

Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması

Emel BİNGÖL¹

Özet

Günümüz ekonomik faaliyetlerinde işletmelerin varlıkları içinde maddi olmayan duran varlıklarının önemi hızla artmaktadır. İşletmeye ticari fayda sağlayan, ayrıcalık kazandıran ancak fiziksel varlığı bulunmayan haklara maddi olmayan duran varlık denir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için somut varlıklar yanı sıra bu maddi olmayan kaynakları da kullanırlar. Bunlar, bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, pazar payı ve pazarlama hakları gibi varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun bir şekilde değerlemeye tabi tutulması ve finansal durum tablosunda raporlanması önemli hale gelmiştir. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, işletmelerin kullandığı maddi olmayan kaynakların, hangilerinin maddi olmayan duran varlık sınıfına gireceği, muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortisman uygulaması, sonraki değerlendirme, değer düşüklüğü ve yenileme giderleri gibi durumları düzenlemektedir. Yapılan çalışmanın konusu, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesi, gayri maddi hakların elde edilmesi için şirketler tarafından yapılan harcamaların

¹ T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi

aktifleştirilmesi, bu hakların amortismanına tabi tutulması, envanter ve değerlendirme konuları hakkında açıklamalardır.

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

Ias 38 Intangible Assets Recognized and Listed in the Company Application

Abstract

The importance of intangible assets in the assets of the business in today's economic activity is increasing rapidly. Businesses providing commercial benefits, privileges winning the rights but called intangible assets without physical presence. Businesses as well as tangible assets for use in its activities this intangible resources. These are computer software, patents, copyrights, movies, import quotas, franchises, customer and supplier relationships are assets such as market share and marketing rights. of intangible assets at fair manner it has become important not subject to valuation and reporting on the financial statements.

IAS 38 Intangible Assets standard, enterprises of intangible resources that are used, which ones will come to an intangible asset class, accounting, valuation, depreciation application, the next valuation regulates conditions such as impairment and renovation expenses. It made the subject of study, IAS 38 Financial Accounting for intangible assets, capitalization of expenditures made by the company to obtain the intangible rights, not subject to depreciation of these rights are statements about inventory and valuation issues.

Keywords: Intangible Assets, Accounting Standards, IAS -38

1. GİRİŞ

Gelişen dünyamızda yaşanmakta olan gelişmeler malî birikim kullanıcılarının istek duymuş olduğu bilgilerin mahiyetini revize etmiştir. Bu revize, işletmelerin mali tablolarını çok daha net anlaşılması kolay, reel olarak, net bilgi veren bir yapıya dönüştürmeye zorlamaktadır. Finansal tablolar üzerindeki verilen mali kullanıcılara yönelik işlev kazanabilmesi, işletmelerin sahip olduğu tüm varlıkların reel olarak en net hali ile ölçülebilmesiyle birlikte bizatihi yakından ilgilidir.

Ülkelerin muhasebe sistemlerinde ki farklar uluslararası ticarete zorluklar yaratmakta ve bir takım problemlere neden olmaktadır. Bu yüzden 1973 senesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi oluşturulmuştur. Uluslararası muhasebe standartları, uluslararası ticaret yapan işletme, kurum ve kuruluşlara finansal tablolarda ortak bir değerlemenin yapılmasını ve birlikteliğin sağlanmasını, karşılıklı anlaşılabilir olmasını sağlamıştır.

Ülkemizde de uluslararası uygulamalara uyum sağlamak ve ulusal bazda muhasebe uygulamalarının standartlaşmasını sağlamak amacıyla 18 Aralık 1999 tarih, 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı SPK'ye eklenen maddeye göre kurulumu gerçekleştiren, yönetsel ve finansal bağımsızlığı bulunan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) 7 Mart 2002 senesinde faaliyete başlamak amacıyla ilk toplantısını gerçekleştirmiştir. Tarih 2 Kasım 2011 gösterdiğinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak, TMSK kapatılmış ve TMSK'nin vazife ve sorumlulukları yeni kurulan kuruma devredilmiştir. Ancak TMSK'deki kural ve standartlar bir değişikliğe uğramamıştır.

2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Parasal olmayan duran varlıklar, fiziki olarak hiç bir varlığı olmayan, firmanın faydalandığı veya faydalanmayı umduğu aktif hale getirilen

giderler, haklar ve şerefiye adı verilen kalemlerden bir araya gelir. (Akdoğan & Tenker, 2007). Diğer bir tanımlamaya göre ise, maddi bir şey ifade etmeyen ancak belirlenebilen ve işletmelerce hukuki açıdan denetim yapıp muhafaza edilen, parasal olmayan varlıklar olarak ifade edilmektedir (Oltu & Çukacı, 2007). Fiziksel bir özelliği olmayan tespit edilebilir mali bir değeri olmayan varlık olarak da tanımlanabilmektedir.

2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının Özellikleri

Belirli bir muhasebe bileşeninin maddi olmayan duran varlık statüsünde bulunabilmesi adına buradaki varlıkların öncelikle aşağıda sayılan özelliklere haiz olması gerekmektedir;

- Belirlenmesi, net tanım ve karşılığının bulunması (tanımlanabilme)
- Kontrol mekanizması ile yönetilmesi mümkün olması
- Gelecekte bir fayda sağlayacağı beklentisinin olması gereklidir.

Tanımlanabilme özelliği: Varlıkların işletme bünyelerinden bağımsız şekilde yahut bölünerek satılabilme, devredilebilme, lisanslanabilme yahut takas edilebilme yapısına haiz bulunması yahut bu hakların işletmelerden veya geri kalan diğer tüm hak ve sorumluluklardan bağımsız olarak ayrılabilmesi yahut devri baz alınmaksızın sözleşme üstünde bulunan haklardan veya diğer hukuki haklardan kaynaklanmasını ifade etmektedir.

