International CAPPADOCIA SOCIAL SCIENCE STUDENTS CONGRESS

KAPSOSBİL-2019

7-9 November 2019
Niğde Ömer Halisdemir University

- Anthropology
- Archeology
- Eurasia Studies
- Banking and Finance
- Geography
- Education Science
- Elementary Education
- PreSchool Education
- Social Sciences Education
- Turkish Education
- Special Education
- Fine Arts Education
- Economics
- Islamic Science
- Business Administration
- Public Administration
- Public Finance
- Psychology
- PDR
- Sociology
- History
- Tourism
- Physical Education and Sports
- Turkish Language and Literature
- Political Science and International Relation
- Contemporary Turkish Dialect and Literatures
- International Trade and Logistics Management

www.ohu.edu.tr/kapsosbil2019

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİNİN; TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ, VERGİ USUL KANUNU, TFRS/TMS-38 VE BOBİ FRS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Necip ŞAHİN[187]
Seçkin ARSLAN[188]

Özet

Küreselleşme ile birlikte sürekli olarak gelişen ve değişen iktisadi faaliyetler, işletmelerin aktifleri içerisinde yer alan maddi olmayan duran varlıkların da önemini giderek artırmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için somut varlıklarının yanı sıra somut olmayan gayri maddi varlıklara da ihtiyaç duymaktadır. İşletmelere ticari fayda sağlayan, ayrıcalık kazandıran, işletmenin yıllarca yararlandığı veya yararlanmayı beklediği ancak fiziksel varlıkları bulunmayan bu varlıkların finansal tablolardaki büyüklüğü de giderek artış göstermekte ve önem kazanmaktadır.

Bununla birlikte gelişen ve sürekli değişim gösteren bu ekonomik sistem içerisinde işletmelere ait muhasebe işlemlerinin ve uygulamalarının da, ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak güvenilir ve karşılaştırılabilir bir şekilde yapılması gerekmektedir. Küreselleşme olgusu ve çokuluslu işletme sayılarının da giderek artması ile birlikte farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelere ait finansal işlemlerin ve raporların da; karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, gerçeğe uygun ve yararlı finansal bilgi üretecek şekilde ortak bir dilde hazırlanması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu amaçlarla, gerek özel sektör, gerek bölgesel oluşumlar ve gerekse devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılarak Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/IAS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS) belirlenmiştir. Bu standartlarda ise işletmeler ile ilgili finansal nitelikteki olayların ve bilgilerin belirlenmesi, bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt edileceği, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın konusu oluşturan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin de IAS-38 adı altında ayrı bir standart hazırlanmıştır.

Ülkemizde de bu süreç yakından takip edilerek IAS ve IFRS'ler ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayımlanmıştır. Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları şu an için finansal tablo hazırlayan bütün işletmeler tarafından uygulanamamakla birlikte, zamanla kademeli olarak uygulama alanının genişletileceği düşünülmektedir. Bunun dışında Türkiye'de birçok farklı hukuki düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çalışmada ise Tek Düzen Muhasebe Sisteminde, Vergi Usul Kanununda, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS), 38 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-38) ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarında (BOBİ FRS 14. Bölüm) yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler üzerinde durulmuştur. Adı geçen düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin karşılaştırmalar yapılarak benzerlikler ve farklılıklar belirlenerek, bu düzenlemelerde yer alan bilgilerin ilgililer tarafından daha kolay anlaşılabilmesine yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Maddi Olmayan Duran Varlık, Vergi Usul Kanunu, TMS-38, BOBİ FRS.*
Jel Kodları: *M40, M41 ve M48.*

ACCOUNTING TRANSACTIONS RELATED TO INTANGIBLE FIXED ASSETS; EVALUATION OF THE UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM IN TERMS OF TAX PROCEDURE LAW, TFRS/TMS-38 AND FRS FOR LMEs

Abstract

Economic activities, which are continuously developing and changing along with globalization, increase the importance of intangible fixed assets within the assets of enterprises. Besides their tangible assets, enterprises need intangible assets in order to maintain their activities. The size of such intangible assets, which provide enterprises with commercial benefits and concessions, is gaining importance in the financial statements.

Nonetheless, in this developing and constantly changing the economic system, accounting transactions and applications of the enterprises should be performed in a reliable and comparable manner in accordance with the needs and realities. Along with the phenomenon of globalization and the increasing number of multinational enterprises, it is seen that financial transactions and reports of enterprises operating in different countries also need to be prepared in common parlance in order to produce comparable, understandable, transparent, fair and useful financial information. For

[187] Yüksek Lisans Öğrencisi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bankacılık ve Finans Ana Bilim Dalı.
[188] Doktor Öğretim Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü Öğretim Üyesi, seckin_arslan@hotmail.com.

these purposes, International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) have been determined by various studies conducted through the private sector, regional entities and intergovernmental organizations. In these standards, the determination of financial events and information related to the enterprises, the basis on which this information would be evaluated and recorded, the presentation of the financial statements and explanatory information about the footnotes in the financial statements have been introduced. A separate standard has been prepared under the name of IAS-38 for intangible fixed assets that constitute the scope of the study.

