



TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tas 38 Accounting of Intangible Assets

Mustafa ÖZAYDIN

Yüksek Lisans Öğrencisi, Adıyaman Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, mustafaozaydin63@gmail.com Adıyaman / Türkiye
<https://orcid.org/0000-0002-0796-0798>

Doi: <https://doi.org/10.33723/rs.1166512>

Özaydın, M. (2022). “TMS 38 maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi”, *R&S-Research Studies Anatolia Journal*, 5(4). 445-477.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi/ Arrived Date: 24.08.2022

Kabul Tarihi / Accepted Date: 12.09.2022

Yayınlanma Tarihi / Published Date: 30.10.2022

ÖZ

İşletmenin karlılığının artmasında etkin rol oynayan, işletmeye rekabet avantajı kazandıran, ancak fiziki olarak mevcut olmayan haklara maddi olmayan duran varlık denir. Günümüz şartlarında, dijitalleşme artıkça, işletmelerin varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıklar gittikçe önem kazanmaktadır. İşletmeler tarafından, artan ticari rekabet şartlarında, varlıklarının devamı ve faaliyetlerinin kesintisiz olarak sürdürülebilmesi için fiziki varlıkların yanı sıra, maddi olmayan varlıklardan da faydalanılmaktadır. Patent, telif hakkı, ithalat kotası, yazılım programı, film, müşteri ve tedarikçi ağı ve bağlantısı, dağıtım sistemi, isim kullanma hakkı, faaliyet hakkı, piyasadaki hâkimiyet durumu gibi varlıklar, Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak verilebilir. Piyasa şartları doğrultusunda bu varlıklara değerlendirme uygulanarak, varlıkların mali tablolarda doğru bir şekilde yer alması önem kazanmaktadır. İşletmeler tarafından kullanılan bu kaynaklardan, maddi olmayan duran varlıklar sınıfına dâhil olması gereken varlıklar ile bunların muhasebe kayıtlarına alınması, değerlemeye tabi tutulması, yıpranma payı ayrılması, yenileme gideri, değer düşüklüğü uygulaması gibi konular TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bu çalışmada, işletmeler tarafından edinilen maddi olmayan duran varlıklar grubundaki varlıkların, TMS38 Maddi olmayan duran varlıklar standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilme usul ve esasları incelenmiştir. Öncelikle; TMS38 standardında sayılan kavramlar hakkında temel bilgiler verilmiş, ardından; maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi, amortismanına tabi tutulması ve yapılması gereken diğer işlemler ile ilgili uygulamalar açıklanmış ve uygulama örnekleri verilmiştir.

Çalışmada literatür taraması ile sonuca ulaşılarak monografi yöntemi ile uygulama yapılmıştır. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlık kavramı içinde yer alan kalemler incelendiğinde, çalışmanın, ekonomiye yüksek katma değer kazandıracak unsurları içerdiği ve bunların üzerinde önemle durulması gerektiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Muhasebe Standartları, TMS-38

ABSTRACT

Rights that play an active role in increasing the profitability of the business, provide a competitive advantage to the business, but are not physically present are called intangible assets. In today's conditions, as digitalization increases, intangible assets are gaining more importance in the assets of businesses. In addition to physical assets, intangible assets are also used by businesses in order to continue their existence and to continue their activities uninterruptedly in the conditions of increasing commercial competition. Assets such as patent, copyright, import quota, software program, film, customer and supplier network and connection, distribution system, right to use name, right to operate, market dominance can be given as examples of intangible assets. By applying valuation to these assets in line with the market conditions, it becomes important that the assets are included in the financial statements correctly. Among these resources used by businesses, the assets that should be included in the class of intangible assets and their recording, valuation, depreciation, replacement expense, and application of impairment are regulated in detail in TAS 38 Intangible Assets Standard.

In this study, the accounting procedures and principles of the assets in the group of intangible fixed assets acquired by businesses in accordance with the provisions of TAS38 Intangible fixed assets standard are examined. Firstly; Basic information about the concepts enumerated in the TMS38 standard was given, then; Applications related to valuation, accounting, depreciation and other transactions of intangible assets are explained and application examples are given.

In the study, the conclusion was reached with the literature review and the application was made with the monograph method. At the same time, when the items included in the concept of intangible assets are examined, it is seen that the study includes the elements that will bring high added value to the economy and they should be emphasized.

Keywords: Intangible Assets, Accounting Standards, TAS-38

GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, Uluslararası muhasebe standartları esas alınarak oluşturulmuştur. Bu standart, 2006 yılında 26111 no.lu resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı yürürlüğe girdiği tarihten sonra, uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen farklılıklara uyum sağlanması amacıyla standart birkaç defa değişikliğe tabi tutulmuştur. Fiziki varlığı bulunmayan Maddi olmayan duran varlıklar, bir işletme tarafından kullanılan veya kullanılması beklenen aktifleştirilmiş giderlerdir. Bu varlıklar farklı bir tanımla, fiziki olarak mevcut olmayan, fakat teşhis edilebilen ve şirketler tarafından telif haklarıyla korunan, finansal olmayan duran varlıklar olarak tanımlanabilmektedir. TMS 38 standardında yer alan tanıma göre, maddi olmayan duran varlıklar; parasal olmayan, fiziki olarak mevcut olmayan ve tanımlanabilen varlık olarak ifade edilebilmektedir.

Bu çalışmada, TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardının kuralları kapsamında, bu varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği incelenmektedir. Bu kapsamda, ilk olarak standartta yer alan temel kavramlar hakkında genel bilgiler verilmiş, ardından bu varlıkların değerlemesi ile muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Bir işletme tarafından ekonomik fayda edinilen veya ileride ekonomik fayda beklenen şerhiye, haklar ve aktifleştirilen giderler gibi herhangi bir fiziki varlığı bulunmayan unsurların bir araya gelmesi ile maddi olmayan duran varlıklar oluşur (Akdoğan ve Tenker, 2007). Maddi olmayan duran varlıklar; diğeri bir tanımlamayla, maddi olarak bir değere sahip olmayan, fakat belirlenebilen ve işletme tarafından hukuki olarak denetlenip muhafaza edilebilen, parasal

olmayan varlıklar olarak da ifade edilebilmektedir (Otlu ve Çukacı, 2007). Maddi olmayan duran varlıklar, fiziki varlığı ve tespit edilebilir mali bir değeri olmayan varlıklar olarak da ifade edilebilir.

