

---

---

## MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBE, VERGİ DÜZENLEMELERİ VE TFRS KAPSAMINDA ANALİZİ

Mahmut YARDIMCIOĞLU\*

Hakkı Mümin AY \*\*

Mesut BİLGİNER \*\*\*

Yahya GÜNAY\*\*\*\*

Tuğba AVCI\*\*\*\*\*

---

---

### ÖZET

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi birçok bilanço kaleminden daha büyük zorluklar içermektedir. Maddi olmayan duran varlıkların fiziksel olmayan yapısı, varlıktan elde edilecek olan faydanın belirlenmesini zor bir hale getirmektedir. Bu zorluklarda analiz yapılmasının önemini artırmaktadır. İşletmeler ticari faaliyetini sürdürürken bilimsel bilgi, teknik bilgi, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar gibi maddi olmayan kaynakları kullanmak durumundadır. Bu durumda maddi olmayan duran varlıklar önem arz etmektedir. Bu çalışmada maddi olmayan duran varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TFRS açısından incelenecektir. Gayri maddi duran varlıkların bu aşamalar açısından incelenirken benzerlik ve farklılıklar oluşmaktadır. Çalışmada bu değerlendirme yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TFRS, Muhasebe ve Vergi Mevzuatı

## THE ANALYSIS OF INTANGIBLE ASSETS WITHIN THE SCOPE OF TAX REGULATIONS, ACCOUNTING AND TFRS

### ABSTRACT

The valuation of intangible assets includes more difficulties than many balancesheets items. Non-physical structure of intangible assets, makes difficult to pinpoint the benefits of derived of the assets. These difficulties increase the importance of making analysis. The businesses in case of use intangible assets like scientific knowledge, technical knowledge, licence, intellectual property rights, market knowledge and brands when they sustain their commercial activities. So, it makes important intangible assets. In this research, intangible assets will be examined in terms of uniform accounting system, tax procedure laws and Turkish financial reporting standards. There are similarity and differences in terms of intangible fixed assets according to these analysis so these evaluations are in the research.

**Key Words:** Intangible Assets, TFRS, Accounting and Tax Procedure

\* Doç.Dr., Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

\*\* Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO

\*\*\* Öğr.Gör., Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

\*\*\*\* Arş.Gör., Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

\*\*\*\*\* KSU, SBE, İşletme Anabilim Dalı

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte işletmeler, finansal tablolarını artık daha net ve anlaşılır bir şekilde sunmaya çalışmaktadırlar. Bu bakış açısı ile birlikte işletmeler gerek maddi gerekse maddi olmayan duran varlıkların tespiti ve değerlemesi için kaynaklarını ortaya koymak durumundadır.

İşletmenin kaynakları arasında yer alan maddi olmayan duran varlıklar fiziksel olarak görünmemesine rağmen günümüzde ekonomik, ticari ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak işletmelerin ilerlemesi açısından önemli bir unsur haline gelmiştir.

İşletmeler, finansal tablolarda maddi olmayan duran varlıkların doğru ve eksiksiz bir veri olarak yer almasını sağlamak için; bu varlıklarla ilgili muhasebe düzenlemelerine, vergi düzenlemelerine ve Türkiye finansal raporlama standartlarına uyma çabasındadırlar.

Bu çalışmada; maddi olmayan duran varlıklar muhasebe düzenlemeleri, vergi düzenlemeleri ve Türkiye finansal raporlama standartları açısından incelendikten sonra aralarındaki benzerlik ve farklılıklar analiz edilmiştir. Bu benzerlik ve farklılıkların analiz edilmesinin sebebi globalleşen dünyada gelişen piyasa sistemi ile bu farklılıkların azaltılması gereksinimi olup bu durum şirket değerlendirmelerinin daha iyi yapılması için önem arz etmektedir.

## 2. GAYRİ MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlıklar genel anlamıyla, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan, işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlediği hesap grubudur (Margos, 2010:3).