In Turkey, this process was closely monitored and national accounting standards in compliance with IAS and IFRS were published. Although Turkish Accounting Standards and Financial Reporting Standards are not applicable by all entities that prepare consolidated financial statements for the moment, their application field is expected to gradually broaden over time. Besides, explanations are given on intangible fixed assets in many different legal arrangements in Turkey.

This study emphasizes the regulations on intangible fixed assets mentioned in the Uniform Accounting System, the Tax Procedure Law, Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Turkish Accounting Standards No. 38 (TAS-38) as well as the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMEs Chapter 14). The study aims to determine similarities and differences of intangible fixed assets in these regulations through comparison and to render the information in these regulations easier to be understood by the interested parties.

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

Jel Codes: *M40, M41 ve M48.*

1. GİRİŞ

Günümüzde gelişen ve sürekli değişim gösteren muhasebe standartları; ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporların hazırlanmasına olanak sağlayan ilkeler bütünüdür. Hazırlanan finansal tabloların faklı ülkelerdeki ilgili kişi ve kurumlar tarafından da anlaşılabilmesi için ortak bir dilde hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenlerle daha anlamlı finansal bilgi üretebilmek için özel sektör, mesleki kuruluşlar ve mesleki birlikler ile devletlerarası organizasyonlar tarafından çeşitli çalışmalar yapılarak, UMS'ler ve UFRS'ler belirlenmiştir. Günümüzde çokuluslu işletme sayılarının artması, işletmelerin farklı ülkelerde pazar araması, yeni piyasalarda rekabet edebilme arzusu ile yeni yatırımcıların ilgisini çekebilmesi noktasında ise belirlenen muhasebe standartlarına uygun finansal bilgilerin üretilmesi önem arz etmektedir. Ülkemizde ilk olarak Borsa'ya açık işletmeler ile finans sektöründeki işletmeler (bankalar, sigorta şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri gibi) tarafından uygulanan bu standartlar Türk Ticaret Kanunu içerisinde de yerini bulmuş ve uygulama alanı da giderek genişlemiştir. Bu standartlar arasında yer alan 38 No'lu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı da 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Resmi Gazetede yayınlanmıştır. İşletmelerin kârlılıkları ve değerleri üzerinde olumlu etkisi bulunan maddi olmayan duran varlıklara verilen önem de her geçen gün giderek artmaktadır. Bu çalışmada ise işletme varlıkları arasında önemli paylara sahip olan bu varlıklar, öncelikle Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınmış sonrasında ise TMS-38 ile BOBİ FRS'de yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak karşılaştırmalar yapılmış ve benzerlikler ile farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

İşletmelerin bilançolarının aktif kısmında yer alan maddi olmayan duran varlıklar, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemin Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre "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 şerefiyeler" olarak tanımlanmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda gösterilebilmesi için işletme içinde yaratılmamış

olması gerekir. Bir başka ifade ile varlığın dışarıdan belirli bir bedel karşılığında satın alınması gerekmektedir. Bu varlıklar işletmelere ticari fayda sağlayan haklar, üstünlükler ve imtiyazlardan oluşmaktadır. İşletmeler sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklar aracılığı ile karlılıklarını da artırabilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, fiziki bir varlığa sahip olmasa bile işletme satışlarının ve müşteri portföyünün artırılmasındaki olumlu etkisi karlılığı da olumlu yönde etkilemektedir (Işıltan, 1991: 1).

Maddi olmayan duran varlıklar, Tek Düzen Hesap Planında(TDHP) aşağıdaki hesap isimleri ile ifade edilmiştir. Bunlar;

260 HAKLAR,
261 ŞEREFİYELER,
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ,
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ,
264 ÖZEL MALİYETLER,
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR,
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) ile
269 VERİLEN AVANSLAR hesabından oluşmaktadır.

2.1. Haklar

Bu hesap bir bedel ödenerek elde edilen ve elinde bulunduran kişi ya da kurumlara bazı hukuki tasarruflar ile ayrıcalıklar sağlayan(kullanma ve yararlanma gibi) varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Haklara örnek olarak; imtiyazlar, patentler, lisanslar, ticari markalar ve unvanlar verilebilir. Bir bedel ödenerek elde edilen haklar, duran varlık niteliğinde olup bilançonun aktifinde maliyet bedeli ile yer almaktadır. Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süresinin belli olmaması durumunda ise beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir (İSMMMO, 2005: 142).