Aşağıda yer alan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak verilebilir;

- Teknik veya bilimsel bilgi,
- Süreç ve sistemlerin tasarımı,
- Lisans,
- Fikri mülkiyet hakları,
- Piyasa bilgisi ve markaların elde edilmesi, geliştirilmesi, bakımlarının yapılması veya iyileştirilmesi sırasında tüketilen kaynaklar veya yüklenilen borçlar.

Bir varlığın maddi olmayan duran varlıklar gurubuna dâhil edilebilmesi için gereken şartlar; varlıktan gelecekte beklenen ekonomik fayda, varlığın kontrol edilebilirlik ve tanımlanabilme özellikleridir (Bingöl, 2016).

Tanımlanabilme Özelliği

Bu özellik maddi olmayan duran varlık tanımının bir parçasıdır. Tanımlanabilme özelliği bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık, şerefiyeye dâhil edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmez. Varlığın tanımlanabilme özelliği bulunuyorsa, varlık ayrı olarak muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklarda tanımlanabilme özelliği, aşağıda belirtilen durumlarda sağlanmış olur (Bingöl, 2016).

- Diğer varlıklardan ayrı olarak değerlendirilebilmesi,
- Varlığın, belirli bir sözleşme veya yasal haklara dayanarak edinilmiş olması.

Kontrol

Belirli bir sözleşme veya mevzuattan kaynaklanan bir hakka dayanarak, bir maddi olmayan duran varlığın işletme tarafından kontrol altında tutulabilmesi veya kontrol edilebiliyor olması, maddi olmayan duran varlığın tanımı için gereklidir. İşletme tarafından, gelecekte varlıktan

ekonomik fayda elde edilebilmesi ve başkalarının bu varlıktan kaynaklanan faydaya erişiminin kısıtlanabilmesi için, varlığın kontrol altında tutuluyor olması gerekmektedir(Bingöl, 2016).

Gelecekte ekonomik fayda beklenen teknik bilgi, tecrübe, piyasaya ait bilgiler; gizlilik sözleşmesi, anlaşma veya telif hakkı ile teminatlarla koruma altına alınırsa, işletme tarafından bu faydalar kontrol altında tutulmuş olur.

İşletme bünyesindeki özel olarak eğitilerek yetiştirilmiş uzman personel, çalışma ekibi ve benzeri idari ve teknik insan kaynakları tarafından gelecekte gerçekleştirilmesi beklenen faydaların elde edilmesi ve kullanılmasının kontrol edilebiliyor olması için, sözleşme veya yasal haklarla korunması gerekir. Bu gibi koruma durumunun bulunmaması halinde, insan kaynaklarında mevcut olan veya gelecekte oluşan yeteneklerin, maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bunların yanı sıra; işletmenin ürettiği ürünlerin sadık müşteri kitlesi veya işletmenin pazar payından gelecekte beklenen ekonomik faydalar, yasal dayanaklar ile kontrol altında tutulabilir ise, işletmeye bağlı bu müşteri kitlesi veya işletmenin pazar payı maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olarak muhasebe kayıtlarına alınarak aktifleştirilebilir.

Gelecekte Beklenen Ekonomik Yararlar

Varlıkların sınıflandırılmasında gelecekte beklenen ekonomik faydalar da dikkate alınır. Gelecekte bu varlıktan beklenen ekonomik faydalar aşağıdaki unsurları içerebilir (Örten ve Bayırlı, 2018);

- Ürünlerin piyasaya arzından elde edilecek getiriler,
- Maliyetlerden sağlanacak tasarruflar,
- Varlık kullanımından kaynaklı diğer faydalar.

Örnek: Maddi olmayan duran varlıklar hakkında aşağıda verilen ifadelerden hangisi ya da hangileri doğrudur?

1. Şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesi gerekmektedir,

2. Sözleşmede bulunan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanabilir,
3. Şerefiyeden ayrılabilir olması zorunlu değildir ve şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda birinci ve ikinci ifadelerin doğru olduğu, üçüncü ifadenin ise yanlış olduğu görülecektir.

MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Aktifleştirilerek muhasebe kayıtlarına alınması planlanan bir Maddi olmayan duran varlığın belirlenebilirlik, kontrol ve sonraki bir zaman diliminde ekonomik fayda sağlama kriterlerine ilave olarak aşağıda sıralanan özelliklere de sahip olması gerekir:

- Söz konusu varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik faydaların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- Maliyetin güvenilir şekilde ölçülebilmesi,

Maddi olmayan duran varlıklar başlangıçta maliyet bedeli ile ölçülür.

Tekdüzen muhasebe sistemi tebliğinde bu varlıklar ve hesapları şunlardır; Haklar, Şerefiyeler, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar (-) ve Verilen Avanslar.

Muhasebeleştirme Kriteri

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir;

- Varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Ölçme

Maliyet bedeli, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde esas alınan temel unsurdur. Bir varlığın elde edilmesi veya yapımında ödenen para veya para benzerleri ile verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değeri, bir maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Bu maliyet, belli durumlarda diğer Türkiye Finansal Raporlama Sistemlerin özel hükümleri uyarınca, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilebilen tutar olarak da ifade edilebilir. Bir varlığın maliyeti, söz konusu maddi olmayan duran varlığın edinilme şekline bağlı olarak değişkenlik gösterebilir.

Bir maddi olmayan duran varlık, aşağıda belirtilen yöntemlerle edinilebilir;

- Varlığın ayrı olarak elde edilmesi,
- İşletme birleşmesi neticesinde edinme,
- Devlet tarafından verilen teşvik sonucu edinme,
- Takas yoluyla edinme,
- İşletmenin bünyesinde meydana getirme yoluyla edinme,
- Şerefiyenin işletme bünyesine meydana getirilmesi.

