

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ
DÜZENLEMELERİ VE TÜRK VERGİ MEVZUAT İLE
KARŞILAŞTIRILMASI

Mehmet Murat KESGİN

İstanbul, 2006

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ
DÜZENLEMELERİ VE TÜRK VERGİ MEVZUAT İLE
KARŞILAŞTIRILMASI

Mehmet Murat KESGİN

Danışman: Prof.Dr. Başak Ataman AKGÜL

İstanbul, 2006

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi MEHMET MURAT KESGİN'nin MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELERİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2006 tarih ve 2006-7/11 sayılı kararı ile oluşturulan jüri tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 25.09.2006

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. BARIŞ SİPAHİ

3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. TUNCAY CAN

.....
.....
.....

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
Tablo Listesi	I
Kısaltmalar	II
0. GİRİŞ	1
1. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA) YER ALAN DÜZENLEMELER	4
1.1. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Genel Açıklamalar	4
1.1.1. Arazi ve Arsalar Hesabı	6
1.1.2 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı	7
1.1.3 Binalar Hesabı	7
1.1.4 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	8
1.1.5 Taşıtlar Hesabı	10
1.1.6 Demirbaşlar Hesabı	10
1.1.7 Diğer Maddi Duran Varlıklar ve Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	11
1.1.8 Verilen Avanslar Hesabı	12
1.2 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	12
1.2.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	12
1.2.2 Türk Ticaret Kanun'una Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	13
1.2.3 Vergi Usul Kanun'una Göre MaddiDuran Varlıkların Değerlemesi	13
1.2.3.1 Maliyet Unsurları	13
1.2.3.2 Kur Farkları ve Faiz Giderleri	14
1.2.3.3 Destekleme Primleri	16
1.2.3.4 Maliyete Dâhil Edilecek Giderler	16

1.2.3.5 Maliyet Bedeli Bilinmeyen Maddi Duran Varlıklar	17
1.2.3.6 Canlı Hayvanlar	17
1.2.3.7 Yeniden Değerleme	18
1.2.3.7.1 2004 Yılı Öncesinde Yeniden Değerleme Uygulaması	18
1.2.3.7.2 Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Uygulaması	24
1.2.4 Sermaye Piyasası Kanun'una Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	31
1.2.4.1 Maddi Duran Varlıklara İlişkin İlk Değerleme İşlemi	31
1.2.4.2 Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme	34
1.2.4.2.1 Temel Yöntem	34
1.2.4.2.2 Alternatif Yöntem	34
1.2.4.2.3 Yeniden Değerleme	35
1.2.4.3 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	37
1.2.4.3.1 Tanımlar	37
1.2.4.3.2 Genel Hükümler	37
1.2.4.3.3 Amortisman Tabi Varlıkların Düzeltilmesi	39
1.2.4.3.4 Amortismanların Düzeltilmesi	40
1.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	40
1.3.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Genel Açıklamalar	40
1.3.1.1 Amortisman Hesaplama Yöntemleri	44
1.3.1.1.1 Takdir Esasına Göre Amortisman Yöntemi	45
1.3.1.1.2 Hizmet Birimlerine Göre Amortisman Yöntemi	45
1.3.1.1.3 Eşit Paylı Amortisman Yöntemi	46
1.3.1.1.4 Azalan Paylı Amortisman Yöntemi	47
1.3.1.1.5 Artan Paylı Amortisman Yöntemi	51
1.3.1.1.6 Bileşik Faizli Taksitlerle Amortisman Yöntemi	51
1.3.1.2 Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi	52

1.3.2 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin	
Türk Mevzuatında Yer Alan Hükümler	53
1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin	
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde	
Yer Alan Hükümler	53
1.3.2.2 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin	
Türk Ticaret Kanun’unda Yer Alan Hükümler	55
1.3.2.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin	
Vergi Usul Kanun’unda Yer Alan Hükümler	55
1.3.2.3.1 Arsa ve Arazide Amortisman	57
1.3.2.3.2 Normal (Eşit Paylı) Amortisman	57
1.3.2.3.3 Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman	59
1.3.2.3.4 Madenlerde Amortisman	61
1.3.2.3.5 Fevkalâde Amortisman	61
1.3.2.3.6 Amortismanın Başlangıç Yılı	62
1.3.2.3.7 Amortisman Oranı	62
1.3.2.3.8 Amortisman Yöntemlerinin Seçimi ve Süresi	63
1.3.2.4 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin	
Sermaye Piyasası Kanun’unda Yer Alan Hükümler	65
1.3.2.4.1 Amortisman	65
1.3.2.4.2 Amortisman Yöntemi	66
1.3.2.4.3 Faydalı Ömrün Gözden Geçirilmesi	67
1.3.2.4.4 Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi	68
 2. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN ULUSLARARASI	
MUHASEBE STANDARTLARINDA – TÜRKİYE	
MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER	69
 2.1 Standardın Amacı	71
2.2 Standardın Kapsamı	71
2.3 Standartta Yer Alan Tanımlar	72

2.4 Muhasebeleştirme	74
2.4.1 Başlangıç Maliyetleri	74
2.4.2 Sonraki Maliyetler	75
2.5 Muhasebeleştirmede Ölçüm	76
2.5.1 Maliyet Unsurları	76
2.5.2 Maliyetin Ölçümü	79
2.6 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	80
2.6.1 Maliyet Modeli	80
2.6.2 Yeniden Değerleme Modeli	81
2.6.3 Amortisman	83
2.6.3.1 Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	84
2.6.3.2 Amortisman Yöntemi	87
2.6.4 Değer Düşüklüğü	87
2.6.5 Değer Düşüklüğü Tazminatı	87
2.7 Bilanço Dışı Bırakma	88

**3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN
TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA
GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU
ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER⁹⁰**

3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Genel Açıklamalar	90
3.1.1 Haklar	94
3.1.2 Şerefîye	97
3.1.3 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	99
3.1.4 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	101
3.1.5 Özel Maliyetler	105
3.1.6 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	108
3.1.7 Verilen Avanslar	108
3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	108
3.2.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	108

3.2.2 Türk Ticaret Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	109
3.2.3 Vergi Usul Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	110
3.2.4 Sermaye Piyasası Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	114
3.2.4.1 Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması ve İlk Değerleme İşlemi	114
3.2.4.1.1 Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması	114
3.2.4.1.2 Ayrı İktisap	115
3.2.4.1.3 İşletme Birleşmeleri Yoluyla Edinilen Maddi Olmayan Varlıklar	116
3.2.4.1.4 Devlet Teşviği Yoluyla İktisap	118
3.2.4.1.5 Varlıkların Takası Suretiyle Elde Etme	118
3.2.4.1.6 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Şerefiye	119
3.2.4.1.7 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Varlıklar	119
3.2.4.1.8 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Varlıkların Maliyeti	122
3.2.4.2 Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme	123
3.2.4.2.1 Temel Yöntem	123
3.2.4.2.2 Alternatif Yöntem	123
3.3 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Payları	126
3.3.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Olmayan Varlıkların İtfa Payı	126
3.3.2 Türk Ticaret Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı	127
3.3.3 Vergi Usul Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı	127

3.3.4 Sermaye Piyasası Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı	131
3.3.4.1 İtfa Süresi	131
3.3.4.2 İtfa Yöntemi	133
3.3.4.3 Hurda Değer	134
3.3.4.4 İtfa Döneminin ve İtfa Yönteminin Tekrar Gözden Geçirilmesi	134
4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER	136
4.1 Standardın Amacı	136
4.2 Standardın Kapsamı	136
4.3 Standartta Yer Alan Tanımlar	139
4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	141
4.3.1.1 Belirlenebilirlik	141
4.3.1.2 Kontrol	142
4.3.1.3 Gelecekteki Ekonomik Yararlar	143
4.4 Muhasebeleştirme ve Ölçme	144
4.4.1 Ayrı Olarak Elde Etme	145
4.4.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme	147
4.4.2.1 İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Ölçümü	148
4.4.2.2 Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar	150
4.4.3 Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme	151
4.4.4 Varlıkların Takası	151
4.4.5 İşletme İçi Yaratılan Şerefiye	153
4.4.6 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	153
4.4.6.1 Araştırma Safhası	154
4.4.6.2 Geliştirme Safhası	155

4.4.6.3 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti	157
4.5 Giderin Muhasebeleştirilmesi	158
4.5.1 Varlık Olarak Muhasebeleştirilmeyecek Geçmişteki Giderler	159
4.6 Muhasebeleştirilme Sonrası Ölçme	159
4.6.1 Maliyet Yöntemi	159
4.6.2 Yeniden Değerleme Yöntemi	160
4.7 Yararlı Ömür	163
4.8 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	165
4.8.1 İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi	165
4.8.2 Kalıntı Değer	166
4.8.3 İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi	167
4.9 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	168
4.9.1 Yararlı Ömür Değerlendirmelerinin Gözden Geçirilmesi	168
4.10 Defter Değerinin Geri Kazanılabılme Durumu Değer Düşüklüğü Zararları	169
4.11 Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar	169

5.MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NDA -TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI’NDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI	171
5.1 Muhasebeleştirme	172
5.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	176
5.3 Amortisman	178

6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI’NDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI	181
6.1 Muhasebeleştirme	182
6.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	186
6.3 İtfa Payı	188
7. SONUÇ	191
8. KAYNAKÇA	193

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1: Sepet Halinde Alınan Arsa Arazi ve Binaların Maliyet Ayrıştırması Tablosu	8
Tablo 2: Eşit Paylı Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu	47
Tablo 3: Azalan Bakiyelere Yıllar İtibariyle Sabit Amortisman Oranının Uygulanmasına Göre Yıllık Amortisman Tablosu	49
Tablo 4: Duran Varlığın Değerini Sabit Tutarak Her Yıl Azalan Amortisman Oranlarına Göre Yıllık Amortisman Tablosu	51

KISALTMALAR

Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
FASB	: Financial Accounting Standard Board
IAS	:International Accounting Standards
IASC	: International Accounting Standards Committee
KDV	: Katma Değer Vergisi
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
ROFM	: Reel Olmayan Finansman Maliyeti
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyatlar Endeksi
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTL	: Yeni Türk Lirası

0. GİRİŞ

1980 'li yılların başından itibaren bilişim ve iletişim teknolojilerindeki yaşanan gelişmeler, iş dünyasında önemli değişikliklerin ve gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Artan iletişim sayesinde dünyadaki çok kutuplu yaklaşımlarından tek kutuplu yaklaşımlara doğru yönelimler artmıştır. 1990'lı yıllardan itibaren dünyada meydana gelen ekonomik, siyasal ve sosyal olaylar neticesinde küreselleşme olgusu hızlı bir gelişim göstermiş ve önemli değişim ve yeniliklerin başlamasına neden olmuştur. Dünyanın iki kutuplu yapısından tek kutuplu bir yaklaşıma doğru yönelmesi, uluslararası ilişkilerde meydana gelen gelişimin ve artan iletişimin bir sonucudur. Sosyal, siyasal ve ekonomik alanda yaşanan bu değişim rüzgârı uluslararası ticaretin ve sermaye hareketlerinin de yönünü ve şeklini değiştirmiştir. Artık uluslararası ticaretin yönü, belli kutuplar ve merkezler arasında olmayıp dünyanın her tarafında ve tek küresel pazar olma yoluna girmiştir. Bu bağlamda hem mal piyasalarında hem de finans piyasalarında bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin etkisiyle dünyanın tek küresel pazar olması yönünde önemli değişim ve gelişmeler olmuştur. Özellikle finans piyasalarında iletişim teknolojilerini etkin kullanılması sayesinde, dünyanın tek küresel finans merkezi haline dönüşümü hızlanmıştır.

Yaşanan bu değişim ve gelişimlere müteakip bazı sorunlarda beraberinde gelmiştir Mal ve finans piyasalarının küresel tek pazar haline gelmesi için bu olguyu destekleyecek düzenlemeler ve anlaşmaların bulunması gerekmektedir. Ülkelerin mevcut mali, hukuki ve sosyal yapıları, küreselleşme etkisiyle gelen değişim olgularının önünde fren etkisi yapmaktaydı. Bu aşamada yaşanan bu değişime ülke mevzuatlarının ayak uydurması amacıyla ülke mevzuat ve yasal düzenlemelerinin yeniden düzenlenmesi gerekmekte olup, bunun tüm ülkelerin katılımının sağlandığı uluslararası üst bir çatı altında koordine edilmesi gerekmektedir.

Yaşanan bu değişim ve gelişimler sosyal bilimler arasında olan muhasebe biliminde de çeşitli değişikliklere neden olmuştur. Ülkelerin kendilerine has muhasebe mevzuatları, küresel ve çok uluslu firmaların ülke ekonomilerine girmesinde önemli zorluklar yaratmıştır. Bunda ülke mevzuatlarının karmaşıklığı yanında uygulama farklılıklarının çok fazla olmasında önemli etkisi vardır. Bu paralelde 1973 yılında

başlatılan uluslararası muhasebe standartlarının gelişim ve tamamlanmasına, daha fazla önem verilerek bunların ortak iş dilini oluşturması amaçlanmıştır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde bu standartların 2005 yılından itibaren uygulamaya başlaması bu gelişimin önemli bir sonucudur.

Ülkemizde de küreselleşmenin etkisi ile başlayan ve Avrupa Birliği'ne üye olma sürecinde yaşanan gelişmeler, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması konusunda adımların atılmasına neden olmuştur. Bu standartlar ilk önce Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarının kurulması ve uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümlerin türkçeye çevirisi yapılarak, Türk Muhasebe Standartlarının yayınlanması bu yönde atılan önemli adımlar arasındandır. Özellikle son beş yılda ülkemize gelen yabancı yatırımcı sayısı ve yatırım potansiyeli düşünüldüğünde bu konuda yapılan çalışmaların ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Küreselleşme etkisiyle artan şirket birleşmeleri ve satın almaları, şirketlerin nasıl değerlendirileceği konusunda sorunları beraberinde getirmiştir. Ülkelerin kendi yasal mevzuatlarına göre hazırlanmış mali tablolar arasında karşılaştırma yapmanın zorluğu ve varlıkların değerlendirme ilkelerinin farklı olması bu karmaşaların yaşanmasındaki en önemli etkenler arasındadır. Uluslararası boyutta uygulanan uluslararası muhasebe standartlarının iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayacağı yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf mali tablolar üretilmesine vesile olacağı ve bu karmaşanın önüne geçeceği planlanmaktadır.

Bu bağlamda şirket varlıkları arasında önemli yeri olan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinin ne şekilde olacağı ve finansal tablolarda hangi hükümler çerçevesinde düzenlenip ne şekilde yer alacağı, şirket değerinin tespitinde önemli kriterler arasında yer alacaktır. Ülkemiz mevzuatındaki maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin uygulama hükümleri ile uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümlerin açıklanması ve uygulamaların karşılaştırılması bu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Bu bağlamda tez çalışması sekiz bölümden oluşturulmuş olup sonuç ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde maddi duran varlıklara ilişkin ülkemiz mevzuatlarında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda) yer alan hükümler açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise maddi duran varlıklara ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin ülkemiz mevzuatlarında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda) yer alan hükümler açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler açıklanmaya çalışılmıştır.

Beşinci bölümde ise maddi duran varlıklara ilişkin ülkemiz mevzuatlarında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununda) yer alan hükümler ile Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler arasındaki benzerlik ve farklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Altıncı bölümde ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin ülkemiz mevzuatlarında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununda) yer alan hükümler ile Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler arasındaki benzerlik ve farklar ortaya konmaya çalışılmıştır

Çalışmanın yedinci bölümünde sonuç kısmı yer alırken, sekizinci bölümde de yararlanılan kaynaklar belirtilmiştir.

1. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATLARINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER

1.1 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Genel Açıklamalar

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. ¹

Bir varlığın bu hesap grubunda yer alması için²;

- , Maddi bir yapıya sahip olması
- , Muhasebe kişiliğine ait olması
- , İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde sürekli kullanılmak veya kiraya verilmek üzere edinilmiş olması
- , İşletme normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmasının düşünülmemesi
- , Özel durumlar dışında, 1 yıl olarak belirlenen etkinlik daha uzun bir ömre sahip olması gerekir

Maddi duran varlıkların tanımı Sermaye Piyasası Kanun’unda mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulmuş ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanım öngörülen somut varlıklar olarak tanımlanmıştır.³

¹Ümit Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.158

² Tuna Akgül, **Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ulusal ve Uluslararası Standartlarına Göre İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları**, İstanbul: MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), 2003, s. 46

³ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 ,Madde :156

Maddi duran varlıkları uzun süreli işletme varlıklarında bulunan işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edimi yapılan ve müşterilere satışı amaçlanmayan, arsa ve araziler, binalar, makine ve tesisatlar, arazi üstü tertipler, tesisler, demirbaşlar, taşıt araçları gibi fiziki değerler olarak da ifade edebiliriz.

Her fiziki değeri olan varlıkları maddi duran varlık olarak tanımlamak doğru olmayıp kullanım amacı burada ayırıcı faktör olarak kullanmak gerekir. Mesela alınan bir kamyon bir otomobil galerisi için satış amaçlı olarak müşterilere sunuluyorsa bir stok kalemi olurken, mevcut ticari araçların taşınması için kullanılıp satış amacı güdülmeyen bir varlık durumunda ise işletme için maddi duran varlık konumundadır.⁴

Maddi duran varlıkların işletmelere uzun süreli (bir yıldan fazla) faydaları olacakları düşünülmekte olup, arazi ve arsalar dışındaki varlıkların kullanım potansiyellerinin, varlıkların faydalı ömürleri (useful live) doğrultusunda azalacağı bilinmektedir.

İşletme bilânçolarında (özellikle üretim ve bazı hizmet işletmeleri) toplam varlıkların önemli bir kısmını oluşturan duran varlıklar, bu yüzden finansal durumun belirlenmesinde önemli role sahiptir. Ayrıca, duran varlıklarla ilgili olarak harcamaların varlık değerine eklenmesi (aktifleştirilmesi) ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi konusunda verilecek kararlar, işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde önemli etkiye sahiptir.⁵

Bugün ulusal ve uluslararası firmaların aktif yapıları incelendiğinde yatırımlarının önemli kısmını maddi duran varlıkların oluşturduğu gözlenmektedir. Maddi duran varlıkların toplam aktiflerdeki oranı kimi ağır sanayi şirketleri ve perakende şirketlerinde % 75 in üstündedir. Bu durum maddi duran varlıkların önemini yansıtmaktadır.⁶

⁴ Walter Meigs, Charles Johnson and A.N Mosich, **Financial Accounting** ,Mcgraw-Hill Book Company,s.379

⁵Ferîştah Sönmez, 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (Ums 16 İle Karşılaştırmalı Olarak), **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:11, s.79

Maddi duran varlıklar, işletme bilançolarında önemli oranda yer alırken, gelir tablolarında ise amortisman ve bakım onarım giderleri gibi giderlerle dolaylı olarak işletme gelir gider durumunu etkilemekte ve toplam faaliyet giderlerinin önemli bir kısmını bu giderler oluşturmaktadır.

Maddi duran varlıklar tek düzen hesap planında 250 - 258 numaralı hesap numaraları arasında yer verilmiştir. Aşağıda maddi duran varlıklarla ilgili hesap planında yer alan hesaplarla ilgili olarak açıklamalar yapılmıştır. Amortisman kavramı bu bölümde ele alınmayacak olup ileriki “1.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı” bölümünde ayrı olarak incelenecektir.

1.1.1 Arazi ve Arsalar Hesabı

Boş arazi ve arsalar ile herhangi bir düzenlemeye veya işlemeye tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.⁷

İşletmeye ait arazi ve arsaların izlendiği bu hesap, tek düzen hesap planında 250 numarada yer almaktadır. Varlığın edinimin gerçekleşmesi durumunda bu hesaba borç kaydı yapılırken, aktiften çıkarılması ve satılması durumunda hesaba alacak kaydı yapılır.

Arazi ve arsa kavramı birlikte anılmasına karşın birbirinden farklı anlamları bulunmaktadır. Araziyi, arsa haline getirilmeyi bekleyen toprak parçası olarak ifade edersek, arsayı ise belirli fabrika, bina ve yerleşim yerlerinin inşaatı için ayrılmış toprak parçaları olarak ifade edebiliriz.

Arazi ve arsalar satın alındıklarında çeşitli masraflar oluşur. Aktife girerken sadece satıcıya ödenen fiyatı değil, bununla birlikte katlanılan emlak komisyonu, yasal masraflar, avukatlık ücretleri gibi masrafları da içererek aktifleştirilirler.

⁶ Jerry Weygandt, Donald Kieso and Paul Kimmel, **Financial Accounting**, Second Edition, John Wiley & Sons Inc, s. 422

⁷ Ümit Gücenme, **Genel Muhasebe**, Bursa: Aktüel Yayınları, 2005, s.262

Kullanıma hazır hale gelmesi için yapılan tüm masraflar satın alma fiyatı da eklenerek aktifleştirilir. Arazi ve arsaların var olma limitleri sonsuz olduğu için amortismanına tabi değildir.⁸

Bu yüzden arazi ve arsaların iyileştirilmesi amacıyla yapılan çit, özel yol gibi sınırlı ömre sahip varlıklar başka bir başlık altında “arsa ve arazi iyileştirme” hesabı açılarak muhasebeleştirilir. Amortismanına tabi olmayan ve sınırsız ömrü olduğu kabul edilen arazi ve arsaların maliyetinin doğru tespiti edilmesinin önemi burada önem kazanmaktadır.

1.1.2 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde meydana getirilen yollar, köprüler, kanallar, iskeleler, mendirekler, parklar, bahçeler, vb. değişiklikler “Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı”nda muhasebeleştirilir.⁹

Hesap, yapımı tamamlanan yeraltı ve yerüstü düzeninin “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında oluşan maliyetinin bu hesaba aktarılarak aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yeraltı ve yerüstü tesislerin ekonomik değerinin arttırıcı bir harcama yapılmasında veya tamamlanmış olarak yeraltı ve yerüstü tesis satın alınmasında borç kaydı yapılırken yeraltı ve yerüstü tesislerinin hizmet dışı kalması, sökülüp satılması, başka bir işletmeye devredilmesi durumunda alacak kaydı yapılır.¹⁰

1.1.3 Binalar Hesabı

İşletmeye ait binaların izlendiği hesap olup, hesap planında 252 numarasında yer almaktadır. Bu hesapta diğer maddi duran varlıklarında olduğu gibi varlığın satın alınmasında borç kaydı, varlığın elden çıkarılması ve satılması durumunda alacak kaydı şeklinde muhasebeleştirilir.

⁸ Robert Eskew and Daniel Jensen, **Financial Accounting**, Newyork: Random House Business Division, s.421

⁹ Yüksel Yalkın Koç, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005,s.246

¹⁰ Tuna Akgül, s. 46

Binaları elde etmek ve kullanıma hazırlamak amacıyla yapılan her türlü maliyetler binalar hesabında aktifleştirilirler. Burada kullanıma hazırlamak için katlanılan maliyetlere, avukatlık ve mahkeme masrafları, emlak komisyonları ve tapu masraflarını örnek verebiliriz.¹¹

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde faiz giderleri, finansman gideri olarak tanımlanmasına karşın binanın inşası için katlanılan finansman giderleri inşaat dönemi içerisinde, binalar hesabında aktifleştirilir. İnşaat döneminden sonra katlanılan finansman giderleri ise gider olarak muhasebeleştirilir.¹²

Genellikle binalar satın alındığı zaman arsalarıyla birlikte satın alınırlar. Arazi ve arsaların faydalı ömürleri sınırsız olarak kabul edilip amortismanına tabi olmamalarına karşın, binaların faydalı ömürlerinin sınırlı olması ve amortismanına tabi olmaları nedeniyle sepet halinde alınan arsa arazi ve binaların belirli bir oranla ayrılıp buradan muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Burada varlıkların piyasa fiyatı göz önüne alınarak bir ayrıştırma oranı bulunur ve buna göre maliyetleri ayrıştırılıp aktifleştirilir.¹³

Örnek: Toplam 1.000.000 YTL alınan arsa arazi ve binanın piyasa fiyatına göre oranlama yapılarak bulunan maliyetleri tabloda bulunmaktadır. Burada arsa ve arazilere 400.000 YTL maliyet düşerken, binalara 600.000 YTL maliyet düşmekte ve buna göre muhasebeleştirilmeleri gerçekleştirilmektedir.

Tablo 1: Sepet Halinde Alınan Arsa Arazi ve Binaların Maliyet Ayrışması Tablosu

	PAZAR DEGERI	AGIRLIKLANDIRMA	TOPLAM MALİYET	TAHSIS EDİLEN MALİYET
ARSA ARAZI	480.000	0,4	1.000.000	400.000
BİNA	720.000	0,6	1.000.000	600.000
TOPLAM	1.200.000			1.000.000

1.1.4 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift v.b.) izlendiği hesaptır.