Kontrol: İşletmelerin varlıklardan ileri zaman dilimlerinde sağlayacağı faydayı yönetebilme ve bu faydalara üçüncü şahısların sahip olmasına mani olma kudretini belirtmektedir.

Geleceğe yönelik ekonomik yararlar: İşletmelerin bu varlıklardan ileriki zaman dilimi ve dönemlerde mali fayda kazanma beklentisinin olması kaçınılmaz bir şarttır. Ekonomik faydalar, gelir düzeyini yükseltici yahut maliyetleri kısant yöntemlerle hayata geçirilebilir

2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşletmelerdeki Önemi

Bilişim dünyası ve enformasyon çağı, şirketleri fiziki varlıklarının yanında bilginin birer eseri olmuş maddi olmayan varlıklara sahip olma gerekliliğini artırmaktadır. Bu eğilim ile birlikte, müşteriler hizmet taleplerinin yekun talepler dahilindeki oranın yükselmesi ve üretim faktörleri dahilinde bilgi ve bilişim işlemlerinin ne derece önemli bir durumda olması gibi konuların tecrübe edilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Bilgi-Bilişim ve Enformasyon devrinde üretimin başta aktörleri artık toprak ile sermaye değil bizzat bilgi ve tekniğin kendisidir, Bilgi, doğan, üretilen, alınıp ve satılabilen tüm meta ve hizmetlerin artık temel bileşeni haline dönüşmüştür. Bu sebeple bilgiyi bulup ona sahip olmak, muhafaza etmek, bilgiye yön vermek şahısların ve işletmelerin uluslararası arenada yegane ekonomik misyonları durumuna dönüşmüştür (Yurtseven, 2000). Bu durum yeni sayılabilecek bir bilgi ekonomisinin hayati fonksiyonlarını karşımıza çıkarmaktadır. İşletmelerin ortaya koyduğu yatırımları gün geçtikçe artan bir fonksiyon bazında endüstrileşme, makineleşme, makine satın alınması, işletme binasının revizesi, yetişmiş personel ve vb. özelliklerden daha çok us ve bilgi temelli özelliklere aktarmaları savımızı destekler bir mahiyettedir.

2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Finansal Tablolara Etkileri

Finansal tablolar, işletmelerin bünyesinde sahip oldukları bütün varlık yapılarını, faaliyet neticelerini, dönem karlarının toplanmasını ve kullanılmasını konularını bilgiler ortaya koyarak muhasebe ilkelerine aykırı olmayarak düzenlenmiş tablolardır. Finansal tablo düzenlemenin nihai amacı, mevcut mali durumun ortaya konulması, faaliyetlerin neticesi ve kalan konuların işletme bünyesine ait çıkar gruplarının hizmetine tahsis edilmesi ve tüm işletme ilgilerinin haklarına kanaat sahibi olmalarının gerçekleştirilmesidir.

İşletme bünyelerinde karar alıcı çıkar gruplarının yukarıda bahsettiğimiz bilgi ihtiyaçlarının net ve işlevsel bir biçimde tedarik edebilmeleri için işletmenin yekun halinde değerlendirilerek hem maddi varlıkların hem de entelektüel varlıkların bilanço üzerinde reel değerleri ile birlikte gösterilmesi gerekmektedir. Bu sebep sonunda işletme bünyesinde bulunan maddi olmayan varlıkların değerlerinin hesaplanarak bilanço üzerinde gösterilmesi gerek işletme gerçek değerinin doğru analizi gerekse işletme üzerinde karar mekanizması konumunda bulunan çıkar gruplarının doğru karar alması bakımından hayati önem arz etmektedir

Bilindiği gibi ülkemizde 1994 senesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yönelimi doğrultusunda hayata geçen Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi olmayan varlıklar 26 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap sınıfında 260 Haklar Hesabı, 261 Şerefiye Hesabı, 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı, 263 Araştırma ve Geliştirme Hesabı, 264 Özel Maliyetler Hesabı olarak bulunmaktadır.

Varlığını idame ettirmeye dönük muhasebeye yönelik sistemlerle birlikte kurumsal yapılanmalara ait bulunan maddi olmayan varlıkların belirlenmiş bölümleri ölçüme tabi tutulmak suretiyle, değerlendirilip aktif hale getirilerek kalan bölüm bizzat gider şeklinde kaydedilmekte kısmı bir kısmın ise ölçümü mümkün olmayıp finansal tablolar üzerinde gösterimi mümkün değildir.

Çizelge 1:Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Sınıflandırması

Pazarlamayla alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Ticari isim, marka, logo
Teknolojiyle alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Teknik bilgi ve belgeler, patent hakları ve başvuruları, laboratuvar belgeleri
Sanatla alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Telif hakları (kitap, müzik, edebi kaynaklar...), harita ve çizimler
Bilgiyle alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Yazılımsal telif hakları, bilgisayar yazılımı, data ve veri tabanları...
Mühendislikle alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Projeler, mühendislik işlemler, bilgi ve belgeler
Müşteriyle alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Müşteri ile ilişkiler, müşteri bilgileri, müşteriyle yapılan anlaşmalar
Sözleşmeler ile alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Leasing sözleşmeleri, tedarikçiyle yapılan anlaşmalar, franchising anlaşmaları
İnsan sermayesiyle alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Kalifiye ve vasıflı iş gücü, işçi ve sendika sözleşmeleri
Mekanla alakalı parasal olmayan duran varlıklar	Kira, su, elektrik, gaz kullanma hakları

Kaynak: Deren, A.,& Savaş, İ. (2013) Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlemesi ve Finansal Tablolara Sunumu. C.U. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2.