Vergi Usul Kanununda ise haklar ile ilgili olarak, işletmelerin çeşitli iktisadi varlıklara sahip olduğu ve bu varlıklar arasında da maddi olmayan hakların yer aldığı belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlığın elde edilebilmesi için katlanılmış olan bütün harcamaların maliyet bedeline dâhil edilebileceği ifade edilmektedir. Örneğin; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri ya maliyet bedeline dâhil edilerek aktifleştirilebilmekte ya da genel giderler arasında gösterilerek dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir (VUK, Madde: 270). 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine (VUKGT) göre haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıkların faydalı ömürleri 15 yıl olarak kabul edilmekte ve % 6,66 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır.

Türk Vergi Mevzuatında hakların değerlemesi ve bilançoda gösterilmesine ilişkin farklı uygulamalar da söz konusu olabilmektedir. VUK'a eklenen Mükerrer 290. Madde ile ilgili olarak, işletmeler herhangi bir varlığı finansal kiralama yoluyla elde ettikleri zaman finansal kiralama yoluyla elde edilen bu varlık, bilançoda 260 Haklar Hesabında yer alacaktır. Finansal kiralama ile elde edilmiş varlık; rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile bilançoda gösterilecektir. Dönem sonlarında ise haklar kayıtlı bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır (Margos, 2010: 13, Deran ve Savaş, 2013: 79).

2.2. Şerefiye

Şerefiye, bir işletme devir alınırken katlanılan maliyetler ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmaktadır. Hesaplama yapılırken rayiç bedelin tespit edilememesi durumda ise net defter değeri esas alınmaktadır. Ortada olmayan bir varlık karşılığında ödenen bu bedele halk dilinde hava parası da denilmektedir. Şerefiye hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulamamakla birlikte, MUSGT'ye beş yıl içerisinde eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmaktadır (İSMMMO, 2005:142).

VUK'ta ise şerefiye kelimesi yerine eski bir deyim olarak peştamallık sözcüğü kullanılmaktadır. Şerefiye hesabı ile ilgili değerleme hükmü ifade edilirken, ilk tesis ve taazzuv giderleri(kuruluş örgütlenme) ile birlikte düzenlenmiştir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar kayıtlı değerleriyle değerlenmektedir (VUK, Madde: 282). Değeri 2019 yılı itibariyle 1.200 TL'yi aşmayan peştemallıklar ise amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. Kurumların aktifleştirdikleri peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden 333 Sıra No'lu VUKGT'ye göre faydalı ömürleri beş yıl olarak kabul edilmek suretiyle % 20 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır (VUK, Madde: 313-326).

2.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri; bir işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, ya da işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan karşılığında maddi bir değer elde edilemeyen aktifleştirilmiş giderlerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesapta gösterilen maddi olmayan varlıklar, maliyet değeri ile değerlenmekte ve beş yılda eşit taksitler halinde itfaya tabii tutulmaktadır (Sevilengül, 2008: 467).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, VUK'ta ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak da ifade edilmektedir. VUK'un 282. Maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderleri; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir şekilde genişletilmesi için yapılan ve karşılığında herhangi bir maddi bir varlık edinilmeyen giderler" şeklinde tanımlanmıştır. İşletmenin sahibi olduğu hakların, mülkiyete konu olup bağımsız olarak alınıp satılabilme imkânı varken, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ise mülkiyete konu olması ve alınıp satılabilmesi söz konusu değildir (Toroslu, 1998: 145).

İlk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değer ile aktifleştirilir ve aktifleştirilecek kısmı yapılan giderlerden fazla olamaz. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ise işletmenin tercihine bırakılmıştır. Aktifleştirilen ilk tesis taazzuv giderleri beş yılda eşit taksitler halinde % 20 amortisman oranına göre itfa edilebilir (VUK, Madde: 282-326).

2.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

TDHP'de Araştırma ve Geliştirme Giderleri (Ar-Ge), ya aktifleştirilerek ya da doğrudan dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Aktifleştirilen bu tür giderler 26 No'lu "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubu içerisinde yer alan "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenmektedir. Bu hesap, işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlar ile yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısımların izlendiği hesaptır. Aktifleştirilen Ar-Ge giderleri beş yıl içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilerek işletme aktiflerinden çıkartılmaktadır.

VUK incelendiğinde ise Ar-Ge giderlerinin hem aktifleştirilebileceği hem de dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği görülmektedir. Bu giderlerin hangi durumlarda aktifleştirilebileceği veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi hususunda kanunda bir açıklık yoktur. Fakat Ar-Ge faaliyeti sonucunda gelecekte bir fayda elde edilebiliyor olması durumunda, yapılan Ar-Ge harcamaları aktifleştirilebilir. Ar-Ge faaliyeti sonucunda gelecekte bir faydanın söz konusu olmaması durumunda; yapılan Ar-Ge harcamaları ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Özulucan, 2003: 144). Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununa göre, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların % 100'ü vergi matrahlarından indirilebilmektedir. Ar-Ge giderleri 333 Sıra No'lu VUKGT'ye göre beş yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır.