¹¹ Charles Horngren and Gary Sundem, **Introduction to Financial Accounting** ,Prentice–Hall International Editions,s.319

¹² FASB Statement no:34

¹³ Charles Horngren and Gary Sundem, s.320

Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.¹⁴

Tesisler satın alma veya işletme tarafından inşa edilmiş ise inşa edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. Eğer tesislerin yapılması uzun zaman almaktaysa söz konusu maliyet “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında gösterilir. İnşaat bitip tesis hizmete girdiğinde “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı tesisler hesabı ile kapatılır.¹⁵

Bu hesap grubunu oluşturan unsurların açıklaması kısaca aşağıda yapılmaktadır.¹⁶

Tesisler: Bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan (Su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır.

Makineler: Kendi kendine, düzgün ve örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimi değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten (Torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi) aygıtlardır.

Cihazlar: Birkaç aletin uygun biçimde eklenmesinden meydana gelen ve bazı işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.

Tesis, makine ve cihazlar maliyet değeri ile aktifleştirilmekte olup, aletin kullanıma hazır hale getirilmesi süresince yapılan masraf ve giderler varlığın içine katılarak muhasebeleştirilir. Bu giderlere örnek olarak, navlun masrafları, taşıma sırasında yaptırılan sigorta, taşıma giderlerine örnek verebiliriz. Varlığa gelecek dönemlerde bir fayda sağlamayan kaza sigortası ve lisanslama gibi giderler direkt olarak giderleştirilir. Yapılan harcama ve giderlerin varlığın maliyetine dahil edilmesinde ana ilke, gelecekte varlığa ekonomik bir fayda sağlamasının gerekliliğidir.¹⁷

¹⁴ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Cilt 1**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.220

¹⁵ Cengiz Erdamar ve Orhon Feryal Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Dönence Basım ve Yayım, 2005 s.231

¹⁶ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005,s.439

¹⁷ Jerry Weygandt, Donald Kieso and Paul Kimmel, s.423

1.1.5 Taşıtlar Hesabı

İşletmeye ait taşıtların izlendiği ve tek düzen hesap planında 254 no da bulunan hesaptır. Taşıtlar hesabı da diğer duran varlıklar hesabı gibi, bir taşıtın satın alınarak işletme bünyesine katılması işlemi olduğunda borç kaydı ve elden çıkarımı veya üçüncü kişilere satılıp varlığın aktiften çıkması durumunda alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilir.

Taşıtlar, maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Bir taşıtın maliyeti, alış bedeli, gümrük vergisi (ithal edildiyse), taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta giderleri, taşıt alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur.¹⁸

Taşıtın nakliye ile genişletme veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderleri maliyetine eklenir. Burada da ana ilke varlığa ileri ki dönemlerde fayda sağlayan masraflar aktifleştirilirken, fayda sağlamayan masraflar doğrudan gider yazılırlar.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemeyecek katma değer vergisidir. İndirilemeyecek bu KDV'si taşıtlar hesabının borcuna yazılarak, taşıtların maliyeti arttırılır.¹⁹

1.1.6 Demirbaşlar Hesabı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.²⁰

Bu hesapta satın alınma veya işletme tarafından imal edilip aktifleştirilmesi sırasında borç, elden çıkarılması ve satılması durumunda alacak kaydı yapılarak

¹⁸ Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli, **Genel Muhasebe**, 3.Baskı, Eskişehir: T:C Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.101

¹⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde :31

²⁰ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**, Genişletilmiş 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s.100

muhasabeleştirilir. Demirbaşlar hesabı tek düzen hesap planında 255 no’lu hesap planında izlenir.

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 520 YTL ‘yı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımından bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır. (Her yıl yeniden değerlendirme oranı ile birlikte madde hükmündeki had de değişmektedir.)²¹

1.1.7 Diğer Maddi Duran Varlıklar ve Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

Maddi duran varlıklar hesap kapsamında yukarıda belirtilen hesap grubuna girmeyen her türlü maddi duran varlıkların izlendiği hesap grubuna “Diğer Maddi Duran Varlıklar” olarak tek düzen hesap planında 256 no’da yer almaktadır.

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle harcamaların izlendiği hesap, ”Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı olup tek düzen hesap planında 258 no’da yer almaktadır.

Burada “yapımı süren “ deyimini yeteri kadar açık değildir. Bu deyim, ister işletme tarafından imal ve inşa edilsin, ister üçüncü işletmelere imal ve inşa ettirilsin; bir inşa ve imal süresi olan duran varlıklar ile ithalatta olduğu gibi satın alma yoluyla tedarik edilen ancak yine bir tedarik sürecini gerektiren duran varlıkları kapsamaktadır. Bu hesabın fonksiyonu, maliyeti, tedarik sürecinin çeşitli safhalarında yapılan harcamalardan oluşan duran varlıkların maliyetini toplamaktır. Buna göre mesela bir mobilya mağazasından satın alınan bir masa için böyle bir süreç olmayacağından, masa doğrudan demirbaş hesabına kaydedilebilir²²

²¹ Vergi Usul Kanunu, Madde 313

1.1.8 Verilen Avanslar Hesabı

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de kapsar. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen duran varlık teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.²³

1.2 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıklar grubunda yer alan hesapların değerleme ölçüsü maliyet bedelidir.²⁴

Değerleme konusunda iki husus önem kazanmaktadır. Bu hususlardan biri iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır.²⁵

Maddi duran varlıkların Türk mevzuatı açısından değerleme ilkeleri bu bölümde ele alınacak olup, alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

1.2.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Tebliğde, maddi duran varlıkların elde edilme maliyeti ile değerlendirileceğine ilke olarak değinilmiştir. Tek düzen hesap planında yer alan ilgili hesaplarla bu maliyetlerin revize edilerek yok edilmesi esasları benimsenmiştir.

²²Yunus Kishalı, Aziz Erden ve Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.188

²³Remzi Örtten, **Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi ile Uyumlu)**, 3. Baskı, Ankara: GÜ İİBF Yayınları, 2003, s.152

²⁴Bülent Üstünel, **Mali Tablolar Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması**, İstanbul: Denet Yayınları, 1995, s.296

²⁵ Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.web muhasebe.com, (24 Şubat 2006)

1.2.2 Türk Ticaret Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Türk Ticaret Kanunu'na göre şahıs işletmelerinde maddi duran varlıkların değerlemesi 75. maddenin genel hükümleri çerçevesinde düşünülmektedir. Bu durumda, maddi duran varlıklar işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlendirilirler.

Sermaye şirketlerinde ise, maddi duran varlıkların gereğine göre uygun tenzilatlar (amortisman) yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlendirilebileceği belirtildiğinden, maliyet bedeli en üst sınır olmaktadır.²⁶

Türk Ticaret Kanunu'nda maliyet bedelinin nasıl belirleneceği açıklanmamıştır. Genellikle maddi duran varlıklar işletme tarafından kullanılır hale gelinceye kadar yapılan masraflar maliyet bedeline dâhil edilir

1.2.3 Vergi Usul Kanunu'na Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıklarla ilgili yer alan hükümler özetle şöyledir:

1.2.3.1 Maliyet Unsurları

Bu kapsamda yer alan açıklamalar Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde (269.270.271.) açıklanmıştır. Aşağıda bu maddelerin açıklanmalarına yer verilecektir.

İşletmeye dâhil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gayrimenkul ifadesi taşınmaz ve bulunduğu yerde kullanılan arsa ve araziler, binalar, arazi üstü tertipler, tesisler, yeraltı yapıları gibi değerleri açıklar. Bununla beraber, VUK 'nun aynı maddesi gayrimenkullerin tamamlayıcı parçalarının ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtların ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceğini belirtmiştir.²⁷

VUK bu kıymetlerin tam olarak kapsamını ve açıklamasını yapmamıştır.

²⁶ Türk Ticaret Kanunu Madde 460

²⁷ Vergi Usul Kanunu Madde 269

Gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka aşağıdaki giderlerin dâhil olacağını belirtmiştir.²⁸

- , Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- , Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Aynı madde hükmü ayrıca, noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyet bedeline dâhil edilmesinin mükellefin isteğine bağlı olduğunu, mükellef isterse maliyet bedeline dâhil edebileceğini, istemezse doğrudan doğruya gider kaydedebileceğini açıklamıştır.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer.²⁹

İnşa ettirilen binalarda, bina inşaat vergileri emlak alım vergileri gibi istenirse inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dâhil edilebilir veya doğrudan doğruya gider yazılabilir. Maliye Bakanlığı bu konuda mükelleflere seçimlik hak tanımıştır.

Eğer inşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye dâhil eski bir bina varsa bu binanın yıkım masrafları yukarıda belirttiğimiz gibi yeni binanın maliyet bedeline dâhil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığının görüşü ve Danıştay 4. Dairesinin kararlarına göre yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekir.

1.2.3.2 Kur Farkları ve Faiz Giderleri

VUK' na göre değerlendirme bilanço gününde yapıldığından ve değerlendirme ölçüsü kabul edilen maliyet bedelinin dönem sonunda tespiti gerekeceğinden sabit varlığın aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen kredi faizlerinin, akreditif faiz ve

²⁸ Vergi Usul Kanunu Madde 270

²⁹ Vergi Usul Kanunu Madde 271

komisyonlarının da satın alma bedelinin bir ayrılmaz parçası olarak maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekir.³⁰

Sabit varlığın aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemler ortaya çıkan faiz giderlerinin maliyete ilave edilmesi maliyet bedelini değiştireceğinden amortisman paylarının hesabını da karmaşık hale getirecektir. Bu sebeple daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan faiz giderlerini doğrudan doğruya sonuç hesaplarına yazılması uygun olur. Bununla beraber, daha önce de belirtildiği gibi değerlendirme işlemi dönem sonunda yapıldığından sabit varlığın aktifleştirildiği dönem gerçekleşen faiz giderleri ister ödenmiş ister tahakkuk etmiş olsun kesin olarak biliniyorsa maliyete ilave edilmelidir.³¹

Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır; aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya kur farklarının ise ait olduğu yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.³²

Bu durumda kur farkları ile ilgili en uygun davranış, sabit varlığın aktife girdiği dönemde tahakkuk eden kur farkının maliyete dâhil edilmesi, daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarının ise doğrudan gider olarak yazılmasıdır.

Yabancı kaynaklı kredi ile iktisap edilen gayrimenkulun aktife girdiği dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının sabit varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi zorunludur.

Yatırım kredisi faizi ve kur farkları uygulamasında mükelleflerin izleyen yıllar için seçimlik hakları bulunmaktadır. Ancak, Vergi İdaresince bu tercihin baştan yapılması ve izleyen yıllarda bunda bir değişiklik yapılmaması istenmektedir.³³

³⁰ Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.web muhasebe.com, (24 Şubat 2006)

³¹ Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.web muhasebe.com, (24 Şubat 2006)

³² 163 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³³ Maliye Bakanlığı Muktezası: 10.05.1990 Tarih ve 46534 sayı

1.2.3.3 Destekleme Primleri

Teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilmesi veya gelir yazılması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.³⁴

Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli sabit yatırımın toplam bedelinden alınan primin düşülmesi ile bulunan değer olmaktadır. Mükellefler bu net değer üzerinden sabit kıymeti aktive kaydedecekler ve amortisman ayıracaklardır.

1.2.3.4 Maliyete Dâhil Edilecek Giderler

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler maliyet bedeline ilave edilir.³⁵

Sabit varlıkla ilgili bir harcamanın maliyet bedeline dâhil edilebilmesi için;

, Yapılan harcamanın normal bakım, tamir ve temizleme giderleri, diğer bir ifade ile sabit varlığın normal fonksiyonu devam ettirebilmesi için gerekli normal harcamaların dışında olması,

, Yapılan harcamanın sabit varlığı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacı ile yapılmış olması gerekir. Danıştay kararlarında, nakil vasıtalarının normal tamiri, kaporta onarımı, döşeme yapılması, boyatılması, elektrik donanımının tamiri, oto yedek parçaları için yapılan harcamaların normal tamir bakım gideri olduğu maliyet bedeline dâhil edilmemesi gerektiği açıklanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, varlığın faydalı ömrü boyunca varlığa fayda sağlayan ve iktisadi kıymetini arttırıcı giderler maliyet bedeline dâhil edilip amortismanı tabi tutulması gerektiğidir.

³⁴ 176 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 272

1.2.3.5 Maliyet Bedeli Bilinmeyen Maddi Duran Varlıklar

Maliyet bedeli ile değ erlenemeyen sabit varlıklardan bina ve arazinin vergi değ eri ile diğ erlerinin varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değ erleri, o da yoksa emsal bedeli ile değ erlenir.³⁶

Sabit varlıklarda borsa rayici s  z konusu olmadığından ve bu gibi değ erlerin mukayyet değ erleri de bulunmadığından bina ve arazi dışında maliyeti bilinmeyen sabit varlıklar emsal bedeli ile değ erlenir.

VUK' nun 268. maddesine g  re vergi değ eri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine g  re tespit edilen değ eridir.

Emsal bedeli ise, takdir komisyonu tarafından takdir edilir. T rkiye'de faaliyette bulunan dar m  kellefiyete tabi yabancı kuruluşların buradaki faaliyetleri sırasında ge ici bir s  re i in yurt dışından getirerek işletmeye d  hil ettikleri sabit varlıklar da VUK' nun 289. maddesi h  km   çer evesinde emsal bedeli ile değ erlenir.

Daha   nce başka bir işletmenin aktifinde bulunan bir sabit varlık başka bir işletmeye devredilirken emsal bedeli  zerinden  ıkış yapılırsa, yeni işletme i in de bu emsal bedeli maliyet bedeli olmaktadır.

1.2.3.6 Canlı Hayvanlar

Zirai işletmelerde sabit varlık niteliğinde bulunan hayvanlar VUK' nun 277. maddesine g  re maliyet bedeli ile değ erlenirler. Maliyet bedelinin tespiti m  mk  n olmadığı durumda emsal bedeli uygulanır.

Buradaki emsal bedeli zirai kazanç komisyonlarınca işletmenin bulunduğu mahale g  re tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

³⁶ Vergi Usul Kanunu Madde 289

1.2.3.7 Yeniden Değerleme:

1.2.3.7.1 2004 Yılı Öncesinde Yeniden Değerleme Uygulaması

Türk Vergi Sistemi ve tekniğine göre yürütülen geleneksel muhasebe işlemleri, muhasebenin temel kavramlarından “Maliyet Esası Kavramı” ve “Para ile Ölçülme Kavramı” ile uyum içindedir. Ülkemizde olduğu gibi, yüksek enflasyon yaşanmış ekonomilerde tarihi maliyetlere göre yürütülen muhasebe işlemlerinden sağlıklı bilgiler üretilmesi mümkün olmamıştır.³⁷

Enflasyonist ortamlarda üretilen muhasebe bilgileri işletmelerin gerçek mali yapısını ve karlılığını ortaya koymaktan uzak olması 2004 yılından önce enflasyon muhasebesinin tam olarak uygulanmadığı için kısmi enflasyon düzeltme uygulamalarından biri olarak bilinen “yeniden değerlendirme” uygulamasına Türk Vergi Sistemimiz izin vermişti.

Yeniden değerlendirme, işletme defterlerinde tarihi maliyetler ile kayıtlı olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesiydi. Yani bir başka deyişle yeniden değerlendirme, sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemi olarak tanımlanmıştır.³⁸

Yeniden değerlendirme müessesesi, işletmelerin bilançolarında maliyet bedeli ile yer alan ve yıllar geçtikçe enflasyon nedeniyle cari değerler karşısında gittikçe daha fazla anlamını kaybeden sabit kıymetlere ait değerlerin güncelleştirilmesi ve buna bağlı olarak, yeni değerler üzerinden amortisman ayrılması dolayısıyla, vergi avantajı sağlanması amacını güden bir uygulama olarak vergi kanunlarımızda yer almıştı.³⁹

Yeniden değerlendirme müessesesi vergi sistemimize ilk olarak 19.02.1963 tarihinde kabul edilen 205 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’na eklenen 11. madde ile girmiştir. Anılan kanunun gerekçesinde yeniden değerlendirme müessesesinin getiriliş

³⁷ Uygur Temizer, 4369 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişikliklere Göre Yeniden Değerleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, www.yaklasim.com, (3 Mart 2006)

³⁸ M.Vefa Toroslu, Yeniden Değerleme, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 33, Kasım-Aralık 1995, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

³⁹ Salih Karadeniz, Hızlandırılmış Amortisman ve Yeniden Değerleme, www.yaklasim.com, (3 Mart 2006)

amacının, işletmelerin bilânçolarında maliyet bedelleri ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin fiyatlar genel seviyesindeki artışlar nedeniyle bilânçoda gerçek durumu gösterir niteliklerini kaybettikleri ve getirilen bu sistemle işletmelerin bilânçolarına dâhil sabit kıymetleri yeniden değerlemeleri sonucunda, bir taraftan sabit kıymetlerin rayiç değerle ya da buna yakın değerle gösterilmesi sağlanırken, diğer taraftan işletme mali tablolarının birbiriyle karşılaştırılmasının olanaklı hale geleceği belirtilmiştir.⁴⁰

205 sayılı kanunun gerekçesinde açık bir şekilde ifade edildiği üzere, yeniden değerlendirme müessesesinin kuruluş amacı işletmelerin bilânçolarında maliyet bedeli ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin güncel değerlere yükseltilmesiydi.⁴¹

19.02.1963 tarihli 205 sayılı kanunla VUK' na Geçici 11 madde eklenmek suretiyle getirilen iktisadi kıymetleri yeniden değerlendirme imkânına, 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı kanun ile işlerlik kazandırılmıştı.

Bu kanunda yer alan hükümler ana başlıklar halinde aşağıda bulunmaktadır.

a) Yeniden Değerleme Yapacak Mükellefler

Bilânço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç) yeniden değerlendirme yapabilirler. İktisadi devlet teşekkülleri dışında kalan mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmaları ihtiyaridir.

b)Yeniden Değerlemeye Tabi İktisadi Kıymetler

VUK' nun 298. maddesine göre, işletmeler bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançoları, her hesap dönemi sonu itibariyle yeniden değerleyebilirler. Arazi ve arsalar, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları, sinema filmleri, alâmetifarika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt, arama giderleri ve

⁴⁰Erdal Sönmez, Yeniden Değerleme, **Vergi Dünyası**, Sayı:220, Aralık 1999, s. 162

⁴¹M:Celalettin Arslan, Enflasyon Muhasebesi ve Vergi Hukukunda Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, İstanbul: İ.Ü.S.B.E, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1998, s.54

aktife yeniden değerleme yapılacak yıl alınmış olan iktisadi kıymetler için, aktife girdiği dönem, yeniden değerleme yapılamaz⁴²

Gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetini devamlı olarak artırması amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerleme konusuna girmezler.

c) Yeniden Değerleme Uygulaması

Yeniden değerleme kapsamındaki iktisadi kıymetlerin aktif değerleri ile bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılan amortismanlar, yeniden değerleme yapılan yılda uygulanan katsayı ile çarpılarak yapılır. Yeniden değerleme sonucu doğan değer artış fonu, bilânçonun pasifin de özel bir fon (MDV Yeniden Değerleme Artışları) hesabında gösterilir.

i) (Aktif Değeri x Değerleme Oranı) - (B. Amortisman x Değerleme Oranı) =
Yeniden Değerleme Sonrası Net Aktif

ii) Aktif Değeri-Birikmiş Amortisman = Değerleme Öncesi Net Aktif
(Yeniden Değ. Sonrası Net Aktif) - (Değerleme öncesi Net Aktif)= Değer Artışı

Uygulama:

Makinenin aktife giriş değeri: 400.000.000 TL

Ayrılan birikmiş amortisman: 80.000.000 TL

2003 yılı yeniden değerleme oranı: % 28,5

Makinenin Yeni Değeri: 4.000.000.000 x 28.5 =5.140.000.000

Birikmiş Amortisman Yeni Değeri: 800.000.000 x 28.5 =1.030.000.000

Eski Net Aktif Değer : 4.000.000.000- 800.000.000=3.200.000.000

⁴² Hikmet Kabuk, Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Yeniden Değerleme, Mali Çözüm Dergisi,Sayı 45, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

Yeni Net Aktif Değer 5.140.000.000- 1.030.000.000=4.110.000.000

Değer Artış Fonu: 4.110.000.000 -3.200.000.000 = 910.000.000

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.140.000.000
253.01 Makineler	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	230.000.000
257.02 Makineler	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	910.000.000
Makinelerle ilgili değer artışının kaydı	

Makinenin değerinde meydana gelen 1.140.000.000 TL lik artış ilgili iktisadi kıymet hesabının borcuna, birikmiş amortismanların değerinde meydana gelen 230.000.000 TL.lık artış birikmiş amortisman hesabının alacağına, değerleme sonucu ortaya çıkan değer artışı da bir fon hesabının alacağına kaydedilecektir.

VUK değer artış fonunun kullanılmasını ve iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortismanla tabi tutulmasını, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından farklı olarak ele almıştır.

d) Yeniden Değerleme Uygulamasının Sonuçları

i-) Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından: Kazançları bilânço esasına göre tutulan defterlerle tespit edilen gelir vergisi mükellefleri, ferdi işletmeler, kolektif, adi komandit ve adi şirketler bilânçolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerleyebilecek olup gelir vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirme sonuçları aşağıda bulunmaktadır.⁴³

, Yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışını pasifinde özel bir hesapta tutarlar.

⁴³Ahmet Kavak, Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 40, Ekim-Aralık 1998, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

, İktisadi kıymetlerini, değerleme sonrası yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler. (Binalar, arsa ve arazilere ise değerleme öncesi değerleri, yani aktife giriş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulur.)

, Değerleme fonunun sermayeye eklenmesi veya herhangi bir hesaba atılması veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemlerin yapıldığı vergilendirme döneminde, bu dönemin kazancı ile ilgilendirilmeksizin vergiye tabi tutulur.

, İktisadi kıymetlerin satışında, bunlara isabet eden değer artış fonları, amortismanlar gibi dikkate alınır.

Gelir vergisi mükellefleri 1.1.1995 tarihine kadar, aktife giren maddi duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutabilmekle beraber amortisman paylarını yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden hesaplamaktaydılar. Ancak yapılan değişiklikle 1.1.1995 tarihinden sonra, aktife giren maddi duran varlıklarını kurumlar vergisi mükellefleri gibi yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutabileceklerdir. Ancak, bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar.

ii-) Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Yeniden değerlendirme yapan kurumlar vergisi müşterileri için sonuçlar aşağıda bulunmaktadır.

, Bilânçoya kayıtlı iktisadi kıymetleri ve bunların birikmiş amortismanları yeniden değerleyen kurumlar vergisi mükellefleri pasifte özel bir fon hesabına aldıkları değer artışlarını kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edebilirler. Bu şekilde sermayeye eklenen değer artışları ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulmaz⁴⁴.

, Değer artış fonunun sermayeye eklenmesi durumunda;

a. Sermayeye eklenen değer artışı, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilen değer olarak kabul edilir.

⁴⁴ Nevzat Pamukçu, Yeniden Değerleme, www.pamukcu.com, (3 Mart 2006)

b. Değerleme yapılan kuruma iştiraki olanlar, aktiflerinde bu nedenle oluşan artışları, pasifte özel bir karşılık hesabında gösterir ve karşılık sermayenin cüzü sayılır. Bu ana firmalar da söz konusu karşılığı sermayeye ekleyebilirler. Bu durumda da, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz ve vergilendirilmez.

• Yeniden değerlendirme yapan kurumlar;

• Bina, arsa ve arazi dışındaki iktisadi kıymetleri, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren, yeni değerleri üzerinden amortisman ayırırlar. Bir diğer ifade ile söz konusu iktisadi değerler, ilk iktisap değerleri üzerinden, diğer iktisadi kıymetler ise değerlendirilmiş yeni değerleri üzerinden amortismanına tabi tutarlar.

• Yeniden değerlendirme fonunun, sermayeye ilavesi dışında herhangi bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönem kazancı ile ilgilendirilmeksizin vergilendirilir.

• İktisadi kıymetlerin satışında, bunlara isabet eden değer artış fonları aynen amortismanlar gibi dikkate alınır.

e)Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Bir Duran Varlığın Satılması

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışları birikmiş amortisman gibi işlem görür. Bu nedenle her iktisadi kıymete ilişkin değer artışları ve bunların hesap şekilleri yeniden değerlendirme tablolarında artışları ve bunların hesap şekilleri yeniden değerlendirme tablolarında ayrıntılı şekilde gösterilmelidir.

