



# Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması

Doç. Dr. Başak Ataman Akgül  
Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.

## Özet

"Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlıklı 38 nolu standardın amacı, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini açıklamaktır.

"İşletme Birleşmeleri" başlıklı 3 nolu standardın amacı ise, işletme birleşmesinde, işletme tarafından yapılacak finansal raporlamayı belirtmektir. Standarda göre, elde eden, şerefiyeyi kayıt altına almakta ve itfa etmek yerine değer düşüklüğünü test etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, maddi olmayan duran varlığın itfa süresini, itfa yöntemini açıklamak ve standartlarla Türk Vergi Kanunu ve Türk Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki benzerlik ve farklılıkları analiz etmektir.

**Anahtar Sözcükler:** IAS 38, IFRS 3, Maddi Olmayan Duran Varlıklar

**Abstract:( The regulations of the amortisation of an intangible asset in IAS 38 and IFRS 3 and a comparison with the Turkish Tax Law)**

The objective of the IAS 38 (Intangible Assets) is to prescribe the accounting treatment for intangible assets.

The objective of the IFRS 3 (Business Combination) is to specify the financial reporting by an entity when it undertakes a business combination. According to the standard, the acquirer recognises goodwill which is subsequently tested for impairment rather than amortised.

The purpose of this paper is to explain the amortisation period, the amortisation method for an intangible asset and analyse the similarities and differences between the standards and Turkish Tax Law, Turkish Uniform Accounting System.

**Key Words:** IAS 38, IFRS 3, Intangible Assets

## 1. Giriş

Uluslararası Muhasebe Standartları arasında yer alan IAS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı sözkonusu varlıklara ilişkin düzenlemeleri kapsamaktadır. 2004 tarihi itibarıyla, revizyona tabi tutulan bu standart ve bunun paralelinde 2004 yılından itibaren işletmeler tarafından uygulanacak IFRS3 "İşletme Birleşmeleri" standardında, şerefiyeye ilişkin yeni düzenlemeler göze çarpmaktadır. Buna göre, çalışmada, IAS 38 ve IFRS 3'nolu

standartta maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin düzenlemeler genel olarak incelenmiş ve bunlarla V.U.K. ve M.S.U.G.T.'deki düzenlemeler karşılaştırılmıştır.

## 2. IAS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" İle IFRS 3 "İşletme Birleşmeleri" Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler

Uluslararası muhasebe standardında, bir işletmenin, maddi olmayan duran var-

lığının<sup>1</sup> faydalı ömrünün, ömürün belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebesi faydalı ömrüne bağlı olmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir. Varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde ise bir çok faktör gözönüne alınmaktadır. (IAS 38, paragraf 90) Bunlar,

a Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı ve başka bir yönetim grubu tarafından etkin olarak yönetilip yönetilme-yeceği,

□ Varlık için karakteristik ürün hayat çemberi ve benzer şekilde kullanılan, benzer varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin bilgiler,

□ Teknik, teknolojik, ticari ve diğer türdeki eskimeler,

□ Varlığın faaliyet gösterdiği endüstrinin istikrarı ve varlığın çıktısı olan ürün ve hizmetler için pazarda meydana gelen talep değişiklikleri,

□ Rakipler ve potansiyel rakiplerden gelecek beklenen hareketler,

Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın elde edilmesi için gerekli bakım onarım harcamalarının düzeyi ve işletmenin bu düzeydeki harcamaları yapabilirliği ve isteği

□ Varlığın faydalı ömrünün, işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağlı olup olmadığıdır.

Burada, revizyona tabi tutulan standartta "belirsiz" (indefinite) teriminin "sınırsız" (infinite) anlamına gelmediği belirtilmektedir. (IAS 38, paragraf 91) Buna göre, maddi olmayan bir duran varlığın belirsiz olan faydalı ömrünün, performans standardını korumak için gerekli planlanmış gelecek harcamalara bağlı olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

<sup>1</sup> IAS 38'de maddi olmayan bir varlık; fiziki varlığı olmayan mal ve hizmetlerin tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan parasal olmayan varlıklar olarak tanımlanmış ve bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri ve tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak verilmiştir. (Akay, 2003, 27)

Ayrıca, teknolojiye hızlı değişimler doğrultusunda, bilgisayar yazılımları ve birçok maddi olmayan duran varlığın teknolojik açıdan kullanılmaz hale gelmeye müsait olması bunların faydalı ömürlerinin kısa olması sonucunu doğurmaktadır. (IAS 38, paragraf 92)

Standartta, belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların, bu ömürleri boyunca sistematik olarak itfa edileceği belirtilmektedir. İtfa ancak ilgili varlığın, IFRS 5 ile uyumlu olarak "satış için elde tutulan varlık" olarak sınıflandırılması durumunda, bu tarihten önce sona erdirilmelidir.