2.5. Özel Maliyetler

Özel maliyetler MSUGT'ye göre, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün işletme tarafından kullanılması için yapılan kira süresinin sonunda gayrimenkullerin sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsamaktadır. Gayrimenkullerin kira süresi içerisinde belirtilen bu giderleri maliyet değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu giderler, kira süresi içerisinde, kira süresinin belli olmaması durumunda ise eşit taksitlerle beş yıl içerisinde itfaya tabi tutulmaktadır.

VUK'a göre, özel maliyet olarak aktifleştirilen giderlerin değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesindeki genel esaslara göre yapılır. Bu esaslar çerçevesinde özel maliyet bedelinin değerleme ölçüsü maliyet bedelidir. Maliyet bedelinin bilinmiyorsa değerleme ölçüsü VUK'un 289. Maddesine göre, varlığın emsal bedelidir. Kiralanan gayrimenkul üzerine bir bina yapılması durumunda ise maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlemesinin aynı maddenin hükümlerine göre vergi değeri ile yapılması gerekmektedir (Ercan, 2011: 179).

Herhangi bir bedel ödenmeksizin sahip olunan özel maliyet bedelleri itfaya tabi tutulamazlar (VUK, Madde: 272-313). Özel maliyet bedelleri eşit yüzdelerle itfa edilirken kira süresi dikkate alınmalıdır. Kira süresinin belirli olmadığı durumlarda 333 Sıra No'lu VUKGT'ye göre özel maliyet bedeli beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmelidir. Kiralanan varlığın öngörülen kira süresinden önce kiraya verene devredilmesi durumunda ise özel maliyet bedeli, devir tarihi dikkate alınarak bir defada gider yazılarak itfa edilmelidir (VUK, Madde: 327).

3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDININ (TMS-38) İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin TMS-38'de yer alan düzenlemeler ana hatları ile açıklanmıştır.

3.1. TMS-38'in Amacı

TMS-38'in amacı maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerini incelemektir. Bu standarda göre maddi olmayan duran varlıklar, belirli kriterler sağlandığında muhasebeleştirilmektedir. Yine aynı şekilde maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerinin belirlenmesi diğer bir ifade ile ölçülmesi de TMS-38'in amaçları arasındadır (Elitaş, 2011: 267).

3.2. TMS-38'in Kapsamı

TMS-38 aşağıda belirtilen hususlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme yöntemleri üzerinde durulmaktadır. Bunlar (TMS-38, Madde: 2-3);

i. Diğer standartların kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar (Örneğin; Şerefiyeler),

ii. Finansal Araçlar Standardında tanımlanan finansal varlıklar (Örneğin; TMS-32'de belirtilen haklar),

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

Bununla birlikte bir başka standardın içerisinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ile ilgili bilgilere yer verilmiş ise bu hususta TMS-38 yerine ilgili standart hükümleri dikkate alınabilir. Örneğin; bir işletme maddi olmayan duran varlığını olağan iş sürecinde satış amaçlı elinde tutuyorsa Stoklar Standardı (TMS-2) dikkate alınmalıdır. Yine aynı şekilde işletmelerin birleşmeleri durumunda, İşletme Birleşmeleri Standardı (TFRS-3) dikkate alınmalıdır (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 340).

3.3. TMS-38' de Yer Alan Tanımlar

TMS-38'de bazı temel kavramlara yer verilmiştir. Bu kavramlar aşağıda kısaca özetlenmiştir (TMS-38, Madde: 8).

Maddi Olmayan Duran Varlıklar; fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıkları,

İtfa (Amortisman): Bir maddi olmayan duran varlığın amortismana tabi tutarının söz konusu varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını,

Varlık: Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen bir kaynakları,

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen tutarı,

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli,

Amortismana Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı,

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

İşletmeye Özgü Değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenilen nakit akışlarının bugünkü değerini,

Gerçeğe Uygun Değeri: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemden, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyatı,

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını,

Parasal Varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıkları,

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

Bir Maddi Olmayan Duran Varlığın Kalıntı Değeri: İşletmenin, varlığın hali hazırda beklenilen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı,

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenilen süreyi veya İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenilen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar için TMS-38'de aşağıda belirtilen şekilde bir gruplandırma yapılabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 552). Bunlar;

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

Maddi olmayan duran varlıkların kapsamı içerisine alınamayacak bazı harcamalar ile oluşturulan değerler ise;

- Araştırma Giderleri,
- Şerefiye (İşletme içerisinde oluşturulan şerefiye),
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri,
- Eğitim Harcamaları ile
- Reklam Harcamalarıdır.