Değer artış fonları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilirse, ortaklar tarafından sermayeye ilave edilirse, ortaklar tarafından sermayeye eklenmiş değer olarak kabul edilir ve vergilendirilmez. Değer artış fonu (kurumlarda sermayeye ilave dışında) herhangi bir başka hesaba nakledilemez ve işletmeden çekilemez.

Örnek olarak, yeniden değ erlenmiş değ eri 4.000.000 TL değ erlenmiş birikmiş amortismanı 3.000.000 TL. ve yeniden değ erleme değ er artışları tutarı 1.800.000 TL olan bir makinenin KDV dahil 5.900.000 TL. na satıldığını varsayalım.⁴⁵

Değ er Artış Fonunun Sermayeye İlavesinden Sonra Satılması,

		/	
100 KASA	5.900.000 -		
257 B. AMORTİSMAN	3.000.000		
255 DEMİRBAŞ		4.000.000	
391 H. KDV		900.000	
679 DİĞ ER OLAĞ AN Dİ Ş İ GELİR		4.000.000	
VE KARLAR			
		/	

Değ er Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmeden Önce Satılması,

		/	
100 KASA	5.900.000		
257 B. AMORTİSMAN	3.000.000		
522 M.D.V. YENİDEN	1.800.000		
DEĞ ER ARTIŞI			
255 DEMİRBAŞLAR		4.000.000	
391 H. KDV		900.000	
679 DİĞ ER OLAĞ AN Dİ Ş İ		5.800.000	
GELİR VE KARLAR			
		/	

Demirbaşın satış karı değ er artış fonu kadar artmıştır.

1.2.3.7.2 Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değ erleme

Enflasyon, parasal satın alma gücü ile reel mal ve hizmet arzı arasında, arz-talep dengesini daha yüksek düzeylerde gerçekleşt irici, dolayısıyla da fiyatları yükseltici yönde meydana gelen bir değiş imdir. Bir başka açıdan enflasyon, paranın satın alma gücünü azaltmakta, parayı değ ersizleşt irmektedir. Aynı iş , daha çok para ile

⁴⁵ Yeniden Değ erleme, www.web muhasebe.com, (8 Mart 2006)

yapılmaktadır. Teknik anlamda enflasyon, cari fiyat düzeyindeki toplam talebin toplam arzdan daha fazla olmasıdır. Bunun sonucu olarak da fiyatlar genel seviyesi sürekli bir yükseliş göstermektedir⁴⁶.

Enflasyon olgusu, ülkemizde yıllarca en önemli ekonomik olaylardan biri olarak yerini almıştır. Fiyatlar genel seviyesinin sürekli dalgalanma göstererek artması, ülkemizin ekonomik ve sosyal hayatını derinden etkilemiştir. Enflasyonist bir ekonomide, enflasyon aşağıdaki sonuçları doğurmaktadır:

• Enflasyon ülke insanların gelir dağılımını, sabit gelirler aleyhine bozmakta, düşük gelir grupları, dolaylı vergilerin yüksekliği nedeniyle; yüksek oranda adaletsiz bir vergi ödemesine neden olur.

• Enflasyon, fiyatları yapay olarak değiştirdiğinden, kaynakların yanlış olarak dağılımına ve kullanımına sebep olur.

• Enflasyon, ülke insanının, müteşebbislerin uzun vadeli planlama yapmasını etkiler.

• Enflasyon, ülke genelinde (Makro seviyede) yaptıkları bu olumsuzlukların yanında işletmeler üzerinde, işletmelerin işleyiş ve düzenledikleri mali tablolara önemli etkileri olur.⁴⁷

Enflasyon muhasebesi uygulaması ile düzeltilmiş finansal tablolar muhasebenin, gelişen ekonomi ve iş hayatına ayak uydurmasını sağlayacaktır. Düzeltilmiş finansal tablolara finansal analiz daha doğru yapılacaktır, işletmeler daha iyi değerlendirilecek, finans kurumları ve bankaların finansal tablo analistleri, kredi değerlendirme uzmanları ve istihbaratçıların analiz yaparken zorluklar en aza inecektir.⁴⁸

⁴⁶Gürbüz Gökçen, **Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul: Yaylın Yayıncılık, 2004, s.1.

⁴⁷Ahmet Demir, **Enflasyon Muhasebesi ve Uygulaması**, İstanbul: Çağdaş Yayınları, 2004, s.48

⁴⁸Rüstem Hacirüstemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama)**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa BasımYayım, 1997,s.17

Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikle enflasyonun mali tablolar üzerinde yapmış tahribatı gidermek amacıyla Enflasyon Muhasebesi uygulamasına geçilmiş olup maliyet esasına göre düzenlenen mali tabloların anlamlı ve yorumlanabilir hale gelmesine olanak sağlanmıştır.

Uygulamayı düzenleyen esas hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme" başlıklı mükerrer 298. maddesi, Üçüncü Kitap (Değerleme) içinde II. Kısım (İktisadi Kıymet Değerleri)'ın Üçüncü Bölümü (Servetleri Değerleme)'nde yer almaktadır. Esasen bir değerleme hükmü olan bu uygulama anılan maddede "mali tabloların ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁹

Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı kanunla değişik mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması şeklinde tanımlanmıştır. Kazançlarını bilânço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamına girer. Örneğin; kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle vakıf üniversiteleri, enflasyon düzeltmesi kapsamına girmezler⁵⁰.

1. Kazançlarını bilânço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin

⁴⁹ Alparslan Arite, Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaması Özel Usulsüzlük Fiilini Oluşturur mu?, www.alomaliye.com,(5 Nisan 2006)

⁵⁰ Mehmet Ali Özyer; **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.Baskı, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.577.

herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler, Türk lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir.⁵¹

Parasal değerler, enflasyon ortamında nominal değerleri aynı kaldığı için reel olarak değerlerini kaybederler. Oysa parasal olmayan kıymetler, enflasyon ortamında, genel olarak reel değerlerini korurlar.⁵²

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

⁵¹Nalân Akdoğan, **Enflasyon Muhasebesi Kurumsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.5

⁵² Recep Pekdemir, **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2004, s.68

f) Fiyat endeksi (TEFE); Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda (5228 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değiştirilen ibare)borcun alındığı tarihteki(6) Yeni Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h) Toplulaştırılmış yöntemler;

aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),

i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,

j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,

k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),

n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı, ifade eder.

Örnek olması amacıyla aşağıda örnek verilmiş olup konunun anlaşılmasında yardımcı olacaktır.⁵³

X işletmesinin 15.08.1992 tarihinde Maliyet bedeli 1.000.000.000 TL. sına aldığı bir binası mevcuttur. Yıllar itibariyle yeniden değerlendirme artışları sonucu 31.12.2003 tarihinde binanın değeri bilânçoda 232.500.000.000 TL. olarak gözükmektedir. Binanın düzeltilmiş değerini ve enflasyon farkını bulursak.

Binanın, Yeniden değerlemeye tabi tutulmadan önceki bedeli (Maliyeti) enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Binanın Maliyeti (bedeli) :1.000.000.000 TL.

Aralık 2003 TEFE

15.08.1992 yılı düzeltme katsayısı: 241,99401 (_____)

Ağustos 1992 TEFE

Binanın Düzeltilmiş Değeri : 1.000.000.000 X 241,99401

: 241.994.010.000 TL.

⁵³ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri Cilt 2**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.260

Enflasyon Farkı : 241.994.010.000 - 232.500.000.000
: 9.494.010.000

Bu işlemlerin sonucunda aşağıdaki kayıt defterlere işlenir.

_____/_____
252 BİNALAR 9.494.010.000
252 99 Binalar Enflasyon Fark Hesabı
255 ENFLASYON DÜZELTME HESABI 9.494.010.000
Enflasyon farkının kayda alınması
_____/_____

Geçmişin temizlenmesi işlemi bir defaya mahsus olarak yapılır. 31.12.2004 tarihli düzeltilmiş bilânçoya ise taşıma katsayısı kullanılarak taşıma işlemi gerçekleştirilir.

Şöyle ki;

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2004 TEFE}}{\text{Aralık 2003 TEFE}} = \frac{8,40380}{7,38210} = 1,13840$$

Düzeltmeye esas tutar = 241.994.010.000 (241.994,01 YTL)

Düzeltilmiş değer = 241.994,01 x 1,13840 = 275.485,98

Enflasyon farkı = 275.485,98 - 241.994,01 = 33.491,97 YTL

_____/_____
252 BİNALAR 33.491,97
252 99 Binalar Enflasyon Fark Hesabı
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI 33.491,97
Enflasyon farkının kayda alınması
_____/_____

Varlık maliyetine ilave edilmiş ancak enflasyonun üzerinde olan finansman maliyetlerinin (reel olmayan finansman maliyetinin) varlık maliyetinden düşülmesi gerekir. Reel olmayan finansman maliyeti, her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası

karşılıklarına) , borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı ifade etmektedir.⁵⁴

Son beş hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için, maliyet veya alış bedeline dâhil edilen ancak teşvik edilemeyen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bunu formül olarak ifade etmek gerekirse;

$$\text{ROFM} = \text{Toplam Finansman Maliyeti} \times \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait TEFE Artış Oranı}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

Özetle yeni uygulamada düzeltmeye tabi tutulacak maddi duran varlığın tespiti ile değerlendirme işlemine başlanır. Tespit edilen varlığın değeri içinde “Reel Olmayan Finansman Maliyeti” ihtiva ediyorsa, bu tutar düşüldükten sonra maddi duran varlığın düzeltmeye esas değeri tespit edilir. Bundan sonra maddi duran varlığın düzeltmeye esas tarihi bulunarak, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilmiş değer bulunur. Bilânçoda maddi duran varlık bu değer üzerinden ifade edilir.

1.2.4 Sermaye Piyasası Kanununa Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

1.2.4.1 Maddi Duran Varlıklara İlişkin İlk Değerleme İşlemi

Maddi duran varlık olarak mali tablolara alınan varlıklar ilk olarak maliyetleri ile kaydedilirler.⁵⁵

⁵⁴ Umit Gücenme, **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**, Bursa: Aktüel, 2005,s.151

⁵⁵ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 158

Elde etme maliyeti unsurları arasında ⁵⁶;

a) Satış iskotaları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler durumuna getirmek için katlanılan; o pozisyona ve duruma getirirken üretilen varlıkların satışından elde edilen net hâsılatlar düşüldükten sonra kalan; varlığın düzgün çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri de dâhil, kendisiyle doğrudan ilişkilendirilen her türlü maliyeti kapsar.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıda yer almaktadır.

, Doğrudan maddi varlığın inşasında veya devralınmasından kaynaklanan ve bu Tebliğin “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” başlıklı kısmında tanımlanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler

, Varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler

, İlk teslimat ve ilgili maliyetler

, Kurulum ve montaj maliyetleri

, Mesleki ücretler

Maddi varlık için yapılan ödeme taksitlendirilirse, bu varlığın elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark , “Borçlanma Maliyeti “ başlıklı kısmında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Bir maddi varlık, işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse, varlığın elde etme maliyeti, ihraç edilen hisse senetlerinin makul değeridir Alınan varlığın makul değeri, hisse senetlerinin makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, bu değer esas alınır.

⁵⁶ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 159

Yeni bir faaliyet açma maliyetleri, reklam maliyetleri de dahil yeni ürün ya da hizmet sunma maliyetleri, elemanların eğitim maliyeti de dahil yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kesimiyle iş yapma maliyetleri, genel yönetim maliyetleri gibi maliyetler, maddi varlığın alış fiyatına dahil olmadıklarından ve varlığı, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilme amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirmek için katlanılmadıklarından, varlıkla doğrudan ilişkilendirilemez, dolayısıyla elde etme maliyetine dahil edilmez.

Maliyetlerin aktifleştirilmesi, varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli pozisyona ve işler duruma getirilmesiyle sona erdiğinden, bu varlıkların kullanımında veya yeniden değerlemesinde katlanılan veya varlığa performans standardını artırmayan maliyetler bunların maliyetlerine dâhil edilmez. Buna göre;

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup; henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan varlıklar için katlanılan maliyetler
- Varlığın üreteceği, mal veya hizmete talep oluşurken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları
- İşletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar,

maddi varlığın maliyetine dâhil edilmez.

İşletme tarafından inşa edilen varlıklarda iktisap edilen varlıklarla aynı esaslara tabidir. İşletme olağan faaliyeti icabı buna benzer varlıkları “Stoklar “ başlıklı kısım kapsamında satış amacıyla ürettiyorsa, bu varlıkların elde etme maliyeti satış için üretilen varlıkların elde maliyetine genellikle eşit olur. Bu maliyetlere ulaşmak için işletme bünyesinde elde edilen kazançlar elimine edilir. Benzer bir şekilde, işletmenin kendi yaptığı inşaatlarda kullanılan normalin üzerindeki tutarda metal, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez.

Maddi varlıkların elde etme maliyeti, bir önceki maddenin birinci fıkrası çerçevesinde, varlığın sökülmesi ve taşınması ile varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın eski haline getirilmesine ilişkin maliyetleri de kapsar. Varlığın iktisabında veya sonraki dönemlerde katlanılan bu tür maliyetler varlığın faydalı ömrü boyunca amorti edilir ve “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlıklı kısım uyarınca değerlendirilir. Değerlemeye tabi tutulacak maddi varlığın boş arsa veya arazi olduğu durumlarda maliyetler katlanmasıyla oluşan faydaların elde edilme dönemi boyunca amorti edilir. Arsa ve arazinin sınırlı bir faydalı ömre sahip olması durumunda arsa ve araziden elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları yansıtacak şekilde amortisman uygulanır.⁵⁷

Bir maddi varlık bir başka maddi varlıkla veya başka bir varlıkla tamamen veya kısmen takas edilmek suretiyle elde edilebilir. Takas yoluyla edinilen maddi varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın, takas yoluyla edinilen varlığa ödenen nakit veya nakit benzerlerine göre düzeltilmiş makul değeri ile değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha kesin olarak belirlenebilirse, maliyet tespitinde bu değer esas alınır.⁵⁸

1.2.4.2 Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme

1.2.4.2.1 Temel Yöntem

Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.⁵⁹

1.2.4.2.2 Alternatif Yöntem

Dileyen işletmeler, maddi varlıkları, temel yöntem yerine, bu madde çerçevesinde değerlemeye tabi tutabilir.

⁵⁷ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri :XI No:25 Madde 160

⁵⁸ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 161

⁵⁹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 164

Mali tablolara ilk alınması sonrasında, bir maddi varlık, mali tablolarda yeniden değ erlenmiş tutarı  zerinden g sterilir. Yeniden değ erlenmiş tutar, yeniden değ erleme tarihindeki makul değ erden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değ er d ş kl ğ n n indirilmesi suretiyle bulunan değ erdir. Yeniden değ erlemeler, bil n o tarihi itibariyle, makul değ er kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değ erden  nemli  l  de farklı olmasına neden olmayacak şekilde d zenli aralıklarla yapılmalıdır.⁶⁰

1.2.4.2.3 Yeniden Değ erleme

Arazi ve binaların makul değ eri genellikle piyasa değ eridir. Bu değ er bilirkişilerce belirlenir.

Arazi ve binalar dışındaki maddi varlıkların makul değ eri değ erleme yoluyla belirlenmiş piyasa değ erleridir. Maddi varlıkların niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle, piyasa değ erine ilişkin bilgiye ulaşılamadığı takdirde, amorti edilmiş ikame maliyeti ile değ erlenirler.

Yeniden değ erlemenin sıklığı, yeniden değ erleme konusu maddi varlığın makul değ erindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değ erlenen varlığın makul değ eri kayıtlı değ erinden  nemli  l  de farklılaşıyorsa, varlık tekrar yeniden değ erlemeye tabi tutulur. Bazı maddi varlıkların makul değ erinde  nemli  l  de olabileceği i in bunların yıllık olarak yeniden değ erlenmesi şarttır. Makul değ erinde  nemli değişiklikler olmayanlar ise sık değ erleme yapılmasına gerek olmayıp,    veya beş yılda bir yeniden değ erleme yapılması yeterlidir. Maddi varlık yeniden değ erlendiğinde, yeniden değ erleme tarihindeki birikmiş amortisman tutarı varlığın br t kayıtlı değ erindeki değişiklikle orantılı olarak arttırılır ve b ylece yeniden değ erleme sonrasında varlığın kayıtlı değ eri yeniden değ erlenmiş tutarına eşit olur.⁶¹

Birikmiş amortisman tutarlarının d zeltilmesi veya elimine edilmesi sonucunda varlıkların kayıtlı değ erlerinde artış veya azalış meydana gelir.

⁶⁰ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 165

⁶¹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 166

Maddi varlıklar yeniden değeriendiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değeriendir.

Aynı sınıfta yer alan maddi varlıklar, içlerinden bazılarını seçilerek yeniden değerilemeye tabi tutulmasının önlenmesini teminen eş zamanlı olarak yeniden değerilemeye tabi tutulur. Bununla birlikte, bir sınıfta bulunan varlıklar, kısa sürede yeniden değerilemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla dönüşümlü yeniden değerieme esasını yöntemi ile de yeniden değerienebilir. Dönüşümlü yeniden değerieme esasını varlıklarının hızlı değerişimlerin olmadığı ortamlarda, aynı sınıfta yer alan varlıklarının her hesap döneminde dönüşümlü olarak belirli bir kısmının yeniden değerilemeye tabi tutulması esasını ifade eder.

Maddi varlığının kayıtlı değeri yeniden değerieme sonucunda artmışsa bu artış, doğrudan öz sermaye hesap grubunda “yeniden değerieme fonu “ adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerieme artışı, aynı varlığının daha önce giderleştirilmiş bulunan yeniden değerieme değeri azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak mali tablolara alınır.

Yeniden değerieme sonucunda varlığının kayıtlı değeri azalmışsa, bu azalma gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerieme fonu oluşturulmuşsa, azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülür. Değeri azalışının yeniden değerieme fonundan yüksek olması durumunda, artan kısmın gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi varlığa ilişkin yeniden değerieme fonu ile ilgili varlığının mali tablolardan çıkarılmasını müteakip doğrudan birikmiş karlara aktarılabilir. Aynı husus varlığının elden çıkarılması veya hizmetten çekilmesi durumunda da geçerlidir. Bu durumda aktarılan tutar varlığının yeniden değerielenmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka tekabül eder.

1.2.4.3Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi

1.2.4.3.1 Tanımlar

Fiyat Endeksi : _Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

Düzeltilme Katsayısı: Bilânço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı,

Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi:: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini,

Cari Değer: Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemeleri, ifade eder.

1.2.4.3.2 Genel Hükümler

Yüksek Enflasyon Dönemi

Yıllık bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dâhil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar. Yukarıda belirtilen süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon dönemi başlar.

Fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut

bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu bölümdeki hükümler uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.⁶²

Yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dâhil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından daha az olması halinde sona erer. Bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre %10 veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez.

Parasal ve Parasal Olmayan Kalemler

Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur.

Parasal olmayan kalemler, parasal kalemler dışında kalan kalemlerden oluşur. Parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak, cari değerleri ile değerlenen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kar veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.⁶³

Mali Tabloların Paranın Satın Alma Gücü Cinsinden İfade Edilmesi

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlerler. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesine ilişkin hükümler saklıdır.⁶⁴

Mali tablo kalemlerinin paranın bilânço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi; parasal olmayan kalemlerin gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılır.

Düzeltilme işlemi, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını engellemeyecek (satışların yıl içinde düzenli olarak dağıldığı gibi durumlarda) toplulaştırılmış yöntemlere dayalı olarak da yapılabilir. Bu durumda benimsenen

⁶²Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 375

⁶³Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 376

yöntemlerin dipnotlarda açıklanması ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.

1.2.4.3.3 Amortisman Tabi Varlıkların Düzeltilmesi

İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortisman tabi varlıkların maliyetine ilave edilmiş finansman giderleri, kur farkları ve yeniden değerlendirme değer artışı, bu maddede belirtilen şekilde ilgili varlıkların maliyetinden düşülür. Ancak, finansman giderlerinin, aktifleştirilmesine müsaade edildiği durumlarla sınırlı olarak, varlıkların maliyetine finansman giderlerinin reel kısmının ilave edilmesi mümkündür. Finansman giderlerinin reel kısmı, katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır. Yabancı para cinsinden borçlardaki finansman maliyetinin reel kısmının hesaplanmasında kur farkları da hesaba katılır.⁶⁵

Düzeltilme işlemlerinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan yeniden değerlemenin amortisman tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması gerekir.

Düzeltilme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde bulunmuş yeni değerler üzerinden yapılır. İmal veya inşa edilen varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulmasında, aktifleşme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın maliyetine dâhil edilen maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihi dikkate alınır.

Amortisman, varlıkların bu maddede belirtilen şekilde elde edilen düzeltilmiş değerleri üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde tebliğdeki hükümler esas alınarak yeniden hesaplanır. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri kullanılarak itfa edilmiş varlıkların, tebliğde belirtilen yöntemle göre amortisman tabi tutulması nedeniyle, itfa edilmemiş varlıklar olarak yeniden mali tablolarda yer alması mümkündür.

⁶⁴ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 377

⁶⁵ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 380

1.2.4.3.4 Amortismanların Düzeltilmesi

Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz.⁶⁶

1.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

1.3.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Genel Açıklamalar

Amortisman, Fransızca'da amortir sözcüğünden türetilmiştir. Fransızcası “amortissement” dir. Amortismanın sözcük anlamı bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının bölümlere ayırarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir.⁶⁷

Muhasebe yazınında, amortisman kavramı, sebep sonuç ilişkisi kuralına (sistematik dağıtım) göre açıklanmaktadır. Buna göre bir maliyet, yarattığı gelire karşılık giderleştirilir. Bir maliyeti belli sayıda muhasebe dönemine dağıtmak istendiğinde önce dağıtılacak maliyetin, varlığın ömrü boyunca gelir yaratması veya gelir yaratılmasında doğrudan veya endirekt olarak katkı sağlaması gerekir.⁶⁸

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve kullanıldığı süre içinde aşınma, yıpranma veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerde meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir.⁶⁹

Amortisman muhasebesinin amacı bir değerlendirme değildir. Amortisman muhasebesi, maliyetin dönemlere dağıtım yöntemi olduğundan, bilânçoda gözüken varlığa ilişkin muhasebe değeri, onun henüz gidere dönüşmemiş maliyetidir.⁷⁰

⁶⁶ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 385

⁶⁷ Oktay Güvemli, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, İstanbul: 2. Baskı, Avcıol Matbaacılık, 1998, s.1

⁶⁸ Bursal Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınlar No:476, 2001. s.380

⁶⁹ Rüstem Hacırustemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2000,s.132

⁷⁰ Cengiz Erdamar ve Orhon Feryal Basık, s. 82

Duran varlıklar yeniden satış amacı için elde tutulmadığı için, pazar değerindeki değişmelerin ölçülmesine gerek duyulmamaktadır. İşletmelerde net defter değeri (maliyetlerden birikmiş amortisman sonrası kalan tutar) sıfır olan varlıkların, hala pazar değerleri olabilir. Amortisman kavramı ne varlıklardaki fiziksel aşınma ne de pazar değerindeki düşüş manasına gelmelidir. Amortisman kavramı duran varlıklardan servis alındığı süreçte, maliyetlerin sistematik ve rasyonel olarak tahsis edilmesidir.⁷¹

Amortisman işletmeler için çoğu kez bir gider, bazen de maliyet ögesidir. Bu yüzden işletmelerde amortisman karın belirlenmesinden önce hesaplanır; ya sabit değer bedelinden düşülür veya bilanço pasifinde özel bir karşılık hesabında gösterilir.⁷²

Amortisman muhasebesinin temel amacı, bir duran varlığın maliyetini, duran varlığın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtmaktır. Amortisman muhasebesi, duran varlıklarda eskime, yıpranma, demode olma şeklinde meydana gelen değer azalışlarının maliyetini hesaplar.⁷³

Bir duran varlığa amortisman ayrılabilmesi aşağıda belirtilen şartların bulunması gerekir.⁷⁴

- , İşletmenin aktifine girmiş olması,
- , İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- , Amortisman konusu varlıklar arasında bulunması,
- , Yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir.