Maddi olmayan duran varlığın itfasında kullanılan yöntem, varlığın ekonomik faydalarının işletme tarafından tüketilme kalıplarını yansıtmalıdır. (IAS 38, paragraf 97) Söz konusu, tüketilme kalıbının güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, itfada doğrusal itfa yöntemi kullanılmalıdır. Her dönemin itfa tutarı, diğer uluslararası muhasebe standartlarında bu tutarın başka bir varlığın kayıtlı değerine dahil edilmesine izin verilmiş ya da istenilmemişse gider olarak kaydedilmektedir (AKGÜL, A.B, AKAY, H. 2003, 188)

Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde, çeşitli itfa yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler; (normal) doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemidir. Kullanılacak itfa yöntemi varlıktan beklenen ekonomik faydanın gerçekleşmesine bağlı olarak seçilmekte ve ekonomik faydada bir değişiklik olmadıkça, dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır. (IAS 38, paragraf 98) İşletmenin, doğrusal itfa yönteminden başka bir yöntem kullanması durumunda, bunun varlığın ekonomik hizmet potansiyelinin bir göstergesi olması gerekmektedir. (EPSTEIN, B, MİRZA, A, 2002, 352)

Standartta, itfa tutarının gider olarak kaydedilmesi gerektiği, ancak işletmede varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının diğer varlıkların üretilmesinde kullanılması durumunda, itfa tutarının diğer varlığın maliyetine dahil edilerek, varlığın kayıtlı tutarının içerisinde yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Belirli bir faydalı ömre sahip maddi duran varlığın hurda değerinin (Hurda değer,

bir varlığın hizmet süresi sonucunda tahmini elden çıkarma giderlerini düşüktükten sonra, işletmenin bu varlıktan elde etmeyi beklediği net tutardır.) aşağıda belirtilen durumlar dışında sıfır olacağı varsayılmaktadır (IAS 38, paragraf 100)

a) Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça satın alınacağına dair taahhüdün olması veya

b) Varlığın aktif bir piyasası olması ve hurda değer bu piyasa tarafından belirlenmesi ve bu varlığın faydalı ömrü sonunda böyle bir piyasanın mevcudiyetinin muhtemel olmasıdır. (AKGÜL A. B, AKAY, H, 2003, 189)

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir. Hurda değer sıfırdan farklı olması, işletmenin sözkonusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonunda önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir.

Bir varlığın hurda değerinin tahmini, faydalı ömrünün sonuna gelen ve kullanılacak varlıkla benzer koşullar altında faaliyet gösteren bir varlığın tahmin tarihi itibarıyla geçerli olan satış fiyatı baz alınarak yapılmaktadır. (IAS 38, paragraf 102) Hurda değer, her fin ansal dönem sonunda gözden geçirilmelidir. Varlığın hurda değerindeki bir değişiklik, muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik niteliğinde kabul edilerek, 8 nolu "Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarında Temel Hatalar ve Değişiklikleri" standardına bağlı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Standartta ayrıca, varlığın itfa döneminin ve itfa yönteminin gözden geçirilmesine ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır.

Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların itfa dönemi ve itfa yöntemi her finansal dönem sonunda gözden geçirilmelidir. Varlığın beklenen faydalı Ömrünün önceki tahminlere göre farklılık göstermesi durumunda itfa dönemi, varlıktan beklenen ekonomik faydanın tüketilme kalıbında değişiklik olması durumunda itfa yöntemi buna göre değişecektir. **Revizyon tabi tutulmuş 38'nolu standarda göre, belirsiz bir faydalı ömre sahip**

**olan maddi olmayan duran varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmiştir.<sup>2</sup>**

36 nolu "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardıyla uyumlu olarak, işletme, belirsiz faydalı Ömre sahip olan duran varlıktaki değer düşüklüğünü, yıllık olarak ve varlığın değerinde düşüş olduğuna dair bir gösterge olması durumunda kayıtlı değeri ile geri kazanılabilir değerini karşılaştırmak suretiyle test etmelidir.