3.4. TMS-38'de Muhasebeleştirme ve Ölçme

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için o varlığın; TMS-38'de belirtilen tanıma uyması, belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte ekonomik fayda sağlayabilir olması gerekmektedir (TMS-38, Madde: 11-13-17). Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için kesinlikle ilgili varlığın; gelecekte beklenilen ekonomik faydalarının işletmeye girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Belirtilen bu unsurlar, varlığın ilk elde edilmesi veya işletmede üretilmesi ile ilgili olarak daha sonra yüklenen maliyetleri de kapsar. Ayrıca, söz konusu varlıklar ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında maliyet bedelleriyle ölçülür (Şengel, 2008: 860).

Örneğin, bilgisayar yazılımları, maddi varlığın ayrılmaz bir parçasını oluşturuyor ise diğer bir ifade ile herhangi bir makinenin bu yazılım olmadan çalışması mümkün değil ise bu yazılıma ilişkin katlanılan maliyetler aktifleştirilerek ilgili maddi varlığın maliyet bedeli içerisinde yer almalı ve dönem sonunda amortisman tutarının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Ancak maddi varlığın ayrılmaz bir parçasını oluşturmayan bilgisayar yazılımları ise maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alarak dönem sonunda itfaya tabi tutulmalıdır (Akbulut, 2005: 40).

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

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

İşletme Birleşmeleri Standardına göre, maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir (TMS-38, Madde: 33). Şerefiye hariç olmak üzere birleşilen işletmenin sahip olduğu maden arama ve imtiyaz hakkı bu durumuna örnek gösterilebilir.

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

Maddi olmayan duran varlıklar, parasal veya parasal olmayan varlıkların bir bileşimi sonucunda da elde edilmiş olabilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Aksi durumda, maliyet, varlığın defter değeridir (TMS-38, Madde: 45). İşletmenin bir taşıt ile lisans hakkını takas etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

İşletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların ise muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirmesi zor olabilir. Çünkü gelecekte ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığı ile bu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterlerin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere iki safhaya ayırır (TMS-38, Madde: 52).

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

a. Yeni bir bilginin elde edilmesine yönelik faaliyetler,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili giderler, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememekte, bu nedenle de bu tür kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilememektedir. Bununla birlikte başlangıçta doğrudan gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte, maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak ta muhasebeleştirilememektedir. Ayrıca dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen Ar-Ge giderlerinin toplam tutarının kamuoyuna da açıklaması gerekmektedir (TMS-38, Madde: 63-64-65-71-126).

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

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

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

c. Yasal hakkın tesciline ilişkin ödemeler ile

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

Ancak, Borçlanma Maliyetleri Standardında (TMS-23), faizin işletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri de

belirlemiştir. Özellikli varlıklar kapsamı dışında yer alan maddi olmayan duran varlıklar için finansman maliyetleri varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilemeyecek diğer giderler ise (TMS-38, Madde: 67);

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

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

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

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

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

b. Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

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

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

Bir işletme, maddi olamayan duran varlıklarının finansal tablolarda raporlanması ile ilgili olarak ya maliyet yöntemini ya da yeniden değerleme yöntemini muhasebe politikası olarak seçebilir (TMS-38, Madde: 72).

Maliyet yönteminde; maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesi sonrasında maliyet bedelinden, birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları çıkarıldıktan sonra kalan tutar ile finansal tablolarda izlenmeye devam etmektedir (TMS-38, Madde: 74).

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

3.5. TMS-38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

İşletme, maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda ise maddi olmayan duran varlığın sınırsız yararlı ömre sahip olduğu kabul edilir (TMS-38, Madde: 88).

TMS-38'de belirtilen koşulları sağlayarak geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların itfası, söz konusu maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün olup, olmamasına göre

farklılık göstermektedir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi değildir (TMS-38, Madde: 89).

Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların kullanıma hazır olduğu, diğer bir ifade ile işletme yönetiminin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma geldiği dönemin sonunda itfaya tabi tutulmaktadır (TMS-38, Madde: 97). Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarlarını yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtabilmek için birçok itfa yöntemi kullanılabilmektedir. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleridir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenmekte ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (TMS-38, Madde: 98).

Sonuç olarak Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin giderlerden; araştırma giderlerinin tamamı ile geliştirme giderlerinden, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanıncaya kadar ki süreçte yapılan giderler, gerçekleştiği zaman doğrudan gider olarak, geliştirme giderlerinden muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanmasından sonraki süreçte yapılan giderler ise aktifleştirilerek muhasebeleştirilmektedir (Deran ve Savaş: 2013, 86-91). Aktifleştirilen bu varlıklar ise sınırlı yararlı ömre sahip olmaları durumunda itfaya tabi tutulmaktadır.