Amortisman ayırma kavramının iki önemli nedeni vardır. Bunlardan birincisi fiziksel aşınma ve yıpranma iken, ikincisi eskime ve modası geçmesidir. Fiziksel yıpranmada varlığın kullanılmasının kaynaklanan yıpranmanın yanında yağmur, güneş

⁷¹ Walter Meigs, Charles Johnson and A.N Mosich.,s.383

⁷² Selahattin Tuncer, Amortisman Uygulamasında Yeni Düzenleme, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 7, Temmuz 2004,s.106

⁷³ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, 12 Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001,s.248

⁷⁴ Hüseyin Tokay, **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, s.98

gibi iklimatik etkenlerin rolü vardır. İyi bir bakım ve tamir politikası varlığın faydalı ömrünü uzatsa da, her makine sonunda ıskarta edileceği noktaya ulaşacaktır. Kısaca yapılan bakım ve tamir işlemleri varlıkların amortisman ayırmaya olan ihtiyacını azaltmamaktadır. Eskime ve modası geçme kavramında önemli olan husus varlığın fiziki durumu değil, işletmenin amaçlarını karşılamada ki yeterliliğidir. Örneğin buharlı tren fonksiyonunu yerine getirirken teknolojinin gelişmesine müteakip bu trenlerden daha iyi dizayna ve performansa sahip olan hızlı trenler karşısında eskimiş ve modası geçmiş kabul edilir. Burada önemli olan makinenin işletmenin artan kapasitesini karşılamadaki diğer makineler karşısındaki durumu önem kazanmaktadır.⁷⁵

Amortisman kavramı genellikle varlığın yerine yenisi almak için nakit yaratılan bir olay olarak yanlış anlaşılmaktadır. Amortisman bir nakit yaratma olayı değil varlığın elde etme maliyetinin periyodik olarak tahsis edilmesidir. Finansal dilde amortisman giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderler olarak tanımlanmasından dolayı, nakit yaratan bir olay olarak yanlış anlaşılmaktadır.

Amortisman dönem sonları itibarı ile ayrılan birer hesapsal gider olmakla birlikte ekonomik finansal, muhasebe ve maliyet yönlerinden değişik anlamlara sahiptir.⁷⁶

a) Ekonomik yönden amortismanın anlamı, verimlilikle prodüktivite ile ilgilidir ve kapasiteye süreklilik kazandırılması işlemidir.

b) Finansal yönden amortismanın anlamı, sermaye olarak bağlanan değerlerin (yatırım varlıklarının) geri alınmasıdır. Yatırım varlıklarından döner varlıklarda iktisadilik esastır. Amortisman süresinin belirlenmesinde verimlilikleri kullanım süreleri esas alınır. Zaman zaman da teknik yönden ömürleri dikkate alınan varlıklarda amortisman yoluyla bu varlıklara ayrılan yatırım sermayesi geri alınmıştır. Bunun tipik örneği yatırım hesaplamasında görülür.

⁷⁵ Jerry Weygandt, Donald Kieso and Paul Kimmel, s.425

⁷⁶ Mehmet Özkan, Amortisman Uygulamasında Almanya Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 12, Şubat Mart 1992, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

c) Muhasebe yönünden amortisman, bir teşebbüste sahip olunan ekonomik değerlerin-amortismanına tabi kıymetlerin hesaplandığı an ya da dönemleri sonundaki değerlerinin ve K/Z içindeki paylarının kayıtlanması anlamı taşımaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde sabit kıymetlerin bilânçoda net ya da brüt değerleri ile görülmesi söz konusu olur. Bir diğer ifadeyle varlıklar ya da sermayedeki azalmalarda, amortismanın etkisi görülmektedir.

d) Maliyet yönünden amortismanın anlamı, amortisman giderlerinin belirlenmesiyle, mamul ve hizmet maliyetleri içindeki, amortismanına tabi ekonomik değerlerin paylarının görülebilmesidir.

Amortisman tutarını hesaplamada üç önemli faktörün tespit edilmesi gerekmektedir. Bunlar sırasıyla elde etme maliyetinin tespiti, faydalı ömrünün belirlenmesi ve faydalı ömrü sonunda hurda değerinin tespit edilmesidir. Faydalı ömrün sonuna kadar amortisman ayrılmaya devam edilir.

Faydalı ömür kavramı varlığın işletmeye faydalı olacağı dönem olarak ifade edersek, hurda değer ise bu ömür (servis verme süresi) sonunda beklenen değeridir⁷⁷.

Faydalı ömür, amortismanına tabi bir varlığın işletmece kullanılması beklenen süre, ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını; hurda değer ise ilgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir.⁷⁸

Faydalı ömrün ve hurda değerinin tespiti zor olmakla birlikte tahminsel yöntemler kullanılmakta olup bunlar yönetim politikaları çerçevesinde şekillenmektedir.

⁷⁷İrem Nuhoglu, **Study Guide Principles of Accounting**, İstanbul: Boğaziçi University Printhouse Publication,s.111

⁷⁸Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 156

Ayrıca mesleki odaların ve kamu kuruluşlarının varlıkların faydalı ömürleri ve hurda değerleri ile ilgili yardımcı rehber hizmetleri bulunmaktadır.⁷⁹

Amortisman ayırma işleminde yararlı sürenin belirlenmesi teknik bir işlemdir. Bu konuda hassas davranılsa bile, bazı hatalar veya teknolojik değişiklikler bu sürenin hesabında yanlışmalara neden olabilmektedir. Uygulamada ve ilgili vergi mevzuatında iyi niyet kuralları çerçevesinde bu konu belli prensiplerle çözüme kavuşturulmaktadır.⁸⁰

Amortisman giderlerini maliyet muhasebe açısından incelediğimizde gelişen teknoloji ve üretim sistemleri sayesinde bu giderlerin direkt veya endirekt gider olduğu konusunda tartışmalar başlamıştır.

Amortisman giderleri geleneksel üretim sistemlerinde endirekt gider olarak kabul edilirken, bugünün modern üretim ortamlarında amortisman giderleri direkt olarak izlenebilmektedir. Bu nedenle amortisman giderleri mamullere direkt olarak dağıtılmıştır.⁸¹

Amortisman giderleri gibi, işletme malzemesi, enerji, bakım onarım, malzeme, gözetim gibi giderler, geleneksel üretim sistemlerinde endirekt gider olarak kabul edilirken, modern üretim sistemlerinde direkt gider olarak izlenebilmektedir.⁸²

1.3.1.1 Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Duran varlık maliyetinin birbirini izleyen hizmet dönemlerine dağıtılması için başvurulabilecek birçok yöntem geliştirilmiştir. Uygulanacak yöntem ve varlığın kullanılma biçimine göre seçilir ve kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadıkça, uygulanmaya devam olunur.⁸³

⁷⁹Carl Warren, Philip Fess and James Reeve, **Financial Accounting**, Sixth Edition, South Western College Publishing, s. 350

⁸⁰Nejat Tenker, **Finansal Muhasebe**, Geliştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s.224

⁸¹ Çağlan Ahmet Gencer ve Aydın Gerşil, Mevcut Amortisman Konusuna ve Yöntemlerine Eleştiriler ve Çözüm Önerileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 186, Mart 2004, s.87

⁸² Reşat Karcıoğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s.57

⁸³ Orhan Sevilengül, s. 423

Başlıca amortisman hesaplama yöntemlerini şu şekilde sıralayabiliriz.

1.3.1.1.1 Takdir Esasına Göre Amortisman Yöntemi

Takdir yönteminde, duran varlığın dönem sonunda takdir edilen kıymeti ile dönem başındaki kıymeti arasındaki fark, duran varlığın o dönemdeki amortisman payı olarak kabul edilir. Duran varlığın gerek dönem başındaki değeri, gerekse dönem sonundaki takdir edilen kıymeti net defter değeri şeklindedir.⁸⁴

1.3.1.1.2 Hizmet Birimlerine Göre Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, varlığın kullanımının ölçümü, üretilen birim sayısından yararlanılarak belirlenir. Amortisman tabi (aşınabilir) sabit bir miktar, üretimin bir maliyeti olarak, üretilen her bir birimin maliyetine yüklenir. Yıllık amortisman miktarı, üretim hacmi ile birlikte değişir. Bu yöntem sistematik ve rasyoneldir ve mantıksal olarak, bir varlığın yararlılığı, üretim birimi veya hizmet saatine göre ölçülebilirse, gider ve gider eşleştirilir. Bununla birlikte bir varlığın rötar süresi (running time), onun hizmet süresinin çıktısına bağlı olmaksızın değişir. Birçok varlık, bina, mobilya ve ofis ekipmanları gibi varlıklar için üretim birimi ya da hizmet saatine ölçme pratik olmaması nedeniyle, bu yöntem uygun değildir.⁸⁵

Duran varlığın değer kaybının saptanmasında, üretim miktarı ya da çalışma süresinin esas alınması ya da çalışma süresinin esas alınması duran varlığın özelliğine göre değişecektir. Örneğin kamyonunda değer kaybı yol gitmesine, kepçede ise çalışma saatine daha fazla bağımlıdır. Aynı biçimde bir frezenin çalışma saatinin, bir döküm tesisinin de üretim miktarının değer kaybı hesabında esas alınması daha gerçekçi olabilir.⁸⁶

Kullanım dışı değerden düşmelerin göz önünde tutulması ise, yöntemin sakıncalı yanını oluşturmaktadır. Hızlı büyüyen bir kuruluş mevcut binası kısa sürede yetersiz duruma düşebilir. Bu durumda, daha büyük bir binaya taşınması zorunluluğu

⁸⁴ Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

⁸⁵ Thomas R Dyckman, Roland E Dukes and Charles J Davis, **Intermediate Accounting**, International Edition, McGraw-Hill, 1998,s.547

⁸⁶ Oktay Güvemli, s. 69

doğar. Bu durumda, üretim miktarı, hizmet miktarı ya da yararlanma süresi gibi kıstasların önemi kalmayacaktır.⁸⁷

1.3.1.1.3 Eşit Paylı Amortisman Yöntemi

Eşit paylı amortisman yöntemi düz veya normal amortisman yöntemi olarak da bilinir. Eşit paylı amortisman yönteminde amortisman tutarının hesaplaması , amortisman tabi tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca yayılması suretiyle hesaplanır. Amortisman giderinin hesaplanmasında amortisman tabi tutarın (Elde etme maliyetinden hurda değer çıkartılması sonucu bulunan değer) varlığın faydalı ömrü boyunca hesap dönemi sayısına bölünmesi suretiyle bulunur. Amortisman payları her dönem için aynı tutardır.⁸⁸

Örnek: 10.000 \$ elde etme maliyeti olan bir kamyonun faydalı ömrü beş yıl tahmin edilmekte ve bu beş yılın sonunda hurda değeri 1.000 \$ olduğu varsayılmaktadır. Eşit paylı amortisman yöntemine göre hesaplama aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

$$\frac{\text{Elde Etme Maliyeti- Hurda Değer}}{\text{Tahmini Faydalı Ömür}} = \frac{10.000 \$ - 1.000 \$}{5}$$
$$= 1.800 \$$$

⁸⁷ Oktay Güvemli, s. 69

⁸⁸ Belverd Needles, Marian Powers, Sherry Mills and Henry Anderson, **Principles of Financial Accounting**, Seventh Edition, Houghton Mifflin Company, s.471

Amortisman tablosu aşağıda görülmektedir.

Tablo 2: Eşit Paylı Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarı Tablosu

	Elde Etme Maliyeti	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman Tutarı	Defter Değeri
Elde Etme Tarihinde	10.000	-	-	10.000
1. Yılın Sonunda	10.000	1.800	1.800	8.200
2. Yılın Sonunda	10.000	1.800	3.600	6.400
3. Yılın Sonunda	10.000	1.800	5.400	4.600
4. Yılın Sonunda	10.000	1.800	7.200	2.800
5. Yılın Sonunda	10.000	1.800	9.000	1.000

Eşit paylı amortisman yönteminde 3 önemli nokta dikkat çekmektedir. Birincisi her yıl ayrılan amortisman gideri birbirine eşittir. İkincisi birikmiş amortisman düzenli olarak artarken defter değeri hurda değere ulaşana kadar düzenli olarak azalmaktadır.⁸⁹

1.3.1.1.4 Azalan Paylı Amortisman Yöntemi

Azalan paylı amortisman yöntemi, azalan yüzdeli, azalan bakiyeler, hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak da bilinir. Azalan paylı amortisman yönteminde, maddi duran varlıkların hizmet sürelerinin sonlarına doğru verimlerinin düştüğü görüşünden hareketle, maddi duran varlıklar için hizmet ömürlerinin ilk yıllarında daha fazla, son yıllarına doğru daha az amortisman payı ayrılır.⁹⁰

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, bir teşvik uygulaması niteliğindedir. Yeni bir duran varlık iktisap eden mükelleflerin, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılmak sureti ile başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suret ile bir imkan sağlanması öngörülmüştür.⁹¹

Hızlandırılmış amortisman yöntemleri, zaman içinde sabit kıymetin eskimesi nedeni ile yapılacak tamir ve bakım giderlerinin yükünü azaltmayı hesaplar. Zaman içindeki eskimelerin tamir ve bakım giderlerini arttırması, sabit kıymetin oluşturacağı katkının net bugünkü değerini azaltmaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemi dönemler arası farklı sonuçlar elde edilmesine neden olur. Farklı sonuçlar

⁸⁹ Belverd Needles, Marian Powers, Sherry Mills and Henry Anderson, s.471

⁹⁰ Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

karşılaştırmayı ve faaliyetin gelişme eğilimini saptamayı kısıtlamaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemi, sabit kıymetin katkısının net bugünkü değerinin zaman içinde eskimeye rağmen azalmaması halinde kullanılırsa; sakınca daha da artacaktır.⁹²

Hızlandırılmış amortismanda ayrılan amortismanların ilgili duran varlığın üretime sağladıkları teknik hizmet ile bir ilgisi yoktur. Normal amortisman uygulaması maliyet muhasebesindeki birim maliyet hesapları ve dönemler arası maliyet karşılaştırmaları yapmak için daha iyi bir yöntemdir. Burada hızlandırılmış amortismanın yatırımcıyı ilk yıllarda az vergi vermek, yatırımı dolaylı yoldan finanse etmek, enflasyona karşı korumak gibi yönleri unutmamak gerekir.⁹³

Bu yöntem iki şekilde uygulanabilir.⁹⁴

i) Azalan Bakiyelere Yıllar İtibariyle Sabit Amortisman Oranının Uygulanması

Bu yönteme göre amortisman payı hesaplandığında yıllık sabit amortisman oranı maddi duran varlığın her yılın başındaki net defter değerine uygulanır. Böylece, yıllık amortisman oranı sabit olmakla beraber; daima duran varlığın azalan bakiyesine uygulandığından tutarları da yıllar itibariyle azalarak birbirini takip eder.

Uygulamada, VUK' nda azalan bakiyeler usulüyle amortisman adı ile anılan bu yöntem tatbik edilirken amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olarak alınır. Normal amortisman süresince amortisman ayrılmalarına devam edilir ve hizmet süresinin en son yılı dönem başındaki net defter bakiyesi olduğu gibi, amortisman nispeti uygulanmadan amortisman payı olarak kaydedilir.

2.000 YTL. alış bedli olan, 10 yıl hizmet ömürlü bir sabit varlığın yıllık amortisman paylarını bu yönteme göre hesaplayacak olursak,

⁹¹Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Ankara: HUD Yayınları, 2001, s.483

⁹² Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998, s.339

⁹³ Rüstem Hacırüstemoğlu, s.134

⁹⁴ Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web-muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

Tablo 3: Azalan Bakiyelere Yıllar İtibariyle Sabit Amortisman Oranının Uygulanmasına Göre Yıllık Amortisman Tablosu

Yıllar	Dönem Başı Net Defter Değeri	Yıllık Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Dönem Sonu Net Defter Değeri
1	2.000,00	20%	400	1.600,00
2	1.600,00	20%	320	1.280,00
3	1.280,00	20%	256	1.024,00
4	1.024,00	20%	204,8	819,2
5	819,2	20%	163,84	655,36
6	655,36	20%	131,07	524,29
7	524,29	20%	104,86	419,43
8	419,43	20%	83,89	335,55
9	335,55	20%	67,11	268,44
10	268,44		268,44	0

Amortisman ayrılması sabit varlığın hizmet ömrüyle sınırlı olduğundan en son yıl mevcut dönem başı net defter değeri olduğu gibi amortisman payı olarak gidere kaydedilir.

ii) Duran Varlığın Değerini Sabit Tutarak Her Yıl Azalan Amortisman Oranlarının Uygulanması:

Her yıl azalan amortisman oranlarının tespitinde varlığın hizmet ömrünün yıl sayıları toplamı yöntemi uygulanabilmektedir. Bu yöntemde her yılın amortisman oranı yıl sayılarının sabit varlığın hizmet ömrünün yıl sayıları toplamına bölünmesiyle bulunur.⁹⁵

Bu yöntemin uygulanmasında, duran varlığın kullanım süresi içerisindeki hesap dönemi sayıları toplanmakta ve her hesap dönemine ait amortisman oranı, ilk dönem karşısına son dönemin sayısı yazılarak yapılan sıralamaya göre o döneme ait sayının, dönem sayıları toplamına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.⁹⁶

⁹⁵ Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

⁹⁶ Oktay Güvemli, s. 86

10 yıllık hizmet ömrü olan sabit varlığın yıllık amortisman oranları şu şekilde olacaktır.

Yıl sayılarının toplamı,

Yıl sayıları toplamı: $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10=55$ 'dir.

Yıl sayılarının toplamını,

$$\frac{n(n+1)}{2}$$

$$2$$

formülünden faydalananarak da hesaplayabiliriz.

Aynı şekilde,

$$= \frac{10(10+1)}{2} = \frac{110}{2}$$

Yılların amortisman oranları ise;

1. yıl	10/55	% 18.18
2. yıl	9/55	% 16.36
3. yıl	8/55	% 14.55
4. yıl	7/55	% 12.73
5. yıl	6/55	% 10.91
6. yıl	5/55	% 9.09
7. yıl	4/55	% 7.27
8. yıl	3/55	% 5.46
9. yıl	2/55	% 3.63
10. yıl	1/55	% 1.82

olarak hesaplanacaktır.

2.000.000 YTL. maliyetli 10 yıl hizmet ömürlü bir makinenin yıllık amortisman paylarını bu yönteme göre hesaplırsak:

Tablo 4: Duran Varlığın Değerini Sabit Tutarak Her Yıl Azalan Amortisman Oranlarına Göre Yıllık Amortisman Tablosu

Yıllar	Dönem Başı Net Defter Değeri	Yıllık Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı	Dönem Sonu Net Defter Değeri
1	2.000,00	% 18.18	363,60	1.636,40
2	2.000,00	% 16.36	327,20	1.309,20
3	2.000,00	% 14.55	291,00	1.018,20
4	2.000,00	% 12.73	254,60	763,60
5	2.000,00	% 10.91	218,20	545,40
6	2.000,00	% 9.09	181,80	363,60
7	2.000,00	% 7.27	145,40	218,20
8	2.000,00	% 5.45	109,20	109,00
9	2.000,00	% 3.63	72,60	36,40
10	2.000,00	% 1.82	36,40	0,00

şeklinde olacaktır.

1.3.1.1.5 Artan Paylı Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde yıllık amortisman miktarları, azalan paylı amortisman yönteminin tersine ilk yıllar daha az, daha sonraki yıllar daha çok olarak hesaplanır.

Azalan paylı amortisman usulündeki yıl sayıları toplamı yöntemi küçük oranı ilk yıla büyük oranı son yıla tatbik etmek şeklinde ters olarak uygulanır. Bu yöntem ilk yıllarda daha az sonraki yıllarda daha çok verim sağlayan sabit varlıklara uygulanabilir.⁹⁷

1.3.1.1.6 Bileşik Faizli Taksitlerle Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın iktisap bedeli borç alınmış gibi düşünülerek piyasa faiz haddine ve sabit varlığın hizmet süresi boyunca dönem sonunda eşit taksitlerle ödeme şartına göre hesaplanan borç ödeme taksitleri amortisman payı olarak kabul

⁹⁷ Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

edilir. Bugünkü değer yaklaşımı, hesaplamasındaki karmaşıklık nedeni uygulamada nadiren karşılaşılan, ancak teorik olarak geçerliliği olan bir yöntemdir.⁹⁸

Bu durumda, yıllık amortisman tutarı;

$$= \frac{Mp(1+p)^n}{(1+P)^n}$$

Formülü ile hesaplanacaktır. p, piyasa faiz haddini ifade etmektedir. Örnek olarak, Maliyeti 6.000 YTL, hizmet süresi 8 yıl olan bir sabit varlığın % 45 faiz haddi üzerinden yıllık amortisman payını hesaplayalım ;

$$A = [6.000 * 0.45 * (1 + 0.45)^8] / (1 + 0.45)^8$$

$$A = 52.758 / 19.540$$

$$A = 2.700 \text{ YTL.}$$

1.3.1.2 Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Amortisman tutarını hesaplamada kullanılan faydalı ömür kavramı ve hurda değer kavramı tahmini değerler olmakta, değişkenlik özellikleri bulunmaktadır. Zamanla ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde bu tahminsel değerlerin yeniden gözden geçirilmesi gerekebilir.

Örneğin normal amortisman yönteminin seçildiği bir varlık 41.000 YTL ye iktisap edilip ,faydalı ömrünün 4 yıl olacağı ve hurda değerinin 1.000 YTL olacağı tahmin edilmektedir. Fakat ikinci yılın sonunda şirket mühendisleri ve ekonomistleri beklentilerini değiştirmekte olup faydalı ömrünün 5 yıl ve hurda değerinin 3.000 YTL olacağını öngörmektedirler. Bu durumda hesaplamanın aşağıdaki şekilde olmaktadır.⁹⁹

$$\text{Amortisman Tabi Tutarı:} \quad (41.000 - 1.000) = 40.0000 \text{ YTL}$$

$$\text{Faydalı Ömür :} \quad 4 \text{ yıl}$$

⁹⁸Başak Akgül Ataman, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar Arası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi,

Yıllık Amortisman Tutarı:	10.000 YTL
İkinci Yılın Sonunda Defter Değeri: $41.000-(2*10.000)$	=21.000 YTL
Gözden Geçirilen Hurda Değer :	3.000 YTL
Gözden Geçirilen Amortisman Tabi Tutar	18.000 YTL
Kalan Yıllardaki Amortisman Tutarı :	6.000 YTL

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi işletme ilk iki yıl 10.000 YTL le amortisman tutarı ayırırken ikinci yılın sonunda yapılan tahminlerin değişmesi sonraki yıllarda 6.000 YTL amortisman ayrılarak varlığın tamamı tüketilmiştir. Faydalı ömrün tahmini ve hurda değerın tespiti şirket yönetimine bırakıldığından gerekli durumlarda değişim yapma ve politikaların gözden geçirilmesine olanak sağlanmaktadır.

1.3.2 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Türk Mevzuatında Yer Alan Hükümler

Maddi duran varlıklarda “Amortisman Kavramı” Türk mevzuatı açısından bu bölümde ele alınacak olup, alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Yer Alan Hükümler

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

Amortisman ve tükenme payları, maddi duran varlık amortisman giderleri, maddi olmayan duran varlık amortisman giderleri ve özel tükenmeye tabi varlıklar tükenme payları şeklinde ayrılabilir. Amortisman ve tükenme payları için 7/A uygulamasında 730. Genel Üretim Giderleri, 7/B uygulamasında 796. Amortismanlar ve Tükenme Payları hesapları kullanılır.¹⁰⁰

Sayı 67,Nisan Haziran 2004, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

⁹⁹ Charles Horngren and Gary Sundem, s. 335

¹⁰⁰ Rüstem Hacıüstemoğlu, s.138

Tek düzen hesap planına göre 730. Genel Üretim Giderleri hesabında işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetleri gerçekleştirmek için yaptığı direkt ilk madde ve malzeme sarfiyatı ile direkt işçilik dışında kalan giderlerin takip edildiği hesaptır. Bu giderlerin üretim maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıması, çeşit ve değer yönüyle doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.¹⁰¹

İdeal bir hesap planında Genel Üretim Giderleri içerisindeki amortisman giderleri aşağıdaki şekilde yer alır.

720–20–6003 A Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6004 B Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6005 C Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6006 D Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6007 E Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6008 F Gider Yeri Tesis Makine ve Cih. Amortisman Gideri

720–20–6009 Taşıtlar Amortismanı (Binek Dışı)

Yukarıda yer alan dışında yani kalan amortismanlar genel olarak 254- Taşıtlar (Üretim üniteleriyle ilgili olmayanlar), 255- Demirbaşlara ait amortismanlar genel idare giderleri içerisinde yer almakta olup, 770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı kanalıyla sonuç hesaplarına intikal etmektedir.¹⁰²

İdeal bir hesap planında Genel Yönetim Giderleri içerisinde amortisman giderleri aşağıdaki şekilde yer alır.

