunda itfa süresi de buna uygun hale getirilmek üzere değiştirilir. Varlığın kullanım şekli değiştirildiğinde ise itfa yöntemi bu kullanıma uygun olarak değiştirilir. Bu değişiklikler TMS 8' e göre muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilmelidir. Muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, itfa süresinde değişiklik yapılması gerektiği gösteren bir emaredir. Lisansta sunulan hakların kullanımı bir sebeple ertelendiğinde varlıktan beklenen ekonomik yararlar sonraki dönemlere kayabilir. Böyle bir durum da itfa yöntemin değiştirilmesi açısından bir göstergedir.¹⁴⁹

Muhasebe tahminleri en güncel ve güvenilir bilgilerle yapılmalıdır. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri hakkında tahminler yapmak TFRS tarafından istenmektedir. Tahminin yapıldığı koşullardaki herhangi bir değişiklik tahminin yenilenmesini gerektirir. Bazı durumlarda muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki değişiklik arasında ayırım yapmak güç olur. Bu durumlarda değişiklik bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.¹⁵⁰

Örnek 23:¹⁵¹ EX Teknoloji İşletmesi'nin 200.000 TL maliyetli ve 10 yıl yararlı ömür belirlediği bilgisayar programı 5. yılın sonunda daha yeni programların çıkması nedeniyle kullanımdan kaldırılmıştır. Kullanılan 5 yıl içinde de ayrılmış olan amortisman tutarı 100.000 TL'dir.

BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	100.000	
D.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR HS.	100.000	
		HAKLAR HS
		200.000

¹⁴⁹ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, **a.g.e.**, s. 288.

¹⁵⁰ Süleyman Yükücü ve Seçkin Gönen, "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 114, Kasım-Aralık 2012, s. 28.

¹⁵¹ Şengel, **a.g.e.**, s. 971.

2.6.5. Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yararlı ömrü için bir süre söz konusu olmadığından bunlar itfa edilmezler. Ancak bu varlıklar TMS 36 standardına göre değer düşüklüğü açısından test edilir. Bu test yıllık olarak veya değer düşüklüğüne uğramış olabileceği yönünde belirti oluştuğu anda yapılır. Varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değeri ile karşılaştırılarak test gerçekleştirilir. Yararlı ömrü sınırsız olarak belirlenen maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrüne ait yapılmış olan bu tahmin her dönem gözden geçirilmelidir. Değişiklik söz konusu olduğunda ilgili varlık için bir ömür belirlenmiş olur ve TMS 8'e göre muhasebeleştirilir. Böyle bir durum olası bir değer düşüklüğüne de işaret ettiğinden ilgili varlık TMS 36'ya göre de test edilmelidir.¹⁵²

Örnek 24:¹⁵³ EX Teknoloji İşletmesi tarafından 20.000 TL tutarla satın alınmış bir ticari marka, sekiz yıldır piyasada lider konumda olan bir tüketim ürününü belirlemek ve farklı kılmak için kullanılmaktadır. Kalan yasal ömrü beş yıldır ancak, marka her on yılda bir 1.500 TL maliyetle yenilenebilir. İşletme markayı sürekli olarak yenileme niyetindedir ve kanıtlar işletmenin bunu yapabilecek gücü olduğunu göstermektedir. Nakit akışların sürekli olarak yaratılacağı beklenmektedir.

Örnek olarak alınan bu durum için ticari markanın yararlı ömrünün sınırsız olarak belirlenmesi gerektir. Ticari markanın nakit akışlarına sınırsız süre katkıda bulunması beklendiği için ticari markanın yararlı ömrü de sınırsız olarak değerlendirilir. Bundan dolayı, ticari marka için bu şartlarda bir değişiklik olmadığı sürece, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık olarak da itfaya tabi tutulmayacaktır. Ancak UMS 36 uyarınca değer düşüklüğü için teste tabi tutulması ve yararlı ömrüne ilişkin şartlarda değişiklik olup olmadığı hususunun her dönem gözden geçirilmesi gerekecektir.

¹⁵² Gençoğlu, **a.g.e.**, s. 246.

¹⁵³ UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği, (Çevrimiçi)
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2015), s.22.

2.7. Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar

Bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmediği durumlarda finansal durum tablosundan (bilanço) çıkarılır. Finansal durum tablosu dışında bırakma sonucunda kâr veya zarar, elden çıkarılmasında sağlanan net tahsilatlar ile defter değeri arasındaki farka göre oluşur. Bu fark kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kazanç oluştuğunda gelir olarak sınıflandırılmaz.¹⁵⁴

Örnek 25:¹⁵⁵

EX Teknoloji İşletmesi 200.000 TL değerinde bir Franchise A'ya sahiptir. Elindeki bu Franchise A piyasa değeri 250.000 TL olan başka bir Franchise B ile değiştirilmiştir. Bu değişim sonucunda 50.000 TL bir olumlu fark oluşmuştur.

/	
HAKLAR HS. - Franchise B	HAKLAR HS. - Franchise A MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER. ARTIŞ. HS.
250.000	200.000
	50.000
/	

EX Teknoloji İşletmesi'nin 5 yıllığına ve 50.000 TL'ye aldığı lisans hakkının süresi dolmuştur.

/	
BİR. AMORTİSMANLAR HS.	HAKLAR HS.
50.000	50.000
/	

EX Teknoloji İşletmesi'nin 200.000 TL'ye aldığı bir lisans hakkı ile ilgili olarak yeniden değerlendirme hesabında 40.000 TL, birikmiş amortismanında 120.000 TL kayıtlıdır. Lisans 80.000 TL'ye satılmış ve bedeli bankaya ödenmiştir.

¹⁵⁴Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.347.

¹⁵⁵ Şengel, **a.g.e.**, s. 974.

BANKALAR	80.000	
BİR. AMORTİSMANLAR	120.000	
MADDİ OLMAYAN VARLIK		
DEĞERLEME ARTIŞ HS.	40.000	
HAKLAR HS.		200.000
D.O. GELİR VE KÂRLAR HS.		40.000

Elden çıkarma satılma, finansal kiralama veya bağışlanma gibi çeşitli şekillerde olabilir. Bir maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir başka varlığın defter değerinde muhasebeleştirme söz konusu olduğunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılır. Elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde TMS 18 Hasılat standardı ile TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı uygulanır. Elden çıkarma sonucu oluşan tutar, başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Vade farkı oluşması durumunda TMS 18'e göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. İtfaya tabi tutulan sınırlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık tamamen itfa edilmedikçe veya satış amaçlı olarak TFRS'e göre sınıflandırılmadıkça itfa işlemi durdurulmaz.¹⁵⁶

2.8. Kamuyu Aydınlatma - Açıklama

Standart aşağıdaki başlıklar altında belirtildiği şekilde maddi olmayan duran varlıklarla ilgili açıklamalar yapmak zorundadır.

2.8.1. Genel

Öncelikle işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıklar ile diğer maddi olmayan duran varlıkların ayrımı yapılır ve her bir maddi olmayan duran varlık için aşağıdaki açıklamalara göre kamuoyu bilgilendirilir:¹⁵⁷

1. Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömür miktarı veya kullanılan itfa oranı açıklanır.
2. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi açıklanır.

¹⁵⁶ Bozkurt, a.g.e., s.368.

¹⁵⁷ Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, a.g.e., s. 290.

3. Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak) açıklanır.

4. Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri) açıklanır.

5. Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:

- İşletme içerisinde oluşturulanlar, ayrıca elde edilenler ve işletme birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle, ilaveler;

- TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil olan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri;

- Dönem içinde, yeniden değerlemelerden ve eğer varsa, TMS 36 Standardına göre doğrudan diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ya da diğer kapsamlı gelirden iptal edilen değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış ve azalışlar;

- Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları;

- Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zarardan iptal edilen değer düşüklüğü zararları;

- Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları;

- Finansal tabloların; finansal tablolarda kullanılan para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları;

- Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.

6. Sınırsız yararlı ömre sahip varlıklarla ilgili sınırsız ömür biçilmesine ilişkin ve varlığın değerine ilişkin destekleyici nedenler açıklanır.

7. İşletme için önemli olan bir varlığa ilişkin defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama yapılır.

8. Devlet teşviki yoluyla edinilen ve gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin başlangıçtaki gerçeğe uygun değer, defter değeri ve muhasebeleşme sonrası maliyet yöntemi ile mi yeniden değerlendirme yöntemi ile mi ölçüldükleri hakkında açıklamalar yapılır.

9. Kullanım hakkında sınırlama olanlar ve borç karşılığı teminat verilenler varsa mevcudiyetleri ve defter değerleri açıklanır.

10. Elde edilme karşılığında varsa sözleşme ile üstlenilen yükümlülükler açıklanır.

TMS 8 önemli etkisi olacak muhasebe tahminlerindeki değişikliğin açıklanmasını zorunlu kılar. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yararlı ömür değerlendirmesindeki, itfa yöntemindeki veya kalıntı değerindeki değişiklikler bu tür açıklanması zorunlu değişikliklere örnek olarak sayılmaktadır.¹⁵⁸

2.8.2. Muhasebeleştirildikten Sonra Yeniden Değerleme Yöntemi ile Ölçülen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Standart varlık sınıflarının daha büyük sınıflarda toplanmasına imkan vermekle birlikte, hem maliyet hem de yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülmüş tutarları birlikte içeren varlık sınıfı oluşmasına izin vermemektedir. Muhasebeleştirme sonrasında yeniden değerlemeye tabi tutularak ölçülenler hakkında sıralanan açıklamalar yapılır:¹⁵⁹

- Yeniden değerlendirme yürürlük tarihi,
- Defter değerleri,
- 74'üncü paragraftaki maliyet yöntemi ile ölçülmüş olması durumunda muhasebeleştirilecek olduğu defter değeri,
- Dönem içindeki değişiklikler ve kalan tutarın işletme hissedarlarına dağıtımına ait sınırlamaları belirtmek suretiyle, dönem başı ve dönem sonundaki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme fazlası tutarı.

¹⁵⁸ a.g.e., s. 290.

¹⁵⁹ TMS 38 Paragraf 125, s.21

2.8.3. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları

İlgili dönemde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı kamuoyuna açıklanması gereken bir bilgi olarak kabul edilmiştir. Bu gibi harcamaların yapılıp yapılmadığı, hangi konularda yapıldığı, ne kadarının aktife alındığı ve ne kadarının gider yazıldığı gibi bilgiler açıklanır.¹⁶⁰

2.8.4. Diğer Bilgiler

Standart aşağıdaki hususlarda açıklama yapmayı zorunlu tutmamış ancak açıklama yapılmasını teşvik edildiğini belirtmiştir.¹⁶¹

- Tamamen itfa edilmiş olmasına rağmen halen kullanılan maddi olmayan duran varlıklar ile
- Muhasebeleştirme kriterlerini karşılamadığı için muhasebeleştirilmeyerek finansal tablolarda yer almamış olan ancak işletme kontrolünde olan maddi olmayan varlık niteliğindeki önemli varlıklar.

Standart 129'uncu ile 13'üncü paragrafları ile geçiş ve erken uygulama hükümlerini düzenleyerek son bulmaktadır.

¹⁶⁰ Örtten, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.**, s. 567.