Bunun yanı sıra, itfa edilmeyen maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü her dönem varlığa belirsiz faydalı ömür tayinine yol açan olay ve şartların devam edip etmemesine göre yeniden gözden geçirilmektedir. Söz konusu durumun ortadan kalkması halinde, varlığın faydalı ömrünün belirsizden belirli hale gelmesi muhasebe tahminlerinde değişiklik olarak, 8 no'lu standarda bağlı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Standartta, maddi olmayan duran varlıklar sınıfını "benzer nitelikte ve kullanımındaki işletme faaliyetlerin de kullanılan varlıkların" gruplanması olarak açıklamaktadır.

Ayrı bir sınıflama ile raporlanacak maddi olmayan varlıklara ise aşağıdaki gibi örnekler verilmiştir.

- 1- Ticari Markalar
- 2- Lisanslar ve isim hakları
- 3- Gazete ve dergi adları
- 4- Bilgisayar yazılımları
- 5- Telif hakları, patentler ve diğer en düstriyel haklar, hizmet ve işletim hakları
- 6- Tarifler, formüller, modeller, dizaynlar ve prototipler
- 7- Geliştirilme aşamasındaki maddi olmayan duran varlıklar

<sup>2</sup> IAS 22 "İşletme Birleşmeleri" standardının yerini alan IFRS 3 'ün 51-55. paragrafları arasında maddi olmayan duran varlıklardan şerefiyelere ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılmıştır. Buna göre, standarta işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği belirtilmiştir. Bunun yerine iktisap eden yıllık olarak değer düşüklüğünü test edecek veya daha sıklıkla, şartlar ve olaylardaki değişiklikler değer düşüklüğünü gösteriyorsa 36'nolu standart "Varlıklarda Değer Düşüklüğüne" bağlı olarak test edecektir.

Böylelikle 22 no'lu standarta belirtilen, şerefiyenin faydalı ömür boyunca sistematik olarak itfa edilmesi hükmü yürürlükten kalkmıştır.

Ayrıca standartta, maddi olmayan duran varlıkların daha büyük veya daha küçük sınıflar halinde de raporlanabileceği belirtilmiştir. Standartta her maddi olmayan duran varlık itfasına ilişkin şu açıklamaların yapılması gerektiği bildirilmiştir. (IAS 38, paragraf 118)

- Faydalı ömrün belirli veya belirsiz olduğu ve eğer belirli ise kullanılan itfa oranları
- Belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için kullanılan itfa yöntemi

- Dönemin başı ve sonunda kayıtlı değer ve birikmiş itfa tutarı
- Gelir tablosunda, her bir itfanın gösterildiği hesap
- Dönembaşı ve dönem sonundaki kayıtlı değer

Ayrıca, işletme, belirsiz faydalı ömre sahip olarak tayin ettiği varlıkların kayıtlı değerini ve belirsiz faydalı ömür tayininin gerekçelerini açıklamalıdır. Bu açıklamaları yaparken, tayini yapmada rol oynayan önemli faktörleri de belirtmelidir.

### Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

Tablo I

	IAS 38 / IFRS 3	V.U.K	M.S.U.G.T
İtfa Yöntemi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Doğrusal (Normal)</li> <li>• Azalan Bakiyeler</li> <li>• Üretim Birimini esas alan itfa yöntemi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Doğrusal (Normal)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Doğrusal (Normal)</li> </ul>
İtfa Süresi	Faydalı ömür (Belirli faydalı ömre sahip varlıklarda)	Faydalı Ömür (Kira süresi belli olan özel maliyetler hariç)	5 yıl
Hurda Değer	Var	Yok	Yok
İtfa Edilmeyecek Varlıklar	Belirsiz faydalı ömre sahip varlıklar (Örn. Şerefiye IFR3, paragraf 55)	Sayılan tüm maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi	Sayılan tüm maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi

### 3. Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu 326. maddede maddi olmayan duran varlıklardan, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemalhk (şerefiye) açıklanmış ve bunların mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yıl içinde itfa olunacağı belirtilmiştir.

327. maddede ise özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği açıklanmaktadır. (GÖKÇEN, 1997,132)

Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere, 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun da yapılan düzenleme ile, duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tesbitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır.

Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı Ömürleri ile amortisman oranlarını bir liste halinde yayınlamıştır. Bu listeye göre de maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan,

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Özel Maliyetler; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri; faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20,
- Diğer Gayri Maddi İktisadi Kıymetler (İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı vb); faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66 olarak belirlenmiştir.