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın, yararlı ömrünün sonunda satın alınacağı taahhüt edilmez ya da ömrünü tamamladığında aktif bir piyasasının olmadığı söz konusu ise maddi olmayan duran varlığın kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Kalıntı değerinin sıfırdan farklı olması, maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarılması anlamına gelebilir (TMS-38, Madde: 100-101).

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, her yıl hesap dönemi sonunda tekrar incelenmelidir. Varlığın yararlı ömrünün tahminlerden farklı olması durumunda, itfa süresi değişmektedir. Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi de değiştirilebilir (TMS-38, Madde: 104-107).

4. BOBİ FRS'DE YER ALAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

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

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

4.1. BOBİ FRS'de Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı

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

- Öncelikle varlığın ayrılabilir olması, (işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması, satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması gerekmektedir.)
- Varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir.

BOBİ FRS-14'e göre, iş birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeler ile işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu varlıklar maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilemez. Bu varlıklar İş Birleşmesi Standardı (Bölüm 21) ya da Stoklar Standardı (Bölüm 6) (BOBİ FRS, Madde: 14/4).

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

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

4.2. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

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

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

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

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

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

Maddi olmayan duran varlığın, takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elden çıkarılan varlığın net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalemde alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin; net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir (BOBİ FRS, Madde: 14/12).

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

İşletmelerde oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan varlığın unsurları için katlanılan ve varlığın tanımını karşılamayan harcamalar, bu standart uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilemez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir.(BOBİ FRS, Madde: 14/14):

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

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

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

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

İşletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesi için aşağıda belirtilen koşulların tamamının gerçekleştirilmesi gerekir. Bunlar;

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik açıdan mümkün olması,
- Maddi olmayan duran varlığın tamamlanma ve bu varlığı kullanma veya satılma niyetinin bulunması,
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecekte nasıl ekonomik fayda sağlayacağının belirli olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması (BOBİ FRS, Madde: 14/17).

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

İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri

içermektedir. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar; (BOBİ FRS, Madde: 14/18).

- Kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- Ödenen ücretler,
- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ile
- Kullanılan varlıklara ilişkin amortisman ve itfa paylarından oluşmaktadır.

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

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

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

4.3. BOBİ FRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

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

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

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

İtfa yöntemleri olarak (BOBİ FRS, Madde: 14/30);

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

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

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması ve varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için bir sınır tespit edilememesi durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir (BOBİ FRS, Madde: 14/34). Faydalı ömrü belirsiz olarak belirlenen maddi olmayan duran varlıkların bu durumu her yıl gözden geçirilir. Faydalı ömrü belirsiz olarak tespit edilmiş olan maddi olmayan duran varlıkların bu durumu koruyamadığı belirlendiğinde itfaya tabi tutarı faydalı ömrü sürecince itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır (BOBİ FRS, Madde: 14/34).

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

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

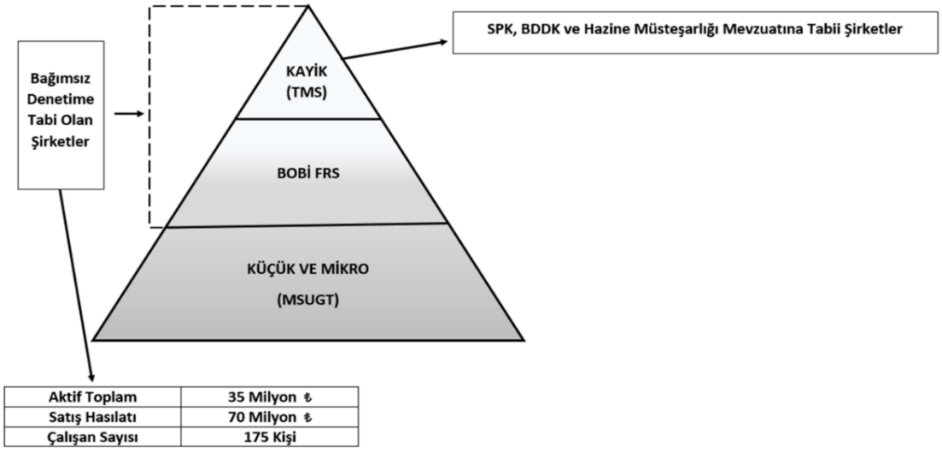
5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sürekli gelişen ve değişim içinde olan dünyada işletme verilerine ulaşmak bir hayli kolaylaşmıştır. Yatırımcılar bir kıtadan diğer bir kıtadaki işletmelere istediği oranda pay sahibi olabilmektedir. Bu durum finansal tabloların sadece işletme içerisini ve sahiplerini ilgilendiren bir konu olmanın çok daha üstüne çıkarak genellikle vergisel amaçlar ile hazırlanan finansal tabloların çok daha kapsamlı, bilgi amaçlı ve küresel olarak hazırlanmasını gerekli kılmıştır. Bu bakış açısı çerçevesinde kapsam ulusal sınırları aşarak uluslararası bir boyuta gelmiş durumdadır.