¹⁶¹ TMS 38 Paragraf 128, s.21

3. TMS 38 STANDARDININ BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde uygulama çalışması, belirlenmiş kriterlere göre seçilmiş olan BIST Teknoloji Sektörü'nde yer alan 4 şirketin finansal durum tabloları ve açıklayıcı dipnotlarının incelenmesini içermektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma ile BIST (Borsa İstanbul) Teknoloji Sektörü'nde yer alan 4 şirketin Finansal Durum Tabloları ile Dipnot Açıklamaları 5 yıllık dönemler içinde TMS 38 Standardı kapsamında nitelik ve nicelik yönünden incelenmiştir. Araştırma ile TMS 38 Standardının teknoloji şirketlerinde uygulanmasının sonuçları analiz edilerek söz konusu şirketlerdeki maddi olmayan duran varlık yapısı ve gösterdiği eğilim tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında BIST Teknoloji Sektörü'nde yer alan 16 şirketten 4'ü incelenmiştir. Teknoloji sektöründeki şirketlerin seçilmesindeki ana neden maddi olmayan duran varlıklara diğer sektörlerdeki şirketlere oranla daha fazla sahip olmalarıdır. Sektör No 011000 ve Sektör Adı Teknoloji olarak Kamuyu Aydınlatma Platformu tarafından ilan edilen Teknoloji Sektörü'nde toplam 16 şirket yer almaktadır. Bu şirketlerden 2014 yıllık finansal durum tabloları içinde dikey analiz yöntemi ile varlık toplamalarında maddi olmayan duran varlık oranı hesaplanmış ve %10 ve üzerinde maddi olmayan duran varlık oranına sahip şirketler araştırma kapsamına alınmıştır. Şirketlerin 2010 – 2014 yıllık Finansal Durum Tabloları ile Dipnot Açıklamaları araştırma kapsamında incelenmiştir. İncelenen veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu resmi web sitesinden elde edilmiştir. Bir bütün olarak bağımsız denetim raporlarının ve verilen görüşlerin incelenmesi çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Araştırma kapsamına giren şirketler Tablo 2' de yer alan ilk 4 şirkettir. Diğer şirketler araştırma kapsamına alınmamıştır. Şirketlerin 2010 – 2014 yıllık Finansal Durum Tabloları ile Dipnot Açıklamaları çalışma kapsamında incelenmiştir.

Tablo 2. BIST Teknoloji Şirketleri MODV – Varlık Toplamına Oranı

SIRA	ŞİRKETLER	TOPLAM VARLIKLAR	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KALEMİ	ORAN %
1	Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A. Ş. ⁱ	166.142.594	43.621.108	26,26
2	Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş. ⁱⁱ	23.936.603	5.862.486	24,49
3	Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ⁱⁱⁱ	322.457.215	60.563.659	18,78
4	Link Bilgisayar Sis. Yaz. ve Don. San. ve Tic. A. Ş. ^{iv}	14.012.515	2.371.171	16,92
5	Aselsan Elekt. San. ve TİC. A. Ş.	4.985.433.774	438.506.438	8,80
6	Ericom Telekomünikasyon ve Enerji Tek. A. Ş.	8.472.093	736.955	8,70
7	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	901.106.101	75.387.137	8,37
8	Arena Bilgisayar San. ve Tic. A. Ş.	497.944.121	5.236.130	1,05
9	Escort Teknoloji Yatırım Anonim Şirketi	83.112.180	557.798	0,67
10	Alcatel Lucent Teletaş Telek. A.Ş.	322.509.671	2.115.249	0,66
11	Anel Telekomünikasyon Elekt. Sis. San. ve Tic. A. Ş.	36.262.996	122.857	0,34
12	Plastikkart Akıllı Kart İlet. Sis. San. ve Tic. A. Ş.	40.190.535	106.312	0,26
13	İndeks Bilgisayar Sis. Müh. San. ve Tic. A. Ş.	1.059.737.490	2.274.424	0,21
14	Armada Bilgisayar Sis. San. ve Tic. A. Ş.	340.701.350	110.949	0,03
15	Datagate Bil. Malzemeleri Tic. A. Ş.	226.285.800	41.737	0,02
16	Despec Bilgisayar Pazarlama ve Ticaret A. Ş.	68.840.979	10.173	0,01

i) <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1016>

ii) <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1547>

iii) <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1442>

iv) <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1015>

3.3. Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A. Ş.

Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi (Logo Yazılım) 1986 yılında limited şirket statüsünde kurulmuştur. Limited şirket statüsü ile kurulan Logo Yazılım 30 Eylül 1999 tarihinde nevi değiştirerek anonim şirket statüsü ile faaliyetlerine devam etmiştir. Logo Yazılım Türkiye’de kayıtlıdır ve Türk Ticaret Kanunu altında faaliyet göstermektedir. Logo Yazılım’ın ana faaliyet konusu her türlü bilgisayar donanımı içine işlenmiş, işletim sistemi, uygulama yazılımları, veri tabanı, verimlilik arttırıcı yazılımlar, multimedya yazılım ürünleri ve benzeri her türlü yazılımın üretimi, geliştirilmesi, işlenmesi, çoğaltılması, her türlü fiziki ve elektronik ortamda yayılması ve bunlarla ilgili her türlü teknik destek, eğitim ve teknik servis faaliyetleri gibi hizmetlerin yürütülmesi olarak ifade edilmektedir. Logo Yazılım finansal tablolarını, SPK’nin 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri II, 14.1 nolu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” hükümlerine uygun olarak, KGK tarafından yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde TMS/TFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumları esas alarak hazırlamıştır. 2010 – 2014 dönemlerinin tümünde gördüğü bağımsız denetimin sonucu olumlu görüş belirtilmesi ile neticelenmiştir. Ortalama personel sayısı 2014 yılı için 474 olarak gerçekleşmiştir.¹⁶²

2014 yılı Finansal Durum Tablosunda yapılan dikey analiz sonucu maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki oranının %26,26 olduğu görülmüştür. Mutlak değer olarak maddi olmayan duran varlık kalemi en yüksek değere sahip olmasa da BIST Teknoloji Sektörü’ndeki şirketler içerisinde toplam varlıklar içindeki en yüksek orana ulaşan şirkettir.

¹⁶² <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1016>(Erişim Tarihi: 12.11.2015)

Tablo 3. Logo Yazılım 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı

TL						EĞİLİM YÜZDELERİ			
	2010	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
DÖNEN VARLIKLAR	12.095.384	18.408.891	31.069.738	73.533.502	104.903.678	152	257	608	867
DURAN VARLIKLAR	25.194.028	31.329.233	31.836.297	51.208.773	61.238.916	124	126	203	243
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10.043.303	13.705.903	15.832.958	36.455.227	43.621.108	136	158	363	434
- Geliştirme Maliyetleri	9.956.164	8.010.694	7.816.096	15.875.221	22.894.855	80	79	159	230
- Tanımlanabilir Varlık*	-	5.617.467	7.916.451	-	-	-	-	-	-
- Gelişmiş Teknoloji	-	-	-	4.681.871	4.792.959	-	-	-	-
- Müşteri İlişkileri	-	-	-	8.385.945	9.220.452	-	-	-	-
- Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler	-	-	-	1.417.553	534.222	-	-	-	-
- Şerefiye	-	-	-	5.892.252	5.892.252	-	-	-	-
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	87.139	77.742	100.411	202.385	286.368	89	115	232	329
TOPLAM VARLIKLAR	37.289.412	49.738.124	62.906.035	124.742.275	166.142.594	133	169	335	446
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	4.770.149	8.745.210	13.971.344	39.164.073	58.630.831	183	293	821	1229
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.143.507	6.768.962	6.468.948	26.452.674	19.937.308	592	566	2313	1744
Ö Z K A Y N A K L A R	31.375.756	34.223.952	42.465.743	59.125.528	87.574.455	109	135	188	279
TOPLAM KAYNAKLAR	37.289.412	49.738.124	62.906.035	124.742.275	166.142.594	133	169	335	446

*Tanımlanabilir Varlık kalemi 2013 ve 2014 yılında Gelişmiş Teknoloji, Müşteri İlişkileri ve Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler olarak detaylandırılarak dipnot içinde gösterilmeye başlanmıştır.

Tablo 4. Logo Yazılım Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 - 2014

TL	Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)	
	2010 - 2011		2011 - 2012		2012 - 2013		2013 - 2014	
	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
DÖNEN VARLIKLAR	6.313.507	52%	12.660.847	69%	42.463.764	137%	31.370.176	43%
DURAN VARLIKLAR	6.135.205	24%	507.064	2%	19.372.476	61%	10.030.143	20%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.662.600	36%	2.127.055	16%	20.622.269	130%	7.165.881	20%
- Geliştirme Maliyetleri	-1.945.470	-20%	-194.598	-2%	8.059.125	103%	7.019.634	44%
- Tanımlanabilir Varlık*	5.617.467	-	2.298.984	41%	-7.916.451	-100%	0	-
- Gelişmiş Teknoloji	-	-	-	-	4.681.871	-	111.088	2%
- Müşteri İlişkileri	-	-	-	-	8.385.945	-	834.507	10%
- Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler	-	-	-	-	1.417.553	-	-883.331	-62%
- Şerefiye	-	-	-	-	5.892.252	-	0	-
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-9.397	-11%	22.669	29%	101.974	102%	83.983	41%
TOPLAM VARLIKLAR	12.448.712	33%	13.167.911	26%	61.836.240	98%	41.400.319	33%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	3.975.061	83%	5.226.134	60%	25.192.729	180%	19.466.758	50%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	5.625.455	492%	-300.014	-4%	19.983.726	309%	-6.515.366	-25%
Ö Z K A Y N A K L A R	2.848.196	9%	8.241.791	24%	16.659.785	39%	28.448.927	48%
TOPLAM KAYNAKLAR	12.448.712	33%	13.167.911	26%	61.836.240	98%	41.400.319	33%

*Tanımlanabilir Varlık kalemi 2013 ve 2014 yılında Gelişmiş Teknoloji, Müşteri İlişkileri ve Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler olarak detaylandırılarak dipnot içinde gösterilmeye başlanmıştır.

Tablo 5. Logo Yazılım 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV

TL	2010	2010	2011	2011	2012	2012	2013	2013	2014	2014
		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI
DÖNEN VARLIKLAR	12.095.384	32%	18.408.891	37%	31.069.738	49%	73.533.502	59%	104.903.678	63%
DURAN VARLIKLAR	25.194.028	68%	31.329.233	63%	31.836.297	51%	51.208.773	41%	61.238.916	37%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10.043.303	27%	13.705.903	28%	15.832.958	25%	36.455.227	29%	43.621.108	26%
- Geliştirme Maliyetleri	9.956.164	27%	8.010.694	16%	7.816.096	12%	15.875.221	13%	22.894.855	14%
- Tanımlanabilir Varlık*	-	-	5.617.467	11%	7.916.451	13%	-	-	-	-
- Gelişmiş Teknoloji	-	-	-	-	-	-	4.681.871	4%	4.792.959	3%
- Müşteri İlişkileri	-	-	-	-	-	-	8.385.945	7%	9.220.452	6%
- Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler	-	-	-	-	-	-	1.417.553	1%	534.222	0,32%
- Şerefiye	-	-	-	-	-	-	5.892.252	5%	5.892.252	4%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	87.139	0,23%	77.742	0,16%	100.411	0,16%	202.385	0,16%	286.368	0,17%
TOPLAM VARLIKLAR	37.289.412	100%	49.738.124	100%	62.906.035	100%	124.742.275	100%	166.142.594	100%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	4.770.149	13%	8.745.210	18%	13.971.344	22%	39.164.073	31%	58.630.831	35%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.143.507	3%	6.768.962	14%	6.468.948	10%	26.452.674	21%	19.937.308	12%
Ö Z K A Y N A K L A R	31.375.756	84%	34.223.952	69%	42.465.743	68%	59.125.528	47%	87.574.455	53%
TOPLAM KAYNAKLAR	37.289.412	100%	49.738.124	100%	62.906.035	100%	124.742.275	100%	166.142.594	100%

*Tanımlanabilir Varlık kalemi 2013 ve 2014 yılında Gelişmiş Teknoloji, Müşteri İlişkileri ve Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler olarak detaylandırılarak dipnot içinde gösterilmeye başlanmıştır.