Varlığın Ayrı Olarak Elde Edilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın, işletme tarafından diğer varlıklardan bağımsız olarak satın alınması halinde, varlığın maliyetinin ölçümü güvenilir bir şekilde yapılabilir. Varlığın satın alınması için işletmece ödenen bedel, işletmenin varlıktan gelecek bir zamanda elde etmeyi planladığı ekonomik faydalarla ilgili beklentilerini de ifade eder (Çağlayansugur, 2019).

Maliyet

Diğer varlıklardan bağımsız olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdaki unsurlardan meydana gelir (TMS38, 2014 md8);

- Satın alma bedeli,

- Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi amacıyla katlanılan ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen herhangi bir maliyet.

Varlığın Toplam Maliyeti = Varlığın Satın Alma bedeli + Varlıkla Doğrudan Bağlantılı Maliyetler

Varlıkla doğrudan bağlantı kurulabilen maliyetlere, aşağıda belirtilen maliyetler örnek verilebilir;

- Varlığın fiilen aktif hale getirilebilmesi için, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Varlığın fiilen çalışabilir duruma getirilmesi sırasında ödenen mesleki ücretler ile diğer kayıt ve başvuru ücretleri
- Varlığın çalışabilir duruma getirilmesi için yapılan testlere yönelik maliyetler.

Örnek: İşletme 100.000 TL ödeyerek, bir yayının telif hakkını satın almıştır. Ayrıca 1000 TL noter ücreti ödenmiştir. Yasal olarak kesilmesi gereken %18 gelir vergisi kesintisinden sonra kalan tutar hak sahibine ödenmiştir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	101000	
-Telif hakkı		
100 Kasa		83000
360 Öde. Ver. Ve Fon		18000
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme 10 yıllığına 100.000 TL + %18 KDV'ye patent almış ve bedeli bankadan havale etmiştir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	100000	
-Patent		
191 İnd. Kdv	18000	
102 Bankalar		118000
.....Açıklama.....		

Yılsonunda itfa payı ayrılması gerekmektedir. 10 yılda eşit paylı olarak itfa edildiğini varsayalım.

Bu durumda itfa payı= $100.000/10=10.000$

Tarih	Borç	Alacak
730 GÜG	10000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10000
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme ürün geliştirme aşamasında, dışarıdan alınan ürün tasarımı hizmet bedeli olarak 5.000 TL + %18 KDV'yi banka kanalı ile ödemiştir. Ürün tasarımı hizmet bedeli, maddi olmayan duran varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen bir maliyettir. Bu nedenle varlığın maliyetine ilave edilmelidir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	5000	
191 İnd. Kdv	900	
102 Bankalar		5900
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme piyasaya yeni sürmüş olduğu bir ilacın tanıtılması için 10000 TL + %18 KDV tutarında tanıtım ücreti ödemiştir. Reklam bedeli MDV maliyetinin bir parçası olmadığı için ilgili gider hesabında izlenmesi gerekir.

Tarih	Borç	Alacak
760 PSDG	10000	
191 İnd. Kdv	1800	
102 Bankalar		11800
.....Açıklama.....		

Defter Değeri

Varlığın işletme yönetimince planlandığı şekilde çalışır hale getirilinceye kadar oluşan ve varlığın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınan maliyettir. Kullanım esnasında oluşan maliyetler ile maddi olmayan duran varlığın tekrar düzenlenmesine yönelik maliyetler, maddi olmayan duran varlığın defter değerine dâhil edilmez(TMS38, 2014 md.8).

Aşağıda örnek olarak verilen maliyetler varlığın defter değerine dâhil edilmez:

- Bir maddi olmayan duran varlığın aktif hale getirilmesine yönelik oluşan maliyetler,
- Maddi olmayan duran varlıktan elde edilen ürüne yönelik taleplerin oluşturulması esnasında katlanılan maliyetler.

Örnek: İşletmenin geliştirmiş olduğu ürünün tekrar düzenlenmesi sırasında 1.000 TL + %18 KDV masraf yapılmıştır.

Tarih	Borç	Alacak
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1000	
191 İndirilecek KDV	180	

102 Bankalar		1180
.....Açıklama.....		

İşletmelerin Birleşmesi Sonucu Oluşan Varlıklar

İşletmelerin birleşmesiyle maddi olmayan duran varlıklar oluşabilir. TFRS 3 standardına göre, işletmelerin birleşmesiyle bir maddi olmayan duran varlık elde edilirse, varlığın maliyet bedeli, varlığın edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Ödenen bu değer dolayısıyla, gelecekte varlıktan beklenen ekonomik fayda ile ilgili olarak oluşan piyasa beklentileri, varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınır.

TMS 38 de, maddi olmayan varlıkların; yasal haklar veya diğer sözleşmelerden kaynaklanan,

- Ayrılabilir olması,
- Ayrılabilir olmaması,

Özelliklerinden dolayı, varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi her zaman mümkün olmayabilir (Haberal, 2022).

Devlet Tarafından Verilen Teşviklerle Elde Edilen Varlıklar

Devlet tarafından verilen teşviklerle, maddi olmayan duran varlıklar, düşük bir bedel mukabilinde veya bedelsiz olarak elde edilebilir. Devlet tarafından, işletmelere verilen bazı haklar ile işletme lisansı veya ithalat kotaları gibi maddi olmayan duran varlıkların devir veya dağıtımında, varlıkların elde edildiği kabul edilir(TMS38, 2014 md.44).

Devlet teşvikiyle elde edilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde;

- Birinci yol olarak; teşvik veya varlık, gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara alınabilir.