Örten vd. (2008)'e göre maddi olmayan duran varlıklar "fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli değerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan" varlıklar olarak tanımlanır.

Maddi olmayan duran varlıklar, bir harcama şeklinde ortaya çıkan ve fiziki yapıya sahip olmayan duran varlıklardır. Bunlar da maddi varlıklar gibi bir yıldan daha uzun süre kullanılan, aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan değerleri oluşturmaktadır (Alpman, 2008:23).

### 2.1. Tek Düzen Hesap Planına Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Tek Düzen Hesap Planı perspektifinde, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar maddi olmayan varlıkları oluşturmaktadır. Bu varlıklar bilançoda maddi olmayan duran varlıklar için öngörülmüş olan ilgili hesaplarda gösterilmektedir. Bu varlıklar TDHP uyarınca bir ayrıma tabi tutulmuştur (Margos, 2010:5).

Bu ayırım, hesaplar ve ilgili hesap kodları bazında aşağıdaki şekilde detaylandırılmıştır:

- 260 Haklar
- 261 Şerefiye
- 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 264 Özel Maliyetler
- 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268 Birikmiş Amortisman (-)
- 269 Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlıklar işletmelerde oldukça önemli bir varlık grubudur. Bu grupta yer alan hesaplar sıklıkla alınıp satılmazlar (Yanık vd., 2008:238).

### 2.1.1. Haklar

İmtiyaz, patent, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile otoritelerin, işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsamaktadır (Haftacı, 2010:154).

Bu işlemin sahip olabileceği maddi olmayan haklar çok çeşitli olabilir.

Yukarıdaki tanımda bahsedilen haklara örnek olarak aşağıdaki kalemleri vermek mümkündür (Meriç, 1982:228).

- İşletme hakkı
- Ticaret unvanı
- Kira hakkı
- Üretim yönetimleri bilgisi
- Telif hakkı
- Diğer ticari ve sınai haklar

Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilirler (Koçakoğlu, 2009:170).

### 2.1.2. Şerefiye

Bu hesap, bir işletme devralırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınmaktadır (Kutlu, 2011:171).

Tek düzen hesap planı çerçevesinde şerefiye, bir işletme devralırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıkların değeri arasındaki olumlu farklardır şeklinde tanımlanmıştır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır. Şerefiye kayıtlı değer ile değerlendirilir. Envanteri amortisman ayırma işleminden ibarettir. Yok edilmeleri ise amortisman yoluyla beş yıl içinde eşit taksitlerle yapılır (Tokaç, 2007:536).

### 2.1.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişlemesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmesi durumunda izlendiği hesaptır (Kutlu, 2011:173).

Bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri sayılabilmesi için aşağıdaki koşulların bulunması gereklidir (Öztürk, 2001:228).

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir kuruma ait olmalıdır. Başka bir anlatımla kuruluş ve örgütlenme giderleri, kurum niteliklerine sahip veya kurum niteliklerini kazanacak bir işletmeye ait olmalıdır.
- Yapılan gider karşılığında, maddi bir kıymet edinilmesi söz konusu olmamalıdır.
- Yapılan giderlerin kuruluş ve örgütlenmeye veya işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olması gerekir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Yok edilmeleri amortisman yolu ile olur. Genelde beş yılda eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir (Koçakoğlu, 2009:172).

Tekdüzen hesap planı, ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri için verdiği yukarıdaki tanımda da belirtildiği üzere bu giderlerin maliyet değeri üzerinden izleneceği belirtilmiştir (Akdoğan, 2003:270).

### 2.1.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

İşletmelerin yeni ürün ve teknolojiler oluşturması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlediği hesaptır (Koçakoğlu, 2009:173).

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin maliyetlerinin çeşitli muhasebe dönemlerine dağıtılması, maliyetlerin gelecekte bu faaliyetlerden elde edilecek yararlarla olan ilişkisine bağlanmaktadır. Pek çok durumda bu maliyetler ile gelecekte beklenen yararlar arasında, doğrudan ilişki kurmak çok güç olmaktadır.