Tablo 6. Logo Yazılım 2010 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu

	KAMUOYUNA AÇIKLANMASI ZORUNLU HUSUSLAR	2010	2011	2012	2013	2014
1	Yararlı Ömür (Sınırlı/Sınırsız) / İtfa Oranı	Geliştirme Maliyetleri ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır. Genel Olarak Maksimum 5 yıl ifadesi kullanılmıştır. Açıklamalar yeterli değildir.	Geliştirme Maliyetleri, Tanımlanabilir m.o.d.varlıklarve Diğer Maddi O.D. Varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Genel Olarak Maksimum 10 yıl ifadesi kullanılmıştır. Şirket birleşmesi ile elde edilen tanımlanabilir m.o.d.varlıkların itfa süresi gelişmiş teknoloji 3, müşteri ilişkileri 7 ve rekabet sınırlayıcı sözleşme 10 olarak ayrı ayrı açıklanmıştır. Genel olarak açıklama yeterli değildir.	Geliştirme Maliyetleri, Tanımlanabilir Varlık ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır Genel Olarak Maksimum 10 yıl ifadesi kullanılmıştır. Önceki dönem şirket birleşmesi ile elde edilenlerin itfa süresi aynı kalmıştır. Şirket birleşmesi ile elde edilen tanımlanabilir varlık gelişmiş teknoloji 10 yıl üzerinden itfa edilmektedir. Açıklama yeterli değildir.	Genel Olarak Maksimum 20 yıl ifadesi kullanılmıştır. Şirket birleşmesi ile tanımlanabilir varlıklardan gelişmiş teknoloji 7 yıl, müşteri ilişkileri 20 yıl ve rekabet sınırlayıcı sözleşme 2 yıl üzerinden itfa edilmektedir. Açıklama yeterli değildir.	Geliştirme maliyetleri 5, Gelişmiş teknoloji 7, Müşteri ilişkileri 10 – 20, Rekabet sınırlayıcı sözleşme 3 – 4, Diğer maddi olmayan duran varlıklar 3 – 5 olarak açıklanmıştır. Açıklanmıştır.
2	Sınırsız Ömre Sahip Varlığa İlişkin Defter Değeri ve Bu	-	-	-	Şerefiye	Şerefiye

	Değerlendirmeyi Destekleyici Nedenler					
3	İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi	Doğrusal İtfa Yöntemi
4	Brüt Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
5	Birikmiş İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
6	İtfa Paylarının Dahil Edildiği Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
7	İşletme İçerisinde Oluşturulanlar	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
8	Ayrıca Elde Edilenler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
9	İşletme Birleşmelerinden Elde Edilenler	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
10	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan	-	-	-	-	-
11	Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılan Elden Çıkarılacak Varlık Grubuna Dahil Olanlar	-	-	-	-	-
12	Diğer Elden Çıkarmalar	-	-	-	-	-
13	Yeniden Değerleme Kaynaklı Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
14	TMS 36'ya göre Doğrudan Diğer Kapsamlı Gelirde Muhasebeleştirilen ya da Diğer Kapsamlı Gelirden İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararlarından Kaynaklanan Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
15	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
16	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zarardan İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-

17	Dönem İçinde Muhasebeleştirilen İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
18	Net Kur Farkları	-	-	-	-	-
19	Dönem İçinde Defter Değerinde Meydana Gelen Diğer Değişiklikler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
20	TMS 36'ya göre Değer Düşüklüğüne Uğramış Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Ek Açıklama	-	-	-	-	-
21	Yararlı Ömürde Değişiklik	-	-	-	-	-
22	İtfa Yönteminde Değişiklik	-	-	-	-	-
23	Kalıntı Değerde Değişiklik	-	-	-	-	-
24	Fnansal Tabloları İçin Önemli Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Defter Değeri ve Kalan İtfa Dönemine İlişkin Açıklama	-	-	-	-	-
25	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Başlangıçta Muhasebeleştirilen Gerçeğe Uygun Değer	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
26	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
27	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme Yöntemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
28	Kullanım Hakkı Sınırlı ve Borca Karşılık Teminata Verilen Varlık için Mevcudiyet ve Defter Değeri	-	-	-	-	-
29	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmeleri Karşılığında Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülüklerin Tutarı	-	-	-	-	-

30	Yeniden Değerleme İşleminin Yürürlük Tarihi	-	-	-	-	-
31	Yeniden Değerlenen Varlığın Defter Değeri	-	-	-	-	-
32	Yeniden Değerlenen Varlığın, Muhasebeleştirildikten Sonra Maliyet Yöntemi Kullanılarak Ölçülmüş Olması Durumunda, Muhasebeleştirilecek Olduğu Defter Değeri	-	-	-	-	-
33	Yeniden Değerleme Fazlası Tutarı	-	-	-	-	-
34	Dönem İçinde Gider Olarak Muhasebeleştirilen Araştırma Ve Geliştirme Harcamalarının Toplam Tutarı	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
35*	Halen Kullanılan Ancak Tamamen İtfa Edilmiş Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-
36*	İşletme Tarafından Kontrol Edilmekle Beraber Bu Standarttaki Muhasebeleştirme Kriterlerini Sağlamadıklarından Varlık Olarak Muhasebeleştirilmemiş Olan Önemli Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-

* Zorunlu değil, açıklanması tavsiye edilen hususlar.

3.4. Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş.

Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş. (Kron Tel.) 15.05.2007 tarihinde Konfera Bilgi ve İletişim Hizmetleri A.Ş. unvanı ile tescil olarak kurulmuştur. Konfera Bilgi ve İletişim Hizmetleri A.Ş. unvan değişikliği sonucu Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş. unvanını kullanmaktadır. Kron Tel. Türkiye’de kayıtlıdır ve Türk Ticaret Kanunu altında faaliyet göstermektedir. Kron Tel.’in ana faaliyet konusu telekomünikasyon operatörleri ve servis sağlayıcıların ihtiyaçlarına yönelik yazılım ve donanım çözümleri üretmektir. Kron Tel. ana faaliyet konusu ile ilgili servis sağlayıcılığı, internet içerik sağlayıcılığı ve internet erişim sağlayıcılığı dahil olmak üzere internetle ilgili her türlü hizmeti vermek, her türlü elektronik ve tüm diğer haberleşme kanallarına yönelik her türlü hizmet, yazılım, dizayn, donanım, eğitim, danışmanlık, seminer vb. hizmetler vermek ve internet üzerinden her türlü ticari faaliyette bulunmaktadır. 31.12.2014 tarihi itibarıyla Kron Tel. bünyesinde çalışan personel sayısı 54 olarak görülmektedir. Kron Tel. halka açık olup Şirket’in hisseleri 27 Mayıs 2011 tarihinden itibaren BIST’te işlem görmektedir. Kron Tel. finansal tablolarını, SPK’nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri II, 14.1 nolu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” hükümlerine uygun olarak, KGK tarafından yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde TMS/TFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumları esas olarak hazırlamıştır. 2011 – 2014 dönemlerinin tümünde gördüğü bağımsız denetimin sonucu olumlu görüş belirtilmesi ile neticelenmiştir.¹⁶³ Kron Tel. 2011 yılında borsada işlem görmeye başladığından 2011 – 2014 dönemleri incelenmiştir.

2014 yılı Finansal Durum Tablosunda yapılan dikey analiz sonucu maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki oranının %24,49 olduğu görülmüştür. BIST Teknoloji Sektörü’ndeki şirketler içerisinde toplam varlıklar içindeki en yüksek ikinci orana ulaşan şirkettir.

¹⁶³ <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1547>(Erişim Tarihi: 12.11.2015)

Tablo 7. Kron Tel. 2011 – 2014 Trend Analizi 2011 Baz Yılı

TL	2011	2012	2013	2014	2012	2013	2014
DÖNEN VARLIKLAR	16.589.655	11.000.611	8.567.574	14.794.261	66	52	89
DURAN VARLIKLAR	2.346.645	2.884.579	8.655.919	9.142.342	123	369	390
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.763.960	1.759.207	4.057.378	5.862.486	100	230	332
- Haklar	1.749.971	1.304.926	1.065.604	4.068.997	75	61	233
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	441.182	2.969.102	1.781.411	-	-	-
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	13.989	13.099	22.672	12.078	94	162	86
TOPLAM VARLIKLAR	18.936.300	13.885.190	17.223.493	23.936.603	73	91	126
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	2.550.002	3.331.498	5.511.923	9.548.946	131	216	374
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.341.794	884.107	672.604	631.240	66	50	47
ÖZ KAYNAKLAR	15.044.504	9.669.585	11.038.966	13.756.417	64	73	91
TOPLAM KAYNAKLAR	18.936.300	13.885.190	17.223.493	23.936.603	73	91	126

Tablo 8. Kron Tel. Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2011 - 2014

TL	Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)	
	2011 - 2012		2012 - 2013		2013 - 2014	
	TL	%	TL	%	TL	%
DÖNEN VARLIKLAR	-5.589.044	-34%	-2.433.037	-22%	6.226.687	73%
DURAN VARLIKLAR	537.934	23%	5.771.340	200%	486.423	6%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-4.753	-0,27%	2.298.171	131%	1.805.108	44%
- Haklar	-445.045	-25%	-239.322	-18%	3.003.393	282%
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	441.182	-	2.527.920	573%	-1.187.691	-40%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-890	-6%	9.573	73%	-10.594	-47%
TOPLAM VARLIKLAR	-5.051.110	-27%	3.338.303	24%	6.713.110	39%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	781.496	31%	2.180.425	65%	4.037.023	73%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	-457.687	-34%	-211.503	-24%	-41.364	-6%
ÖZ KAYNAKLAR	-5.374.919	-36%	1.369.381	14%	2.717.451	25%
TOPLAM KAYNAKLAR	-5.051.110	-27%	3.338.303	24%	6.713.110	39%

Tablo 9. Kron Tel. 2011 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV

TL	2011	2011	2012	2012	2013	2013	2014	2014
		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI
DÖNEN VARLIKLAR	16.589.655	88%	11.000.611	79%	8.567.574	50%	14.794.261	62%
DURAN VARLIKLAR	2.346.645	12%	2.884.579	21%	8.655.919	50%	9.142.342	38%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.763.960	9%	1.759.207	13%	4.057.378	24%	5.862.486	24%
- Haklar	1.749.971	9%	1.304.926	9%	1.065.604	6%	4.068.997	17%
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	-	441.182	3%	2.969.102	17%	1.781.411	7%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	13.989	0,07%	13.099	0,09%	22.672	0,13%	12.078	0,05%
TOPLAM VARLIKLAR	18.936.300	100%	13.885.190	100%	17.223.493	100%	23.936.603	100%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	2.550.002	13%	3.331.498	24%	5.511.923	32%	9.548.946	40%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.341.794	7%	884.107	6%	672.604	4%	631.240	3%
Ö Z K A Y N A K L A R	15.044.504	79%	9.669.585	70%	11.038.966	64%	13.756.417	57%
TOPLAM KAYNAKLAR	18.936.300	100%	13.885.190	100%	17.223.493	100%	23.936.603	100%