770–80–6000 Taşıt Araçları Amortisman Gideri

770–80–6000 Demirbaş Araçları Amortisman Gideri

¹⁰¹ Yalçın Demirsoy, Tüm Yönleriyle Enflasyon Muhasebesi İle Getirilen Amortisman Uygulaması, **Vergi Dünyası**, Sayı 277, Eylül 2004, s.26

¹⁰² Yalçın Demirsoy, s.27

1.3.2.2 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Hükümler

TTK hükümlerine göre duran varlıkların maliyet bedelinden daha düşük bir değerle mali tablolar da gösterilmesi mümkündür. TTK' nda tenzilat olarak tanımlanan amortismanların ne şekilde belirleneceği açıklanmamıştır. 460. maddede "halin icabına göre münasip olan tenzilatın" yapılabileceğinin ifade edilmesi ticari bilançolarda amortisman tutarının mükelleflerce istendiği şekilde tespit edileceğini belirtir¹⁰³

1.3.2.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hükümler

Amortismanlar, işletme, muhasebe ve vergi uygulaması açısından çok yönlü ve önemli bir konudur. İşletmeler açısından ele alınacak olursak amortismanlar bazen bir maliyet ögesi, çoğu zaman bir gider kalemidir. Vergi uygulaması açısından amortismanlar, matrahtan indirilmesi kabul edilen gider sayılır.¹⁰⁴

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin, bunların kullanılabildikleri süre içinde yok edilme (itfa) payları amortisman olarak tanımlanmıştır.¹⁰⁵

Vergi Usul Kanununda amortisman uygulaması kanunun 313-321'nci maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır.¹⁰⁶

¹⁰³ Türk Ticaret Kanunu Madde 460

¹⁰⁴ Selahattin Tuncer, Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II), **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 8, Ağustos 2004, s.110

¹⁰⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 315

¹⁰⁶ Yalçın Demirsoy, s.30

Vergi Usul Kanunun 313. ve 314. maddelerinde amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin neler olduğu belirtilmiştir. Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin, dönem giderlerine yansıtılmasında esas itibarıyla iki yöntem belirlenmiştir.¹⁰⁷

Vergi Usul Kanunu içinde amortismanlarla ilgili düzenlemeler son olarak 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı yasa ile önemli sayılacak değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliğe paralel olarak Maliye Bakanlığı 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımladığı oldukça kısa 333 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile önce yeni Amortisman Tablosunu ilan etmiş, sonra da konu ile ilgili açıklamalar yapmıştır.¹⁰⁸

Yeni uygulama çerçevesinde % 20 ‘yi aşmamak üzere mükelleflere bırakılan serbestçe nispet oranları tespit etme hakkı, Maliye Bakanlığına geçerek amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömür esasına göre yok edilmeleri ilkesi benimsenmiştir.

Kanun’da belirtilen faydalı ömürler ise ilk olarak 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmiştir. Yaklaşık 20 sayfalık bir liste yayımlanarak mükelleflerin 31.12.2003 sonrası aktiflerine dâhil ettikleri amortismanla tabi iktisadi kıymetler için uygulayacakları oranlara yer verilmiştir. Listede hem genel olarak hem de sektörel olarak ayrıma yer verilerek oranların tespitinin daha kolay ve sağlıklı olması sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak 333 no.lu Tebliğ’de yer almayan iktisadi kıymetler olduğu için, bu sefer 339 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile boşluklar doldurulmaya çalışılmıştır.¹⁰⁹

Bu yasal değişiklik ile Türk Vergi Sisteminde amortisman uygulaması iki ayrı döneme ayrılmıştır.

Eski dönem: 01.01.2004 tarihinden önce işletmelerin aktife giren ve değişimden önceki yasal hükümleri gereğince yapılacak amortisman uygulaması

¹⁰⁷M.Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: HUD Yayınları, 2001,s.483

¹⁰⁸Selahattin Tuncer, s. 110

¹⁰⁹Betül Ceylan, Sabit Kıymetlerde Amortismanlar Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar, **E- Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006,Sayı 31,s. 2

Yeni dönem: 31.12.2003 tarihinden sonra işletmelerin aktife giren, yeni yasal düzenlemelere göre yapılacak olan amortisman uygulamasıdır.

5024 sayılı Kanunla, amortisman uygulamasına yönelik olarak yapılan düzenlemeler aşağıdaki şekildedir;¹¹⁰

- VUK ‘ nun 315’inci maddesi değiştirilmiştir.
- VUK ‘ nun 319 maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.
- VUK ‘ nun mükerrer 315’ inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi değiştirilmiştir.
- VUK ‘ na Geçici 26 ‘ncı madde eklenmiştir.

1.3.2.3.1 Arsa ve Arazide Amortisman

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve parklar amortismanına tabidir.¹¹¹

VUK'nun belirttiği bu istisnalar dışında, üzerindeki bina ile birlikte satın alınmış arsa ve arazi bunlarla birlikte amortismanına tabi tutulurlar. Bu durumdaki bina ve tesisat arsanın tamamlayıcı bir parçası durumundadır. Genellikle arsanın maliyeti binanın maliyeti içindedir.

1.3.2.3.2 Normal (Eşit Paylı) Amortisman

Eski Dönem: Normal amortisman, amortismanına tabi duran varlıkların hizmet ömürleri içinde her yıl eşit taksitlerle itfa edilmesidir.

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini % 20 nisbetinden fazla olmamak üzere serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. 1.1.1995

¹¹⁰Ali Özdin, 5024 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Amortisman Oranı ve Amortisman Süresine Yönelik Değişiklikler, **Vergi Dünyası**, Şubat 2004, Sayı 270,s.86

¹¹¹Vergi Usul Kanunu Madde 314

tarihinden önce aktife giren maddi duran varlıkların amortismanına eski amortisman oranları üzerinden devam edilir.¹¹²

Ancak, arazi ve binaların ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispetle amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân olunan nispetler üzerinden yok edilir.

Yeni Dönem: 5024 sayılı kanunun 3. maddesiyle VUK’nun 315 maddesinde yapılan değişikliklere göre, “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemede iki husus öne çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, bundan böyle bütün amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği; diğeri ise, bu tespit esnasında iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağıdır.¹¹³

Bu değişiklikten sonrasında mükellefler 01/01/2004 tarihinden itibaren iktisap edecekleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini amortisman oranını “333 Sıra No’lu Genel Tebliğ ” listesinden bularak belirleyeceklerdir.¹¹⁴

VUK ‘nun Normal Amortisman başlıklı 315 ‘ inci maddesini değiştiren 5024 sayılı kanunun 3. ‘üncü maddesinin gerekçesinde de” Enflasyon düzeltmesinin getirilmesiyle birlikte iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli korunmaktadır. Amortisman müessesesi, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanır ilkesine istinaden, 213 sayılı Kanunda yer alan iktisadi kıymetin en az 5 yılda itfa edilmesi hükmü yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak faydalı ömür doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmektedir.” ifadesi yer almaktadır.

Gerekçede yer alan ifadeden anlaşıldığı üzere; söz konusu değişikliğin asıl hedefi enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla birlikte enflasyon karşısında maliyet

¹¹² Maddi Duran Varlıklarda Amortisman, www.web muhasebe.com, (24 Nisan 2006)

¹¹³Yusuf İleri, Enflasyon Düzeltmesi ve Faydalı Ömürlere Göre Amortisman, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mayıs 2004, Sayı 193,s.156

¹¹⁴Şahin Savcı, Faydalı Ömür Esasında Amortisman Uygulaması ve Bazı Sorunlar, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2004, Sayı 276,s.33

bedelleri korunacak olan iktisadi kıymetlerin amortisman sürelerinin kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda daha rasyonel bir şekilde tespit edilmesinin sağlanması olmaktadır.¹¹⁵

Ayrıca VUK'nun 319 maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılmadan önceki hali “Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; şu kadar ki, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini müteakip faaliyet yıllarında değiştiremezler. 318'inci maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre amortisman nispetlerinin değiştirilmiş olması hali bundan müstesnadır.” şeklinde idi.

Yeni uygulamada amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği için bu maddede serbestçe belirleme ilkesi yeni uygulamayla işlerliğini kaybetmiştir.

1.3.2.3.3 Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Eski Dönem: VUK'nun mükerrer 315. maddesinde bilânço esasına tabi mükelleflerden dileyenlerin azalan bakiyeler yöntemini kullanabilecekleri belirtilmiştir.¹¹⁶

Azalan bakiyeler usulünün uygulanmasında;

• Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesiyle tespit olunur.

• Uygulanacak olan amortisman nispeti % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

• Amortisman süresi normal amortisman oranına göre hesaplanır.

• Bu sürenin son yılına devreden bakiye, son yıl tamamen itfa edilir.

¹¹⁵ Ali Özdin, s. 88

¹¹⁶ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman, www.web.muhasebe.com, (24 Nisan 2006)

Yeni Dönem: Vergi Usul Kanunu’nun “Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman” başlıklı mükerrer 315. maddesinin 5024 sayılı Kanunun 4. maddesiyle değişik şekline göre¹¹⁷;

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilirler. Bu usulün takibinde

, Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

, Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

, Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”

5024 sayılı kanunla VUK’nuna eklenen Geçici madde 26 ile “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur” hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda 5024 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 01.01.2004 tarihinden önce edinilen iktisadi kıymetler için o dönemlerde yürürlükte olan ve yukarıda “eski dönem” olarak değinilen amortisman uygulamasına devam olunacaktır. Diğer bir ifadeyle 5024 sayılı kanunla amortisman rejiminde yapılan değişiklikler, 01.01.2004 tarihinden sonra edinilen amortisman tabi iktisadi kıymetler hakkında uygulanacaktır. Bu uygulamanın gereği olarak, birinci geçici vergi döneminin sonu olan 30.03.2004

¹¹⁷Murat Yıldız ve Aykut Kelecioğlu, Faydalı Ömrü 2 Yıl Olan Sabit Varlıklarda Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Amortisman Ayırmada Yaşanan Sorun, **Yaklaşım Yayınları**, Temmuz 2004, Sayı 139, s.106

tarihine kadar ve beyanname verilme sürelerinin de dikkate alınarak amortisman oranlarının tespiti gerekmektedir.¹¹⁸

1.3.2.3.4 Madenlerde Amortisman

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve özellikleri göz önünde bulundurularak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye, Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden itfa olunur¹¹⁹

VUK'nun 316. maddesince bu şekilde tanımlanan madenlerde amortisman konusunu madenin veya taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedeli teşkil eder. Ancak, madenler hukuken devletleştirilmiş olduğundan, devlet işletmeleri dışında maliyet bedelinin amortismanına konu olması mümkün değildir. Amortismanına konu olan genellikle imtiyaz bedeli olmaktadır.¹²⁰

1.3.2.3.5 Fevkalâde Amortisman

Menkul ve gayri menkullerle haklara mükelleflerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları “uygulanacaktır.”¹²¹

VUK'nun aynı maddesine göre, fevkalâde amortisman sebepleri üçe ayrılmıştır.¹²²

• Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden sabit varlığın değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,

• Zorunlu çalışmaya tabi tutularak normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalması,

¹¹⁸Yusuf İleri, s.159

¹¹⁹ Vergi Usul Kanunu Madde 316

¹²⁰ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman, www.web muhasebe.com, (24 Nisan 2006)

, Yeni icatlar sebebiyle teknik verim ve kıymeti düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi.

Vergi idaresi, uygulamasında, yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler dışında kasırga, trafik kazası ve zirai işletmelerde salgın hastalık nedenleri için de fevkalâde amortisman uygulaması yapılmaktadır.

Tabii afete uğrayan duran varlıklar onarılıp tekrar kullanılabilir ise olağanüstü amortisman oranı talep edilemez. Olağanüstü amortisman kullanılamaz duruma gelen duran varlıklar için geçerlidir. Ancak, tabii afete uğrayan duran varlığın hurda olarak değerlendirilmesi halinde hurda geliri kar olarak kaydedilir.¹²³

1.3.2.3.6 Amortismanın Başlangıç Yılı

Amortisman, sabit varlığın aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.¹²⁴ Daha önce de belirtildiği gibi, aktife girme, sabit varlığın envantere alınması, kullanılır halde olması anlamındadır.

Ayrıca, VUK'nun 320. maddesinin son paragrafında amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından dolayı amortisman süresinin uzatılmayacağı belirtilmiştir. Bu sebeple, aktife girdiği halde kullanılmıyor diye amortisman ayrılmaması mükellefin aleyhine olur.

Henüz faaliyete geçmiş işletmenin aktifinde bulunan sabit varlıklar için amortisman ayrılabilceği gibi, faaliyette bulunan bir işletmede kullanılmayan sabit varlıklar da amortisman tabii olacaktır.¹²⁵

1.3.2.3.7 Amortisman Oranı

5024 sayılı kanunun madde 315'de yapılan değişiklikle önceden işletmeler amortisman tabii maddi duran varlıkların değerini % 20 oranından fazla olmamak

¹²¹ Selahattin Tuncer , s.110

¹²² Vergi Usul Kanunu Madde 317

¹²³ Yunus Kışalı, Aziz Erden ve Sadi Işıklılar,s.199

¹²⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 320

üzere, serbestçe tesbit ettikleri oranlar üzerinden yok ederlerken, yeni düzenlemeyle % 20 oranına kadar işletmelerce, serbestçe belirlenen bu oranın tesbiti Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Buna göre Bakanlık, her bir varlığın faydalı ömrünü dikkate alarak ,tesbit ve ilan edecektir¹²⁶

Aynı şekilde, işletmeler azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yöntemini seçmeleri halinde oranı eski düzenleme ile % 40 ‘ı geçmemek üzere serbestçe belirlerken, yeni düzenleme ile bu oran kaldırılmış ve uygulanacak amortisman oranının normal amortisman iki katı olduğu açıklanmıştır.Sonuç olarak amortisman mevzuatına getirilen düzenlemelerin en önemli noktası, varlığın amortismanına tabi tutulmasında faydalı ömür esasına geçilmesidir . Varlıkta meydana gelen fiziki aşınma ve yıpranma ,teknolojik yıpranma gibi faktörlerin göz önüne alınarak tesbit edilen faydalı ömür ,amortisman hesaplamalarını çok daha hassas ve etkin kılacaktır.¹²⁷

1.3.2.3.8 Amortisman Yöntemlerinin Seçimi ve Süresi

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. ¹²⁸

Muhasebe kurallarına göre amortisman tutarı hesaplanırken amortismanına tabi varlığın kullanıldığı süre dikkate alınır. Ülkemiz vergi kurallarına göre, amortismanına tabi varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri kaydedilir. ¹²⁹

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

¹²⁵ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman, www.web muhasebe.com, (24 Nisan 2006)

¹²⁶ Maliye Bakanlığı, söz konusu oranlar 28.04.2004 tarihli,25446 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 333 no ‘lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

¹²⁷ Akgül Başak Ataman,s.100

¹²⁸ Vergi Usul Kanunu Madde 320

¹²⁹ Ayça Zeynep Süer ve Yiğit Bora Şenyiğit, Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74,s.206

Ülkemizde sadece binek otomobiller için uygulanan kıst amortisman yöntemi 5024 sayılı Kanun ile eklenen faydalı ömür ilkesine paralel bir uygulama olup diğer amortisman tabi iktisadi kıymetler içinde uygulanmasının yararlı olacağı aşıkardır.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Vergi Usul Kanunun 320 inci maddesinde amortisman yöntemlerinin seçimi konusunda mükellefler için gerekli olan açıklamalar yapılmıştır.İlgili kanun maddesine göre;¹³⁰

„ İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

„ Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.

„ Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir

¹³⁰ Vergi Usul Kanunu Madde 320

1.3.2.4 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan Hükümler

1.3.2.4.1 Amortisman

Maddi varlığın amorti edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amorti edilir. Uygulanan amortisman yöntemi işletme tarafından kullanılan varlığın kendisinden elde edilecek ekonomik faydanın kullanım biçimini yansıtmalıdır. Amortisman tutarları bir maddi varlığın kayıtlı değerinin hesaplanmasında dikkate alınmıyorsa dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.¹³¹

Bir maddi varlıktan elde edilecek ekonomik faydalar işletme tarafından tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri, bu tüketimi yansıtacak şekilde, amortisman giderinin mali tablolara alınması yoluyla azaltılır. Amortisman, varlığın değerinin kayıtlı değerini aşması halinde de yapılır.

İşletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Ancak, teknik veya ticari eskime ve varlığın atıl dönemlerinde meydana gelen yıpranmalar varlığın ekonomik faydasının azalmasına yol açabilir. Buna bağlı olarak, varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a) Varlığın kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi,

b) Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma,

c) Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ve ticari eskime, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik,

d) Kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

¹³¹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 16

Varlığın faydalı ömrü, varlıktan beklenen faydaya göre belirlenir. İşletmeler varlığın belli bir süreden veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar geliştirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi varlıkların faydalı ömürleri, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerine bağlı olarak verilen kararlar ile belirlenir.

Arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar gibi bazı istisnaları da olmak üzere, boş arsa ve araziler sınırsız bir faydalı ömre sahip olduklarından amorti edilmez. Binalar, sınırlı faydalı ömre sahip olduklarından, amorti edilebilir varlıklardır. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın faydalı ömrünün belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Varlığın amorti edilecek tutarı varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunur.

Uygulamada, varlığın hurda değeri genellikle önemsizdir ve böylece amorti edilecek tutarın hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Hurda değer önemli bir tutar ise iktisap tarihinde hurda değer tahmin edilir ve her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Hurda değerde, bu tebliğin "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" başlıklı kısmına göre mali tablolara alınan değer düşüklüğünün bir yansıması sonucu oluşan bir değişim, amortisman tutarlarının belli aralıklarla düzeltilmesinde olduğu gibi ileriye yönelik muhasebeleştirilir. Bir varlığın hurda değeri, tahminin yapıldığı gün faydalı ömürlerini doldurmuş ve benzer koşullar altında faaliyet göstermiş olan benzer varlıkların elden çıkarılmasındaki geri kazanılabilir tutarı esas alınarak yapılır.

1.3.2.4.2 Amortisman Yöntemi

Bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarlarını baz alan yöntemlerdir. Normal yöntemde varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutan amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde varlığın beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak amorti edilir.

Uygulanacak yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır¹³²

Her dönemin amortisman tutarı gider olarak mali tablolara alınır. Ancak varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın işletme tarafından başka bir varlığın üretiminde kullanılması durumunda, amortisman tutarı üretilen varlığın kayıtlı değerinin hesabına dahil edilir Aynı şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi varlıkların amortisman tutarı “Maddi Olmayan Varlıklar” başlıklı kısım uyarınca belirlenen maddi varlıkların elde etme maliyetine dahil olabilir.

1.3.2.4.3 Faydalı Ömrün Gözden Geçirilmesi

Maddi varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.¹³³

Maddi varlığın ömrü süresince, tahmin edilen faydalı ömrün uygun olmadığı anlaşılabilir. Sonraki dönemlerde yapılan harcamalarla varlığın durumunda meydana gelecek iyileşmeler varlığın faydalı ömrünün uzatılmasını gerektirebilir. Teknolojide veya ürünün piyasasındaki değişiklikler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu durumlarda cari ve gelecek dönemlere ilişkin faydalı ömür ile amortisman oranı düzeltilir. İşletmenin bakım ve tamir politikaları da varlığın faydalı ömrünü etkileyebilir. Politika değişikliği, varlığın faydalı ömür süresini uzatabilir veya hurda değerini artırabilir. Ancak, politika değişiklikleri amortisman ayrılmayacağı anlamına gelmez.

¹³² Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında ,Tebliğ Seri :XI No:25 Madde 168

¹³³ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri :XI No:25 Madde 169

1.3.2.4.4 Amortisman Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Maddi varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözlemlendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansıtmak üzere değiştirilir. Amortisman yönteminde bir değişiklik yapılması gerekmesi halinde bu değişiklik muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak dikkate alınır ve cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilir. Amortisman yönteminde yapılan bir değişiklik işletmenin amortismanına ilişkin politikasını uygularken kullandığı tekniklerde bir değişiklik niteliğinde olduğundan, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur¹³⁴

¹³⁴ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 170

2. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Uluslararası Muhasebe Standardı, ayrı ayrı muhasebe tümlemi uygulayan yeni ayrı ayrı ulusal muhasebe standardı olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren çok uluslu kurum ve işletmelerin muhasebe tümlemi ile ilgili işlemlerden sonraki, dönem sonu, bilânço kazanç ve yitine tablolarına dayalı mali tabloların ayrıca değerlendirme ve sunuşlarında belirli ölçüde bir birlik sağlama amacıyla ayrı ayrı hazırlanmış, kendi içinde tutarlı bir bütün olan, birkaç sayfa oylumlu, uyulması gerekli yazılı kurallardan oluşan bir metin, bir örnek ölçü, bir ölçümlük anlamında bir terimdir.¹³⁵

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee- IASC) 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Japonya, Fransa, Almanya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur.¹³⁶

IASC amacı kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmesini sağlamaktır.¹³⁷

Bu amaçla IASC tarafından bugüne kadar 41 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. IASC, üyelerinin IAS ‘a uyumunu her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamış ve ikna yolu ile uluslararası yaklaşım sağlamayı ümit etmektedir. IASC üyelerinin hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara IAS’a uygun hareket etmemeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir.¹³⁸

¹³⁵ Mehmet Yazıcı, Muhasebe Standardının Tanımı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 18, Nisan 2003, s.36

¹³⁶ Preface to Statements of International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board, s.1

¹³⁷ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ na Genel Bakış, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, Ocak Mart 2006, s.28

¹³⁸ Haluk Yeşiloğlu, Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdikleri Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO, 30 Nisan -4 Mayıs 1997, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bu görevi 01 Nisan 2001 tarihinde devralmıştır.¹³⁹

Kurul 18- 20 Nisan 2001 tarihleri arasında yaptığı toplantılarında daha önce IASC tarafından çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumlarını onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – UFRS” nı oluşturacaktır.¹⁴⁰

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığı zaman, devletin bu konuda bir yönlendirmesinin olduğu gözlenmektedir. Ağırlıklı olarak devlet tarafından yönlendirilmiş olan muhasebe standartları yanında, bir özel sektör girişimi olarak 09.02.1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından “ Türkiye Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu (T MUDESK) oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından “Türkiye Muhasebe Standartları” adı altında muhasebe standartları yayımlanmıştır.¹⁴¹

15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesinde “Denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir, ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere Türkiye Muhasebe Standartları kurulmuştur.¹⁴²

TMSK ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin karar 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹³⁹ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, s.29

¹⁴⁰ Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslar arası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, Mayıs 2001, s. 5

¹⁴¹ Zafer Sayar ve Saim Üstündağ, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD,Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 18, Nisan 2003, s.50

¹⁴² 18.12.1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, standartların çevirisi tamamlanmış ve “<http://www.tmsk.org.tr/>” sitesinde yayınlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Uluslararası Muhasebe Standartlarının birebir çevirisi olup, kurumun internet sitesinde yayınlamaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarında maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeleri UMS ve TMS 16 no’lu “Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman” standardında açıklamıştır. Bu standarda ilişkin açıklamalar aşağıda bulunmaktadır.

2.1 Standardın Amacı

Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

2.2 Standardın Kapsamı

Bu standart bir başka Uluslararası Muhasebe Standardı farklı bir muhasebe uygulamasını öngörmediği ve izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

(a) “IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,

(b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar;

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi; veya

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar,

Ancak, bu standart (b) - (c) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Diğer standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılıdan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “UMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.

Bir işletme, inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan ve gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olmakla beraber, “UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardında belirtilen ‘yatırım amaçlı gayrimenkul’ tanımının koşullarını sağlamayan gayrimenkuller için bu standart hükümlerini uygular. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olur ve işletmenin UMS 40 hükümlerini uygulaması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller UMS 40’a tabidir. UMS 40’a uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

2.3 Standartta Yer Alan Tanımlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer IFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi duran varlıklar

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan, ve

(b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi, veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.4 Muhasebeleştirme

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

(a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, ve

(b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Bu standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

2.4.1 Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların

işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre sözkonusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir.

2.4.2 Sonraki Maliyetler

Muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekteşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir.

Bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa ediliş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

2.5 Muhasebeleştirmede Ölçüm

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.

2.5.1 Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

(a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler

(b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(c) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(d) Kurulum ve montaj maliyetleri;

(e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve

(f) Mesleki ücretler.

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “UMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. UMS 2 ve UMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

(a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,

(b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),

(c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),

(d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı

veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

(a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,

(b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları

(c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızı faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “UMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardı ile belirlenmiştir.

2.5.2 Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, UMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

(a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,

(b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen bilanço dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

Bir işletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini gözönünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

(a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya

(b) İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve

(c) (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemten etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir.