- İkinci yol ise; elde edilen varlığın kullanım için hazır hale getirilmesi ile doğrudan bağlantısı olan masraflar, varlığın kayıtlı bedeline ilave edilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Takas İşlemleri

Bir duran varlık, diğer bir aktifin elden çıkarılması sonucu elde edilmiş olabilir. Maddi olmayan duran varlık; parasal olmayan varlıklar, parasal varlıklar veya bu ikisinin birleşimiyle edinilebilir. Bir MDV varlığın maliyeti, varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak tespit edilir. Takas işlemi, varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınarak yapılmamışsa, elde edilen varlığın maliyeti vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri üzerinden belirlenir(TMS38, 2014 md.45).

Örnek: 6 milyon TL + %18 KDV değerinde bir lisanslı B. Amortismanı 1 milyon TL olan, defter değeri 6 milyon TL bir Makine verilmiş ve kalan havale edilmiştir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	6000000	
257 B. Amortisman	1000000	
191 İnd. kdv	900000	
102 bankalr		1900000
253 Makine ve Cihazlar		6000000
.....Açıklama.....		

Edinilen bir varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülememiş olması halinde maliyeti, vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri kadardır. Bir maddi olmayan varlığın elden çıkarılmasıyla, başka bir varlık elde edilebilir. Elden çıkarılan varlık ile elde edilen varlığın değeri arasındaki fark, değerlendirme farkı olarak değerlendirilecektir. Bu fark, kâr veya zarar olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek: Kayıtlı değeri 8000 tı olan bir lisans, gerçek değeri 11000 TL olan bir lisansla değiştirilmiştir. Yeni ve eski lisans değeri arasında 3.000 TL tutarında fark mevcuttur. Bu fark,

değerleme farkı olarak muhasebe kayıtlarına alınacak olup, gelir olarak dikkate alınmayacaktır. Ancak; maddi olmayan duran varlıkların değerleme farklarını kaydetmek için Tek düzen Hesap Planında bunun kaydı için bir hesap yoktur. Bu sebeple; Özkaynaklar grubu bünyesinde “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Artışları Hesabı” açılabilir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	11.000	
-Lisans		
260 Haklar		8.000
52X Maddi Olmayan Var. Değ. Artış.		3.000
.....Açıklama.....		

Maddi olmayan duran varlıkların takas edilmesiyle, olumsuz değerleme farkı da ortaya çıkabilir.

Örnek: 53.000 TL kayıtlı değeri, 3.000 TL birikmiş amortismanı olan bir patent, işletme tarafından 33.000 TL değeri olan bir lisansla takas yapılmıştır. Bu değişim sonucu meydana gelen 17.000 TL fark gider kaydedilecektir.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	33.000	
-Lisans.		
268 B.Amortisman	3000	
689 Diğ. Olağ.Dışı.G.ve Z.	17000	
260 Haklar		53000
-Patent.		

.....Açıklama.....		
--------------------	--	--

Örnek: A işletmesinin envanterinde yer alan; birikmiş amortismanı 22.000 TL olan bir varlığın alım maliyeti 33.000 TL, 'dir. Bahse konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri 31.12.2010 tarihinde 15.000 TL olarak belirlenmiştir.

$$\text{Kayıtlı Değer} = 33.000 - 22.000 = 11.000 \text{ t\l}$$

$$\text{Y.D.Oranı} = \text{Gerçeğe Uygun Değer} / \text{Kayıtlı Değer}$$

$$\text{Y.D. Oranı} = 15.000 / 11.000 = 1,36$$

$$\text{Y.D. Satın Alma Maliyeti} = 32.000 * 1,36 = 44.880 \text{ TL}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş İtfa Payı} = 22.000 * 1,36 = 29.920$$

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	11.880	
268 Birikmiş Amortismanlar		7.920
52X Maddi Olmayan Var. Değ. Artış.		3.960
.....Açıklama :		

İşletmenin İç İmkânlarıyla Meydana Getirilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmenin iç imkânlarıyla geliştirilen varlıklar, genellikle bilançoda yer almaz. Bunun sebebi, oluşturulan bu tür varlıkların değerlendirilmesinin imkânsız olmasıdır. Örnek olarak, yıllar yılı elde edilen tecrübe ve itibar dolayısıyla bir işletmenin sağladığı ticari faydanın değerlemesi oldukça zordur (Sönmez, 2003).

İşletme tarafından, proje sonucunda, ürün, fikir veya bir kavram geliştirilerek, varlık ortaya çıkabilir. Oluşturulan bu varlığın muhasebeleştirilebilir vasıflara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi aşağıda belirtilen sorunlardan kaynaklı olarak zordur;

- **Belirleme:** Maddi olmayan duran varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayacak, belirlenebilir bir varlık olup olmadığı ve zamanının tespit edilmesi problem oluşturabilir. Gelecekte beklenen ekonomik faydalar, bazı hallerde, projenin erken safhalarında tespiti mümkün olmayabilir.
 - **Maliyet:** Varlığın maliyeti güvenilir olarak tespit edilemeyebilir.
 - Varlığın, işletmenin iç imkânlarıyla oluşturulmasının maliyeti, işletme içinde oluşturulan şerefîyenin bakım veya geliştirme maliyeti ile işletmenin günlük faaliyetlerinin maliyetinden ayırt edilmesi mümkün olmayabilir.
- İşletmenin iç imkânlarıyla oluşturulan varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli olan kriterlerin değerlendirilmesinde; varlığın oluşumu; Araştırma safhası ve Geliştirme safhası olarak 2 safhaya ayrılır:

Araştırma safhası

Piyasadaki rekabet şartlarından biri de, müşterilerin taleplerine ve pazarın beklentilerine uygun mal ve hizmet üretebilmektir. İşletmeler tarafından, ar-ge'ye daha fazla kaynak ayrılarak ve kendi teknolojilerini geliştirerek bu talep ve beklentiler karşılanabilir. Ar-Ge harcamaları sonucunda oluşan ürün ve hizmetlerin, küresel piyasalara rakiplerden daha düşük bedel ile pazarlanabilmesiyle, işletmelerin rekabet gücü artmaktadır (Öztürk, Bal ve Bal, 2007).