Tablo 10. Kron Tel. 2011 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu

	KAMUOYUNA AÇIKLANMASI ZORUNLU HUSUSLAR	2010	2011	2012	2013	2014
1	Yararlı Ömür (Sınırlı/Sınırsız) / İtfa Oranı	-	Haklar, Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır. İtfa süresi Haklar için 5- 10 yıl olarak, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar için 3-5 yıl olarak açıklanmıştır. Açıklama yetersizdir.	Haklar, Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır. İtfa süresi Haklar için 5- 10 yıl olarak, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar için 3-5 yıl olarak açıklanmıştır. Açıklama yetersizdir.	Haklar, Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır. İtfa süresi Haklar için 5- 10 yıl olarak, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar için 3-5 yıl olarak açıklanmıştır. Açıklama yetersizdir.	Haklar, Araştırma ve Geliştirme Giderleri ve Diğer Maddi O.D. Varlık olarak sınıflandırılmıştır. İtfa süresi Haklar için 5- 10 yıl olarak, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar için 3-5 yıl olarak açıklanmıştır. Açıklama yetersizdir.
2	Sınırsız Ömre Sahip Varlığa İlişkin Defter Değeri ve Bu Değerlendirmeyi Destekleyici Nedenler	-	-	-	-	-
3	İtfa Yöntemi	-	Normal amortisman yöntemiyle ve kıst esasa göre	Normal amortisman yöntemiyle ve kıst esasa göre	Normal amortisman yöntemiyle ve kıst esasa göre	Normal amortisman yöntemiyle ve kıst esasa göre
4	Brüt Defter Değeri	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
5	Birikmiş İtfa Payları	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
6	İtfa Paylarının Dahil Edildiği Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemi	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
7	İşletme İçerisinde Oluşturulanlar	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

8	Ayrıca Elde Edilenler	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
9	İşletme Birleşmelerinden Elde Edilenler	-	-	-	-	-
10	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan	-	-	-	-	-
11	Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılan Elden Çıkarılacak Varlık Grubuna Dahil Olanlar	-	-	-	-	-
12	Diğer Elden Çıkarmalar	-	-	-	-	-
13	Yeniden Değerleme Kaynaklı Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
14	TMS 36'ya göre Doğrudan Diğer Kapsamlı Gelirde Muhasebeleştirilen ya da Diğer Kapsamlı Gelirden İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararlarından Kaynaklanan Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
15	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
16	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zarardan İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
17	Dönem İçinde Muhasebeleştirilen İtfa Payları	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
18	Net Kur Farkları	-	-	-	-	-
19	Dönem İçinde Defter Değerinde Meydana Gelen Diğer Değişiklikler	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

20	TMS 36'ya göre Değer Düşüklüğüne Uğramış Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Ek Açıklama	-	-	-	-	-
21	Yararlı Ömürde Değişiklik	-	-	-	-	-
22	İtfa Yönteminde Değişiklik	-	-	-	-	-
23	Kalıntı Değerde Değişiklik	-	-	-	-	-
24	Finansal Tabloları İçin Önemli Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Defter Değeri ve Kalan İtfa Dönemine İlişkin Açıklama	-	-	-	-	-
25	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Başlangıçta Muhasebeleştirilen Gerçeğe Uygun Değer	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
26	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Defter Değeri	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
27	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme Yöntemi	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
28	Kullanım Hakkı Sınırlı ve Borca Karşılık Teminata Verilen Varlık için Mevcudiyet ve Defter Değeri	-	-	-	-	-
29	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmeleri Karşılığında Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülüklerin Tutarı	-	-	-	-	-

30	Yeniden Değerleme İşleminin Yürürlük Tarihi	-	-	-	-	-
31	Yeniden Değerlenen Varlığın Defter Değeri	-	-	-	-	-
32	Yeniden Değerlenen Varlığın, Muhasebeleştirildikten Sonra Maliyet Yöntemi Kullanılarak Ölçülmüş Olması Durumunda, Muhasebeleştirilecek Olduğu Defter Değeri	-	-	-	-	-
33	Yeniden Değerleme Fazlası Tutarı	-	-	-	-	-
34	Dönem İçinde Gider Olarak Muhasebeleştirilen Araştırma Ve Geliştirme Harcamalarının Toplam Tutarı	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
35*	Halen Kullanılan Ancak Tamamen İtfa Edilmiş Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-
36*	İşletme Tarafından Kontrol Edilmekle Beraber Bu Standarttaki Muhasebeleştirme Kriterlerini Sağlamadıklarından Varlık Olarak Muhasebeleştirilmemiş Olan Önemli Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-

* Zorunlu değil, açıklanması tavsiye edilen hususlar.

3.5. Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Karel Elektronik) faaliyetlerini telekomünikasyon cihazları tasarımı ve üretimi, elektronik devre kartları tasarımı ve üretimi olmak üzere, iki esas alanda toplamıştır. Esas faaliyet konusu olan, telekomünikasyon konusunda çeşitli teknoloji, özellik ve kapasitelerde kablolu ve kablosuz haberleşme sistemleri geliştirmekte, üretmekte ve bu ürünleri yurtiçi ve yurtdışı pazarlarda satmakta ve satış sonrası hizmet organizasyonlarını gerçekleştirmektedir. Öne çıkan ürünleri, üstyapı sınıfında küçük, orta ve büyük kapasitelerde olmak üzere özel telefon santralleri ve bunların çevre birimleri, altyapı sınıfında ise kırsal alan santralleri ve ara bağlantı santralleri olarak ifade edilmektedir. Elektronik sistem üretimi alanında ise daha çok beyaz eşya elektroniği tasarımı ve üretimi konusunda faaliyet göstermektedir. Merkez adresi İstanbul'dur. Ankara Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde de, araştırma geliştirme ve proje geliştirme üzerine faaliyetlerini sürdürmektedir.

Karel Elektronik 7 Mayıs 2010 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nde yeni kurulan bir yazılım firması olan eZuce Inc. firmasına % 32,26 oranında ortak olmuştur. Şirket eZuce Inc. yönetim kurulunda 1 yöneticisi ile temsil edilmektedir. Ortalama personel sayısı 2014 yılı için 1.341 olarak gerçekleşmiştir.

Karel Elektronik finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II, 14.1 No'lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olup Tebliğin 5. Maddesine istinaden KGK tarafından yürürlüğe konulmuş olan TMS/TFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumları esas alarak hazırlamıştır. 2010 – 2014 dönemlerinin tümünde gördüğü bağımsız denetimin sonucu olumlu görüş belirtilmesi ile neticelenmiştir.¹⁶⁴

2014 yılı Finansal Durum Tablosunda yapılan dikey analiz sonucu maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki oranının %18,78 olduğu görülmüştür. BIST Teknoloji Sektörü'ndeki şirketler içerisinde toplam varlıklar

¹⁶⁴<https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1442>(Erişim Tarihi: 12.11.2015)

içindeki en yüksek üçüncü orana ulaşan şirket olmasına rağmen incelenen 4 şirket içerisinde hem en yüksek toplam varlık hem de en yüksek maddi olmayan duran varlık değerine sahiptir.



Tablo 11. Karel Elektronik 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı

TL						EĞİLİM YÜZDELERİ			
	2010	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
DÖNEN VARLIKLAR	215.687.735	150.442.735	180.449.280	205.666.951	231.796.781	70	84	95	107
DURAN VARLIKLAR	44.682.496	57.153.739	65.074.881	78.416.317	90.660.434	128	146	175	203
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	31.268.519	35.708.318	45.880.936	55.392.007	60.563.659	114	147	177	194
- Haklar	815.691	766.122	943.573	1.172.192	1.544.745	94	116	144	189
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar*	-	5.378	10.298	40.174	45.869	-	-	-	-
- Aktifleştirilen Geliştirme Harcamaları	26.889.822	34.936.818	44.927.065	54.179.641	58.973.045	130	167	201	219
- Özel Maliyetler	3.563.006	-	-	-	-	-	-	-	-
TOPLAM VARLIKLAR	260.370.231	207.596.474	245.524.161	284.083.268	322.457.215	80	94	109	124
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	108.251.582	70.859.812	86.377.437	117.863.012	122.530.715	65	80	109	113
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	38.219.362	11.377.707	20.980.701	14.280.459	38.175.423	30	55	37	100
Ö Z K A Y N A K L A R	113.899.287	125.358.955	138.166.023	151.939.797	161.751.077	110	121	133	142
TOPLAM KAYNAKLAR	260.370.231	207.596.474	245.524.161	284.083.268	322.457.215	80	94	109	124

* Diğer maddi olmayan duran varlıklar, şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluşmaktadır.

Tablo 12. Karel Elektronik Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 - 2014

TL	Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)	
	2010 - 2011		2011 - 2012		2012 - 2013		2013 - 2014	
	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
DÖNEN VARLIKLAR	-65.245.000	-30%	30.006.545	20%	25.217.671	14%	26.129.830	13%
DURAN VARLIKLAR	12.471.243	28%	7.921.142	14%	13.341.436	21%	12.244.117	16%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4.439.799	14%	10.172.618	28%	9.511.071	21%	5.171.652	9%
- Haklar	-49.569	-6%	177.451	23%	228.619	24%	372.553	32%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar*	5.378	-	4.920	91%	29.876	290%	5.695	14%
- Aktifleştirilen Geliştirme Harcamaları	8.046.996	30%	9.990.247	29%	9.252.576	21%	4.793.404	9%
- Özel Maliyetler	-3.563.006	-100%	-	-	-	-	-	-
TOPLAM VARLIKLAR	-52.773.757	-20%	37.927.687	18%	38.559.107	16%	38.373.947	14%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	-37.391.770	-35%	15.517.625	22%	31.485.575	36%	4.667.703	4%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	-26.841.655	-70%	9.602.994	84%	-6.700.242	-32%	23.894.964	167%
Ö Z K A Y N A K L A R	11.459.668	10%	12.807.068	10%	13.773.774	10%	9.811.280	6%
TOPLAM KAYNAKLAR	-52.773.757	-20%	37.927.687	18%	38.559.107	16%	38.373.947	14%

* Diğer maddi olmayan duran varlıklar, şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluşmaktadır.

Tablo 13. Karel Elektronik 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV

TL	2010	2010	2011	2011	2012	2012	2013	2013	2014	2014
		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI
DÖNEN VARLIKLAR	215.687.735	83%	150.442.735	72%	180.449.280	73%	205.666.951	72%	231.796.781	72%
DURAN VARLIKLAR	44.682.496	17%	57.153.739	28%	65.074.881	27%	78.416.317	28%	90.660.434	28%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	31.268.519	12%	35.708.318	17%	45.880.936	19%	55.392.007	19%	60.563.659	19%
- Haklar	815.691	0,313%	766.122	0,369%	943.573	0,384%	1.172.192	0,413%	1.544.745	0,479%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar*	-	-	5.378	0,003%	10.298	0,004%	40.174	0,014%	45.869	0,014%
- Aktifleştirilen Geliştirme Harcamaları	26.889.822	10,328%	34.936.818	16,829%	44.927.065	18,298%	54.179.641	19,072%	58.973.045	18,289%
- Özel Maliyetler	3.563.006	1,368%	-	-	-	-	-	-	-	-
TOPLAM VARLIKLAR	260.370.231	100%	207.596.474	100%	245.524.161	100%	284.083.268	100%	322.457.215	100%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	108.251.582	42%	70.859.812	34%	86.377.437	35%	117.863.012	41%	122.530.715	38%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	38.219.362	15%	11.377.707	5%	20.980.701	9%	14.280.459	5%	38.175.423	12%
Ö Z K A Y N A K L A R	113.899.287	44%	125.358.955	60%	138.166.023	56%	151.939.797	53%	161.751.077	50%
TOPLAM KAYNAKLAR	260.370.231	100%	207.596.474	100%	245.524.161	100%	284.083.268	100%	322.457.215	100%

* Diğer maddi olmayan duran varlıklar, şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluşmaktadır.