Bu amaçlarla gerek özel sektör, gerek bölgesel oluşumlar ve gerekse devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılarak UMS/IAS'ler ile UFRS/IFRS'ler belirlenmiştir.

Türkiye'de de bu süreç yakından takip edilerek IAS ve IFRS'ler ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayımlanmıştır. Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları şu an için finansal tablo hazırlayan bütün işletmeler tarafından uygulanamamakla birlikte, zamanla kademeli olarak uygulama alanının genişletileceği düşünülmektedir. Şekil 1'de hangi işletmelerin TMS, BOBİ FRS ve MSUGT'ye tabi olduğu 2019 yılı verilerine göre gösterilmiştir. Bu çerçevede SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığına tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar TMS'lere göre finansal tablo hazırlamak zorundadır. Bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında değerlendirilemeyen diğer bir ifade ile Şekil 1'de belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan işletmeler bağımsız denetime tabi olup, BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamak durumundadır. Bilanço esasına göre defter tutan diğer işletmeler ise MSUGT'ye göre finansal tablo hazırlamalıdır.

Şekil 1: TMS-BOBİ FRS-MSUGT'ye Tabi İşletme Ölçütleri



Kaynak: GÜLEÇ, 2018: 903'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Çalışmanın konusu oluşturan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin de TMS-38 adı altında ayrı bir standart hazırlanmıştır. Bunun dışında Türkiye'de birçok farklı hukuki düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu çalışmada TDHP, VUK, TMS-38 ile BOBİ FRS'de yer alan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler üzerinde durularak adı geçen düzenlemelerde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin karşılaştırmalar, benzerlikler ve farklılıklar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo :1 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
İLK KAYDA ALMA	Finansman Maliyetleri, Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilir.	Finansman Maliyetleri, Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilir.	Finansman Maliyetleri Maliyete Dâhil Edilmez.	Bir Yıldan Kısa Vadeli Olarak Satın Alınan Maddi Olmayan Duran Varlıklarda, Finansman Maliyetleri Varlığın Maliyetine Dâhil Edilebilir.
ÖLÇÜM	Maliyet Bedeli ile Değerlenir.	Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında Enflasyon Düzeltmesi Yapılır. Aksi Takdirde, Maliyet Bedeli ile Değerleme Yapılır.	Maliyet Bedeli ya da Yeniden Değerlenmiş Değer ile Değerlememe Yapılır.	Maliyet Bedeli ile Değerlenir.
İTFASI	Genellikle 5 Yılda Eşit Taksitler Halinde İtfa Edilir. (Özel Maliyetler ve Haklar ise Yararlanma Süresi Boyunca İtfaya Tabi Tutulur.)	Tebliğde Belirtilen Faydalı Ömür Dikkate Alınarak veya 5 Yılda Eşit Taksitler Halinde İtfaya Tabi Tutulur.	Faydalı Ömür Belirsiz ise İtfa Payı Hesaplanmaz. Faydalı Ömrü Belli ise Süresi İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur. (Kıst Amortisman)	Faydalı Ömür Belirsiz ise 5 veya 10 Yıl İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur. Faydalı Ömrü Belli ise Süresi İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur. (Kıst Amortisman)