3. TÜRKİYE’DE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARLA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler

26.12.1992 gün ve 21447 sayılı Resmi Gazete ile yayın görmüş Tebliğde, maddi olmayan duran varlıkların elde edilme maliyeti ile

değerlendirileceğine ilke olarak değinilmiştir. Tek düzen hesap planında yer alan ilgili hesaplarla bu maliyetlerin revize edilerek yok edilmesi esası benimsenmiştir (Kesgin, 2006). Maddi olmayan duran varlıklar TDHP' nin (Tek Düzen Hesap Planı) 26 nolu hesaplardan oluşmaktadır.

3.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu (TTK), duran varlıkların değerlendirme işlemi için en yüksek değer anlayışına hakimdir. Bunun karşılığı ise bu kalemlerin en yüksek maliyet değeri ile değerlendirilecekleri şayet piyasalardaki fiyatlar bunların daha da yükseğinde kalmış olsa dahi bu değerlerin üzerine çıkmayacaklardır. Değerleme bu tavan asılmamak şartıyla isteğe bağlı bir değer ile gerçekleştirilebilmektedir. Çünkü TTK 'da aktif kalemler üzerine alt taban mevcut değildir (Ataman, Ü. 2005).

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere uyan tüm sermaye şirketlerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanmış olan TMS/TFRS'lere uyum zorunluluğu getirilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ve 88. maddelerine tabi olan tüzel ve gerçek kişiler mali tablolarını oluştururlarken söz konusu maddelerin değerlendirme hükümlerine göre hareket etmelidirler. Bahsedilen değerlendirme hükümleri TMS'de yer alan ilkelerdir. Bu ilkeler 78 ve 81. maddelerde düzenlenmiştir.

3.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler

Vergi mevzuatında maddi olmayan duran varlıklar "Gayri Maddi Haklar" şeklinde düzenlenmektedir. Gayri maddi haklara ilişkin düzenlemeler Medeni Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul

Kanunu (VUK) ve tali mevzuatta yer almaktadır. Gayri maddi haklar iktisadi işletmeye dahil bir varlık olarak VUK hükümlerine göre değerlendirilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmekte diğer yünden 1 seri numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MUGT) kıstas alınarak muhasebeleştirilmektedir.

Vergi hukukuna hakim temel ilkelerden, Ticaret Hukukuna hakim temel ilkelere zıt olarak değerlendirme yönelik en üst düzey ölçüler baz alınmaz aksine değerlemeye yönelik en alt sınır ölçüleri saptanmak sureti ile baz alınmaktadır. VUK' da adı geçen bu en alt düzeye sahip ölçüler hayata geçirilirken vergi hususunda adaletli ve eşit dağılım ile herhangi bir zümreye yönelik olmama ilkesinin işlevsel biçimde hayata geçirilebilmesi maksadıyla hat safhada özenli davranılmıştır. Bu özenin doğal bir bakiyesi ise değerlendirme hükümlerinin bulunduğu VUK'de değerlendirme işleminin tanımı; değerlendirme, vergi matrahlarının hesaba tabi tutulması ile alakalı ekonomik değerlerin saptanması ve takdiri biçiminde belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu doğrultusunda değerlendirme “saptama” ve “takdir” olmak üzere gerçekleştirilebilmektedir. Saptama mükellefler tarafından kanunda gösterilen değerlendirme ölçütleri vasıtasıyla gerçekleştirilir. Mutat değerlendirme ölçülerinin kullanım dışı olduğu hallerde değerlendirme takdir vasıtasıyla gerçekleştirilir (Akyol, 2006).

VUK'un 261. maddesi uyarınca değerlendirme ölçülerini açık olarak tanımlanmaktadır. Değerlemenin ekonomik karşılığı bir kıymetin nevi ve özelliğine yönelik aşağıda anlatılan ölçütlerin bir tanesi ile gerçekleşeceği açık olarak belirtilmiştir(Ekinci,2015).

3.4. Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı'na Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Düzenlemeler

Günümüzde önemi çok fazla olan sermaye piyasaları vasıtasıyla topluma açılan sermaye firmalarının uyması için hükümleri hazırlayan kanun Sermaye Piyasası Kanunu'dur. Türk Ticaret Kanununa benzer ancak TTK'ye göre ayrıntılı ve daha belirgindir. SPK'deki düzenlemeler işletme paydaşlarını ve üçüncü kişilerin faydalarını muhafaza amaçlıdır. Hem SPK hem de TTK'de yapılan düzenlemeler Bilanço ve Gelir Tablosu oluşturma amaçlıdır. Bundan dolayı VUK'da bulunan esaslara göre finansal karlar bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu, 9. seri, 1. numara; Sermaye Piyasasında Finansal Tablolar ve Raporlara Yönelik Kaide ve Kurallar Hakkında Bildirinin 30. maddesi ile 39. maddesi dahil arada kalan bütün maddeler duran varlıkların değerlendirilmesi konusunda esasları barındırmaktadır. (<http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/> Erişim Tarihi: 05.11.2015).

4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 38 'E GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 31 Aralık 2005 senesini başlangıç olarak kabul etmek üzere sonraki dönemlerde uygulanmak amacıyla 17 Mart 2006 tarihinde Resmi Gazetede (26111 sayılı) duyurulmuştur.

TMS 38 Standardı, maddi olmayan duran varlıkların muhasebe işlemlerinin nasıl yapılacağını ortaya koymaktadır. Bir işletmenin bünyesinde ki maddi olmayan duran varlıkları belirlenen özellikleri taşıyorsa muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. TMS 38 Standardı ile maddi olmayan duran varlığın, elde etme maliyeti, muhasebeleştirme, değerlendirme, amortisman süresi, amortisman yöntemi ve varlığın bilanço dışı bırakılması konuları ele alınarak düzenlenmektedir.