Maddi olmayan duran varlıklardan, araştırma faaliyetleri ile ilgili olanlar muhasebeleştirilmeyerek, yapılan bu harcamalar, gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Çünkü gelecekte ekonomik faydalar sağlayacağı muhtemel olan bir maddi olmayan duran varlığın mevcut olduğunun işletme tarafından gösterilmesi mümkün değildir.

Araştırma faaliyetleri ile ilgili maddi olmayan duran varlıklara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Yeni bilgi edinme faaliyetleri,

- Yeni bilgiler ile araştırma sonuçlarının işlenmesi ve uygulanmasına yönelik faaliyet ve araştırmalar,
- Alternatif mal, hizmet, ürün, sistem için yapılan araştırmalar
- Alternatif mal, hizmet, ürün, sistem için tasarım, oluşturma, değerlendirme ve nihai seçim faaliyetleri.

Örnek: XYZ şirketi, bir tür bitkinin özünü kullanarak benzersiz bir ürün geliştirmeye çalışmaktadır. Ürünün araştırma safhasındaki masrafları ise gider olarak kaydedilecektir.

Araştırma safhası aşağıda belirtilen faaliyetlerden oluşmaktadır:

- Ürünün tedavi edici özelliklerini de içine alan bilgilerin edinilmesi,
- Bitkinin hangi ortamlarda mevcut olduğunun araştırılması,
- Mamulünün formüle edilmesi ve tasarlanması.

Geliştirme safhası

Geliştirme safhasında edinilen varlıklar, aşağıdaki şartların tamamı mevcut ise, ancak muhasebeleştirilebilir (Öztürk ve Diğerleri, 2007);

- Varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için tamamlanarak nihai hale getirilme imkânının olması,
- Varlığın tamamlanıp kullanılma veya satılma hedefinin işletmede mevcut olması,
- Varlığın kullanılma veya satılma imkânına sahip olması,
- Varlığın gelecekteki muhtemel faydalarının belirli olması.
- Varlığın veya varlığın kullanımıyla meydana gelen ürünün piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanıma uygun olması,
- Varlığı geliştirmek, kullanmak veya satmak için yeterli bilgi birikimi ile ekonomik imkânların mevcut olması,
- Geliştirme safhasında varlığa yapılan harcamaların ölçülebilmesi.

Örnek: Önceki örnekte yer alan ürünün geliştirme safhasında olduğu, aşağıda yer alan işlemler ile anlaşılır;

- İlaç firmasının, ürünün satışı için fizibilite çalışması yapması,
- İlaç firmasının, ürünün tanıtımına başlaması,
- Ürün ile ilgili piyasa araştırması yapılması,
- XYZ ilaç firması, ürünün piyasaya arzı için marka, test, pazarlama, ambalaj faaliyetleri için kaynak ayırması,

Araştırma ve geliştirme safhalarındaki giderler ayrı olarak muhasebeleştirilir. Bu şartları sağlamış olan varlıklar, maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir.

Örnek: Mekanik A.Ş. Haziran 2016 tarihinde yeni bir araç tasarımı konusunda bir proje başlatıyor. Araştırma safhasında, Aracın tasarımı için 42.000 TL gider gerçekleştirilmiştir. Aracın fizibilitesinin tamamlandığı 2017 yılında Ar-Ge personel gideri 7.000 TL, aracın patent bedeli 9.500 TL olarak gerçekleşmiştir. Tasarım, henüz oluşmadığından ve gelecekte fayda verip vermeyeceği belirli olmadığından, 2017 yılında yapılmış olan Ar-Ge giderleri aktifleştirilemeyecek ve gider olarak yazılacaktır (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008).

Maddi Olmayan Varlık İçin Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

Bir MODV için yapılan harcamalar, aşağıda belirtilen durumların haricinde, gerçekleştikleri anda gider olarak yazılır.

- İşletme birleşmesi sonucu elde edilip, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilme imkanı varsa,
- Bu varlık muhasebeleştirme kriterlerini sağlıyorsa.

Vadeli satın almalarda vade farklarının maliyet bedelinden ayrı tutulması gerekir. Vade farkları, alımın maliyeti değil, finansman gideridir. Bir yıldan uzun sürede tamamlanabilen

maddi olmayan duran varlığın imalatı için kullanılan finansmanın maliyetleri, varlığın kullanım tarihinde ilgili varlığın maliyetine ilave edilir (Örten ve Bayırlı, 2010:611).

Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme

TMS 38 Standardında, işletmeler için iki alternatif değerlendirme yöntemi belirlenmiştir. MODV için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede, maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemlerinden birisi kullanılmalıdır (Şahin, 2010).

Maliyet Değerleme Yöntemi

Finansal tablolarda, Bir maddi olmayan duran varlık; maliyetinden, birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değeri ile gösterilir (Şahin, 2010).

Yeniden Değerleme Yöntemi

Bu varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. TMS 38 Standardına göre, yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (Gençoğlu, 2007).

Örnek: BCE İşletmesinin 22.000 TL'ye almış olduğu bilgisayar programının piyasa değeri 19.000 TL'dir.

Tarih	Borç	Alacak
659 Diğ. Olağ.G. ve Zararlar	3000	
-Değer düşüklüğü zararı		
260 Haklar		3000
-Bilgisayar programı		

.....Açıklama.....		
--------------------	--	--

Varlığın gerçeğe uygun değeri, aktif piyasa esas alınarak tespit edilmesi mümkün değilse, en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa esas alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından, daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır.

Değer artışı: Bir varlığın kayıtlı değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynak olarak alacak kaydedilir.

Örnek: İşletme; kayıtlı değeri 27.000.000 TL olan bir lisans hakkına sahip olup, bu lisansın yeniden değerlendirme sonucu değeri 30.000.000 TL olmuştur. Bu durumda muhasebeleştirme kaydı şöyle yapılacaktır;

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	3.000.000	
-Lisans		
52X Maddi Olmayan Duran Var. Yen. Değ. Artış.		3.000.000
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme 2012 yılında 25.000.000 TL'ye bir lisans satın almıştır. (Amortisman dikkate alınmamıştır).