Tablo 14. Karel Elektronik 2011 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu

	KAMUOYUNA AÇIKLANMASI ZORUNLU HUSUSLAR	2010	2011	2012	2013	2014
1	Yararlı Ömür (Sınırlı/Sınırsız) / İtfa Oranı	Haklar 4-10 yıl, Özel maliyetler 5-10 yıl, Diğer MODV 5 yıl, Aktifleştirilen geliştirme harcamaları 3- 10 yıl olarak açıklanmıştır.	Haklar 3-15 yıl, Özel maliyetler 5- 10 yıl, Diğer MODV 5 yıl, Aktifleştirilen geliştirme harcamaları 3-10 yıl olarak açıklanmıştır.	Haklar 3-15 yıl, Diğer MODV 5 yıl, Aktifleştirilen geliştirme harcamaları 3- 10 yıl olarak açıklanmıştır.	Haklar 3-15 yıl, Diğer MODV 5 yıl, Aktifleştirilen geliştirme harcamaları 3- 10 yıl olarak açıklanmıştır.	Haklar 3-15 yıl, Diğer MODV 5 yıl, Aktifleştirilen geliştirme harcamaları 3- 10 yıl olarak açıklanmıştır.
2	Sınırsız Ömre Sahip Varlığa İlişkin Defter Değeri ve Bu Değerlendirmeyi Destekleyici Nedenler	-	-	-	-	-
3	İtfa Yöntemi	Doğrusal amortisman yöntemi	Doğrusal amortisman yöntemi	Doğrusal amortisman yöntemi	Doğrusal amortisman yöntemi	Doğrusal amortisman yöntemi
4	Brüt Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
5	Birikmiş İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
6	İtfa Paylarının Dahil Edildiği Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

7	İşletme İçerisinde Oluşturulanlar	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
8	Ayrıca Elde Edilenler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
9	İşletme Birleşmelerinden Elde Edilenler	-	-	-	-	-
10	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan	-	-	-	-	-
11	Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılan Elden Çıkarılacak Varlık Grubuna Dahil Olanlar	-	-	-	-	-
12	Diğer Elden Çıkarmalar	-	-	-	-	-
13	Yeniden Değerleme Kaynaklı Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
14	TMS 36'ya göre Doğrudan Diğer Kapsamlı Gelirde Muhasebeleştirilen ya da Diğer Kapsamlı Gelirden İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararlarından Kaynaklanan Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
15	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
16	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zarardan İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
17	Dönem İçinde Muhasebeleştirilen İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

18	Net Kur Farkları	-	-	-	-	-
19	Dönem İçinde Defter Değerinde Meydana Gelen Diğer Değişiklikler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
20	TMS 36'ya göre Değer Düşüklüğüne Uğramış Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Ek Açıklama	-	-	-	-	-
21	Yararlı Ömürde Değişiklik	-	-	-	-	-
22	İtfa Yönteminde Değişiklik	-	-	-	-	-
23	Kalıntı Değerde Değişiklik	-	-	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	-
24	Fnansal Tabloları İçin Önemli Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Defter Değeri ve Kalan İtfa Dönemine İlişkin Açıklama	-	-	-	-	-
25	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Başlangıçta Muhasebeleştirilen Gerçeğe Uygun Değer	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
26	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
27	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme Yöntemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
28	Kullanım Hakkı Sınırlı ve Borca Karşılık Teminata Verilen Varlık için Mevcudiyet ve Defter Değeri	-	-	-	-	-

29	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmeleri Karşılığında Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülüklerin Tutarı	-	-	-	-	-
30	Yeniden Değerleme İşleminin Yürürlük Tarihi	-	-	-	-	-
31	Yeniden Değerlenen Varlığın Defter Değeri	-	-	-	-	-
32	Yeniden Değerlenen Varlığın, Muhasebeleştirildikten Sonra Maliyet Yöntemi Kullanılarak Ölçülmüş Olması Durumunda, Muhasebeleştirilecek Olduğu Defter Değeri	-	-	-	-	-
33	Yeniden Değerleme Fazlası Tutarı	-	-	-	-	-
34	Dönem İçinde Gider Olarak Muhasebeleştirilen Araştırma Ve Geliştirme Harcamalarının Toplam Tutarı	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
35*	Halen Kullanılan Ancak Tamamen İtfa Edilmiş Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-

36*	İşletme Tarafından Kontrol Edilmekle Beraber Bu Standarttaki Muhasebeleştirme Kriterlerini Sağlamadıklarından Varlık Olarak Muhasebeleştirilmemiş Olan Önemli Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-
-----	---	---	---	---	---	---

* Zorunlu değil, açıklanması tavsiye edilen hususlar.

3.6. Link Bilgisayar Sistemleri Yazılım ve Donanım San. ve Tic. A.Ş.

Link Bilgisayar Sistemleri Yazılım ve Donanım Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Link Yazılım) 07.01.1985 yılında İstanbul'da kurulmuştur. Link Yazılım, yazılım, pazarlama, satış, danışmanlık ve eğitim alanlarında faaliyette bulunmaktadır. Link yazılım ürünleri, bir işletmedeki satış, pazarlama, satın alma, stok yönetimi, depo mağaza yönetimi, cari hesaplar, finans, muhasebe, üretim, bütçe planlama, insan kaynakları, sabit kıymetler takibi için gerekli olan ve birbirleriyle entegre çalışan modülleri içermektedir. Geliştirilmiş olan bu ürünler İngilizce, Almanca, Rusça ve Azerice 'ye çevrilmiştir. Türkiye, Almanya ve Türk Cumhuriyetleri'nden oluşan geniş bir pazara iş yazılımları sunmaktadır. Link Bilgisayar finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II, 14.1 No'lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olup Tebliğin 5. Maddesine istinaden KGK tarafından yürürlüğe konulmuş olan TMS/TFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumları esas alarak hazırlamıştır. 2010 – 2014 dönemlerinin tümünde gördüğü bağımsız denetimin sonucu olumlu görüş belirtilmesi ile neticelenmiştir. 2014 yılı içerisinde Link Bilgisayar bünyesinde çalışan ortalama personel sayısı 50'dir.¹⁶⁵

2014 yılı Finansal Durum Tablosunda yapılan dikey analiz sonucu maddi olmayan duran varlıklarının toplam varlıklar içindeki oranının %16,92 olduğu görülmüştür. BIST Teknoloji Sektörü'ndeki şirketler içerisinde toplam varlıklar içindeki en yüksek dördüncü orana ulaşan şirkettir.

¹⁶⁵ <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1015>(Erişim Tarihi: 12.11.2015)

Tablo 15. Link Bilgisayar 2010 – 2014 Trend Analizi 2010 Baz Yılı

TL						EĞİLİM YÜZDELERİ			
	2010	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
DÖNEN VARLIKLAR	1.566.570	10.756.564	8.989.301	10.355.767	11.323.890	687	574	661	723
DURAN VARLIKLAR	4.582.032	2.201.746	2.925.757	2.993.360	2.688.625	48	64	65	59
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.307.654	1.524.300	2.160.395	2.540.431	2.371.171	117	165	194	181
- Haklar	37	33	29	26	24	89	78	70	65
- Ar-Ge/Geliştirme Giderleri	1.307.251	1.517.634	2.142.329	2.513.648	2.348.140	116	164	192	180
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	366	6.633	18.037	26.757	23.007	1812	4928	7311	6286
TOPLAM VARLIKLAR	6.148.602	12.958.310	11.915.058	13.349.127	14.012.515	211	194	217	228
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	728.385	577.417	555.904	1.058.695	1.141.672	79	76	145	157
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	130.255	186.868	214.906	201.614	229.789	143	165	155	176
ÖZ KAYNAKLAR	5.289.962	12.194.025	11.144.248	12.088.818	12.641.054	231	211	229	239
TOPLAM KAYNAKLAR	6.148.602	12.958.310	11.915.058	13.349.127	14.012.515	211	194	217	228

Tablo 16. Link Bilgisayar Önceki Dönem Yöntemine Göre Karşılaştırmalı Tablolar Analizi 2010 - 2014

TL	Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)		Artış (veya Azalış)	
	2010 - 2011		2011 - 2012		2012 - 2013		2013 - 2014	
	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
DÖNEN VARLIKLAR	9.189.994	587%	-1.767.263	-16%	1.366.466	15%	968.123	9%
DURAN VARLIKLAR	-2.380.286	-52%	724.011	33%	67.603	2%	-304.735	-10%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	216.646	17%	636.095	42%	380.036	18%	-169.260	-7%
- Haklar	-4	-11%	-4	-12%	-3	-10%	-2	-8%
- Ar-Ge/Geliştirme Giderleri	210.383	16%	624.695	41%	371.319	17%	-165.508	-7%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6.267	1712%	11.404	172%	8.720	48%	-3.750	-14%
TOPLAM VARLIKLAR	6.809.708	111%	-1.043.252	-8%	1.434.069	12%	663.388	5%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	-150.968	-21%	-21.513	-4%	502.791	90%	82.977	8%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	56.613	43%	28.038	15%	-13.292	-6%	28.175	14%
ÖZKAYNAKLAR	6.904.063	131%	-1.049.777	-9%	944.570	8%	552.236	5%
TOPLAM KAYNAKLAR	6.809.708	111%	-1.043.252	-8%	1.434.069	12%	663.388	5%

Tablo 17. Link Bilgisayar 2010 -2014 Dikey Analiz Toplam Varlık/Kaynak İçinde MODV

TL	2010	2010	2011	2011	2012	2012	2013	2013	2014	2014
		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI		VARLIK/ KAYNAK İÇİNDE % PAYI
DÖNEN VARLIKLAR	1.566.570	25%	10.756.564	83%	8.989.301	75%	10.355.767	78%	11.323.890	81%
DURAN VARLIKLAR	4.582.032	75%	2.201.746	17%	2.925.757	25%	2.993.360	22%	2.688.625	19%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.307.654	21%	1.524.300	12%	2.160.395	18%	2.540.431	19%	2.371.171	17%
- Haklar	37	0,001%	33	0,0003%	29	0,0002%	26	0,0002%	24	0,0002%
- Ar-Ge/Geliştirme Giderleri	1.307.251	21,261%	1.517.634	11,712%	2.142.329	17,980%	2.513.648	18,830%	2.348.140	16,757%
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	366	0,006%	6.633	0,051%	18.037	0,151%	26.757	0,200%	23.007	0,164%
TOPLAM VARLIKLAR	6.148.602	100%	12.958.310	100%	11.915.058	100%	13.349.127	100%	14.012.515	100%
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	728.385	12%	577.417	4%	555.904	5%	1.058.695	8%	1.141.672	8%
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	130.255	2%	186.868	1%	214.906	2%	201.614	2%	229.789	2%
ÖZ KAYNAKLAR	5.289.962	86%	12.194.025	94%	11.144.248	94%	12.088.818	91%	12.641.054	90%
TOPLAM KAYNAKLAR	6.148.602	100%	12.958.310	100%	11.915.058	100%	13.349.127	100%	14.012.515	100%

Tablo 18. Link Bilgisayar 2010 – 2014 Dönemleri MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosu

	KAMUOYUNA AÇIKLANMASI ZORUNLU HUSUSLAR	2010	2011	2012	2013	2014
1	Yararlı Ömür (Sınırlı/Sınırsız) / İtfa Oranı	Amortisman oranları faydalı ömürlerine göre Haklar için %6,66 - %20, Diğer MODV için %20-%33,3, Gelistirme Giderleri için %20 olarak olarak açıklanmıştır.	Amortisman oranları faydalı ömürlerine göre Haklar için %6,66, Diğer MODV için %20-%33,3, Gelistirme Giderleri için %20 olarak olarak açıklanmıştır.	Amortisman oranları faydalı ömürlerine göre Haklar için %6,66, Diğer MODV için %33,3, Gelistirme Giderleri için %20 olarak olarak açıklanmıştır.	Amortisman oranları faydalı ömürlerine göre Haklar için %6,66, Diğer MODV için %20-%33,3, Gelistirme Giderleri için %20 olarak olarak açıklanmıştır.	Amortisman oranları faydalı ömürlerine göre Haklar için %6,66, Diğer MODV için %20-%33,3, Gelistirme Giderleri için %20 olarak olarak açıklanmıştır.
2	Sınırsız Ömre Sahip Varlığa İlişkin Defter Değeri ve Bu Değerlendirmeyi Destekleyici Nedenler	-	-	-	-	-
3	İtfa Yöntemi	Doğrusal ve Hızlandırılmış Amortisman	Doğrusal ve Hızlandırılmış Amortisman	Doğrusal ve Hızlandırılmış Amortisman	Doğrusal ve Hızlandırılmış Amortisman	Doğrusal ve Hızlandırılmış Amortisman
4	Brüt Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
5	Birikmiş İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
6	İtfa Paylarının Dahil Edildiği Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
7	İşletme İçerisinde Oluşturulanlar	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
8	Ayrıca Elde Edilenler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

9	İşletme Birleşmelerinden Elde Edilenler	-	-	-	-	-
10	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan	-	-	-	-	-
11	Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılan Elden Çıkarılacak Varlık Grubuna Dahil Olanlar	-	-	-	-	-
12	Diğer Elden Çıkmalar	-	-	-	-	-
13	Yeniden Değerleme Kaynaklı Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
14	TMS 36'ya göre Doğrudan Diğer Kapsamlı Gelirde Muhasebeleştirilen ya da Diğer Kapsamlı Gelirden İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararlarından Kaynaklanan Artış ve Azalışlar	-	-	-	-	-
15	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
16	Dönem İçinde TMS 36'ya göre Kâr veya Zarardan İptal Edilen Değer Düşüklüğü Zararları	-	-	-	-	-
17	Dönem İçinde Muhasebeleştirilen İtfa Payları	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
18	Net Kur Farkları	-	-	-	-	-
19	Dönem İçinde Defter Değerinde Meydana Gelen Diğer Değişiklikler	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır

20	TMS 36'ya göre Değer Düşüklüğüne Uğramış Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Ek Açıklama	-	-	-	-	-
21	Yararlı Ömürde Değişiklik	-	-	-	-	-
22	İtfa Yönteminde Değişiklik	-	-	-	-	-
23	Kalıntı Değerde Değişiklik	-	-	-	-	-
24	Fnansal Tabloları İçin Önemli Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Defter Değeri ve Kalan İtfa Dönemine İlişkin Açıklama	-	-	-	-	-
25	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Başlangıçta Muhasebeleştirilen Gerçeğe Uygun Değer	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
26	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Defter Değeri	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
27	Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Varlık İçin Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme Yöntemi	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
28	Kullanım Hakkı Sınırlı ve Borca Karşılık Teminata Verilen Varlık için Mevcudiyet ve Defter Değeri	-	-	-	-	-
29	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmeleri Karşılığında Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülüklerin Tutarı	-	-	-	-	-

30	Yeniden Değerleme İşleminin Yürürlük Tarihi	-	-	-	-	-
31	Yeniden Değerlenen Varlığın Defter Değeri	-	-	-	-	-
32	Yeniden Değerlenen Varlığın, Muhasebeleştirildikten Sonra Maliyet Yöntemi Kullanılarak Ölçülmüş Olması Durumunda, Muhasebeleştirilecek Olduğu Defter Değeri	-	-	-	-	-
33	Yeniden Değerleme Fazlası Tutarı	-	-	-	-	-
34	Dönem İçinde Gider Olarak Muhasebeleştirilen Araştırma Ve Geliştirme Harcamalarının Toplam Tutarı	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır	Açıklanmıştır
35*	Halen Kullanılan Ancak Tamamen İtfa Edilmiş Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-

36*	İşletme Tarafından Kontrol Edilmekle Beraber Bu Standarttaki Muhasebeleştirme Kriterlerini Sağlamadıklarından Varlık Olarak Muhasebeleştirilmemiş Olan Önemli Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	-
-----	---	---	---	---	---	---

* Zorunlu değil, açıklanması tavsiye edilen hususlar.

3.7. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma sonucunda elde edilen ve tablolar halinde sunulan bulgular bu bölümde araştırma kapsamında olan her bir şirket için ayrı olarak değerlendirilmiştir. Nitel ve nicel verilere ilişkin bulgulardan sonuçlar çıkarılmıştır. Standardın kamuoyuna açıklanmasını istediği hususlardan, MODV'lere İlişkin Dipnotların Nitel Analiz Tablosunda elde edilen bulguları incelenmiştir. Buna göre açıklanması zorunlu 34 hususun ne kadarının açıklandığı ve açıklama yapılmasının tavsiye edildiği 2 husus ile ilgili açıklama yapılıp yapılmadığı incelenmiştir.

Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A. Ş.

Logo Yazılım'ın 2010, 2011 ve 2012 Finansal Durum Tablosu'nda "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2013 ve 2014 yılına ait Finansal Durum Tablosunda ise bu ana kalemin "Şerefiye" ve "Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar" olarak detaylandırıldığı görülmektedir.

2010 yılında açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin haklar, yazılımlar ve geliştirme maliyetlerini içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise "Geliştirme Maliyetleri" ve "Diğer MODV" olarak detaylandırıldığı görülmektedir. "Diğer MODV" grubunun nelerden oluştuğu açıklanmamış olsa da, sunuma ilişkin esaslardaki açıklamalardan "Diğer MODV" grubunun haklar ve yazılımlardan oluştuğu sonucuna ulaşılmaktadır. İtfa süresinde üst sınır belirtilmiştir. Bu nedenle raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmamıştır. Bununla ilişkili olarak yararlı ömür konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Sonuç olarak 2010 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 12'sinde yeterli açıklama yapıldığı, 1 hususta yapılan açıklamanın yeterliği olmadığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2011 yılında açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin haklar, yazılımlar, geliştirme maliyetleri ve işletme birleşmesi sonucu sahip olunan teknoloji, müşteri ilişkileri ve diğer tanımlanabilir hakları içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran

varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Geliştirme Maliyetleri”, “Tanımlanabilir Varlık” ve “Diğer MODV” olarak detaylandığı görülmektedir. “Tanımlanabilir Varlık” grubunun nelerden oluştuğu işletme birleşmeleri başlığında “teknoloji”, “müşteri ilişkileri” ve “rekabet sınırlayıcı sözleşmeler” olarak detaylandırıldığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun nelerden oluştuğu açıklanmamış olsa da, sunuma ilişkin esaslardaki açıklamalardan “Diğer MODV” grubunun haklar ve yazılımlardan oluştuğu sonucuna ulaşılmaktadır. İtfa süresinde üst sınır belirtilmiş ayrıca işletme birleşmesi ile elde ettiği MODV’ler için ayrı ayrı itfa süresini açıklamıştır. Ancak “Geliştirme Maliyetleri” ve “Diğer MODV” için genel olarak üst sınır belirtilmiştir. Bu nedenle raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmamıştır. Bununla ilişkili olarak da yararlı ömür konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Sonuç olarak 2011 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13’ünde yeterli açıklama yapıldığı, 1 hususta yapılan açıklamanın yeterliği olmadığı, 20 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2012 yılında açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin haklar, yazılımlar, geliştirme maliyetleri ve işletme birleşmesi sonucu sahip olunan teknoloji, müşteri ilişkileri ve diğer tanımlanabilir hakları içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Geliştirme Maliyetleri”, “Tanımlanabilir Varlık” ve “Diğer MODV” olarak detaylandığı görülmektedir. “Tanımlanabilir Varlık” grubunun nelerden oluştuğu işletme birleşmeleri başlığında “gelişmiş teknoloji”, “müşteri ilişkileri” ve “rekabet sınırlayıcı sözleşmeler” olarak detaylandırıldığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun nelerden oluştuğu açıklanmamış olsa da, sunuma ilişkin esaslardaki açıklamalardan “Diğer MODV” grubunun haklar ve yazılımlardan oluştuğu sonucuna ulaşılmaktadır. İtfa süresinde üst sınır belirtilmiş ayrıca işletme birleşmesi ile elde ettiği MODV’ler için ayrı ayrı itfa süresini açıklamıştır. Ancak “Geliştirme Maliyetleri” ve “Diğer MODV” için genel olarak üst sınır belirtilmiştir. Bu nedenle raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmamıştır. Bununla ilişkili olarak da yararlı ömür konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Sonuç olarak 2012 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13’ünde yeterli açıklama yapıldığı, 1 hususta yapılan

açıklamanın yeterliği olmadığı, 20 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2013 yılında açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin haklar, yazılımlar, geliştirme maliyetleri ve işletme birleşmesi sonucu sahip olunan teknoloji, müşteri ilişkileri ve diğer tanımlanabilir hakları içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise önceki dönemlere göre daha detaylı olarak “Geliştirme Maliyetleri”, “Gelişmiş Teknoloji”, “Müşteri İlişkileri”, “Rekabet Sınırlayıcı Sözleşme” ve “Diğer MODV” şeklinde açıklandığı görülmektedir. Şerefiye TFRS 3 uyarınca sınırsız yararlı ömre sahip varlık olarak işletme birleşmeleri başlığında açıklanmıştır. “Diğer MODV” grubunun nelerden oluştuğu açıklanmamış olsa da, sunuma ilişkin esaslardaki açıklamalardan “Diğer MODV” grubunun haklar ve yazılımlardan oluştuğu sonucuna ulaşılmaktadır. İtfa süresinde üst sınır belirtilmiş ayrıca işletme birleşmesi ile elde ettiği MODV’ler için ayrı ayrı itfa süresini açıklamıştır. Ancak “Geliştirme Maliyetleri” ve “Diğer MODV” için genel olarak üst sınır belirtilmiştir. Bu nedenle raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmamıştır. Bununla ilişkili olarak da yararlı ömür konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Sonuç olarak 2013 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 14’ünde yeterli açıklama yapıldığı, 1 hususta yapılan açıklamanın yeterliği olmadığı, 19 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2014 yılında açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin önceki dönemlere göre daha detaylı olarak haklar, yazılımlar, geliştirme maliyetleri ve işletme birleşmesi sonucu sahip olunan teknoloji, müşteri ilişkileri, rekabet sınırlayıcı sözleşme ve diğer tanımlanabilir hakları içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise 2013 döneminde olduğu gibi detaylı olarak “Geliştirme Maliyetleri”, “Gelişmiş Teknoloji”, “Müşteri İlişkileri”, “Rekabet Sınırlayıcı Sözleşme” ve “Diğer MODV” şeklinde açıklandığı görülmektedir. Şerefiye TFRS 3 uyarınca sınırsız yararlı ömre sahip varlık olarak işletme birleşmeleri başlığında açıklanmıştır. Önceki

dönemlerde itfa süresi ve yararlı ömür ile ilgili yetersiz açıklama 2014 döneminde giderilmiştir. Böylece raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmıştır. Sonuç olarak 2014 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 15’inde yeterli açıklama yapıldığı, 19 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Logo Yazılım için yapılan nicel araştırma bulgularına göre maddi olmayan duran varlıklar kalemi içinde incelenen tüm dönemlerde en büyük payın “Geliştirme Maliyetleri”ne ait olduğu görülmüştür. İncelenen dönemlerde toplam varlık içindeki oranı en düşük %26 en yüksek %29 olarak gerçekleşmiştir. Tüm dönemlerde toplam varlık artışına benzer oranlarda maddi olmayan duran varlık kaleminin de arttığı görülmüştür. Bunun bir sonucu olarak Logo Yazılım için maddi olmayan duran varlık kalemi toplam varlık/kaynak içindeki oranı tüm dönemlerde korunmuştur.