4.1. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Etme Yöntemleri

4.1.1. Maddi olmayan duran varlıklarda ilk muhasebeleştirme

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebesel işleme tabi olması için belirtilen kalemin belirlenebilir, kontrol edilebilir ve gelecekte fayda sağlayabilir olmasından bahsetmiştik. Bu şartların yanı sıra belirtilen kalemin aşağıda yer alan şartları da yerine getirmesi gerekmektedir.

- Söz konusu bir varlığın ileri ki dönemlerde elde edilecek iktisadi faydaların işletmeye yönelik ortaya çıkması ihtimal doğrultusundadır.
- Söz konusu varlığın maliyetinin güvenli bir şekilde tespit edilmesi gereklidir.
- Maddi olmayan duran bir varlığın ilk defa muhasebesel işleme tabi olması durumunda, söz konusu varlık maliyet tutarıyla değerlemeye tabi olur (TMS 38, Madde 24.).

•

4.1.2. Maddi olmayan duran varlığın işletmeden ayrı olarak elde edilmesi

Bir işletmece satın alınan varlıklar, ileriki dönemde iktisadi fayda sağlamak amacıyla satın alınmaktadırlar. Bu tür şekilde elde edilen varlığın satın alma esnasında ödenen bedelin nakit para yada farklı şekilde yapıldığı durumlarda güvenli bir biçimde tespit yapılmaktadır. Söz konusu maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirmede gerçekleştirilen ilk maliyet bedeliyle tespit edilir (www.izdenetim.com.tr Erişim Tarihi: 16.11.2015).

4.1.3. Maddi olmayan duran varlıkların işletmenin bir araya gelmesi şeklinde elde edilmesi

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardına göre, İki işletmenin birleşmesi esnasında elde edilen duran varlığın maliyeti elde edilme zamanındaki gerçek değeridir. İki işletmenin birleşmesi sonucu elde edilen varlık, anlaşmadan ya da hukuki açıdan elde ediliyorsa, bahsi

geçen varlığın gerçeğe yakın değerinin tespit etmek için yeterli bilgi bulunmaktadır (TMS 38, Madde 35.).

4.1.4. Maddi olmayan duran varlıkların işletme içinde oluşturulması

Maddi olmayan duran varlıklar işletme tarafından oluşturulursa genellikle bu durum bilançoda yer almaz. Bu durum oluşturulan bütün değerlerin değerlendirilmesinin mümkün olmadığıdır. Örnek vermek gerekirse, Bir işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği iyi hizmet ve deneyim sayesinde elde ettiği itibar değerlemeye tabi tutulması çok zordur. Diğer yönden bakılırsa, oluşturulan bu değer işletmenin satın aldığı anda ortaya bir maliyet doğmaktadır. Çünkü satın alma sonucu bir bedel, bir tutar ödenmiştir (Sönmez, 2004). Fakat söz konusu bu kıymet ya da değer işletmece oluşturulduğu için maliyetin tespit edilme olanağı bulunmamaktadır (Gençoğlu, 2007).

4.1.5. Maddi olmayan duran varlığın devlet teşviki yoluyla elde edilmesi

Devletin teşvik etmesi sayesinde parasal olmayan duran varlıklara ya bedelsiz ya da cüzi bir bedelle sahip olunabilmektedir. Buna örnek olarak, devletin özel bir şirkete lisans vermesi (havaalanı, radyo, televizyon, ithalat, kota) gibi parasal olmayan duran varlıklar sayılabilir. Konuyla ilgili uygulanan standart, TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardıdır (TMS 38 Md.44).

4.1.6. Maddi olmayan duran varlıkların takası yolu ile elde edilmesi

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, fiziki olmayan varlık yada varlıklar veya fiziki ve fiziki olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın

gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür (Kesgin, 2006).

4.2. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

4.2.1. Maliyet Modeli

Faydalı yaşamı kısıtlı olan parasal olmayan duran varlık, TMS 38'de 74. maddeye göre, ilk muhasebesel işlemin yapılmasından sonra, varlığın maliyetinden birikmiş borçlar ve kıymet azalmasından doğan zararlar eksiltmiş bir şekilde takip edilir. Bir varlığı satın almak için ödenen bedel, ithal ediliyorsa ödenen harçlar ve vergiler ve varsa başka giderler eklenerek parasal olmayan duran varlıkların toplam maliyeti belirlenir.

Defter değeri= Maliyet değeri – Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları

4.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Fiziki olmayan duran varlık, yapılan ilk muhasebesel işlemde sonra yeniden değerlendirme zamanındaki asıl kıymetinden biriken borçlar ve kıymet azalması zararlarının bütünü indirilerek bulunan değer yeniden değerlendirilmiş tutar üstünden takip edilir. Asli değer, faal bir pazarda ilişkili olmalı ki yeniden değerlendirme işlemi yapmak olanaklı olsun. Yeniden değerlemenin yapılması için gerekli işlemler, rapor sunma zamanında söz konusu aktifin defterde belirtilen değerinin asıl değerinden değişik olarak çıkmaması amacıyla tertipli şekilde gerçekleştirilir (Gençoğlu, 2007).

Buna göre yeniden değerlendirme yönteminde defter değeri aşağıdaki gibidir.