2012	Borç	Alacak
260 Haklar	25.000.000	
-Lisans		
102 Bankalar		25.000.000

.....Açıklama.....		
--------------------	--	--

Lisansın değeri, 2013 yılında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda 23.000.000 TL tespit edilmiştir.

2013	Borç	Alacak
659 Diğ. Ol.G. ve Zarar <i>-Değer düşüklüğü zararı</i>	2000000	
260 Haklar <i>-Lisans</i>		2000000
.....Açıklama.....		

Lisansın değeri, 2015 yılında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda 29.000.000 TL bulunmuştur. Muhasebeleştirme kaydı şöyle yapılacaktır;

2015	Borç	Alacak
260 Haklar <i>-Lisans</i>	6.000.000	
52X Maddi Olmayan Duran Var. Değ. Artış.		4000000
649 Diğ. Ol. Gel. Ve Karlar		2000000
.....Açıklama.....		

Lisansın değeri, 25.000.000 TL tutardan 23.000.000 TL tutara düşmesiyle, 649 Hesabına 2000000 TL gelir yazılmasının sebebi, daha önceki yıllarda yapılan değerlendirme sonucu yazılan 2000000 TL tutarın gider yazılmış olmasıdır.

Bir varlığın defter değeri, yeniden değerlemeyle artar veya azalır, artan veya azalan tutar, kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: ABC İşletmesinin sahibi olduğu telif hakkının kayıtlı değeri 11.000.000 TL olup, yeniden değerlendirme artışı ise 1.000.000 TL'dir. Yeniden değerlendirme sonucunda söz konusu varlığın değerinin 10.000.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

2007	Borç	Alacak
52X Maddi Olmayan Duran Var. Değ. Artış.	1.000.000	
260 Haklar		1.000.000
-Lisans		
.....Açıklama.....		

Örnek: Maliyeti 5000000 TL ve amortismanı 2000000 TL, net değeri 3000000 TL olan bir varlığın yeniden değerlendirme sonrası 3000000 TL tutarındaki net değeri 6000000 TL olmuştur. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır;

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	5.000.000	
-Lisans		
268 B. Amortisman		2000000
52X Maddi Olmayan Duran Var. Yen. Değ. Artış.		3.000.000
.....Açıklama.....		

Maddi olmayan Duran varlığın İtfası

Bu varlıklar, faydalı ömürleri dikkate alınarak itfa edilmelidir(Çağlayansuru, 2019).

Faydalı Ömür

Bir varlığın ekonomik olarak faydalı ömrü işletme tarafından değerlendirilmelidir. Sınırlı faydalı ömre sahip olan bir varlığın ömrünün ekonomik olarak yararlı olduğu süresi, faydalı ömrü oluşturur. Bir maddi olmayan duran varlıktan beklenen ekonomik faydanın süresinde belirli bir süre yoksa bu varlık sınırsız bir faydalı ömre sahip sayılır(Çağlayansudur, 2019).

Varlık, faydalı ömrü esas alınarak, muhasebeleştirilir.

Sınırlı ömürlü bir varlık, beklenen faydalı ömrü müddetince itfa edilir,

Sınırsız ömürlü bir varlık ise itfaya tabi değildir.

Varlığın sınırsız faydalı ömre sahip olması, bu maddi olmayan duran varlık için gelecekte beklenen giderlerin, varlığın verimini korumaya yönelik yapılacak giderlerden daha yüksek tutarda belirlenmiş olmasına bağlı değildir.

Bir varlığın faydalı ömrünün tespitinde, ihtiyatlılık kuralı gereği, çok fazla veya çok kısa tahminin ötesinde, gerçekçi olarak karar verilmelidir.

Örnek: İşletme 40 yıllığına 80.000.000 TL ödeyerek bir hidroelektrik santrali ile ilgili bir hak elde etmiştir. Bu varlık, 40 yıl boyunca itfa edilecek ve her yıl için 2.000.000 TL itfa gideri kayda alınacaktır.

Tarih	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2.000.000	
<i>Elektrik santral gideri</i>		
268 Birikmiş Amortismanlar		2.000.000
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme bir ücretli geçiş otoyolunu 30 yıllığına ve 120.000.000 TL ödeyerek kiralamıştır. Yakın bir zaman diliminde çevreye yeni bir otoyol yapılması planlanmaktadır. 30 yıl boyunca işletme her yıl için 4.000.000 TL itfa payı ayıracaktır.

Tarih	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4.000.000	
<i>Oto yol kiralama gideri</i>		
268 Birikmiş Amortismanlar		4.000.000
.....Açıklama.....		

Yasal haklar veya sözleşme sonucunda edinilen varlığın faydalı ömrü, bunlardan kaynaklı geçerlilik süresini aşmamalıdır. İşletme, varlığı daha kısa süreli kullanmayı planlarsa, buna binaen bu süre daha kısa olabilir.

Bu şekilde edinilen haklar, yenileme imkânı olan bir zaman için elde edilmişse, yenileme dönemi, varlığın faydalı ömrüne dâhil edilecektir.

İtfa Süresi ve İtfa Şekli

İtfa paylarının muhasebeleştirilmesinde, itfa payları kar -zarar olarak kayda alınır. Varlıktan beklenen ekonomik fayda, diğer varlıkların üretiminde kullanılırsa, itfa payı diğer varlıkların maliyetinin bir parçası olarak, varlığın kayıtlı değerine ilave edilir.