Araştırma ve geliştirme giderleri maliyet ile değerlendirilir. Beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilmektedir (Kutlu, 2011:173).

### 2.1.5. Özel Maliyetler

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak arttırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan bu tür harcamalar Özel Maliyet Hesabına Borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla amorti edilir (Gökçen, 2007:300).

Aşağıdaki harcamalar özel maliyet olarak muhasebeleştirilir (Akdoğan, 2003:272).

- Kiralanan bir gayrimenkulün yararını ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikteki işlemlerin gerektirdiği harcamalar,

- Kiralanan bir gayrimenkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan, kira sözleşmesine göre gayrimenkul sahibine kalacak olan düzenlemelerin (sabit raflar, ses düzeni vb.) gerektirdiği harcamalar,
- Kiralanan bir gayrimenkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan ancak kira süresinin sonunda sökülmesi halinde bir değer taşımayacak düzenlemelerin (aydınlatma tesisatı gibi) gerektirdiği harcamalar.

### 2.1.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Diğer maddi olmayan duran varlıklar yukarıdaki sayılanlar dışında kalan varlıkları teşkil etmektedir.

Bu gruptaki diğer hesaplara yazılmayacak türden bir maddi olmayan duran varlık harcaması yapıldığında bu hesaba borç kaydedilir. Amortismanı ayırma işleminin tamamlanmasıyla bu hesaba alacak kaydı yapılarak aktiften çıkarılır (Kutlu, 2011:173).

## 3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK perspektifinde tanımı çok tartışmalı olan maddi olmayan duran varlıkları TDHP çerçevesindeki ayrımı temel olarak haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme gideri, araştırma ve geliştirme gideri, özel maliyetler olarak aşağıda incelenmektedir (Margos, 2010:13).

### 3.1. Haklar

Vergi Usul Kanunu'nun 269. Maddesine göre gayri maddi haklar da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeline maddi olmayan duran varlığın edinilmesi için yapılmış olan tüm harcamalar dahil edilir. VUK'un iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme hükümlerinin yer aldığı 269, 270, 271 ve 272. maddelerindeki gayrimenkullerle ilgili değerlendirme ölçü ve esasları maddi olmayan duran varlıklar içinde geçerlidir (Erer, 2010:30).

Madde 269.- İktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, 269. Md).

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makinalar;
- Tesisat ve diğer taşıtlar;
- Gayri maddi haklar.

Madde 270 - Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer (VUK, 270. Md).

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderler.

Madde 271 – İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer (VUK, 271. Md).

### **3.2. Şerefiye**

Devralınan işletmenin varlık ve borçlarının farkından oluşan net varlıkların emsal değeri ile satın alan işletmenin ödediği satış bedeli arasındaki farktan oluşan şerefiye için Vergi Usul Kanunu, şerefiye yerine, eski bir deyim olan “peştamallık” kelimesini kullanmaktadır (Akdoğan Sevilengül, 268).

Vergi Usul yasasının 282. Maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerde peştamallıklar mukayyet değerle değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve tavazzuh için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet bulunmayan giderlerdir (VUK, 415. Md).

### **3.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

Vergi Usul Kanununa göre kuruluş ve örgütlenme giderleri kurumun tesis olunması veya bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir (VUK, 415. Md).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütündür. İşletme yöneticilerinin aktifleştirme yönünde karar vererek seçimlik hakkı bu yönde kullanması halinde, bu tür giderlerin tamamının aktifleştirmesi gerekir. Kısmen aktifleştirmek mümkün değildir.

VUK 326. Maddesine göre kuruluş ve örgütlenme giderleri eşit miktarlarda olarak 5 yıl içinde itfa edilir (VUK, 326. Md).