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir:

(a) İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,

(b) Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

2.6 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

2.6.1 Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

2.6.2 Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya, devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

(a) Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

(b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların muhasebeleştiriliren defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- (a) Arazi;
- (b) Arazi ve binalar;
- (c) Makinalar;
- (d) Gemiler;
- (e) Uçaklar;
- (f) Motorlu taşıtlar;
- (g) Mobilya ve demirbaşlar; ve
- (h) Ofis gereçleri.

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden

değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

2.6.3 Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı

ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.

Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

2.6.3.1 Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler

ve Hatalar” standardı uyrınca muhasebe tahmininde değışiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşölerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sızıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın IFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz.

Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değeri yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

(a) Varlığın beklenen kullanımı. kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağılı olarak değerlendirilir,

(b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve

yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır,

(c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme,

(d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar,

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

2.6.3.2 Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, UMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

2.6.4 Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.

2.6.5 Değer Düşüklüğü Tazminatı

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer dūřuklūęu ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

(a) Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu UMS 36'ya göre muhasebeleřtirilir.

(b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin bilanço dışı bırakılması bu standart uyarınca belirlenir.

(c) Deęer dūřuklūęu olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kiřilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduęunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

(d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir.

2.7 Bilanço Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya,

(b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (UMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekteşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, "UMS 18 Hasılat" standardında yer alan işletme mallarının

satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda UMS 17 uygulanır.

Muhasebeleştirme ilkesine göre işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, UMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUNUNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER

3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Genel Açıklamalar

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur.¹⁴³

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirinde artış yaratan bir kısım “hak”lar ile işletmeye ticari bir fayda sağlayan ayrıcalıklar veya üstünlüklerden oluşur. İlgili hak, ayrıcalık ve üstünlükler ya işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilir, ya da işletmenin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebe kayıtlarına, bunlardan sadece bir bedel karşılığı edinilenler alınıp izlenir.¹⁴⁴

Maddi olmayan duran varlıkları, değerleri fiziksel varlıklarına bağlı olmayan duran varlıklar olarak da tanımlayabiliriz. Bu varlıkların değerinin temelinde yasal haklar ve bu hakların transfer edilebilmesi yatmaktadır.¹⁴⁵

Maddi olmayan duran varlıklar firma sahiplerine belirli hakların elde tutulmasından dolayı firma gelirlerin elde edilmesinde katkıda bulunmaktadır. Bu varlıklar firma tarafından satın alınabileceği gibi, firmanın kendi içinde üretmesi de mümkün olmaktadır.¹⁴⁶

¹⁴³Nalân Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s 102

¹⁴⁴Dilek Sevimkan, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Sayı 53, Haziran-Temmuz 2001.s.46

¹⁴⁵Dennis Murray, Bruce Neumann and Pieter Elgers, **Using Financial Accounting :An Introduction**, South –Western College Publishing,s.293

¹⁴⁶Glen Johnson and James Gentry, **Finneyand Miller’s Principles of Accounting Introductory**, Eighth Edition, Prentice-Hall Inc.,s.299

Her fiziksel değeri bulunmayan varlığı maddi olmayan duran varlık olarak tanımlamak yanlış olur. Örneğin alıcılar ve peşin ödenen vergiler de fiziksel varlığı olmamasına karşın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmazlar. Özetlersek bir varlığı maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırmak için işletme faaliyetlerinde kullanılan dönen varlıklar olarak sınıflandırılmayan (uncurrent) ve fiziksel varlıkları olmayan varlıklar olarak tanımlayabiliriz.¹⁴⁷

Herhangi bir iktisadi kıymetin maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilebilmesi için iki temel şart gerekmektedir. Bunlardan birincisi iktisadi kıymetin yahut duran varlığın maddi bir varlığa haiz olmaması ikincisi ise belirli bir maliyeti olması ve işletme için ekonomik bir değer ifade etmesidir. Bu varlıklar amortismanına tabi tutulabilmeleri için bir zaman içersinde değer olarak aşınmaya maruz kalmaları gerekmektedir Bu genel tanım pek çok iktisadi kıymet için açık ve net olmakla birlikte bazı durumlarda tereddütler doğurmaktadır.¹⁴⁸

Bazen varlıkların maddi ya da gayri maddi duran varlık mı olacağı şeklinde tereddütler oluşabilir. Örneğin bilgisayar programlarında hiçbir zaman için mülkiyet söz konusu değildir ve bilgisayar programları bir başkasına devredilemez, o programı lisans sözleşmesinde belirtilen kişi ya da kişiler kullanabilir. Programlarda mülkiyet değil kullanım lisans hakkı alındığından, maddi varlığından söz edilemez¹⁴⁹.

Maddi olmayan duran varlıkların başlıcaları, üç kümeye ayrılarak aşağıda gösterilmiştir.¹⁵⁰

- a) Anlaşmalar ya da yasalarla yararlanma süreleri belirlenmiş olanlar
 - Teknik bilgi (know how) anlaşmaları,
 - Patent ve lisans hakları

¹⁴⁷Robert Meigs, Walter Meigs and Mary Meigs, **Financial Accounting**, Eighth Edition ,Mcgraw-Hill Inc.,s.440

¹⁴⁸Mevlüt Özer, **Vergisel ve Teknik Boyutlarıyla Muhasebe**, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998 s.429

¹⁴⁹Feriştah Sönmez, Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (Tms-8, Ums-38, 1.Taslak Modv Ve Spk Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak), **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı 191, Mart 2004, s.32

¹⁵⁰Oktay Güvemli, s.14

- ¸ Ticari marka ve isimler
 - ¸ Kira hakkı
 - ¸ İntifa hakkı vb
- b) Kurumsal Değerlerle İlgili Olanlar
- ¸ Peştemallıklar(Şerefiye)
 - ¸ Kuruluş ve yatırım dönemi harcamaları
- c) Bir kez yapılan harcamalar
- ¸ Genel giderler
 - ¸ Finansman giderleri
 - ¸ Deneme ve işletmeye alma giderleri vb
 - ¸ Araştırma ve geliştirme masrafları

Bu üç kümeden ilkinde yer alan maddi olmayan duran varlıklar, genellikle süreleri önceden belli olan haklardan oluşmakta olup, dolayısıyla bunların amortisman ayırma süreleri ömürleri ile sınırlı olmaktadır.

1980'li yılların başından itibaren artmaya başlayan Amerika ve Avrupa'daki şirket evlilikleri ve şirketlerin bir bedel ödenerek satın alınması beraberinde şirket varlıkları arasında gizli kalmış bir değerın açığa çıkmasına neden olmuştur. Bu yıllar içinde yapılan anlaşmalar çerçevesinde, bilânço değerinin çok üzerinde gerçekleşen şirket alımları meydana gelmiştir. Bunun en önemli sebebi olarak marka ve benzeri maddi olmayan varlıklara yapılan ödemeler gösterilmiştir.¹⁵¹

¹⁵¹Ali İldır, Marka Değerlemesi ve Marka Değerinin Bilânçolarda Gösterilmesi, **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Sayı 14, Ekim 2005,s.40

Maddi olmayan duran varlıklar ekonomik hayatta önemli bir faktör olarak yükselmekte ve şirket aktivitelerinin başarısında önemli rol oynayan etkenler arasında yer almaktadır. Bu varlıklar şirket değerlerinin belirlenmesinde önemli bir parça oluşturmaktadır.¹⁵²

Bugün çoğu şirket piyasa değerlerini maddi duran varlıklarından çok maddi olmayan duran varlıklardan almaktadır. Şirketlerin değeri ve gelecekteki değeri maddi olmayan duran varlıklarına bağlıdır. Bilgi çağında yaşadığımız bu dönemde şirketlerin sahip olduğu telif hakları, entelektüel sermaye, şerefiye, marka, ticaret ünvanı, düşünce ve ilişkiler diğer firmalara karşı üstünlük sağlamak ve şirket değerinin belirlenmesinde önemli faktörler arasında yer almaktadır.¹⁵³

Kurumsal değerlerin amortismanları, bunların değer yitirip yitirmemesiyle yakından ilgilidir. Peştemallık gibi giderek değeri artabilecek olan duran varlıkların değer yitirmesi söz konusu olmayabilir. Bununla beraber, peştemallık değerinin saptanması fazla güçtür. İnceleme sonucu değer yitirdiği saptanırsa, yitirilen değerın amortisman olarak ayırımı yapılabilecektir. Öte yandan, peştemallığın işletme çalışmalarına katkısı ölçüsünde amortisman ayrılması üzerinde de durulabilmektedir. Peştemallık öteki duran varlıklardan farklıdır. Bu farklılık, genellikle peştemallığın kurumdan ayrı satışının olmamasından kaynaklanır. Bu nedenle, kısıtlama demode olma gibi değer düşürücü olgular, amortisman ayırımı açısından önem taşıyacaktır.¹⁵⁴

Maddi olmayan duran varlıklar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki tekdüzen hesap planında aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹⁵⁵

- 260 Haklar
- 261 Şerefiye
- 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

¹⁵²Hervé Stolowy, Axel Haller and Volker Klockhaus, Accounting For Brands in France and Germany Compared With IAS 38 (intangible assets), **The International Journal of Accounting** Volume 36, Issue 2 , May 2001, s. 147

¹⁵³Tamara Gillis, Connecting Intangible Assets to the Bottom Line, **Communication World**, June-July 2003, s.10

¹⁵⁴ Oktay Güvemli,s.15

- 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 264 Özel Maliyetler
- 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268 Birikmiş Amortismanlar
- 269 Verilen Avanslar

3.1.1 Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısı ile yapılan harcamaları kapsar.

Bir işletmenin malvarlığına dâhil maddi olmayan haklar çok çeşitli olabilir. Bazılarını şöylece sıralamak mümkündür.¹⁵⁶

- , Patent hakkı,
- , Alâmetifarika,
- , Lisanslar,
- , Know-How,
- , İşletme hakkı, Ticaret unvanı, İmtiyazlar,
- , Diğer ticari ve sınaî haklar, Kira hakkı,
- , İntifa hakkı,
- , Telif hakkı v.s

¹⁵⁵Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, Dönem Sonu İşlemleri, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, Yayın No:10, 2001, s.225

¹⁵⁶Baki Meriç, **Ticari ve Mali Bilânçolarda, İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1982, s.228

Patentler, işletmelerin yeni buluşlar veya üretim teknikleri ile ilgili sınaî haklarını ifade eder. Devlet tarafından, yeni makine ve ekipman parçaların icat edilmesini desteklemek amacıyla bu hak buluşu yapan kişi ve kurumlara verilir. Patent sahibine verilen bu hak belirli süreler dâhilinde verilmiş olup (Amerika’da 17 yıl) bu hakkı verilen zaman içerisinde satma hakkı vardır.¹⁵⁷

Patent, tarım dâhil sanayinin herhangi bir alanında uygulanan yeni buluşlara verilen belge olarak tanımlanmaktadır. 23 Mart 1870 tarihli “İhtira Beratı Kanununda; Patent terimi yerine “İhtira Beratı” terimi kullanılmıştır. Makineler, araçlar, aygıtlar, kimyasal bileşikler ve işlemler ile ilgili her türlü üretim usulleri patent koruması kapsamındadır. Patentın belirgin özellikleri arasında sanayiye uygulanabilir olması, yeni ve teknolojinin bilinen durumunu aşma gibi durumların ortaya çıkması gerekmektedir.¹⁵⁸

Patent sistemi teknoloji üretiminin temelini oluşturmaktadır. Keşifler, bilimsel teoriler, matematik metodları, zihinsel faaliyetlerle ilgili ticari, mali ve ekonomik konular, şans oyunları, edebiyat ve sanat eserleri, kamu düzenine ve genel ahlaka aykırı buluşlar gibi konular patent koruması dışındadır.¹⁵⁹

Patentler teknolojinin lisans edilmesinde esas araçlardır. Patent, sanayiye uygulanacak teknik bilginin yayılmasında birinci dereceden rol alan araçlardır. Bu nedenle patent, teknolojik gelişme de fiili ve etkin rol oynar.¹⁶⁰

Know-how (teknik hüner ve tecrübe hakkı), bir sanayi işletmenin uzun tecrübe ve araştırmalar sonucunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim usulünün fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümü şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere know-how, bir ürünün nasıl yapılacağını gösteren üretimle ilgili teknik bilgi niteliğindedir¹⁶¹.

¹⁵⁷William Pyle and Kermit Larson, **Financial Accounting**, Revised Edition, Richard D. Irwin Inc.s.310

¹⁵⁸Ercan Alptürk, Royalty ve Patent Haklarının Finansal ve Vergisel Boyutu, **Mükellefin Dergisi**, **Lebib Yalkın Yayınları**, Sayı 123 ,s.94

¹⁵⁹ Ercan Alptürk, s.95

¹⁶⁰İsmail Hakkı Yücel, Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilim/>, (15 Mayıs 2006)

¹⁶¹Tezcan Atay, Know-How, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 8,s.36

Son zamanlarda sanayi alanında meydana gelen gelişmelerin hızlı ve karmaşık olması nedeniyle teknik bilgiler ve üretim hakları patente bağlanmadan da bilgiye sahip firma tarafından ücret karşılığında verilebilmektedir. Söz konusu teknik bilgilerin bilgi sahibi firma tarafından gönderilen elemanlarca verilmesi veya uygulamalı olarak gösterilmesi de olayın mahiyetini değiştirmektedir.

İmtiyazlar, devlet tarafından işletilen tabii kaynakların işletilmesi veya faaliyetlerin yapılabilmesi için satın alınan imtiyaz haklarını ifade eder.

Franchise ve lisanlar sözleşmeden doğan haklar olarak tanımlayabiliriz.¹⁶² Franchise belirli bir coğrafi alanda şirketleri belirli iş yapması için verilen haklar olarak da tanımı yapılmaktadır. Eğer Franchise maliyeti küçükse direkt gider olarak muhasebeleştirilmesi veya kısa süre içinde amorti edilmesi gerekmektedir.

Lisans: Patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. İşletme hakkı da denmektedir.

Royalty: Verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira. v.s. şekillerde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır. Ama doğru değildir. Lisans bir işletme hakkı olduğu halde, royalty devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır.¹⁶³

İşletmenin ticaret siciline kayıtlı olan ve benzer firmalardan ayıran ismine Ticaret Unvanı denir. Türk Ticaret Kanununda “tacirin ticari işletmesine ilişkin işlemleri yaparken kullandığı isim” olarak açıklamıştır. Ticari marka, işletmelerin mamullerini benzer mamullerden ayıran kelime, işaret, resim ve sembollerdir. Ticari markanın satın alınması veya yaptırılması için yapılan harcamaları kapsar.

¹⁶² Robert Meigs, Walter Meigs and Mary Meigs, s.444

¹⁶³ Güray Öğredik, Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı Açısından Web Sitesi İle İlgili Harcamalar ve Taslak Halindeki Yeni Türk Ticaret Kanunu, **Vergi Dünyası**, Ekim 2005, Sayı:290,s.6

Ticari marka oluşturma çabaları genellikle yapılan reklâm kampanyaları sayesinde olmakta ve bunlar oluştğı anda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ticari marka satın alınması önemli bir maliyet olmasına karşın aktifleştirilip ileriki dönemlerde amortisman yoluyla itfa edilmektedirler¹⁶⁴.

Telif hakları, eserlerin, filmlerin, kasetlerin plakların ve benzeri yayınların yayınlanma ve satılma haklarının satın alınması için eser sahibine ödenen tutarları ifade eder. Telif hakkı maliyeti eğer küçükse, birinci baskıya müteakip doğrudan giderleştirilebilir.¹⁶⁵

3.1.2 Şerefiye

Bir işletme devralırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılan hesaptır.Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelinin tespit edilmemesi halinde,net değeri esas alınır.

Şerefiye, bir işletmenin satın alınması halinde satın alan firma firmanın, satın aldığı firmadaki tüm mal varlıklarının toplam piyasa değerinin (rayiç bedellerinin) üzerinden bir ödemede bulunması halinde ortaya çıkan fazlalıktır. Bu fazladan ödenen tutar satın alınan firmanın normalin üzerinde getiri sağlayan yapısı olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır.¹⁶⁶.

Peştemallık (şerefiye) işletmenin bünyesine bağlı, ondan ayrılarak ticari işlemlere konu olamayan bir değerdir. Bir çeşit işletmenin mütemmim cüz'üdür. Varlığı işletmenin muhasebesinde kayıtlı olan ve olmayan unsurlardan kaynaklanır. Bu unsurları gayri maddi hakları, işletmenin iyi bir kuruluş yerinin olması, iyi üne sahip bulunması, hitap ettiği müşteri kitlesi vb. olarak nitelendirmek mümkündür.

¹⁶⁴Robert Meigs and Walter Meigs, **Financial Accounting**, Seventh Edition, McGraw-Hill Inc, s.436

¹⁶⁵Stewart Yarwood McMullen, **Financial Statements,Form,Analysis and Interpretation**, Seventh Edition ,Richard D. Irwin Inc, s.123

¹⁶⁶ Sabit Durlanık, Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Görüşler, **Vergi Dünyası**, Kasım 2000, Sayı 231,s.49

Peştemallık değeri, bu unsurların gerçek iktisadi değeri ile muhasebe kayıtları arasındaki farka eşittir.¹⁶⁷

Şerefiye kavramı muhasebe terminolojisine girmeden önce değişik manalarda avukatlar ve muhasebeciler tarafından sıkça kullanılmaktaydı. Bu kullanımlar arasında “müşteriler nezdinde bırakılan itibar sayesinde sağlanan fayda” ilk akla geleniydi. Fakat bu kavram sadece müşteri ilişkileri ile sınırlandırılacak bir doğru bir açıklama değildir. Muhasebe terminolojisi açısından şerefiye “firmadan sağlanacak gelecekteki gelirin bugünkü değerinin endüstride gerçekleşen normal ve ortalama gelirden fazla olan kısmı olarak” açıklayabiliriz Ortalamanın üstünden sağlanan bu gelirin tek etkeni iyi kurulmuş müşteri ilişkileri olmayıp bununla birlikte firmanın lokasyonu, sektörde monopol yapısı, üretimdeki etkinliği ve iyi bir yönetim yapısına sahip olması gibi diğer etkenlerinde varlığının bulunmasıdır.¹⁶⁸

Bazı eleştirilerde şerefiye kavramı dağıtılmayan karlara karşı write off (Aktifte yer alan varlığı bilanço dışına çıkarmak) yapılması gereken fiktif bir varlık olarak tanımlamışlardır. Yatırım geri dönüş oranı (RIO) hesaplamasında şerefiye değeri hesaplamada kullanılan aktifler arasında yer almaktadır.¹⁶⁹

Esasen, maliyet bedelinin maddi varlıklara yüklenilmeyen kısmından başka bir şey olmayan, bir başka deyişle bir artık değer olan şerefiye, kredi kuruluşlarınca ihtiyatla yaklaşılan bir varlık kalemidir Zira her ne kadar, şerefiyenin devralınan şirketin üstün kar potansiyelini yansıttığı ileri sürünse de, şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutar içinde şirket performansı ile ilgisi olmayı başka bir takım faktörlerde yer alabilir. Örneğin rayiç bedelin yanlış hesaplanması, şerefiye tutarında da yanlışlığa yol açacaktır.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Mehmet Erkan, İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler, **Vergi Dünyası**, Aralık 2003, Sayı 268, s.81

¹⁶⁸ Walter Meigs, A.N Mosich and Charles Johnson, **Accounting the Basis for Business Decisions**, Third Edition, Mc Graw-Hill Book Company, s.364

¹⁶⁹ H David Marshall, **A Survey of Accounting**, Second Edition, Homewood Irwin, s.191

¹⁷⁰ A.Loopold Bernstein, **Financial Statement Analysis-Theory, Application and Interpretation**, Fifth Edition, IR WIN, s.285

Şu halde devir almalarda dikkat edilmesi gereken husus, satış bedelini olabildiğince varlıklara dağıtmak, bir başka deyişle şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutarı azaltmaktır.¹⁷¹

Bir işletme, başarılı faaliyetlerinin sonucu olarak, bilânço değerlerinin üzerinde ilave bir değere (peştemallığa) sahip olabilir. Ancak, bu değeri, değerleme konusu yaparak bilânçosuna dâhil etmesi mümkün değildir.¹⁷²

3.1.3 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İşletmenin kurulması yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır

Ekonomik yapıdaki gelişmelere paralel olarak işletmelerin kapasiteleri ve faaliyet alanlarının eskiye nazaran genişlemesiyle birlikte kuruluş anında katlanılan giderlerin rakamsal boyutu yadsınamayacak tutarlara ulaşmış, artan rekabet koşullarının zorunlu kıldığı örgütlenme modellerinden kaynaklanan giderler de maliyetler arasında gittikçe artan bir önemi haiz olmaya başlamıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak adlandırılan bu neviden giderler Vergi Usul Kanunu'nun 282'nci maddesinde; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler" şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan bu tanımlamaya göre; kuruluş ve örgütlenme giderleri maddi kıymet iktisabına yönelik olmayan, işletmelerin kuruluş anında ya da faaliyetlerinin genişletilmesi veya faaliyet konularının değiştirilmesi amacıyla katlanılan giderlerden oluşmaktadır.¹⁷³

¹⁷¹ Orhan Akışık, Bir Maddi Olmayan Duran varlık Kalemi: Şerefiye; Amerikan Uluslar arası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Mayıs 2003,Sayı 9,s. 88

¹⁷² Baki Meriç, s. 237

¹⁷³ Abdullah Çelik, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Nisan 2002,Sayı 168,s.60

Kuruluş ve örgütlenme giderleri; maddi olmayan duran varlıklar sınıfında yer alan gayri maddi haklardan farklı özellikler gösterirler. Gayri maddi haklar, mülkiyete konu olup, bağımsız olarak alınıp satılabilen lisans, ihtira beratı, telif, peştemallık gibi kıymetlerden oluşur. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mülkiyete konu olması ve alınıp satılması söz konusu değildir.¹⁷⁴

Bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri sayılabilmesi için aşağıdaki koşulların bulunması gerekmektedir.¹⁷⁵

• 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.

Görüldüğü gibi ilk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş ve örgütlenme giderleri), biri kurumun veya şubenin kuruluş veya örgütlenme dönemine diğeri de kuruluş aşamasından sonra işlerin devamlı olarak genişletilmesine yönelik olmak üzere iki kısma ayrılır.¹⁷⁶

İlk tesis giderleri; kurumun kuruluşu sırasında yapılan fakat karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, noter masrafı, ticaret sicili kayıt masrafları, kırtasiye giderleri gibi masraflar iken; taazzuv giderleri ise, kurumun genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, yeni şube açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan giderler olarak değerlendirilir.¹⁷⁷

¹⁷⁴Vefa Toroslu, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1998, Sayı 119,s.145

¹⁷⁵Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, s. 228

¹⁷⁶Mehmet Erkan, s.77

¹⁷⁷Alpay Güraydın, Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri ile Peştemallıkların Mahiyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi, http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid_makale.doc, (5 Mayıs 2006)

Vergi kanunumuzda “Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerini” aktifleştirme olanağını sadece kurumlara tanımıştır. Oysa ki Tekdüzen Hesap Planına göre ferdi işletmeler, adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri de kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirebilmektedir.¹⁷⁸

3.1.4 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler paralelinde mamul yaşam dönemleri kısılırken yeni mamullerin pazara sunulmasındaki hız da artmıştır. Böylelikle teknoloji maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payı da yükselmiştir. Öyle ki; gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalar, yeni bir mamulün toplam yaşam döneminde ortaya çıkan maliyetlerinin (% 80–90 oranında) büyük bir bölümünün, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaya başladığını ortaya koymaktadır. Böylelikle, maliyet hesaplamalarında mamul yaşam döneminin ilk aşamaları üzerinde daha çok durulması gereği ortaya çıkmış, dolayısıyla da araştırma ve giderlerinin önemi artmıştır.¹⁷⁹

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri; yeni teknoloji yaratmak suretiyle maliyetlerde azalma, standartlarda iyileşme sağlayarak yeni ürün üretilmesi veya var olan ürünlerin geliştirilmesi hedefleyen faaliyetler olarak tanımlanabilir.¹⁸⁰

Yatırımlarda devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 98/1’nolu Tebliğe Göre AR-GE yatırımı, yeni bir ürün geliştirilmesi, ürün kalite ve standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici yeni bir teknolojinin ülke şartlarına uyumunun sağlanması amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme çalışmalarıyla bu tür faaliyet sonuçlarının faydalı araç, gereç, malzeme, ürün, yöntem, sistem ve üretim tekniklerine dönüştürülmesi, mevcutların teknolojik açıdan iyileştirilmesi ve teknoloji uyarlanması için bilimsel esaslara uygun

¹⁷⁸ Tugay Yücel, Tekdüzen Muhasebe ve Vergi Hukuku Açısından Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Durumu ve Öneriler, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı 242, s.15

¹⁷⁹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.274

¹⁸⁰ Altar Ömer Arpacı, Araştırma Geliştirme Giderlerinin Vergi Ertelemesi Yönü, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004, Sayı 190, s.15

olarak yapılan ve aşaması belirlenmiş araştırma ve geliştirme çalışmaları için gerçekleştirilen yatırımlar olarak tanımlanmıştır¹⁸¹

Araştırma ve geliştirme kavramları yukarıdaki tanımlarda birleşik bir kavram olarak algılanmasına karşın farklı anlamları olan ve ayırt edilmeleri gereken kavramlardır.