Örnek: İşletme 5 yıl süreli olarak aldığı bir lisans hakkı için 65000 TL ödemiştir. İşletme tarafından, doğrusal itfa ve azalan bakiyeler yöntemine göre ayıracağı itfa payları şöyle olacaktır:

$$\text{Faydalı Ömür} = 5 \text{ Yıl}$$

$$\text{İtfa Oranı} = 1/\text{Faydalı Ömür} = 1 / 5 = 0,20$$

$$\text{İtfa Payı} = \text{Varlığın Değeri} \times \text{İtfa Oranı}$$

$$\text{İtfa Payı} = 65.000 \times 0,20 = 13.000$$

Yıllar	Doğrusal İtfa Payı
1	13.000

2	13.000
3	13.000
4	13.000
5	13.000

Azalan bakiyeler yönteminde ise her yıl ayrılacak itfa payları şöyle hesaplanır;

$$\text{İtfa Oranı} = (1 / \text{Yararlı Ömür}) \times 2$$

$$\text{İtfa Oranı} = 0,20 \times 2 = 0,40$$

$$\text{İtfa Payı} = \text{Varlığın Değeri} \times \text{İtfa Oranı}$$

Yıllar	Tutar	İtfa Payı
1	65.000*0,40	26.000
2	65.000-26.000=39.000*0,40	15.600
3	39.000-15.600=23.400*0,40	9.360
4	23.400-9.360=14.040*0,40	5.616
5	14.040-5.616=8.424	8.424

Örnek: Yıllık üretim miktarı 6.000 birim olan bir işletme 20.000 birimlik bir imalat için 100.000 TL bedel ile bir lisans almıştır. Her bir birim için 5 TL olduğundan, bu durumda 1. yıl için kayda alınacak itfa payı $6.000 \times 5 = 30.000$ TL olacaktır.

Tarih	Borç	Alacak
730 GÜG	30000	
268 B. Amortisman		30000
.....Açıklama.....		

Kalıntı Değer

Maddi olmayan duran varlıkların bir kalıntı değeri olabilir. Sınırlı faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir (Kesgin, 2006).

İlgili varlığın, işletme dışından biri tarafından, faydalı ömründe satın alınacağı taahhüt edilmiştir,

Varlığın aktif bir piyasası mevcut olup, kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir veya varlığı faydalı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Örnek: İşletme 39.000 TL değerinde bir telif hakkı satın almıştır ve bunu 5 yıl elinde tutmayı düşünmektedir. Piyasada benzer 5 yıllık bir hakkın piyasa değeri 15 000 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu durumda işletmenin yıllık itfa payı şöyle olacaktır.

İtfa Matrahı=Alış Değeri - Kalıntı Değer

İtfa Matrahı=39.000 - 15.0000=24.000

Yıllık İtfa Tutarı = İtfa Matrahı / Yıl = 24.000 / 5 = 4.800

Tarih	Borç	Alacak
730 Genel Üretim Gideri	4.800	
268 Birikmiş Amortismanlar		4.800
.....Açıklama.....		

İtfanın Süresi ile İtfa Usulünün Yeniden Değerlendirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın kullanım süresi müddetince, faydalı ömür tahmininin beklentilere uymadığı tespit edilebilir. Bu durumda; maddi olmayan duran varlıktan gelecekte beklenen mali fayda değişiklik gösterebilir(TMS38, 2014 md.104).

Sınırlı süreli faydalı kullanım süresi bulunan bir varlığın itfa süresi ve itfa usulü asgari olarak, her yıl sonlarında yeniden değerlendirilmelidir. Maddi olmayan duran varlıktan

gelecekte beklenen faydalı ömrün önceki tahminlerden farklılık arz etmesi halinde, itfa süresi de bu duruma göre değiştirilmelidir. Varlıktan gelecekte beklenen mali faydanın kullanımında bir farklılık olursa, itfa yöntemi, değişikliğe uygun olarak değiştirilmelidir. Yapılan bu işlemler TMS8 standardı esaslarına göre muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebe kayıtlarına alınmalıdır.

Tahmin değişiklikleriyle ilgili örnekler şunlardır;

- Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi halinde, itfa süresi değişebilir.
- Uygulanmış olan doğrusal itfa yöntemine, azalan bakiyeler itfa yöntemi, tercih edilebilir,
- Bir lisansa dayanan hakların kullanımının, başka birimlerin iş planlarına bağlı olarak ertelenmesiyle, varlıktan beklenen faydalar da ertelenir.

Örnek: Faydalı ömrü 10 yıl olarak tespit edilen 100.000 TL tutarındaki bir bilgisayar programının yeni veya başka daha iyi programlar çıkması nedeniyle 5. yılsonunda kullanılmasına son verildiğini kabul edelim. 5 yıllık dönemde ayrılan amortisman tutarı 50.000 TL olsun. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

Tarih	Borç	Alacak
689 Diğer Olağan Dışı Gid. ve Zarar	50.000	
268 Birikmiş Amortismanlar	50.000	
260 Haklar		100.000
.....Açıklama.....		

Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar

MODV varlıklar satıldıklarında, finansal kiralamaya konu olduklarında veya kullanıldıklarında, artık bir fayda sağlamayacağı anlaşıldığında mali tablolardan çıkarılırlar. Satışları hasılat şeklinde muhasebeleştirilmez. Aktif değerlerinden, birikmiş amortismanlar ve

değer düşüklüğü karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net defter değeri ile satıştan elde edilen hasılat arasındaki fark kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Elden çıkarma, vadeli satış şeklinde gerçekleşirse, vade farkı hasılat olarak değil, faiz geliri olarak tahakkuklarına göre dönemlerin faiz gelirlerine ilave edilirler (Örten, 2007).

Bir varlık aşağıda belirtilen hallerde bilanço dışı bırakılır;

- Elden çıkarıldığında,
- Maddi olmayan duran varlığın gelecekte kullanımı veya satışından ekonomik fayda beklentisi yoksa.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılmasının çeşitli yolları vardır. Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılmasıyla oluşan kâr veya zarar, varlığın bilanço dışı kalmasıyla elde edilen net tahsilatlar ile varlığın kayıtlı değeri arasındaki fark kadardır. Bu fark, maddi olmayan duran varlık bilanço dışı kaldığında kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Elde edilen kar, gelir olarak sınıflandırılmaz.