Kron Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş.

Kron Tel.’in 2011 ve 2012 Finansal Durum Tablosu’nda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2013 ve 2014 yılına ait Finansal Durum Tablosunda ise bu ana kalemin “Şerefiye” ve “Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” olarak detaylandırıldığı görülmektedir.

2011, 2012, 2013 ve 2014 dönemine ait açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin ağırlıklı olarak telekom şirketleri için yapılan programlar ile çeşitli bilgisayar programlarını içerdiği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Haklar”, “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ve “Diğer MODV” olarak detaylandırıldığı görülmektedir. “Diğer MODV” ve “Haklar” için itfa süresi ve yararlı ömür açıklanmışken “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” için itfa süresi ayrıca belirtilmemiştir. Bu nedenle raporladığı her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi yeterli açıklanmamıştır. Bununla ilişkili olarak da yararlı ömür konusunda yeterli açıklama yapılmamıştır. Sonuç olarak 2011-2012-2013 ve 2014 dönemine ait açıklanması zorunlu olan 34 husustan 12’sinde yeterli açıklama yapıldığı, 1 hususta yapılan açıklamanın yeterliği olmadığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun

olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Araştırılan dönemlerde Kron Tel. işletme birleşmesiyle maddi olmayan duran varlık elde etmemiştir.

Kron Tel. için yapılan nicel araştırma bulgularına göre maddi olmayan duran varlıklar kalemi içinde incelenen dönemlerin çoğunda en büyük payın “Haklar” a ait olduğu görülmüştür. Bunun tek istisnası 2013 döneminde gerçekleşmiştir. Bu dönemde en büyük pay “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ne aittir. İncelenen dönemlerde toplam varlık içindeki MODV oranı en düşük %9 en yüksek %24 olarak gerçekleşmiştir. Kron Tel. için maddi olmayan duran varlık kalemi toplam varlık/kaynak içindeki en yüksek değere 2013 ve 2014 dönemlerinde ulaşmıştır. MODV dönemler itibariyle toplam varlık artışlarından daha yüksek bir artış oranı göstermiştir. Bunun bir sonucu olarak incelenen ilk dönemde %9 iken son dönemde toplam varlık içindeki oranı %24’e çıkmıştır.

Karel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Karel Elektronik’in 2010 ve 2011 Finansal Durum Tablosu’nda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2010 ve 2011 yılında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Haklar”, “Diğer MODV”, “Aktifleştirilen Geliştirme Harcaması” ve “Özel Maliyetler” olarak detaylandığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluştuğu açıklanmıştır. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır. Sonuç olarak 2010 ve 2011 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13’ünde yeterli açıklama yapıldığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2012 Finansal Durum Tablosunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2012 yılında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Haklar”, “Diğer MODV” ve “Aktifleştirilen Geliştirme Harcaması” olarak detaylandığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluştuğu açıklanmıştır. “Özel Maliyetler” MODV sınıfından çıkarılarak Maddi Duran Varlık sınıfı içine alınmıştır. Buna ilişkin açıklama yapılmıştır. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır.

Sonuç olarak 2012 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 14'ünde yeterli açıklama yapıldığı, 20 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2013 Finansal Durum Tablosunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2013 yılında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Haklar”, “Diğer MODV” ve “Aktifleştirilen Geliştirme Harcaması” olarak detaylandığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluştuğu açıklanmıştır. “Özel Maliyetler” MODV sınıfından çıkarılarak Maddi Duran Varlık sınıfı içine alınması nedeniyle 2011 ve 2012 dönemi Finansal Durum Tablosu yeniden düzenlenmiştir. Buna ilişkin açıklama yapılmıştır. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır. Sonuç olarak 2013 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 14'ünde yeterli açıklama yapıldığı, 20 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2014 Finansal Durum Tablosunda “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adı ile tek bir kalem yer almaktadır. 2014 yılında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin dipnot içinde ise “Haklar”, “Diğer MODV” ve “Aktifleştirilen Geliştirme Harcaması” olarak detaylandığı görülmektedir. “Diğer MODV” grubunun şirket içi yazılım geliştirme maliyetlerinden oluştuğu açıklanmıştır. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır. Sonuç olarak 2014 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13'ünde yeterli açıklama yapıldığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Karel Elektronik için yapılan nicel araştırma bulgularına göre maddi olmayan duran varlıklar kalemi içinde incelenen dönemlerin tümünde en büyük payın “Aktifleştirilen Geliştirme Harcaması” na ait olduğu görülmüştür. Diğer iki grubun payı çok düşüktür. İncelenen dönemlerde toplam varlık içindeki MODV oranı en düşük %12 en yüksek %19 olarak gerçekleşmiştir. Karel Elektronik için maddi olmayan duran varlık kalemi toplam varlık/kaynak içindeki en yüksek değere 2013 ve 2014 dönemlerinde %19 oranı ile ulaşmıştır. MODV takip eden her dönemde artış

göstermiştir. 2011 döneminde toplam varlıklarda azalma olmasına rağmen MODV artış eğilimini sürdürmüştür. Bunun bir sonucu olarak incelenen ilk dönemde %12 iken son dönemde toplam varlık içindeki oranı %19'a çıkmıştır.

Link Bilgisayar Sistemleri Yazılım ve Donanım Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Link Bilgisayar'ın 2010, 2011, 2012 ve 2013 Finansal Durum Tablosu'nda "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ve "Şerefiye" olarak iki kalem yer almaktadır. 2014 yılına ait Finansal Durum Tablosunda ise bu MODV ana kalemin "Şerefiye" ve "Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar" olarak detaylandırıldığı görülmektedir.

2010 dönemine ait açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin "Haklar", "Diğer MODV" ve "Geliştirme Giderleri" olarak detaylandığı görülmektedir. 2010 dönemine ait dipnotlarda "Haklar" grubuna ilişkin detaylı bilgiler verilerek kullanım hakkı 2000 yılında devralınan markalar olduğu belirtilmiştir. Bu markalar ismen sayılarak sınırlı yararlı ömürleri belirtilmiş ve 2010 yılı itibarıyla ile itfalarının tamamlandığı ve iz bedele indirildiği açıklanmıştır. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır. Sonuç olarak 2010 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13'ünde yeterli açıklama yapıldığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2011, 2012, 2013 ve 2014 dönemine ait açıklayıcı dipnotların konsolide finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar kaleminin "Haklar", "Diğer MODV" ve "Geliştirme Giderleri" olarak detaylandığı görülmektedir. Her bir maddi olmayan duran varlık grubu için itfa süresi açıklanmıştır. Sonuç olarak 2010 yılında açıklanması zorunlu olan 34 husustan 13'ünde yeterli açıklama yapıldığı, 21 hususla ilgili açıklama yapılacak konunun olmadığı görülmüştür. Açıklanması tavsiye edilen 2 hususla ilgili de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Link Bilgisayar için yapılan nicel araştırma bulgularına göre maddi olmayan duran varlıklar kalemi içinde incelenen dönemlerin tümünde en büyük payın "Geliştirme Giderleri" ne ait olduğu görülmüştür. Diğer iki grubun payı çok düşüktür.

İncelenen dönemlerde toplam varlık içindeki MODV oranı en düşük %12 en yüksek %21 olarak gerçekleşmiştir. Link Bilgisayar için maddi olmayan duran varlık kalemi toplam varlık/kaynak içindeki en yüksek değere 2010 döneminde %21 oranı ile ulaşmıştır. MODV takip eden her dönemlerde azalış seyretmiştir. Bunda 2011 döneminde toplam varlık/kaynak içinde meydana gelen artışın neden olduğu görülmüştür. MODV'lerde değer olarak önceki dönemlere göre artış olduğu, ancak toplam varlık/kaynak içinde meydana gelen artış oranının gerisinde kaldığı görülmüştür. Bunun bir sonucu olarak incelenen ilk dönemde %21 iken son dönemde toplam varlık içindeki oranı %17'ye gerilemiştir.

Genel Değerlendirme

TMS 38 Standardının kamuoyuna açıklanmasını istediği 34 zorunlu husus ve zorunlu olmayıp açıklanması tavsiye edilen 2 husus olduğu görülmüştür. Araştırmada açıklanması zorunlu 34 hususun ne kadarının açıklandığı ve açıklama yapılmasının tavsiye edildiği 2 husus ile ilgili açıklama yapıp yapılmadığı incelenmiştir. İncelenen 4 şirket içinde, zorunlu 34 husus içinde 12 ile 15 husus arasında yeterli açıklamanın yer aldığı, 1 hususta yeterli açıklama yapılmadığı ve kalan 19 ile 21 husus için ise açıklanacak bir durum olmadığı görülmüştür. Açıklamanın yeterli olmadığı görülen 1 husus “yararlı ömür (sınırlı/sınırsız) ve itfa oranı” ile ilgili olan kısım olarak tespit edilmiştir. Yeterli olarak tespit edilen açıklama sayısının 12 ile 15 arasında değişmesinin sebebi şu üç hususla ilgili açıklamalardır:

- Yararlı Ömür (Sınırlı/Sınırsız) – İtfa Oranı,
- İşletme Birleşmelerinden Elde Edilen MODV,
- Sınırsız Ömre Sahip Varlığa İlişkin Defter Değeri ve Bu Değerlendirmeyi Destekleyici Nedenler.

BIST Teknoloji Sektörü'ndeki 4 şirketin MODV yapısı incelendiğinde; MODV kaleminin açıklayıcı dipnotlarda şu 5 grupta sınıflandırıldığı görülmüştür:

- Geliştirme Maliyetleri / Araştırma ve Geliştirme Giderleri / Aktifleştirilen Geliştirme Harcamaları,
- Gelişmiş Teknoloji,
- Müşteri İlişkileri,

- Rekabet Sınırlayıcı Sözleşmeler,
- Şerefiye,
- Haklar,
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

Diğer maddi olmayan duran varlıkların daha çok bilgisayar yazılımları olduğu açıklanmıştır. Yapılan nicel inceleme sonucunda MODV içinde en büyük oranda pay sahibi grup “Geliştirme Maliyetleri / Araştırma ve Geliştirme Giderleri / Aktifleştirilen Geliştirme Harcamaları” olarak tespit edilmiştir. MODV kaleminin toplam varlıklar içinde %29’ a kadar ulaştığı görülmüştür. Genel olarak toplam varlıklardaki artışa benzer oranda MODV kaleminin de artış eğilimi gösterdiği tespit edilmiştir.



SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte dünya giderek küçülmüş, sermaye uluslararası hareketlilik kazanmıştır. Finansal tabloların hazırlanması sadece işletme sahiplerini veya işletme içi tablo kullanıcılarını ilgilendiren bir konu olmaktan çıkmıştır. Bununla beraber muhasebe uygulamalarının sadece vergisel yönden ele alınması, yerini çok daha kapsamlı olan bilgi amaçlı bir bakış açısına bırakmıştır. Bu bakış açısı çerçevesinde kapsam ulusal sınırları da aşarak uluslararası bir boyuta kavuşmuştur. Artık çok sayıda finansal tablo kullanıcılarından uluslararası seviyede bahsedilmektedir.

Bu süreç muhasebe bilimi ve uygulamasından istenen sonuçların elde edilebilmesi için uluslararası standartların gerekliliğini ortaya koymuştur. Dünya genelinde kabul gören bu eğilimin hayata geçmesi için uluslararası çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar yapılırken iki ana bakış açısı olduğu görülmüştür. Ülke bakış açılı UFRS ile kural bazlı US GAAP iki ayrı muhasebe standardı olarak küresel düzeyde ortaya çıkmıştır. Yaşanan süreç sonunda UFRS'nin dünya genelinde kabul gördüğü ve US GAAP ile UFRS arasındaki farklılıkların giderilmeye çalışıldığı bir noktaya gelinmiştir. Böylece UFRS, dünya genelinde kabul gören muhasebe standartları haline gelmiş, IASB de standart oluşturan kuruluş olarak kabul edilmiştir. Uluslararası ticaret içinde yer alan ve dünya ile bütünleşmek isteyen ülkeler, kendi mevzuat ve uygulamalarını buna göre düzenlemek için çalışmalar sürdürmektedir. UFRS ile hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi ile tarafsız, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların üretilmiş olacağı kabul edilmektedir.