Defter değeri= Gerçeğe uygun değer – GUD üzerinden Birikmiş amortisman- Değer düşüklüğü karşılıkları

Duran varlık, yapılan ilk muhasebesel işlemde sonra yeniden değerlendirme zamanındaki asıl kıymetinden biriken borçlar ve kıymet azalması zararlarının bütünü indirilerek bulunan değer yeniden değerlendirilmiş tutar üstünden takip edilir. Duran varlık yeniden değerlendirme metodu ile değerlendirildiğinde ortaya çıkan değerlendirme sonucu gelir tablosu yerine bilançoda Yeniden Değerleme fonu kısmında gösterilir (Örten & Bayırlı, 2007).

4.3. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yararlı Ömür Ve Kalıntı Değer

Fiziki olmayan bir duran varlığın muhasebesel işlemlerinin yapılmasında bahsi geçen varlığın faydalı yaşam süresi hesaba katılmalıdır. Faydalı yaşam süresi varlığın yaşam süresinin kısıtlı mı yoksa kısıtsız mı olduğunu tespit edilmesiyle ilişkilidir. Eğer ki varlığın yaşam süresi kısıtsız ise geri ödemeye dahil edilmez. Kısıtsız yaşam kelimesi ile atfedilen varlığın yaşamının sonsuza dek süreceği değil, varlığın yaşamının belli olmadığıdır. Söz konusu varlıktan ileriki dönemlerde parasal bir fayda bekleniyor ise söz konusu varlık kısıtlı bir yaşama sahiptir ve varlığın ileride kazanılması planlanan parasal faydanın süresi, varlığın geri ödenmesi için zorunlu olan süredir.

4.4. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Süresi Ve Yöntemi

Kısıtlı faydalı yaşamı olan duran varlığın geri ödenmesi gerekli tutar, yaşam süresince sistemli bir şekilde dağıtılır. Geri ödeme işlemi, varlığın kullanım için hazır olduğu diğer bir deyişle idarenin hedeflediği biçimde çalışması için ihtiyaç duyulan özellikler tamamlandığında başlar. Geri ödeme işlemi varlığın Standartlardan TFRS 5'e göre, satış niyetiyle sahip olunan şeklinde ayrıldığı tarihte satıldığı tarihten önce olan şekliyle durdurulur. Uygulanan geri ödeme metodu, varlıktan umulan ilerideki iktisadi faydanın işletmece kullanılma biçimini gösterir.

Çizelge 2: Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	TMS 38	VUK
Geri Ödeme Metodu	- Normal (Doğrusal) - Azalan Bakiyeler - Üretim Bölümünü Temel Alan Geri Ödeme Yöntemi	- Normal (Doğrusal) - Azalan Bakiyeler
Geri Ödeme Süresi	Yararlı Yaşam Süresi (Belli yararlı yaşama sahip varlıklarda)	Yararlı Yaşam (Kira zamanı Kira süresi belli olan ortada olan özel maliyetler dışında)
Artık Değer	Var	Yok
Geri Ödemesi Olmayan Varlıklar	Belirsiz yararlı yaşama sahip varlıklarda (Örnek; Şerefiye)	Sayılan tüm maddi olmayan duran varlıklar geri ödemeye girer

Kaynak: Akgül, Ataman, Başak, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların IAS-38 ile IFRS-3Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla karşılaştırılması” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, Ocak Dönemi, S. 25, s. 44.

- **Normal (doğrusal) amortisman yöntemi:** Bu metoda göre duran varlığın artık değeri değişmez ise, amortisman maliyeti de faydalı yaşam süresince aynı kalır.
Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür
- **Azalan bakiyeler yöntemi:** Bu metoda göre amortisman maliyet bedeli, duran varlığın faydalı yaşam süresince eksilen bedelle bulunur.
Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)
- **Üretim miktarı yöntemi:** Bu metoda göre amortisman maliyeti, duran varlığın tahmin edilen üretme veya kullanma miktarı üstünden belirlenir. Bunun yanı sıra bu metot çok fazla kullanılmaz.

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı
Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

- Standart tüm duran varlıklar için Kıst Amortisman uygulamasını öngörmektedir.
- Ülkemizde uygulamada sıklıkla kullanılan amortisman yöntemleri Normal ve Azalan Bakiyeler yöntemidir. Uygulamada TMS ve VUK'a göre hesaplama biçimi ve farklıları aşağıda vereceğim örneklerle belirtmiş olacağım

4.5. Standarda Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü TMS 36 ile KOBİ TFRS Kısım 27 kapsamında bulunmaktadır. Ortaya konulan standartlar, kurumsal yapılanmaların sahip oldukları varlıklarını tekrardan kazanılabilir meblağlarından yüksek bir değer yöneliminde takip etmelerine engel olmak amacıyla kurumlar öncülüğünde gerçekleştirilmesi ihtiyaç dâhilinde bulunan çeşitli yaklaşımları düzen altına almaktadır. Bir varlığın defter değerinin; satımı ya da yararlanılması ile tekrardan kazanımı sağlanacak meblağından yüksek bulunması halinde, ilgili varlık tekrardan kazanımı gerçekleştirilebilir meblağından yukarıda bulunmakta olan bir meblağ öncülüğünde takibe tabi tutulmaktadır ve bu sebepten dolayı varlığın mevcut değerinde bir düşüş meydana gelmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklarda değer artışı veya değer düşüklüğü meydana gelebilir. Değer artışı, değer düşüklüğü olmadan ortaya çıkmış ise doğrudan öz kaynaklar gurubunda muhasebeleştirilir. Eğer değer düşüklüğü oluşmuşsa direkt olarak gelir tablosuna yansıtılır. Ancak değer artışı olan maddi olmayan duran varlıklarda daha sonra değer düşüklüğü meydana gelirse o zaman değer düşüklüğü öz kaynaklarla karşılaştırılır.

5. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ HALKA AÇIK ŞİRKETTE UYGULAMA

Turkcell İletişim Hizmetleri AŞ'nin 01.01.2014 – 30.06.2014 hesap dönemi itibariyle MODV kaleminin tutarı 2.281.375 TL olup, bu tutar işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların (Bilanço varlıklarının toplamı 21.740.176 TL) % 10,49 TL bu oran, söz konusu işletme açısından maddi olmayan duran varlıkların çok önemli bir oran olmadığını fakat kendi içerisinde önemli bir oran olduğu görülmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar grubunu oluşturan kalemler aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Cizelge 3: 2014 6 Aylık İşletmenin Maddi Olmayan Duran Varlık Hareket Listesi

	1 Ocak 2014	Giriler	Çıkarlar	Transfer	Değer düşüklüğü	İşleme birleşimleri	Yabancı para çevrim farkları ve hiperenflasyon etkisi	30 Haziran 2014
Maliyet								
GSM ve diğer telekomünikasyon işletme tesislerin	2.323.092	531	(1.492)	5.348	-	-	(38.937)	2.290.542
Bilgiyayır yazılımların	4.169.410	134.598	(301)	42.127	-	146	(49.951)	4.296.029
Feshedilmeyen haklar (*)	39.719	-	(86)	-	-	-	-	39.633
Transmisyon hatları	49.685	-	-	-	-	-	-	49.685
Mutlak değer	7.040	-	-	-	-	-	-	7.040
Mişmen tutum	14.414	-	-	-	-	1.098	-	15.512
Markazi paas oyunların sistemli işletim hakları	11.014	595	-	-	-	-	-	11.609
Sermaye	32.834	9	-	-	-	-	-	32.834
Diğer	2.818	4.016	-	5.033	-	-	-	9.058
Yapılacak olan yatırımlar	6.650.035	30.840	(1.879)	(29.232)	-	1.244	(733)	6.755.815
		170.580		33.276				
Birlikli ifa payları								
GSM ve diğer telekomünikasyon işletme tesislerin	(1.225.033)	(49.628)	1.492	-	-	-	36.221	(1.246.948)
Bilgiyayır yazılımların	(3.004.872)	(173.776)	100	-	(915)	-	30.746	(3.148.717)
Feshedilmeyen haklar	(9.661)	(1.324)	-	-	-	-	-	(10.985)
Transmisyon hatları	(45.392)	(591)	-	-	-	-	-	(45.983)
Mutlak değer	(3.690)	(332)	-	-	-	-	-	(4.048)
Mişmen tutum	(7.200)	(671)	-	-	-	-	-	(7.981)
Markazi paas oyunların sistemli işletim hakları	(7.836)	(362)	-	-	-	-	-	(8.218)
Diğer	(4.303.830)	(1.350)	1.392	-	(915)	-	-	(4.307.200)
		(228.054)						
Maddi olmayan duran varlıklar, net	2.346.206	(67.474)	(287)	33.276	(915)	1.244	(30.674)	2.281.375

TMS uygulamaları çerçevesinde maddi olmayan duran varlıklarda değerlemeye tabi tutulmuştur. İşletmenin maddi duran varlık olarak Haklar olduğu görülmektedir.

Çizelge 4: İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Olmayan Duran Varlık Hareket Listesi*

Maddi Olmayan Duran Varlık Adı	Aktife Giriş	Tarihi Maliyet Değeri	Faydalı Ömür	Cari Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri	2015 Yılı Amortismanı
Haklar							
Gsm İşletme Lisansları	10.10.2008	223.380	10	22.338	156.366	67.014	22.338
Bilgisayar Yazılımları	10.05.1996	40.500	6	0	40.500	0	0
Marka Değeri	11.12.2008	60.500	10	6.050	42.350	18.150	6.050
Müşteri Tabanı	01.02.2013	14.145	4	3.536,25	7.072,50	7.072,50	3.536,25
Merkezi Şans Oyunları Sistemi İşletme Hakkı	15.11.2012	110.150	5	22.030	66.090	44.060	22.030
Transmisyon Hatları	01.04.1997	49.550	5	0	49.550	0	0
Toplam		498.225		53.954,25	361.928,50	136.296,50	53.954,25

- İşletmeden Yeterli Veriler Alınamadığı İçin İlgili Örnek Tarafımda Oluşturulmuştur.

TMS uygulamaları çerçevesinde maddi olmayan duran varlıklarda değerlemeye tabi tutulmuştur. İşletmenin maddi duran varlık olarak yalnızca Haklar'ının olduğu görülmektedir. Ayrıca daha önce Demirbaş kalemleri içerisinde gösterilen yazılım programı olan LUCA programı da bilgisayar donanımının temel bir unsuru olmadığı için Demirbaşlardan alınarak maddi olmayan duran varlıklar içerisinde dahil edilmiştir.

Çizelge 5:İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi Olmayan Duran Varlık Adı	Net Defter Değeri	Amortisman Farkı	Net Defter Düzeltme	Gerçeğe Uygun Değer	Faydalı Ömür	2015 Yılı Amortismanı
Haklar						
Gsm İşletme Lisansları	67.014	- 16.753,50	83.767,50	83.767,50	5	16.753,50
Bilgisayar Yazılımları	0	0	0	4.000	4	1.000
Marka Değeri	18.150	- 5.545,83	23.695,83	5.000	2	2.500
Müşteri Tabanı	7.072,50	- 294,69	7.367,19	5.000	1	5.000
Merkezi Şans Oyunları Sistemi İşletme Hakkı	44.060	- 18.358,33	62.418,33	30.500	1	30.500
Transmisyon Hatları	0	0	0	0	0	0
Toplam	136.296,50	40.952,35	177.248,85	128.267,50	-	55.753,50