Örnek: 5.000.000 TL değerinde bir Franchiseye sahip olan işletme, bu Franchiseyi piyasa değeri 6.000.000 TL olan bir lisans ile takas etmiştir. Bu değişim ile 1.000.000 TL değerinde bir değerlendirme artışı olmuştur. Bu değişim şu şekilde kayda alınmalıdır.

Tarih	Borç	Alacak
260 Haklar	6.000.000	
-Lisans		
260 Haklar		5.000.000
52X Maddi Olmayan Dur. Var. Değ. Artış.		1.000.000
.....Açıklama.....		

Örnek: 10 yıllığına ve 100.000TL'ye satın alınan bir patent hakkının süresinin dolması halinde şöyle kayıt yapılacaktır;

Tarih	Borç	Alacak
268 Birikmiş Amortismanlar	100.000	
260 Haklar		100.000
.....Açıklama.....		

Örnek: İşletme tarafından 100000 TL'ye satın alınan bir lisans hakkının yeniden değerlendirilme kaydında 20000 TL, birikmiş amortisman kaydında ise 60.000 TL kayıtlı olup işletme bu hakkı 50000 TL'ye satmış ve bedeli bankadaki hesaba yatırılmıştır.

Tarih	Borç	Alacak
102 Bankalar	50.000	
268 Birikmiş Amortismanlar	60.000	
52X Maddi Olmayan Dur. Var. Değ. Artış.	20.000	
260 Haklar		100000
679 Diğ.Olğ. Dışı. Gelir. Ve Kar		30.000
.....Açıklama.....		

Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasıyla elde edilen tutar, muhasebe kayıtlarına gerçeğe uygun değeri üzerinde alınır. Maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılmasıyla beklenen gelirin ertelenmesi halinde, alınacak olan vade farkı tutarı, başlangıçta peşin fiyat üzerinden muhasebe kayıtlarına alınır. Varlığın peşin fiyatı ile kayıtlı değeri arasındaki fark ise, muhasebe kayıtlarına faiz geliri olarak alınır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan TMS 38 de yer almaktadır. Diğer standartlarda özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemleri TMS 38 standardı ile düzenlenmiştir. TMS 38 standardı hükümlerine göre; bir varlık, sadece standartta belirlenmiş olan kriterlerin sağlanmış olması halinde muhasebeleştirilebilir. Ayrıca; TMS 38 standardı gereğince, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin belirlenmesinin esasları belirlenmeli ve bu varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmalıdır.

Aşağıda yazılı olanlar hariç olmak üzere, bütün maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 38 standardı uygulanmaktadır:

- Diğer standartlardan birinin kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında tanımlanan finansal varlıklar,

Belirli türdeki bir varlıkla ilgili muhasebeleştirme yöntemi başka bir standartta tanımlanmış ise, bu durumda, işletme tarafından, bu standart yerine, varlığın tanımlanmış olduğu standart uygulanacaktır.

Örnek olarak; TMS 38 standardı aşağıda belirtilen durumlarda uygulanmaz;

- Satış maksadıyla işletme stoklarında bulunan maddi olmayan duran varlıklar için TMS 2 uygulanır,
- Vergi ödemelerinin tecilli olanlarında UMS 12 uygulanır,
- TMS 17 standardı kapsamına giren kiralamalarda TMS 38 uygulanmaz,
- İşletme personeline sağlanan faydalardan dolayı oluşan varlıklar için TMS 19 uygulanır,
- TMS 39’da tanımlanan mali varlıkların muhasebeleştirme ve ölçüm yöntemleri TMS 27, TMS 28 ve TMS 31 standartları kapsamına girmektedir,
- İşletmelerin birleşmesi suretiyle edinilen şerefiyeler için TFRS 3 uygulanır,

- Sigorta sözleşmelerindeki haklarından kaynaklanan ve TFRS 4 Standardı kapsamında yer alıp, tecilli olan elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar,
- TFRS 4 standardında, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gerekenlerle ilgili açıklama yer almadığından, maddi olmayan duran varlıkların açıklanmasına ilişkin hükümler TMS 38 kapsamında yer alır,
- TFRS 5 standardına göre satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar.

TMS 38, yukarıda sayılan maddelere uygulanmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlık bir muhasebede daha çok fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler olarak ifade edilmektedir. Örneğin; 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. Teknolojinin ilerlemesiyle günümüzde ülke ekonomilerinin yüksek katma değer üreten en önemli sektörlerinden biri haline gelmektedir. 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

- Akdoğan, N.& Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi.
- Akgül, B. (2005) Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3(25):41-45.
- Bingöl, E. (2016). *Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması* [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi].

- Çağlayansudur, T. (2019). *Patent Değerlemesi Ve Tms 38'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Örnek Olay İncelemesi* [Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi].
- Gençoğlu, Ü.C. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. Türkmen Kitabevi.
- Haberal, Z. (2022). Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Markanın Önemi Ve Tms 38 Kapsamında Muhasebeleştirme Esaslarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15 (2), 389-414.
- Kesgin, M.M. (2006). *Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması* [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi].
- Otlu, F. & Çukacı, C. Y. (2007). Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, 109-127.
- Örten, R.& Bayırlı, R. (2007) .TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I. *Yaklaşım Dergisi*, 15-21.
- Öztürk V. , Bal H. , Bal E. Ç. (2007). Finansal Kiralama ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Kullanılma Düzeyi. Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi. 2007; (2): 67-86.
- Sönmez, F. (2003). 15 Nolu Muhasebe Standardı: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 22 (26), 187-193.
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği* [Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi].
- TMS38 (2014). Maddi Olmayan Duran Varlıklar.(www.kgk.gov.tr. Erişim Tarihi: 2022)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK] (2009). Türkiye Muhasebe Standartları. (www.kgk.gov.tr. Erişim Tarihi: 2022)

Veli, Ö. & Çına Bal, E. (2008). TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Araştırma Geliştirme Harcamaları ve İMKB’de İşlem Gören İşletmelerde İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 167.

Yardımcıoğlu, M. Demirel, N. Ve Özer, V. (2008). Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38. Tekdüzen Muhasebe Sistemi. SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 43-58.