Araştırma faaliyetini yeni bilimsel ve teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen orjinal ve planlı bir soruşturma ve arayış çabası olarak tanımlamış olup, geliştirme faaliyeti ise araştırma bulgularının veya bulunan diğer bilgilerin yepyeni veya esaslı surette geliştirilmiş maddeler, araçlar, ürünler, işlemler, sistemler veya hizmetler için ticari üretime geçmeden önce bir plana veya tasarıma dönüştürülmesi olarak tanımlanmıştır¹⁸²

Aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir.¹⁸³

• Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi.

• Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi.

• Yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesine yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi.

• Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin teknolojilerin araştırılması.

• Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri

¹⁸¹Feriştah Sönmez, 15 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı – Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte), **Vergi Dünyası**, Yıl:22, Sayı 264, Ağustos 2003, s.188

¹⁸²Özlem Kesiciler, Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerinin Vergi Ve Teşvik Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/Ar-Ge_vrgmvzt.doc, (5 Mayıs 2006)

¹⁸³Orhan Ergün, Ar-Ge İndirimi, <http://www.mam.gov.tr/etkinlikler/14-Nisan-2005-arge-Bilgi-Gunu/OrhanErgunSunus.ppt>, (8 Mayıs 2006)

Ar-Ge faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesi, yapılan faaliyetin türüne, faaliyetin nasıl örgütlendiğine ve yürütülen projenin niteliğine göre belirlenir. Araştırma ile geliştirme faaliyetlerinin belirlenmesinde yardımcı olacak örnekler aşağıda verilmektedir:¹⁸⁴

Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler;

- a) Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- b) Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- c) Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
- d) Yeni ürün tasarımı ya da var olan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması,

Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler;

- a) Var olan ürün ve üretim yöntemlerini geliştirme faaliyetleri,
- b) Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ile deneme üretimlerinin yapılması,
- c) Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- d) Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi

Son yıllarda globalleşme ve uluslararası rekabet koşulları firmaların yeni teknoloji arayışlarını hızlandırmış ve buna paralel olarak da bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde önemli ölçülerde artışlar olmuştur. Bu tür faaliyetlerde bulunan kuruluşların ortaya çıkmasının yanı sıra firmalar kendi bünyelerinde bağımsız

¹⁸⁴Vefa Toroslu, Türkiye Muhasebe Standardı – 15 Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 64, Temmuz – Eylül 2003, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Ar-Ge üniteleri oluşturmuşlar ve bunlara önemli ölçüde kaynak ayırmaya başlamışlardır¹⁸⁵

Bu bağlamda giderek önem kazanan araştırma ve geliştirme giderlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda ne şekilde gösterileceği yeni tartışma ve görüşleri beraberinde getirmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inde Araştırma ve Geliştirme maliyetleri ile ilgili olarak duran varlıklarda “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ve dönem giderleri arasında “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ve maliyet hesapları içinde “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” bulunmaktadır. Tebliğ incelendiğinde Araştırma faaliyetleri ile Geliştirme faaliyetleri arasında bir ayırım yapılmadığı gözükmektedir. Ayrıca tebliğ, Araştırma ve Geliştirme maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı ile aktifleştirilmesine veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine olanak sağlamasına rağmen, maliyetlerin hangi durumda aktifleşeceğini ya da dönem gideri sayılacağını belirtmemiştir.¹⁸⁶

Söz konusu üç hesapta araştırma ve geliştirme maliyetleri belirgin kriterler geliştirerek, araştırma maliyetleri ve geliştirme maliyetleri olarak bir ayrıma tabi tutulmamış, ancak zımnen amaç göz önüne alınarak aktifleştirilme olanağı sağlanmıştır.¹⁸⁷

Geleneksel kayıt sisteminde tutuculuk ilkesinin etkisinde kalınarak araştırma ve geliştirme maliyetlerini gider yazma çok yaygındır. Fakat tutuculuk ilkesi dönemsellik ilkesini bozmaktadır. Dönemsellik ilkesine göre, araştırma ve geliştirme maliyetleri aktifleştirilmeli ve yararlı olacağı dönemde amorti edilmelidir. Tutucu uygulama, ürün

¹⁸⁵Ümit Aksoy, Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili Olarak KVK.'da Yer Alan Düzenlemeler, **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2000, Sayı 87,s. 61

¹⁸⁶Metin Saban ve Murat Genç, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70,Ocak-Mart 2005,s.129

¹⁸⁷Nalân Akdoğan, Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000,s.98

maliyetinin önemli bir kısmının gider yazılmasına neden olarak ürün maliyetlerinin de bozulmasına neden olmaktadır.¹⁸⁸

3.1.5 Özel Maliyetler

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar.¹⁸⁹

Özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanılmak amacıyla gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla, kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır. Mükellefler kiraladıkları iktisadi kıymetlerin normal bakım, onarım ve temizleme giderleri dışındaki harcamalarını aktifte “özel maliyet bedeli” hesabında göstermek zorunda olup, bu değerleri kira süresi içinde amortisman yoluyla yok edebilirler. Örnek olarak; bir binaya asma kat ya da oda ilave edilmesi, kat kaloriferi yerleştirilmesi, asansör tertibatı konulması iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırıcı nitelikteki işlemlerdir.¹⁹⁰

Özel maliyetler, kiralanan aktif kıymetlerle ilgili normal tamir ve bakım işlemi dışında, bu kıymetlerin kullanım fonksiyonunu artıran veya kullanıma elverişli hale getiren nitelikte harcamalardır. Örneğin bir mağazaya yapılan sabit vitrinler bu niteliktedir. Diğer taraftan bu harcamalara ilişkin kıymetler (yapı parçaları) portatif olarak kullanımı mümkün olmayan ve sökülüp götürülemeyen nitelikte olmalıdır. Örneğin bina sabit klima sistemi bu kapsamda olup özel maliyettir. Ancak, split klima taşınabilir nitelikte olduğundan bu kapsamda değildir.¹⁹¹

¹⁸⁸Erdoğan Nurten, Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli?, **Anadolu Üni.İİBF Dergisi**, Cilt XIV, Sayı 1-2, 1998.s.100

¹⁸⁹Ahmet Demir, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, 1996, s.451

¹⁹⁰Safiye Öngen, Özel Maliyet Bedelinde Yeniden Değerleme ve Muhasebesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Nisan-Haziran 2000, Sayı 51, s 4

¹⁹¹Muzaffer Küçük, Özel Maliyetlerde İtfa ve Yeniden Değerleme, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Aralık 2001, Sayı 164, s.50

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergileri ise isteğe bağlı olarak maliyet bedeline eklenebileceği gibi genel giderler arasında da gösterilebilir. Mükellefler yukarıda sayılan iktisadi kıymetleriyle ilgili olarak bunların aktifleştirilmesinden sonra da bir kısım harcamalarda bulunabilirler. Bu harcamaları iki grupta toplamak mümkündür. Birinci grupta; olağan giderler olarak adlandırılacak normal bakım, tamir ve temizleme gibi giderler yer almaktadır. Bunların yapıldığı dönemlerde doğrudan gider yazılacağı açıktır. İkinci grupta yer alan giderler ise; söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlerini devamlı olarak artıran, genişleten, kullanma süresini uzatan harcamalardır. Örneğin bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle değerini artıran giderler ile bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın (klima v.b.) eklenmesi veya işyerinin amaca uygun hale getirilmesi için yapılan (dekorasyon, bölmeler, sabit raflar v.b.) giderlerdir.

Anılan bu giderler işletmenin aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetler için yapılmışsa iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmeleri zorunludur. Şayet bu giderler işletmenin aktifinde yer almayan, kiralanmış iktisadi kıymetler için kiracı tarafından yapılmışsa bu takdirde “özel maliyet bedeli” olarak tekdüzen hesap planı çerçevesinde “264-Özel Maliyetler Hesabı”nda aktifleştirilmeli ve kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle itfa edilmelidir. Kira süresi belli değilse beş yılda itfa edilirler. ¹⁹²

Gayrimenkullerin maliyetine eklenmesi gereken giderler, kira ile tutulan bir gayrimenkul için yapılmış ise, gayrimenkul kiracının aktifinde bulunmadığı için giderlerin maliyet bedeline eklenmesi mümkün değildir. ¹⁹³

Özel maliyet bedelleri aşağıda belirteceğimiz iktisadi kıymetleri için geçerli olacaktır. ¹⁹⁴

¹⁹²Mehmet Altındağ, Özel Maliyet Bedeli ve Yeniden Değerlemesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Ağustos-Eylül 2001, Sayı 56, s.1

¹⁹³Mustafa Bahtiyar, Özel Maliyet Bedeli, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 110, Şubat 2002 s. 216

¹⁹⁴Levent Başak, Özel Maliyet Bedellerinde Dönem Sonu İşlemleri, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2004, Sayı 1, s.70

- , Gayrimenkuller,
- , Gemiler,
- , Motorlu kara nakil vasıtaları,
- , Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisatlar.

Kiralanın şeyin kira süresi dolmadan kiracı tarafından boşaltılması durumunda henüz itfa edilmemiş olan özel maliyet bedelleri boşaltma yılında bir defada gider olarak kaydedilir. Kiralanın şeyin kira süresinin bir yıl olması durumunda kiracı özel maliyet bedeli olarak aktifleştirdiği harcamaların tamamını tutarı ne olursa olsun dönem sonunda gider olarak kaydederek kar zarar hesabına aktaracaktır.¹⁹⁵

Özel maliyete konu kıymetin diğeri bir unsur, kira süresinin sonunda kiralayana bırakılma zorunluluğudur. Bu kıymetin kiralayana, belli bir bedel karşılığı bırakılacak olması da özel maliyet olma özelliğini değiştirmeyecektir. Özel maliyet harcamasına konu olan kıymetlerin faydasından kira süresi boyunca ya da bir yıldan fazla süre ile yararlanılır.

Buna göre, özel maliyet bedelinin unsurları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.¹⁹⁶

- , Gayrimenkul başkasına ait olmalıdır.
- , Giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olmalıdır.
- , Giderler kiracı tarafından yapılmalıdır.
- , Giderlerin yapılması sözleşmede yer almamalıdır.

¹⁹⁵Vefa Toroslu, Özel Maliyet Bedeli, Mali Çözüm Dergisi, Ekim Aralık 1998, Sayı 45, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

¹⁹⁶Erol Uçmazbaş, Özel Maliyet Harcamalarının Yatırım İndirimi İstisnası Karşısındaki Durumu, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2004, Sayı 8, s.31

3.1.6 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıdaki sayılanların dışında kalan maddi olmayan duran varlıklar kalemlerinin izlendiği hesaptır.

3.1.7 Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurtiçi, gerekçe yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan bu hesapta, tanımdan anlaşılacağı gibi haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler ve diğer maddi olmayan duran varlık edinimleri maksadı ile yurtiçi ve yurtdışı satıcılara, müteahhit ve taşeronlara nakden ve hesaben veya diğer şekilde yapılan ödemeler ile işletmede imal ve inşa edilen maddi olmayan duran varlık için alınacak madde ve malzemelerle ilgili olarak yapılan ya da işletme tarafından müteahhitlik ve taşeronlar lehine yapılan ön ödemeler, bunlar lehine açtırılan akreditifler ve de sipariş avansları izlenecektir.¹⁹⁷

3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununa göre değerlendirme şekilleri aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Madde 9 uyarınca Maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık niteliğini taşıyan kalem ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeriyle gösterilir.¹⁹⁸

¹⁹⁷Duran Yağmurlu, **Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları**, İstanbul: Kürtiş Matbaacılık, Eylül 1997, s.58

¹⁹⁸Bülent Üstünel, s.323

Şerefiye ilgili olarak tebliğde bu gayri maddi hakla ilgili olarak devir alınma sırasında katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan öz varlığı arasındaki olumlu farktan bahsedilmiştir, değerlendirme ölçüsü ile ilgili olarak herhangi bir tanıma yer verilmemiştir.¹⁹⁹

3.2.2 Türk Ticaret Kanun’una Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Türk Ticaret Kanunda maddi olmayan duran varlıkların değerlemesine ilişkin şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri açısından hükümler bulunmakta olup konunun detayı aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

TTK.’nunda, sermaye şirketleri dışındaki işletmelere ait maddi olmayan sabit varlıkların değerlendirme usul ve ölçüleri hakkında özel bir hüküm mevcut değildir.

Bu durum karşısında, sermaye şirketleri dışındaki işletmelerin, maddi olmayan sabit varlıklarını da maddi sabit varlıklarda olduğu gibi, TTK’nun 75 inci maddesinde belirtilen "bütün aktiflerin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlendirileceği"ne ilişkin genel hükme göre değerlemeleri gerekir.

Bu hüküm ise, kesin bir ölçüyü ifade etmediğinden, şahıs işletmelerinin kendileri için bir anlamı olması şartıyla maddi olmayan sabit varlıklarını herhangi bir değerle değerlemeleri mümkündür.²⁰⁰

Sermaye şirketlerinde Türk Ticaret Kanunu madde 459 ‘a göre, ilk kuruluş veya işletmenin sonradan geliştirilmesi için yapılan masrafların istenirse doğrudan gider olarak istenirse aktifleştirilerek en çok beş yılda itfa edilebileceğini belirtmiştir.

Bu durumda, aktifleştirilmiş ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin değerlendirme ölçüsünün mukayyet değer olduğu ve en fazla beş yıllık bir sürede itfa edilebileceği açıktır.

¹⁹⁹Tuna Akgül, s.71

²⁰⁰Baki Meriç,s.227

Türk Ticaret Kanununun 460. maddesinin maddi olmayan duran varlıkla ilgili 2. fıkrasında haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi mal ve üretim yöntemleri, ruhsatnameler, marklar ve buna benzer diğer iktisadi kıymetlerin bu anlamda araştırma ve geliştirme giderleri diğer iktisadi kıymetlerin içinde değerlendirilebilir- en fazla maliyet değerleri üzerinden bilânçoya aktarılabilir.²⁰¹

Bu durumda, kuruluş ve örgütlenme giderleri dışında kalan varlıkların, maliyet bedelinin altında bir değeri vermesi şartıyla herhangi bir usul ve ölçü ile değerlendirilmesi mümkündür. Kanun koyucu, diğer varlıklarda olduğu gibi, bu varlıkların değerlendirilmesinde de kesin bir değerlendirme ölçüsü göstermeyerek azami değerlendirme sınırını koymakla yetinmiştir.²⁰²

Şerefiye konusunda ise kanunda ismen belirtilmemekle birlikte, genel olarak ticari işletmenin bu tür gayri maddi unsurları ihtiva ettiği belirtilmektedir.²⁰³

3.2.3 Vergi Usul Kanununa Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Haklar

VUK'nun 269 uncu maddesine göre gayri maddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Başka bir deyimle, gayrimenkullerin değerlendirilmesine ilişkin VUK'nun 269,270, 271 ve 272. maddelerindeki değerlendirme ölçü ve esasları ile aynı kanunun gayrimenkulleri ilgilendiren değerlendirme hükümleri gayri maddi hakların değerlendirilmesinde de aynen geçerlidir. Buna istinaden vergi kanunun ilgili maddeleri ekte verilmektedir.

Madde 269:İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.²⁰⁴

²⁰¹Doğan Argun, Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Tanımı, Kapsamı, İtfası, Araştırma Geliştirme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 67, Temmuz 1998, s.77

²⁰² Baki Meriç, s.227

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeriştir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
2. Tesisat ve makineler,
3. Gemiler ve diğer taşıtlar,
4. Gayri maddi haklar,

Madde 270: Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer²⁰⁵:

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Madde 271: İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.²⁰⁶

Madde 272: Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.²⁰⁷

İlgili maddelerden çıkartılacak sonuç gayri maddi haklar maliyet değeri ile değeriştir.

²⁰³ Türk Ticaret Kanunu Madde 11

²⁰⁴ Vergi Usul Kanunu Madde 269

²⁰⁵ Vergi Usul Kanunu Madde 270

Kuruluş ve Örgütlenme (Organizasyon) Giderleri ve Şerefiye

Şirketlerde aktifleştirilerek 262 kodlu hesaba alınan ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.²⁰⁸

Maddede açıkça belirtildiği üzere, kuruluş ve örgütlenme gideri sadece kurumlarda aktifleştirilebilir. Şahıs işletmelerinde ve şahıs şirketlerinde (Kollektif Şirket gibi) bu tür giderleri aktifleştirme imkânı bulunmadığından, giderin yapıldığı yılda doğrudan sonuç hesaplarına (Örneğin 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı) intikal ettirilmesi zorunludur.²⁰⁹

Vergi Usul Kanunun 282. maddesinde şerefiyenin mukayyet değerle değerlendirilip aktifleştirileceği belirtilmiştir. Şerefiyeye ilişkin bu belirlemeler ilk tesis ve taazzuv giderleri ile birlikte düzenlenmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunun 313. maddesinde belli bir tutarı aşmayan peştemallıkların bir defada gider yazılabileceği de belirtilmiştir.²¹⁰

Araştırma ve Geliştirme Giderleri

VUK'nda araştırma ve geliştirme giderlerinin değerlemesine ilişkin doğrudan hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu giderlere benzerlik gösteren ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıkların mukayyet değerleri ile değerlendirilebilecekleri belirtilmiştir (VUK 282) Yine aynı kanunun 326. 'ncı maddesinde bu giderlerin aktifleştirilmesi konusunda kurumlara bir ihtiyarılık tanınmıştır.²¹¹

VUK' nun 265. maddesinde "mukayyet değer", bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değerdir, denilmek suretiyle değerlendirme ölçeğinin tanımı yapılmıştır. Bu tür faaliyetlerin aktifleştirildiği tarihe kadar bir elde etme süreci söz konusudur. Bu süreçte biriken bu giderler söz konusu maddi olmayan varlığın

²⁰⁶Vergi Usul Kanunu Madde 271

²⁰⁷Vergi Usul Kanunu Madde 272

²⁰⁸Vergi Usul Kanunu Madde 282

²⁰⁹Alpay Güraydın, s.4

²¹⁰Sabit Durlanık, s.51

²¹¹Doğan Argun,s. 78

maliyetidir. Aktifleştirildiği tarihten itibaren VUK uyarınca değerlemede esas alınan kayıtlı değerın kaynağı elde etme sürecine ait toplam maliyetlerdir.²¹²

Özel Maliyetler:

Ülkemiz uygulamasında özel maliyet bedeli kavramı ilk olarak VUK'da tanımlanmıştır. VUK'nun "İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme"ye ilişkin ikinci Bölümünün "Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması" başlıklı 272'nci maddesinin üçüncü fıkrasında; "kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizlik giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.²¹³

Uygulamada özel maliyet bedeline eklenecek giderlerle, normal bakım ve tamirat giderleri ayırımında çıkabilecek güçlüklerle ilgili olarak şu hususlara dikkat edilmelidir;²¹⁴

Normal, bakım, tamir ve temizleme giderleri özel maliyet bedeli kapsamı dışındadır.

Gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymeti devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler, özel maliyet bedeline eklenir

4369 sayılı kanunla VUK 'nun 298. maddesinde yapılan değişiklikle özel maliyet bedelleri yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Konuya ilişkin olarak 270 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklanmalara yer verilmiştir.²¹⁵

Özel maliyetlerde yeniden değerlendirme uygulaması 01.01.1998 tarihinden sonra aktifleştirilen kıymetlerde uygulanmaktadır. Bu tarihten önce aktifleştirilmiş olan özel

²¹² Doğan Argun, s. 78

²¹³ Nuran Cömert Doyrangöl, Özel Maliyetlerin İtfasının VUK., MSUGT. SPK ve UMS Açısından Değerlendirilmesi ve Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:69, Eylül, 1998, s.125

²¹⁴ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998, s.592

²¹⁵ Yafes Pehlivan, Özel Maliyet Bedellerinin İtfası, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 133, Ocak 2004, s.169

maliye bedelleri yeniden değerleme işlemine tabi tutulmayacak, 4369 sayılı kanun öncesi hükümlere göre mukayyet bedeli üzerinden itfa edilmeye devam olunacaktı.²¹⁶

Ancak 01.01.2004 yılından itibaren yürürlüğe giren enflasyon muhasebesi uygulaması ile birlikte yeniden değerlemeye ilişkin 298. madde değişmiş ve özel maliyetler hesapları, parasal olmayan varlıklar olarak sınıflamaya tabi tutulmuştur. Düzeltme katsayısı yardımıyla ilgili varlıklar düzeltmeye tabi tutularak bilançoda gösterilecektir.

3.2.4 Sermaye Piyasası Kanununa Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Sermaye Piyasası Kanununa göre maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi varlıkların mali tablolara alınması ve değerlenmesi ve mali tablolara alınmasında sonraki değerleme olarak iki grupta incelenmiştir.

3.2.4.1 Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması ve İlk Değerleme İşlemi

3.2.4.1.1 Maddi Olmayan Varlıkların Mali Tablolara Alınması

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak tanınması. ilgili varlığın maddi olmayan varlık tanımına uyması ve bu kısımda düzenlenen mali tablolara alınma kriterlerini taşıması halinde mümkündür.²¹⁷

Bir maddi olmayan varlık, sadece işletmenin gelecekte varlıktan ekonomik fayda elde etmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi halinde mali tablolara alınır. İlgili varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydanın muhtemel olup olmadığı hususu, varlığın faydalı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullar hakkında yönetimin en iyi tahminlerini temsil eden makul ve destekleyici varsayımlar kullanılarak değerlendirilir.²¹⁸

²¹⁶ Muzaffer Küçük, s.52

²¹⁷ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında ,Tebliğ Seri :XI No:25 Madde 183

²¹⁸ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 183

İşletmeler, varlığın kullanımından sağlanabilecek gelecekteki ekonomik fayda akışının kesinlik derecesini değerlendirirken, dış kaynaklardan elde edilen kanıtlara ağırlık vererek, ilk mali tablolara alınma tarihi itibarıyla ulaşılabilir olan kanıtlara dayanarak takdir yetkisini kullanır.

Maddi olmayan varlıklar, başlangıçta, elde etme maliyeti üzerinden değerlendirilir

3.2.4.1.2 Ayrı İktisap

Maddi olmayan varlık ayrı olarak satın alınırsa, maliyeti güvenilir olarak belirlenebilir. Bu özellikle bedelin para ya da parasal varlıklar olarak ödendiği durumlar için geçerlidir.

Bir maddi olmayan varlığın elde etme maliyeti;²¹⁹

a) Satış iskontoları ve indirimler düşüldükten sonraki, ithalat vergileri ile iade alınamayacak satın alma vergilerini de içeren iktisap fiyatını,

b) Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek harcamaları, içerir.

Doğrudan ilişkilendirilebilecek giderler ilgili varlığı çalışır hale getirmekle doğrudan ilişkili ücret giderleri ile ilgili meslek mensuplarına ödenen ücretleri içerir.

Maddi olmayan bir varlığın yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesinden sonra maliyetlerin aktifleştirilmesine son verilir. Dolayısıyla, maddi olmayan varlığın kullanımı sırasında veya daha verimli hale getirmek için katlanılan maliyetler (varlıkların standart performanslarının iyileştirilmesinden farklı olarak), bu varlıkların maliyetine dâhil edilmez. Aşağıda örnek olarak yer alan maliyetler, maddi olmayan bir varlığın maliyetinden hariç tutulur.²²⁰

a) Yönetim tarafından amaçlanan biçimde faaliyet gösterebilir durumda olan fakat kullanılmaya henüz başlanmamış varlıklar için katlanılan maliyetler,

²¹⁹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 184

²²⁰ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 184

b) Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep oluşurken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları.

Maddi olmayan bir varlığın geliştirilmesi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan, fakat varlığın yönetimce amaçlanan faaliyetleri yapabilir hale getirilmesi için gerekli olmayan faaliyetlere ilişkin gelir ve ilgili giderler dönem kar veya zararında dikkate alınır ve gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında yer alır.