26.12.1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine bakıldığında ise tebliğ kapsamında yayınlanan hesap planında, 26 nolu hesap grubunda: haklar, şerefiye, kuruluş örgütlenme giderleri, araştırma geliştirme giderleri, özel maliyetlerin sayıldığı görülmektedir. Bunların, itfası ise 5 yıllık sürede ve eşit taksitlerle olacağı ifade edilmektedir.

Bundan başka, gerek Vergi Usul Kanununun da gerekse M.S.U.G.T'de itfa yöntemi olarak, eşit tutarlarla itfa ifadesi ile, normal itfa yönteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, varlığın hurda değerine ilişkin bir düzenleme gerek Vergi Usul

Kanununda, gerekse M.S.U.G.T'nde yer almamaktadır

#### 4. Sonuç

Görüldüğü üzere, maddi olmayan duran varlıkları kapsayan ve 2004 yılı itibariyle revizyona tabi tutulan 38 nolu standart ve maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan şerefiyeye ilişkin düzenlemeleri kapsayan 3 nolu uluslararası finansal raporlama standardı bir takım değişiklikler içermektedir.

Buna göre, IAS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Standardın önceki versiyonunda, maddi olmayan duran varlığın ömrü, belli istisnalar haricinde her zaman belirli kabul edilmekte ve bu ömrün 20 yılı aşamayacağı belirtilmekteydi. Bu düzenlemeye yeni versiyonda son verilmiş ve faydalı ömrü belirsiz kabul edilen varlıkların itfa edilmeyeceğini belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, standartlarda şerefiye,

- İşletme içerisinde üretilen şerefiye ve  
- İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 nolu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilemesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülmesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte iken, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak, IFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır.

Türk Vergi Mevzuatında ise, 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Böylelikle, uluslararası muhasebe standartlarıyla kısmen de olsa bir uyum sağlanmakla beraber, faydalı ömür tayininin Maliye Bakanlığı tarafından yapılması uluslararası uygulama ile farklılık yaratmaktadır. Şöyle ki, standartta faydalı ömrün, işletme tarafından, belirli faktörler gözönüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca standartta, belirsiz faydalı Ömrü olduğu

tesbit edilen varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmekte iken, Vergi Usul Kanununda böyle bir düzenleme yoktur. Son olarak, standartta işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği açıklanmakta iken, Vergi Usul Kanununda şerefiyenin itfası yapılmaktadır.

İlerleyen dönemlerde, Vergi Usul Kanununda yapılan son değişikliklerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki düzenlemelere yansıtılarak aradaki farklılıkların giderilmesi ve ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına uyumun sağlanması açısından Vergi Usul Kanununa ilave bazı düzenlemelerin yapılması gerektiği düşüncesindeyiz.

#### Kaynaklar

- Akay, Hüseyin, "Kesin Bir Şekilde Tanımlanabilir Maddi Olmayan Duran Varlıklardan Biri Olan Maliyet Bedellerinin İtfası ve Muhasebeleştirilmesi", *Möдав*, Cilt:5, Sayı: 2, Haziran 2003.
- Akgül, Ataman, Başak- Akay, Hüseyin, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", *Türkmen Kitabevi*, 2003.
- Aslan, Sinan "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Getirilen Yeni Düzenlemeler IFRS 1-5 "Muhasebe ve Denetime Bakış, *Yıl: 4, Sayı: 13, Eylül 2004.*
- Epstein, Barry J-Mirza, Abbas Ali: *Interpretation Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., USA 2002.
- International Accounting Standards Board "International Financial Reporting Standards (IFRS's)" London, 2004.
- Doyrangöl, Nuran Cömert "Özel Maliyet Bedellerinin İtfasının VUK, MSUGT, SPK ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu" *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 69, Eylül 1998.
- Gökçen, Gürbüz "Özel Maliyetler, Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu, Muhasebeleştirilmesi ve Öneri", *Marmara Üniv. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 6, Eylül 1997.
- Güvemli, Oktay "Amortismanlar, Yeniden Değerleme Uygulamaları" *Avciol Basım-Yayın, İstanbul 1989.*
- İbiş, Cemal "Vergi Hukukunda Özel Bedeli, İtfası, Devri, KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi", *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, Mayıs 1995/5.
- Gökdeniz, Ümit "2005 Yılma Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım" *Mufad*, Sayı: 24, Ekim 2004.
- Sönmez, Feriştah "Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)" *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, Sayı: 191, Mart 2004.