### **3.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri**

Araştırma ve geliştirme giderlerinin doğrudan gider yazılması ya da aktifleştirilmesi ve itfasıyla ilgili olarak VUK’da bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bu giderler doğrudan gider yazılmamaları halinde kuruluş ve örgütlenme kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir. Bu konuda yapılan düzenleme faydalı ömre göre amortisman oranlarının belirlendiği 333 Seri Nolu VUK Tebliği’nde araştırma geliştirme giderlerinin 5 yılda itfa edilmesi gerektiğine ilişkin hükümdür (Öztürk, 2001:397).

### **3.5 Özel Maliyetler**

Özel Maliyet bedelleri, Vergi Usul Kanunu’nun 272. ve 327. Maddelerinde hüküm altına alınmıştır (Erer, 2010:24).

Gayrimenkul veya bu mahiyetteki mal ve haklar bir bedel karşılığında kiralayan gerçek ve tüzel kişiler 210 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 272. Maddesi gereğince, kiralanan bütün gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerini veya iktisadi ömrünü arttırıcı harcama

yaptıklarında bu harcamaları "Özel Maliyet Bedeli" olarak itfa edecekleridir. Madde 327.- Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetini arttıran ve 272'nci madde gereğince özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderler, kira süresine göre eşit yıllıklarla itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır (VUK, 327. Md)

#### 4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (UMS 38-TMS 38 )

Bu standardın amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemine ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir (TMS, 2010:777).

Bu standart aşağıda sayılanlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tüm işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

- a) Diğer standartlar kapsamında olan maddi olmayan duran varlıklar,
- b) 32 nolu standartta yayınlanan finansal araçlar,
- c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebesi ve ölçümü,
- d) Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler,

Diğer bir standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yönetimini tanımlamış olması durumunda, işletme bu standart yerine söz konusu standardı uygulamaktadır. Örneğin, olağan dışı iş sürecinde işletme tarafında satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar bir işletme birleşmesinden elde edilen şerefiye (Gökçen vd., 2006:340).

**Aktif Piyasa:** Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir
- Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur
- Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

**Bir işletme birleşmesine ilişkin anlaşma tarihi:** Birleşen taraflar arasında nihai varıldığı halka açık işletmeler açısından ise kamuoyuna açıkladığı tarihtir.

**İtfa:** Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

**Varlık:** Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

**Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa affedilen bedeli ifade eder.

**Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe, Vergi Düzenlemeleri Ve Tfrs Kapsamında Analizi**

**Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerın düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

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

**İşletmeye Özgü Değer:** İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonucunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

**Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değıştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını veya benzeri üretim birimini ifade eder (Gökçen vd., 2006:340).

#### 4.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir.

- Varlık Tanımı
- Maddi olmayan duran varlık tanımı
- Muhasebeleştirme kriterleri,

Bu gereklilik maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi veya işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değışiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenen maliyetlere de uygulanır.

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece aşağıdaki şartların karşılanması durumunda muhasebeleştirilecektir:

- Varlıkla ilişkilendirilen gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda.

Gelecekte beklenen ekonomik faydaların gerçekleşme olasılığı, ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımlar kullanılması suretiyle değerlendirilmelidir (UMS 38, 8).

##### 4.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ayrı Olarak Elde Edilmesi

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşmaktadır;

- İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
- Varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.  
Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere; doğrudan varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri ve varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler örnek verilebilir (Gençoğlu, 2007:223).

#### **4.1.2. İşletme İçi Yaratılan Şerefiye**

Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik faydalar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak bu harcamalar bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez. Bu tarz bir harcama çoğunlukla işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunmak şeklinde tanımlanır.

İşletme içinde yaratılan şerefiye güvenilir bir şekilde maliyetinden ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından bir varlık olarak muhasebeleştirilemez (UMS 38).