Dünya genelinde yaşanan bu süreç Türkiye'de de takip edilmektedir. Günümüze kadar birçok düzenleme ve kurum ile bu çalışmalar yapılmıştır. En son 6102 sayılı TTK ve KGK ile çalışmalar sürdürülmüştür. Türkiye'de bu alanda yetkili ve görevli bir kurum olarak KGK, UFRS ile uyumlu TMS/TFRS'leri yayımlamıştır. Yayımlanan bu standartlar içerisinde yer alan TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı bu çalışmada incelenmiştir. TMS/TFRS'lere göre finansal tablo hazırlamakta olan BIST Teknoloji Sektörü'nde yer alan 16 şirketten, toplam varlık

içinde MODV oranı %10 ve üzeri olan 4'ü incelenmiştir. Teknoloji sektöründeki şirketlerin seçilmesindeki ana neden maddi olmayan duran varlıklara diğer sektörlerdeki şirketlere oranla daha fazla sahip olmalarıdır.

Maddi olmayan duran varlık, bir muhasebe kavramı olarak daha çok fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler olarak ifade edilmektedir. Bilgisayar yazılımından, patentler, telif hakları, sinema filmleri ve müşteri listelerine kadar daha birçok örneği sayılan maddi olmayan duran varlıklar ancak belli şartları sağladığında TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilerek muhasebeleştirilebilmektedir. Bu şartlar belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yarar sağlama olarak belirtilmiştir. TMS 38 maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamaların yapılmasını da gerekli kılmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğinin belirlenmesi de bu standart tarafından açıklanmıştır.

Teknoloji günümüzde ülke ekonomilerinin yüksek katma değer üreten en önemli sektörlerindedir. Maddi olmayan duran varlık kavramı içinde yer alan kalemler de incelendiğinde ekonomiye yüksek katma değer kazandıracak unsurları içerdiği ve bunların üzerinde önemle durulması gerektiği görülmüştür.

KAYNAKÇA

KİTAP

AKAY, Hüseyin. **İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi**. İstanbul: Yayılım Matbaası. 1997.

ARGUN, Doğan, Cemal İbiş ve Volkan Demir. **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No: 62. 2008.

BAYAZITLI, Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara: Tesmer Yayın No: 67. 2006.

BOZKURT, İbrahim. **Türkiye Muhasebe Standartları**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2013.

ÇAKICI, Cemal. **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**. İstanbul: Beta Basım. 2002.

DEMİR, Volkan ve Oğuzhan Bahadır. **UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar**. Ankara: Nobel Yayın. 2008.

DURMUŞ, Ahmet Hayri ve Mehmet Emin Arat. **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Vakfı Yayınları. 1995.

DURMUŞ, Ahmet Hayri. **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**. Yayın No: 7. İstanbul: TMUD Yayınları 1992.

ELİTAŞ, Cemal. **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı Yorumlu Örnekli ve Karşılaştırmalı**. Ankara. Öz Baran Ofset Matbaacılık. 2011.

GENÇOĞLU, Ümit Cüenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**. Türkmen Kitabevi. 1. Baskı. İstanbul: 2007.

GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman AKGÜL ve Cemal ÇAKICI. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**. İstanbul. Beta Yayınları. 2006.

GÜVEMLİ, Oktay. **Türkiye Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl 4. Cilt**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2001.

- KARĞIN, Mahmut. **TFRS ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İşletme Birleşmelerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**. Ankara: Öz Baran Ofset Matbaacılık. 2011.
- KIZIL, Ahmet vd. **TMS – TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**. İstanbul: Der Yayınları. 2013.
- KÜÇÜK, Muzaffer. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Genel Bakış**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2012.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. **Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında Şerefiye**. İstanbul: Yaylım Yayıncılık. 2001.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2015.
- ÖZERHAN, Yıldız ve Serap YANIK. **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS**. Ankara: Türmob Yayınları. 2012.
- SAĞLAM, Necdet ve Bünyamin Öztürk. “Muhasebe Standartları Oluşum Süreci”. **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. der. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2009.
- SİPAHİ, Barış. **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**. Editör: Volkan Demir. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No 99. 2009.
- ŞENGEL, Salim. “TMS-38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar”. **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Editör: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2009.
- YALKIN, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**. Ankara: Nobel Yayın. 2005.

MAKALE

- AKGÜL, Başak Ataman. “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 25. Ocak 2005. ss. 41-45.
- AKGÜN, Ali İhsan. “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”. **Yönetim ve Ekonomi CBU İ.İ.B.F. Dergisi**. Sayı 2. Cilt 19. 2012. ss. 1-16.
- AYBOĞA, Hanifi. “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”. **Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi**. Sayı 8. 2002. ss. 39-55.
- BAŞPINAR, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. **Maliye Dergisi**. Sayı 146. Mayıs – Ağustos 2004. ss. 42-57.
- ÇANKAYA, Fikret. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”. **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı 6. Cilt 3. 2007. ss. 127-148.
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve Alper Erserim. “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi” **Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**. 24-27 Nisan 2008. Bandırma. 2008. ss. 1-21.
- DEL VALLE, Fermin. “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 40. Ekim 2008. ss. 17-24.
- DERAN, Ali ve İncilay Savaş. “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt 14. Sayı 2. 2013. ss. 73-95.
- ELİTAŞ, Cemal. “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 16. Sayı 3. Eylül 2014. ss. 113-126.

- GÖKGÖZ, Ahmet. “Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 57. Ocak 2013. ss. 23-38.
- GÖNEN, Seçkin ve Gülşah Uğurluel. “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 316. Aralık 2007. ss. 229-236.
- İBİŞ, Cemal ve Serdar Özkan “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 74. Ocak-Şubat-Mart 2006. ss. 25-43.
- KARAPINAR, Selahattin. “Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 31. Temmuz 2006. ss. 141-148.
- KARASU, Rauf. “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, ss. 79-105.
- KOCAMAZ, Hilal. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”. **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Sayı 2. Cilt 2. 2012. ss. 105-120.
- MUĞAN, Can Şınga ve Nazlı Hoşal Akman. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri”. **22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim, Eğilim ve Etkileşimler**. (21-25 Mayıs 2003). Antalya. ss. 75-93.
- ÖZKAN, Mehmet ve Serkan Terzi. “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 100. Temmuz-Ağustos 2010. ss. 21-44.
- SABAN, Metin ve Murat GENÇ. “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 70. Ocak-Mart 2005. ss. 123-133.
- SAĞLAM, Necdet. “Avrupa Birliği’nde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 21. Ocak 2004. ss. 48-53.
- SUMER, Haluk ve Mert ERER. “Yazılımların (TMS 38’e Göre) Değerlemesi”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 98. Mart-Nisan 2010. ss. 25-40.
- SÜMER GÖĞÜŞ, Emine Handan ve Murat Yolsal. “Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Sayı 3. Cilt 8. 2006: 35-55.

- TOKAY, Semih Hüseyin ve Ali DERAN. “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 90. Kasım-Aralık 2008. ss. 15-48.
- ULUCAN ÖZKUL, Fatma ve Zehra Özdemir. “Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: BIST 100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt 17. Sayı 2. Haziran 2015. ss. 227-244.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı 1. Nisan 2000, ss.31-57.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut. “Gayri Maddi Duran Varlıkların Mevzuatımız ve Uluslararası Standartlar Yönünden Durumu: Şerefiye Örneği”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 81. Mayıs-Haziran 2007. ss. 63-68.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, Nuray DEMİREL ve Veli ÖZER. “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 85. Ocak-Şubat 2008. ss. 43-58.
- YAŞİN, Mehmet. “Amerika Birleşik Devletleri’nde Muhasebeciliğin Gelişimi ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”. **Yaklaşım**. Sayı 256. Nisan 2014. s. 82-86.
- YAZICI, Mehmet. “Muhasebe Standardının Tanımı”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı 18. 2003. ss.33-37.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Seçkin Gönen. “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 114. Kasım-Aralık 2012. ss. 17-35.

İNTERNET

BOSTANCI, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. (Çevrimiçi).

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=59>

(Erişim Tarihi: 20.07.2015).

DURMUŞ, Ahmet Hayri ve Arif Aytulun. “Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar”. (Çevrimiçi)

<http://www.tmud.org.tr/Files/muhasebe-denetim.docx>. (Erişim Tarihi:

25.10.2015).

DURMUŞ, Ahmet Hayri. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi Ve Mevcut Durumu”. (Çevrimiçi).

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/02-AHMETHAYRIDURMUS.doc> (Erişim Tarihi:

25.10.2015).

ELİTAŞ, Cemal Elitaş, Mehtap Karakoç ve Serkan Özdemir. “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları” (Çevrimiçi)

<http://dergi.mumeyek.org/pdfler/eb6a9.pdf> (Erişim Tarihi: 14.10.2015).

ERDEM, Şükran. “Muhasebe Standardının Dünya'daki Gelişimi”. (Çevrimiçi),

<http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html> (Erişim Tarihi: 20.10.2015).

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ, **KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali – Türkiye Muhasebe Standartları**. 2013-2014 (Çevrimiçi).

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/MuhasebeStandartlari.pdf>. (Erişim Tarihi: 12.10.2015).

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2015).

KAMU GÖZETİMİ KURUMU

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2015).

KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMU <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=1016>(Erişim Tarihi:

12.11.2015)

- KIYMETLİ ŞEN, İlker. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Entelektüel Sermaye Üzerindeki Etkileri: Toprak Ve Toprağa Dayalı Ürünler Sektöründe Bir Araştırma”. **Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi**. 5(1). (Çevrimiçi)
http://sbedergi.karatekin.edu.tr/Makaleler/1853519286_6.pdf (Erişim Tarihi 15.11.2015), ss. 89 - 108.
- ÖĞREDİK, Güray. “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider Veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı 85. Temmuz 2005 (Çevrimiçi)
<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2005Arastirma.pdf> (Erişim Tarihi: 10.08.2015).
- ÖZTÜRK, Erkan. “Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme”. **Journal of Accounting Finance and Auditing Studies**. Sayı 1/3. 2015. (Çevrimiçi) http://jafas.org/articles/2015-1-3/2_Kulturel_Muhasebe_FULL_TEXT.pdf (Erişim Tarihi: 10.06.2015).
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS38.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2015).
- TÜRK DİL KURUMU. Güncel Türkçe Sözlük. (Çevrimiçi).
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5627efef4c1701.55610577 (Erişim Tarihi: 05.07.2015).
- UMS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği. (Çevrimiçi)
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2038%20MADD%C4%B0%20OLMAYAN%20DURAN%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0%20_2_.pdf (Erişim Tarihi: 14.08.2015).
- YALKIN, Yüksel Koç, Volkan Demir ve Defne Demir. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, (Çevrimiçi),
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/16%20yuksel%20koc%20yalkin.pdf, (Erişim Tarihi: 14.10.2015).
- YILMAZ, Berna Burcu. "Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi". **Maliye Finans Yazıları**. Sayı: 97. (Ekim2012).(Çevrimiçi)
<http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/97/MFY-2012-97-BernaBurcuYilmaz-MarkaDegeri.pdf> (Erişim Tarihi: 12.07.2015). ss.9-37.