Yukarıdaki tabloya bakıldığında dikkat çeken en önemli unsur Hakları oluşturan kalemlerden biri değer düşüklüğüne uğramışken, diğer kalemlerin değeri yükseltmiştir. Bunun en önemli nedeni ise Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan amortisman oranlarının varlığın faydalı ömründen düşük olması ve ülkemizde yaşanan yüksek enflasyondur. Hakların değerlendirilmesi sırasında hem varlığın gerçeğe uygun değeri hem de varlığın kalan faydalı ömrü belirlenmeye çalışılmıştır. Mevcut sistemde kıst amortisman uygulamasının kullanılmamasından kaynaklanan bir amortisman farkı belirlenmiştir. Bu fark geçmiş yıl karlarına veya sermaye yedeklerine atılarak kapatılmalıdır. Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Kıst amortisman uygulamasının mevcut uygulamalarımızda yer almamasından dolayı ortaya çıkan fark 40.952,35 TL'dir. Bu tutar kar yedeklerine alınarak kapatılmalıdır. Ayrıca bu tutar matrahtan indirimine tabi bir tutar olup, vergi etkisi $(40.952,35 \times 0,20)$ 8.190,47 TL'dir.

31.12.2014		
268. BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	40.952,35 TL	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		40.952,35 TL
<u>(Farkın Kar Yedeklerin Alınması)</u>		
31.12.2014		
951 MATRAHTAN İNDİRİMLER	40.952,35 TL	
952.MATRAHTAN İNDİRİMLER KARŞILIĞI		40.952,35 TL
<u>(Farkın Matrahtan İndirilmesi)</u>		
31.12.2014		
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	8.190,47 TL	
484. ERTELENMiŞ VERGİ YÜKÜML.		8.190,47 TL
<u>(Vergi Etkisinin Kaydı)</u>		

Tabloda bazı Haklar kalemlerinin değerinin düştüğü, bazı kalemlerin değerinin arttığı ve bazı kalemlerin ise değerinin değişmediği görülmektedir. Haklara yekûn olarak bakıldığında hakların kıst amortisman düzeltilmesi yapıldıktan sonra düzeltilmiş net defter değerlerinin 136.296,50 TL olduğu, değerleme sonunda ise Hakların toplam değerlerinin 128.267,50 TL'ye düştüğü görülmektedir. Aşağıda değeri artan ve azalan Haklar için yapılması gereken kayıtlar yer almaktadır.

Değerleme sonucu oluşan değer artış ve azalışların da kayıtlara alınması gerekmektedir. Tabloda değeri düşen kalemlerin toplam tutarı 52.981,35 TL'dir. Bu tutar için karşılık ayrılması gerekmektedir.

31.12.2014		
654.KARŞILIK GİDERLERİ	52.981,35 TL	
260. HAKLAR		52.981,35 TL
<u>(Değer Düşükülüğü Kaydı)</u>		

Tabloda değeri artan kalemlerin toplam tutarı 4.000 TL'dir. Bu tutar için değer artış kaydını yapılması gerekmektedir.

31.12.2014

260. HAKLAR	4.000,00 TL	
52X MAD.OLMA.DURAN.VARLIK.YEN. DEę.ARTIşI		4.000,00 TL

(Değer Atışının Kayıtlara Alınması)

Yapılan deęerleme sonucunda Hakların toplamda (52.981,35–4.000) 48.981,35 TL deęer dūřüklüęüne uęradıęı gör÷lmektedir. Söz konusu deęer dūřüklüęü vergi matrahına ilave edilecek bir giderdir. Deęer dūřüklüęünün vergi etkisi de söz konusudur. Matraha ilave edilecek vergi etkisi $48.981,35 * 0,20 = 9.796,27$ TL'dir. Yapılması gereken kayıtlar ařaęıdaki gibidir.

961.MATRAHA İLAVELER	48.981,35 TL	
962.MATRAHA İLAVELER KARřILK.		48.981,35 TL

(Farkın Matraha Eklenmesi)

31.12.2014

284. ERTELENMİş VERęİ VARLIğI	9.796,27 TL	
691. VERęİ GİDERİ/GELRİ		9.796,27 TL

(Vergi Etkisinin Kaydı)

Varlıkların defter değeri yükseldiğinden 2015 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarları da değişecektir. Mevcut uygulamalara göre 2015 yılında ayrılacak amortisman tutarı 53.954,25 TL iken, TMS uygulamalarına göre ise 55.753,50 TL olup mevcut uygulamalardan 1.799,25 TL fazladır. Mevcut muhasebe uygulamalarına göre ayrılacak tutar daha az olması nedeniyle oluşacak farkın vergiye eklenmesi gerekmektedir. Vergi etkisinin tutarı ise $(1.799,25 * 0,20)$ 359,85 TL'dir. Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

31.12.2014

284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 359,85 TL
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ 359,85 TL

(Vergi Etkisinin Kaydı)

Mevcut muhasebe sistemine göre maddi olmayan duran varlıkların toplam Birikmiş Amortismanı 361.928,50TL iken, TMS uygulamaları sonucunda maddi olmayan duran varlıkların toplam Birikmiş Amortismanı (kıst amortisman uygulamasıyla birlikte 40.952,35TL iptal edilmiştir) TL 320.976,15 TL olarak gerçeklemiştir. Aşağıdaki tabloda iki firma arasında 2014 yılı sonu itibariyle maddi olmayan duran varlıklar üzerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları neticesinde elde edilen sonuçları karşılaştırılmıştır.