#### **4.1.3. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

İşletme içinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp, taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci,

- a) Araştırma Safhası
- b) Geliştirme Safhası olarak ikiye ayrılır (Erer, 2010:57).

#### **4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntemi**

##### **a) Temel Yöntem**

Mali tablolara ilk alınma sırasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.

##### **b) Alternatif Yöntem**

İsteyen işletmeler maddi olmayan duran varlıkları, temel yöntem yerine alternatif yöntem tabii tutulabilirler (Gökçen vd., 2006:345).

İlk mali tablolara alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir.

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bu standart kapsamında yeniden değerlendirmenin, aktif bir piyasadaki fırsatlar esas alınarak yapılması şarttır. Yeniden değerlendirme bilanço tarihi itibarıyla, ilgili varlığın makul değerinin mali tablolardaki kayıtlı tutarından önemli ölçüde farklı olacak şekilde düzenli olarak yapılır (Gökçen vd., 2006:345).

### 4.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

Uluslararası muhasebe standardı 38'e göre maddi olmayan duran varlıkların itfası söz konusu maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün olup olmamasına göre farklılık gösterir (Erer, 2010:69).

#### 4.3.1. Faydalı Ömür

Bir varlığın faydalı ömrü, varlığın belirli bir zaman diliminde, iş için beklenen kullanım süresidir. Faydalı ömre karar verilirken fiziksel ve ekonomik etkenlere bakılarak karar verilir. Bir varlığın fiziksel kullanım süresinin 50 yılda bitebileceği beklenebilir ancak bu varlığın iş için ekonomik değeri 25 yıl devam ederse bu varlığın amortismanı 25 yıl üzerinden hesaplanır. Faydalı ömrün belirlenme süresi firmaya özel yöntemlerin uygulanabildiği bir aşamadır ve amortisman hesaplamasında önemli etkileri vardır (Çelik, 2009:102 ).

#### 4.3.2. İtfa Süresi Ve Yöntemi

Bir varlığın itfaya tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır (Karapınar vd., 2012:314).

Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz (TMS 38, 89).

Standartta, belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların bu ömürleri boyunca sistematik olarak itfa edilebileceği belirtilmektedir (Gökçen vd., 2006:346).

### Gayri Maddi Duran Varlıkların TDHP, VUK ve TFRS Kapsamında Analizi

Gayri maddi duran varlıklar TDHP, VUK ve TFRS kapsamında incelendiğinde aralarında benzerlik ve farklılıklar bulmak mümkündür.

Maddi olmayan duran varlıklarda haklar konusunu ele aldığımızda, TDHP çerçevesinde maliyet değeri ile değerlendirilir. Yararlanma süresinin belli olmaması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilmektedir. VUK açısından değerlendirdiğimizde maliyet değeri ile değerlendirilir ve amortismanına tabi tutularak itfa edilir. TFRS kapsamında ise maliyet bedeli üzerinden kayda alınır. Sonraki dönemlerde ise maliyet yöntemi yada yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir.

Gayri maddi duran varlıklar grubundan şerefiye TDHP'ye göre kayıtlı değer ile değerlendirilir. Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir. VUK'a göre mukayyet değer ile değerlendirilir. Amortismanına tabi tutularak itfa edilir. TFRS kapsamında şerefiye maliyet bedeli ile ölçülür. Şerefiye amortismanına tabi tutulmaz.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri TDHP çerçevesinde maliyet değeri ile değerlendirilir. Genelde beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. VUK kapsamında ise aktifleştirilebilir ve mukayyet değer ile değerlendirilir. Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

Araştırma ve geliştirme giderleri TDHP kapsamında maliyet değeri ile değeri. Beş yıllık sürede eşit haklarla itfa olunarak yok edilir. VUK kapsamında ise aktifleştirilebilir. Aktifleştirilmesi durumunda amortisman tabi tutularak itfa edilir. TFRS kapsamında araştırma giderleri aktive alınmaz. Geliştirme giderleri ise aktifleştirilirler.