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

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ŞEREFİYE	DEĞERLEMESİ	Şerefiye Mukayyet Bedel ile Değerlenir.	Şerefiye Mukayyet Bedel ile Değerlenir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında Enflasyon Düzeltmesi Yapılır.	İşletme İçerisinde Yaratılan Şerefiye Aktifleştirilemez. İşletme Birleşmesinden Elde Edilen Şerefiye ise TFRS 3'e Göre Gerçeğe Uygun Değer ile Değerlenebilir.	Birleşme Tarihinde, İş Birleşmesinin Maliyetinin, Edinilen Tarafın Kayda Alınan ve Ölçülen Net Varlıklarındaki Edinen İşletmenin Payını Aşan Kısmıdır.
	İTFASI	5 Yılda Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	5 Yılda Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	İşletme Birleşmelerinden Edinilen Şerefiye TFRS 3'e Göre İtfa Edilemez, En Az Yılda Bir Kez Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulur.	Şerefiyeye Değer Düşüklüğü Testi Uygulanmaz ve itfa Payı Hesaplanır. Şerefiyenin Faydalı Ömrü Eğer Güvenilir Bir Şekilde Belirlenemezse; 5 Yıldan Az, 10 Yıldan Fazla Olmamak Üzere İtfaya Tabi Tutulur.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLLERİ	DEĞERLEMESİ	Maliyet Bedeli ile Değerlenir.	Mukayyet Bedel ile Değerlenir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında Enflasyon Düzeltmesi Yapılır. Ya da Doğrudan Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirilebilir.	Araştırma Giderleri Aktifleştirilemez. Dönem Gideri Olarak Kaydedilir. Geliştirme Giderleri ise TMS-38'de Belirtilen Şartların Tamamını Taşıması Halinde Aktifleştirilir.	Araştırma Giderleri Aktifleştirilemez. Dönem Gideri Olarak Kaydedilir. Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri, İlk Kayda Almadan Sonra Birikmiş İtfa Payları ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları Düşülerek Maliyet Bedeli İle Değerlenir.
	İTFASI	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	Sadece Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri Yararlı Ömrü Boyunca Doğrusal, Azalan Bakiyeler ya da Üretim Birimi Yöntemleri Kullanılarak İtfa Edilir. Varlık Sınırsız Yararlı Ömre Sahip ise İtfa Edilmez Ancak Yıllık Düzenli Olarak Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulur.	Sadece Aktifleştirilen Geliştirme Giderleri, Doğrusal, Azalan Bakiyeler Yöntemi ya da Üretim Miktarları Yöntemlerine Göre İtfa Edilir. Faydalı Ömür Belirsiz ise 5 veya 10 Yıl İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur. Faydalı Ömrü Belli ise Süresi İçerisinde İtfaya Tabi Tutulur.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	DEĞERLEMESİ	Maliyet Bedeli İle Değerlenir.	Mukayyet Bedel İle Değerlenir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında Enflasyon Düzeltmesi Yapılır.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Aktifleştirilemez. İlgili Dönemde Doğrudan Gider Olarak Kaydedilir.	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Aktifleştirilemez. İlgili Dönemde Doğrudan Gider Olarak Kaydedilir.
	İTFASI	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	İtfaya Tabi Değildir.	İtfaya Tabi Değildir.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		MSUGT	VUK	TMS-38	BOBİ FRS
ÖZEL MALİYETLER	DEĞERLEMESİ	Maliyet Bedeli ile Değerlenir.	Maliyet Bedeli İle Değerlenir. Maliyet Değerinin Bilinmemesi Halinde Emsal Bedel ile Değerlenir. Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Şartlar Sağlandığında Enflasyon Düzeltmesi Yapılır.	Özel Maliyet Niteliğindeki Harcamalar Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Aktifleştirilemez.	Özel Maliyet Niteliğindeki Harcamalar Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Aktifleştirilemez.
	İTFASI	Kira Süresi İçerisinde, Kira Süresinin 5 Yıldan Fazla Olması Durumunda 5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	Kira Süresi İçerisinde, Kira Süresinin 5 Yıldan Fazla Olması Durumunda 5 Yıllık Sürede Eşit Taksitlerle İtfa Edilir.	İtfaya Tabi Değildir.	İtfaya Tabi Değildir.

Kaynak: Deran ve Savaş, 2013, MSUGT, VUK, TMS-38 ile BOBİ FRS Bölüm 14'ten yararlanılarak oluşturulmuştur.

KAYNAKÇA

BOBİ FRS 14. Bölüm

Deran, A. ve Savaş İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları" C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14. Sayı 2, s.79.

Elitaş, C. (2011). *UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları Açıklamalı Yorumlu Örnekli Karşılaştırmalı*, Hipotez Yayınları, Ankara, s.267.

Ercan, İ.(2011). Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki Kıymetlerin Kira Bedeli Karşılığında Devrinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile KDV Açısından Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, s.177-190.

Gençoğlu Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi.

Gökçen, G., Ataman Akgül B. ve Çakıcı C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)*, İstanbul. Beta Yayınları.

Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Journal of Business Research-Turk 10/4, s.901-921.

Işıltan, M. (1991). Maddi Olmayan Duran Varlıklar, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 9; s.1-2

İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (2005). Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, İnternet Adresi: www.Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Yayinlar/Mevzuatserisi/.../Tekduzen.Pdf, Erişim Tarihi: 13.10.2019

Margos, Ş. (2010). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi,* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Örten, R., Kaval H. ve Karapınar A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özulucan, A. (2003). Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-9, Türkiye Muhasebe Standardı-15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Muhasebe İşlemleri", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 4, s.128-147.

Sevilengül, O. (2008), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sönmez, F. (2003). 15 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 264, s.187-193.

Şengel, S. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması,* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
TMS- 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.

Toroslu, M.V. (1998). Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 119, s.145-150.

Vergi Usul Kanunu

Yardımcıoğlu, M., Demirel N. ve Özer V. (2008) Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 85, s.43-58.

Yerlikaya, K. (1999). Kurumlarda İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri, *A.Ü.Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1, s. 377-388.