Çizelge 6: Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı uygulamalarının karşılaştırılması

	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE	FARK
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (Turkcell A.Ş.)	136.296,50	128.267,50	(8.029)
Haklar	498.225	449.243,65	(48.981,35)
Birikmiş(-) amortismanlar	(361.928,50)	(320.976,15)	(40.952,35)

Tabloya bakıldığında Turkcell A.Ş.'nin Maddi olmayan duran varlıkların toplam değerinde ciddi bir değişimin olmadığı görülmektedir. Mevcut uygulamalara göre maddi olmayan duran

varlıkların değeri 136.296,50 TL iken, TMS uygulamaları ile birlikte 128.267,50 TL olmuştur. Her iki uygulama arasında 8.029 TL'lik bir fark oluşmuştur. Bu fark bilançoda yer alan maddi olmayan duran varlıkların değerinin yaklaşık olarak % 6,26'nı oluşturmaktadır. TMS uygulamaları ile birlikte bilançoda yer alan maddi olmayan duran varlıkların tutarı yaklaşık % 5,89 azalmıştır.

5. SONUÇ

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili düzenlemelere, Türkiye Muhasebe Standartlarında 38 no'lu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında yer verilmiştir.

Türkiye düzleminde maddi olmayan duran varlıklara yönelik olarak oluşturulmuş bulunan uygulamaların vergiler konusunda tesis edilmiş kanunlar doğrultusunda hazırlandığını belirtmek büyük önem taşımaktadır. TMS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebeye dönük iki ayrı ve farklı sistem olarak kabul görmektedir. Bu makalenin temel gayesi de ilgili farklılıkların üzerine gidilmesidir.

Buradan yola çıkarak, SPK'nın uluslararası anlamda oluşturulmuş bulunan muhasebeye dönük standartlarıyla birebir uyum sağlaması sebebiyle ülkemizde geçerli muhasebe standartlarına dayalı hükümlerle de eksiksiz bir uyum vaziyeti ortaya çıkmaktadır. TTK yönünden yaklaşım geliştirildiğinde, belirli bir uyum sağlayamama durumunda söz edilememekte ancak yeni TTK aracılığı ile beraber muhasebe konusunda geliştirilmiş olan uygulamalarının standartlarla %100 uyum taşıması gerektiği kararlaştırılmıştır.

VUK yönünden yaklaşım geliştirildiğinde ise, mevcut uygulamalar arasında pek çok farklılaşma bulunduğu açık ve net bir şekilde görülmektedir. Temel anlamda bir yaklaşım geliştirildiğinde, TMS 38'de bazı yükümlülükler sorumlu bireylere VUK'a oranla avantajlı durumlar temin etmektedir.

TTK'nun kanuni bir muhteviyata bürünmesinin akabinde kurumsal oluşumların tamamı finansa dönük olarak oluşturdukları tablolarını TMS'lerle uyumlu bir şekilde hazırlamak mecburiyetinde kalmışlardır. Yeni TTK'nun kanuni bir muhteviyata bürünmesinin akabinde, VUK'nunda TMS'ler ile uyum sağlayacak şekilde baştan hazırlanması yolu ile uygulama esnasında vuku bulmakta olan çok başlılığa son verilmesi sağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- [1] Akdoğan, N., Tenker, N, (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 10.Baskı, Ankara,
- [2] Akgül, Ataman, Başak, “(2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların IAS-38 ile IFRS-3Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla karşılatırılması” *Muhasebe ve Finansman Dergisi* Ocak Dönemi, S. 25, s. 44.
- [3] Ataman Ü. (2005). Genel Muhasebede Dönem sonu İşlemleri, (Cilt: 2), 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s. 147.
- [4] <http://s.turkcell.com.tr/hakkimizda/tr/yatirimciiliskileri/InvestorReportLibrary/SPK-Q414.pdf> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)
- [5] Akyol, M. E. (2006). “Yeniden Ön Plana Çıkan İki Müessese: Yenileme Fonu ile Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman”, *Diyalog Dergisi*, Temmuz, [HYPERLINK "http://www.suryay.com.tr"](http://www.suryay.com.tr) www.suryay.com.tr.Erişim
- [6] Ekinci, A. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri. (Erişim Tarihi: 31.10.2015)
- [7] Deren, A. & Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlemesi ve Finansal Tablolara Sunumu. C.U. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2.
- [8] Gençoğlu, Ümit Cücenme, (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul.
- [9] www.izdenetim.com.tr (Erişim Tarihi: 31.10.2015)

- [10] 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 Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- [11] Muhasebe Sistemi Uygulama Genel 206 No'lu Tebliğ. Ankara Resmi Gazete (21447 Sayılı Erişim Tarihi: 05.11.2015).
- [12] Örtten, R., Bayırlı, R. (2007). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-Yaklaşım Dergisi, Nisan Dönemi, S. 172, ss. 15-21.
- [13] Otlu, Fikret. Çukacı, C. Yusuf, (2007). “Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi “Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi” Ocak Dönemi, ss. 109-127.
- [14] Sönmez, F. “(2004). Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (TMS-8, UMS-38, 1.TaslakMODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak)”Diyalog Dergisi, C. 19, S. 191, ss. 123-141.
- [15] <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/> Erişim Tarihi: 05.11.2015.
- [16] Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarih 6102 No'lu Resmi Gazete (27846 sayılı Erişim Tarihi: 05.11.2015)
- [17] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 26 No'lu Tebliğ. Ankara Resmi Gazete (26111 sayılı Erişim Tarihi: 11.11.2015)
- [18] Yurtseven, R. (2000). “Entelektüel Sermaye Yetenekleri Tekstil ve Konfeksiyon – Gıda –İlaç ve Kimya – Otomotiv – Metal Sektörlerinde Karşılaştırılmalı Bir Araştırma”, M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XVI, Sayı:1, ss.413-427.