Özel maliyet, TDHP kapsamında maliyet değeri ile değeri. Yararlanma süresi içerisinde yararlanma süresinin belli olmaması durumunda 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. VUK kapsamında maliyet değeri ile değeri. Kira veya işletme hakkı süresi içinde itfa edilmelidirler (Margos, 2010:50).

## SONUÇ

Günümüzde artan teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile finans dünyasında büyük gelişme olmuştur. Finans dünyasındaki bu gelişmeler işletmeleri de büyük ölçüde etkilerken şirket değerlerinin de ne şekilde belirleneceği konusunda soru işaretleri yaratmıştır. Bu durumlar karşısında işletmelerin bilançolarına bakıldığında gayri maddi duran varlıkların önemli bir orana sahip olduğu görülmektedir.

Araştırmada gayri maddi duran varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TFRS kapsamında incelenmiştir. Bu düzenlemeler arasında ortak noktalar bulunmasına karşın farklılıklarda bulunmaktadır.

Gayri maddi duran varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu ve TFRS kapsamında şirket bilançolarında ne şekilde gösterileceği işletme değerlerinin belirlenmesinde önemli bir role sahiptir. Oluşan benzerlik ve farklılıklar gayri maddi duran varlığın değerinin tespitinde önem arz etmektedir. Aynı zamanda gelişen işletme olanakları ve artan uluslararası ticaret şirket değerlerinin doğru değerlendirilmesini daha da önemli kılmıştır.

Bu açıdan düşündüğümüzde gelişen duruma ayak uydurup bu gelişmelerden geri kalmamak için işletme değerlerinin de doğru belirlenmesi gerekmektedir. Bunun yapılması da işletme değerlendirmelerinde önemli olan varlıkların birbiri ile uyumlu olması ile sağlanabilmektedir.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN N., SEVİLENGÜL, O., 2003. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara 935s.
- ALPMAN, D., 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği
- BOZKURT, N., 1998. Muhasebe Denetimi, (1. Baskı) Alfa Basım Yayım Dağıtım 379s.
- ÇELİK, Ç., 2009. "Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartlar Açısından İncelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE,
- ERER, G., 2010. "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Türkiye ve Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi ve Bir Uygulama" İstanbul
- GÖKÇEN, G., ATAMAN B., ÇAKICI, C., 2006. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, (1. Baskı) Beta Basım A.Ş. İstanbul 372s.
- GENÇOĞLU, Ü., G., 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitapevi, 396s.
- GÖKÇEN, G., 2007. Genel Muhasebe, (1. Baskı) Beta Basım İstanbul A.Ş. 380s.
- HAFTACI, V., 2010. Dönemsel Muhasebe, (1. Baskı) Umuttepe Kitapevi, 404s.
- KUTLU, H., 2011. Tekdüzen Genel Muhasebe, (2. Baskı) Nobel Yayınları, 538s.
- KOÇAKOĞLU, H., 2009. Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları, (2. Baskı) Beta Basım Yayın A.Ş. İstanbul, 452s.
- KARAPINAR, A., BAYIRLI, R., ALTAY A., TORUN, S., 2012. Kobi TFRS Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi,
- MARGOS Ş., 2010. "Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi" Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR, A., 2008. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, (2. Baskı) Gazi Kitapevi, Ankara, 590s.
- ÖZTÜRK, B., 2001. "Dönem Sonu İşlemler", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Yayın No:10 228s.
- TOKAÇ, A., 2007. Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu", (2.Baskı) Tunca Kitapevi İstanbul, 1268s.
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS 2010. Fersa Matbaası, Ankara, 1110s.
- Vergi Usul Kanunu 1961. Kanun No:213
- YANIK, S., UZAY, Ş., KURT, G., SELİMOĞLU, S., ÖZBİRECİKLİ, M., ALAGÖZ, A., 2008. Muhasebe Denetimi, Gazi Kitap Evi, Ankara, 348s.