Maddi olmayan bir varlığa ilişkin ödemenin tarihi, normal kredi vadelerinden uzunsa, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda, toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark, aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Maddi olmayan bir varlık, işletmenin hisse senetleri karşılığında iktisap edilmişse varlığın elde etme maliyeti, çıkarılan hisse senetlerinin makul değeridir. Alınan varlığın makul değeri, çıkarılan hisse senetlerinin makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyetin tespitinde bu değer esas alınır.²²¹

3.2.4.1.3 İşletme Birleşmeleri Yoluyla Edinilen Maddi Olmayan Varlıklar

İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıkların maliyet bedeli, edinildikleri tarihteki makul değerleridir.²²²

Bu yolla edinilen maddi olmayan bir varlığın elde etme maliyetinin, söz konusu varlığın ayrı olarak mali tablolara alınması amacıyla, yeterli güvenilirlikte ölçülüp ölçülemeyeceğinin belirlenmesinde takdir yetkisi kullanımı şarttır. Aktif bir piyasada piyasa fiyatları, en güvenilir makul değer göstergesidir. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, cari alış fiyatıdır. Cari alış fiyatları belirlenebilir değilse, en son benzer işlemin fiyatı, işlem tarihi ile varlığın makul değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, makul değer tahmininde esas alınır.

²²¹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 184

²²² Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 185

Bir varlık için aktif bir piyasada oluşan fiyat mevcut olmadığı durumda, elde maliyeti; iktisap tarihi itibarıyla, bilgili ve istekli taraflar arasında yapılan işlemde ulaşılabilir en fazla bilgi esas alınarak, varlık için işletmenin ödeyeceği tutarı ifade eder. Bu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklara ilişkin son işlemlerin sonuçları da dikkate alınır.

Düzenli şekilde aynı maddi olmayan varlıkların alış ve satış işlemi ile uğraşan işletmelerin bu varlıkların makul değerlerini dolaylı olarak tahmin etme konusunda geliştirdiği teknikler, bu tekniklerin bu kısımda tanımlanan makul değeri tahmin etmeyi amaçlaması ve varlığın ait olduğu sektördeki cari uygulamaları yansıtması şartıyla, iktisap yoluyla elde edilen bir maddi olmayan varlığın ilk değerlemesinde kullanılabilir. Bu teknikler, varlıktan beklenen net nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi veya karlılıkla ilgili belirli göstergelerin kullanılması şeklinde olabilir.²²³

Tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin mali tablolara alınmasına ilişkin bu kısımdaki hükümler ile "İşletme Birleşmeleri" kısmında yer alan hükümlere uyumlu olarak

a) İktisap eden, iktisap edilenin mali tablolarına alınmamış olsa dahi, mali tablolara alınma kriterini sağlayan maddi olmayan varlığı, mali tablolarına alır.

b) İktisap edilen bir maddi olmayan varlığın elde etme maliyeti güvenilir bir ölçülemiyorsa, söz konusu varlık ayrı bir maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz, ancak şerefîyeye dâhil olur.

İktisap edilen bir maddi olmayan varlık için aktif bir piyasa olmadıkça, maddi olmayan varlığın mali tablolara alınan başlangıç maliyeti, iktisap tarihi itibarıyla negatif doğmasına neden olamayacak veya ortaya çıkan negatif şerefîyeyi artırmayacak şekilde belirlenir.

²²³ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 185

3.2.4.1.3

Devlet Teşviği Yoluyla İktisap

Bazı durumlarda, maddi olmayan bir varlık, devletin bir teşviği olarak ücretsiz veya çok az bir bedelle iktisap edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye hava alanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu çalıştırma lisansı, ithalat lisansları veya kotalar veya diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan varlıkları aktardığında veya dağıttığında söz konusu olur.²²⁴

İşletme, bu tebliğin "Devlet Teşvik ve Yardımları" kısmında izin verilen şekilde, bu şekilde alınan bir varlığı başlangıçta makul değer üzerinden mali tablolara almayı tercih etmezse, varlık başlangıçta teşvik için verilen tutar ve varlığın amaçlanan nihai kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler toplamı üzerinden mali tablolara alır.

3.2.4.1.4

Varlıkların Takası Suretiyle Elde Etme

Bir maddi olmayan varlık, benzer olmayan diğer bir maddi olmayan varlık veya diğer bir varlıkla kısmen veya tamamen takas edilmek suretiyle iktisap edilebilir. Bu maddenin üçüncü fıkrasının uygulandığı durumlar hariç, bu tür bir varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın makul değeri ile ilave verilen nakit veya nakit benzeri bedel üzerinden değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha doğru bir gösterge sunuyorsa, maliyet tespitinde alınan varlığın makul değeri esas alınır.²²⁵

Maddi olmayan bir varlığın mali tablolara alınabilmesi için varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekli olup, nakit veya nakit benzeri dışında değerlerle iktisap edilen maddi olmayan bir varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülüp ölçülemeyeceğinin belirlenmesinde bu kısmın "İşletme birleşmeleri yoluyla edinilen maddi olmayan varlıklar" başlıklı maddesindeki esaslar dikkate alınır. Benzer varlıkların piyasada nadir işlem görmesi ve makul değere ilişkin alternatif hesapların (Örnek: gelecekteki nakit akımlarının iskonto edilmiş tutarlarını esas alan yöntem)

²²⁴ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 186

²²⁵ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 187

yapılamadığı durumlarda, maddi olmayan bir varlığın makul değerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği kabul edilir.

Benzer bir varlığın takası karşılığında iktisap edilen bir maddi olmayan varlığın maliyeti, takasa konu varlıkların makul değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, vazgeçilen varlığın kayıtlı değeri esas alınarak belirlenir.

3.2.4.1.6 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Şerefiye

İşletme bünyesinde oluşturulan şerefiye, maliyeti güvenilir bir biçimde tespit edilebilen ve işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir varlık olmaması nedeniyle, bir varlık olarak mali tablolara alınmaz²²⁶

3.2.4.1.7 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Varlıklar

İşletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı hususunun belirlenmesinde, bu kısımdaki genel şartlar yanında, gelecekte ekonomik fayda üretmesi muhtemel tanımlanabilir bir varlık olup olmadığı, varsa bunun ne zaman ortaya çıktığı ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde belirlenmesi kapsamında, giderlerin diğer günlük faaliyetlerle ilgili olanlardan ayrıştırılabilir olup olmadığı hususları, işletme bünyesinde oluşturulan maddi olmayan varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.²²⁷

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılamadığı durumlarda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

Araştırma Safhası

Araştırma safhasında herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağını belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.²²⁸

Araştırma safhasında yürütülen faaliyetlere aşağıda yer verilmiştir.

- a) Yeni bir bilgi elde edilmesini amaçlayan faaliyetler,
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik değerlendirilmesi ve nihai seçimi,
- c) Alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin araştırılması,
- d) Yeni veya geliştirilmiş alet, edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlerin alternatiflerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme Safhası

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;²²⁹

- a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

²²⁶ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 188

²²⁷ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 189

²²⁸ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 190

²²⁹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 191

d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağını belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,

e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve

t) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması

Geliştirme safhasında yapılan faaliyetlere aşağıda yer verilmiştir.²³⁰

a) Modellerin üretim veya kullanım öncesinde tasarımı, yapımı ve test edilmesi:

b) Yeni teknoloji içeren alet, kalıp ve edevatların tasarımı,

c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekte bir pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve

d) Yeni veya geliştirilmiş alet edevat, ürün, süreç, sistem ve hizmetlere ilişkin alternatiflerin tasarımı, inşası ve test edilmesi.

Bir maddi olmayan varlığın gelecekte sağlaması muhtemel olan ekonomik faydalarının belirlenebilmesi için "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" kısmında yer alan hükümler kullanılmalıdır.

Bir maddi olmayan varlığı tamamlamak, kullanmak ve bundan fayda elde etmek için yeterli kaynağın mevcudiyeti, ihtiyaç duyulan teknik, mali ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini açıklayan bir iş planı ile gösterilebilir. Bir işletmenin maliyet sisteminin bu şekilde oluşturulan maddi olmayan varlığın maliyetini güvenilir bir biçimde tespit edecek şekilde oluşturulması şarttır.

²³⁰ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 191

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar, yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayrılamayacağından maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz.

3.2.4.1.8 İşletme Bünyesinde Oluşturulan Maddi Olmayan Varlıkların Maliyeti

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterini sağladığı tarihten başlamak üzere yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönem yıllık ve ara mali tablolarda gider olarak mali tablolara alınan harcamalar, daha sonra maliyete dâhil edilemez.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti doğrudan ilişkilendirilebilen ve varlığın yönetimce amaçlanan şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli olan tüm harcamaları içerir. maliyetler, uygulanabilir ise, aşağıda yer alan.²³¹

a) Maddi olmayan varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmetlere ilişkin giderleri,

b) Varlığın oluşturulmasında doğrudan görev alan personelin ücretleri ve diğer ilgili maliyetleri,

c) İlgili yasal hakkın tesciline ilişkin harçlar, varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları gibi varlığın oluşturulması ile doğrudan ilişkili diğer harcamaları,

d) Varlığı geliştirmek için gerekli olan ve o varlığa makul ve tutarlı bir esas üzerinden dağıtılabilen genel üretim giderleri (amortisman, sigorta ve kira giderleri) kapsar.

Aşağıdaki kalemler, işletme bünyesinde oluşturulan varlıkların maliyetine dâhil edilmez.

²³¹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 192

a) Varlığın kullanıma hazırlanması ile doğrudan ilgili olanlar hariç. satış, yönetim giderleri ile diğer genel giderler,

b) Bir varlığın planlandığı şekilde kullanılmasından önce ortaya çıkan ve açık bir şekilde tanımlanabilen verimsizlik veya başlangıç faaliyet zararları ve

c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitime ilişkin giderler

3.2.4.2 Mali Tablolara İlk Alınmadan Sonraki Dönemlerde Değerleme

3.2.4.2.1 Temel Yöntem

Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali da maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.²³²

3.2.4.2.2 Alternatif Yöntem

İsteyen işletmeler, maddi olmayan varlıkları, temel yönetime ilişkin madde hükmü yerine, bu madde çerçevesinde değerlemeye tabi tutabilirler.

İlk mali tablolara alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı (yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri) üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerden, birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bu kısım kapsamındaki yeniden değerlemenin, aktif bir piyasadaki fiyatlar esas alınarak yapılması şarttır. Yeniden değerlendirme, bilanço tarihi itibarıyla, ilgili varlığın makul değerinin mali tablolardaki kayıtlı tutarından önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.²³³

²³² Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 196

²³³ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 197

Bu kısımda geçen yeniden değerleme, vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan yeniden değerlemeden farklıdır.

Alternatif yöntem;

a) Varlık olarak daha önce mali tablolara alınmayan maddi olmayan varlıkların yeniden değerlemesine,

b) Maddi olmayan varlıkların mali tablolara ilk alınmasının, maliyeti dışındaki bir üzerinden yapılmasına, izin vermez,

Alternatif yöntem, bir varlığın maliyeti üzerinden ilk defa mali tablolara alınmasından sonra uygulanır. Ancak, maddi olmayan bir varlığın maliyetinin sadece bir bölümü varlık olarak mali tablolara alındığı durumda da, alternatif yöntem varlığın tamamına uygulanabilir. Ayrıca, alternatif yöntem, devlet teşviği yoluyla alınan ve ödenen cüzi miktar üzerinden mali tablolara alınan maddi olmayan bir varlığa da uygulanabilir.

Maddi olmayan varlıkların aktif bir piyasasının olması olağan bir durum değildir. Serbestçe transfer edilebilen taksi lisansları, üretim kotaları için aktif bir piyasa var olabilir. Ancak, her birinin tek olması nedeniyle işletme adları ve ticari markalar için aktif bir piyasa olamaz. Ayrıca, maddi olmayan varlıklar alınıp satılsalar da kontratlar bireysel alıcılar ve satıcılar arasında görüşülebilir ve işlemler göreceli olarak az sayıda oluşur. Bu nedenlerle bir varlık için ödenen fiyat, diğerinin gerçeğe uygun değerinin yeterli bir kanıtını oluşturmayabilir.

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi olmayan varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değerlenen bir varlığın makul değeri, kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklıysa, tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulur.²³⁴

²³⁴ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 197

Bir maddi olmayan varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa tutarı,

a) Varlığın brüt kayıtlı değerindeki değişikliklerle orantılı olarak artırılır ve böylece yeniden değerlendirme sonrasında varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit hale getirilir veya

b) Varlığın brüt kayıtlı değerinden indirilir ve net tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı olarak yeniden ifade edilir.

Maddi olmayan bir varlık yeniden değerlendirilirse, aktif bir piyasası olmayanlar hariç aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.

İşletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıklar, maddi olmayan varlık sınıfını oluşturur. Aynı sınıftaki varlıklar, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulması ve mali tabloda gösterilen tutarların farklı tarihlerdeki maliyetler ve değerlerin karışımı olmasının önlenmesi için, aynı anda yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlıklar sınıfında olan ancak aktif bir piyasası olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamayan bir maddi olmayan varlık maliyet değerinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri üzerinden mali tablolarda taşınır.

Yeniden değerlendirilen bir maddi olmayan varlığın makul değerinin aktif bir piyasada oluşan fiyatlara göre belirlenmesinin mümkün olmaktan çıkması durumunda, varlığın kayıtlı değeri aktif bir piyasaya referansla yapılan son yeniden değerlendirme tarihindeki yeniden değerlendirilmiş tutardan birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi suretiyle bulunan tutar olarak belirlenir.

Yeniden değerlendirilen bir varlık için artık aktif bir piyasanın olmaması o varlığın değerinin azaldığına işaret edebilir ve bu "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" kısmında yer alan hükümlere göre işlem yapılmayı gerektirir.

Varlığın makul değeri, ileri bir tarihte aktif bir piyasada oluşan fiyatlar esas alınarak belirlenebilir hale geldiğinde, alternatif yöntem söz konusu tarihten itibaren uygulanır.

Maddi olmayan bir varlığın kayıtlı değeri, yeniden değerlendirme uygulaması sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan öz sermaye hesap grubunda "yeniden değerlendirme fonu" adı altında mali tabloya alınır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çeviriyorsa ve bu yeniden değerlendirme azalışı daha önce gider olarak mali tablolara alınmışsa, gelir olarak mali tablolara alınır.

Bir varlığın kayıtlı değeri, yeniden değerlemenin bir sonucu olarak azaltılmışsa azalış gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, söz konusu azalış öncelikle söz konusu hesaptan düşülür. Değer azalışının söz konusu hesaptan fazla olması durumunda, fazla kısım doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

İlgili varlığın satışı veya kullanımdan çekilmesi sonucu söz konusu yeniden değerlendirme fonunun kullanılabilir hale gelmesi durumunda, söz konusu hesap gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan birikmiş karlarla ilişkilendirilir.

3.3 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Payları

Maddi olmayan duran varlıkların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununa göre itfa payı uygulaması aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maddi Duran Olmayan Varlıkların İtfa Payı

26.12.1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine bakıldığında tebliğ kapsamında yayınlanan hesap planında, 26 no lu hesap grubunda: haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma geliştirme giderleri, özel

maliyetlerin sayıldığı görülmektedir. Bunların itfasının ise 5 yıllık sürede ve eşit taksitlerle olacağı ifade edilmektedir.²³⁵

Yalnız özel maliyetlerde yukarda bahsedilen durumlardan farklı olarak kira süresinin dikkate alınması söz konusudur. Özel Maliyetler hesabında yer alan değerlerin kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda ise 5 yılda eşit tutarlarla amorti edileceği tebliğde açıklanmıştır.²³⁶

3.3.2 Türk Ticaret Kanununa Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı

Türk Ticaret Kanunun 459. Maddesinde, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, istenirse doğrudan gider olarak, istenirse aktifleştirilerek en çok beş yıllık bir zaman içinde itfa edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu giderlerin en çok beş yıl içinde herhangi bir sürede itfa edilmesi işletmelerin ihtiyarına bırakılmıştır. Buna göre işletmeler aktifleştirdikleri giderleri örneğin, üç yılda itfa edebilirler.²³⁷

Kuruluş ve örgütlenme giderleri dışında kalan gayri maddi varlıkların hangi sürede ve ne şekilde itfa edileceğine ilişkin hususlar işletmelerin ihtiyarına bırakılmıştır.²³⁸

3.3.3 Vergi Usul Kanununa Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı

V.U.K.'nda amortisman mevzuuna yönelik düzenlemeler 313. ve 320. maddeler arasında yapılmıştır. Gayri maddi hakların amortisman konusuna girdiği 313. madde de açıklanmıştır. Bu madde de 269 maddeye atıfta bulunarak gayrimenkul gibi değerlendirilen (Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; tesisat ve makinalar;

²³⁵Başak Ataman Akgül, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak 2005, s.44

²³⁶Güray Öğredik, Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2005, s.19

²³⁷Baki Meriç, s. 227

²³⁸Türk Ticaret Kanunu Madde 460

gemiler ve diğer taşıtlar; gayri maddi haklar) gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.²³⁹

Normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerini düzenleyen 315. ve mükerrer 315. maddelerde gayri maddi haklara (maddi olmayan duran varlıklara) yönelik özel bir düzenleme yoktur. Sadece mükerrer 315/2. madde de azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının % 50 oranını aşamayacağı belirtilmiştir.

Haklar

Gayri maddi iktisadi kıymetler, işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları, patent, formül dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı) ve bunların benzerleri 15 yılda ve % 6,66 amortisman oranına göre itfa edilirler.²⁴⁰

Kuruluş ve Örgütlenme (Organizasyon) Giderleri ve Şerefiye:

VUK'nun 326'ncı maddesine göre, "Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden beş yıl içinde eşit miktarlarda itfa olunur" denilmektedir. Ancak 5024 sayılı kanun ile getirilen düzenlemeye göre çıkarılan 333 sıra numaralı VUK genel Tebliği ekinde; iktisadi kıymetler için "faydalı ömür" esasına göre amortisman süreleri belirlenmiştir. Bu liste de aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştemallıklar için "5" yıllık faydalı ömür tespit edilmiştir.

²³⁹ Güray Öğredik, s.5

²⁴⁰ 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 55 Numaralı Bölüm

Dikkat edilecek bir başka husus ise, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin itfasında azalan bakiyeler usulünün seçilemeyecek olmasıdır. Zira kanun maddesi metninde açıkça belirtildiği üzere, her yıl itfa edilecek tutar birbirine eşit olmak (% 20 oranında) durumundadır.²⁴¹

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin amortismanına, işletmenin tam olarak normal faaliyete geçtiği (entegre tesislerde normal üretime başlandığı) hesap döneminden itibaren başlanır. Kurumun itfa süresinin tamamlanmasından önce herhangi bir sebeple faaliyetine son verilmesi halinde, henüz itfa edilmemiş kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştemallıklar bir defada gider yazılır

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına tabi tutulmamış kısmı, diğer iktisadi kıymetlerle birlikte bir kuruma devredildiği takdirde, söz konusu giderler aktif bir kıymet olarak devir alan kuruma intikal edeceğinden, bu kurum tarafından VUK'nun 326'ncı maddesi hükmüne uygun olarak beş yıl içinde amortismanına tabi tutulabilecektir.

Fakat VUK Mükerrer 298 ve Geçici 25. maddesine göre kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştemallıklar, maddi olmayan duran varlık olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulmak durumundadır.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Araştırma geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ve itfasıyla ilgili olarak VUK'da doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bu giderler kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir. Bu bağlamda aktifleştirme işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatı açısından kuruluş örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yada doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır²⁴²

²⁴¹Alpay Güraydın,s.5

²⁴²Güray Öğredik , Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=205>, (10 Mayıs 2006)

Öte yandan Vergi Usul Kanun'unun 269.-289. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerleme esasları belirtilmiş, 313.-321. maddelerinde ise işletmelere dahil kıymetlerin amortismanı ile ilgili belirlemeler yapılmıştır.

Bu maddelere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet iktisap elde edilmesi halinde, bu harcamanın amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.²⁴³

Araştırma geliştirme giderleri 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfa edilirler.²⁴⁴

Özel Maliyetler:

Vergi Usul Kanunun 327'nci maddesi içinde, gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi değerini arttıran ve yine yasanın 272 'nci maddesinde yazılı özel maliyet bedellerinin kira süresine eşit yüzdelerle itfa edileceği hükme bağlanmıştır. Kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılarak kapatılacaktır. Yeni amortisman tablosunda, 56'ncı sırada özel maliyetler için, kira süresinin belli olmayan hallerde beş yıllık sürede %20 oran üzerinden amorti edileceği gösterilmiştir.²⁴⁵

Özel maliyet niteliğine haiz harcamaların yapıldığı gayri menkuller, sözleşmede öngörülen süre dolduktan sonra kiracı tarafından satın alındıklarında, bu harcamaların itfası yönünden bir sıkıntı ortaya çıkmamaktadır. Çünkü söz konusu harcama bedelleri kira süresi boyunca eşit yüzdeler halinde itfa edilmiş ve ortada itfa edilmeyen (giderleşmeyen) bir bedel kalmamıştır. Yani muhasebenin temel prensiplerinden olan dönemsellik ilkesi tüm yönleriyle uygulanmış ve yapılan harcamalar, ilgili dönemlerinde giderleştirilmiştir.²⁴⁶

²⁴³Güray Öğredik, s.2

²⁴⁴ 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 57 Numaralı Bölüm

²⁴⁵Selahattin Tuncer, s.111

²⁴⁶Murat Dayanç, Kiralanan Gayrimenkulün Kiracısı Tarafından Satın Alınmasının GVK'nun 72' nci Maddesine ve Özel Maliyet Bedellerinin İtfasına Etkisi, **Vergi Dünyası**, Sayı 277, Eylül 2004, s.101

3.3.4 Sermaye Piyasası Kanununa Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Payı

3.3.4.1 İtfa Süresi

Maddi olmayan bir varlığın itfa edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. Maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünün, aksi kanıtlanmadıkça, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren yirmi yılı geçmeyeceği kabul edilir. İtfaya maddi olmayan varlığın kullanım için hazır olduğu tarihte başlanır. Maddi olmayan varlıktan elde edilecek ekonomik fayda zaman içinde tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri bu tükenmeyi yansıtacak şekilde azaltılır. Azaltma işlemi, varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarından hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca bir gider olarak sistematik şekilde dağıtılması yolu ile gerçekleşir. İtfa tutarı, varlığın makul değerinde veya geri kazanılabilir tutarında artış olup olmadığına bakılmaksızın mali tablolara alınır.²⁴⁷

Maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünü saptamada diğer hususların yanında, aşağıda sıralananlar da dikkate alınır:

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı ve varlığın başka bir yönetim ekibi tarafından etkili bir şekilde yönetilip yönetilemeyeceği,
- b) Varlığın bilinen ömrü ve benzer şekilde kullanıma sahip varlıkların faydalı ömürlerinin tahminine ilişkin bilgiler,
- c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer sebeplerden kaynaklanan eskime,
- d) Varlığın faaliyet gösterdiği endüstrinin istikrarı ve o varlığın kullanımı yoluyla elde edilen ürün ve hizmetlere olan talep değişiklikleri,
- e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen hareketler,

²⁴⁷ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 198

f) Varlıklardan beklenen ekonomik faydanın elde edilmesi için gerekli olan bakım-onarım harcamalarının düzeyi ve işletmenin bu düzeydeki harcamaları yapma isteği ve yapılabilirliği,

g) Varlığın üzerindeki kontrol dönemi ve kiralamaların vade bitim tarihi gibi varlığın üzerindeki yasal ya da benzeri sınırlamalar,

h) Varlığın faydalı ömrünün işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağımlı olup olmadığı.

Faydalı ömrün 20 yıldan daha fazla olduğuna ilişkin delillerin bulunduğu durumda işletme,

a) Maddi olmayan varlığı faydalı ömrüne ilişkin en iyi tahmin edilen sürede itfa eder,

b) Değer azalışlarını belirlemek için maddi olmayan varlığın geri kazanılabilir tutarını en az yılda bir kez tahmin eder

c) Faydalı ömrün 20 yılı aşmasının nedenleri ve varlığın faydalı ömrünün tahmin edilmesinde önemli rol oynayan faktörleri açıklar

Maddi olmayan varlığın faydalı ömrü sınırsız olarak kabul edilmez. İşletmeler maddi olmayan bir varlığın faydalı ömrünü tahmin ederken ihtiyatlı şekilde davranırlar ancak gerçekçi olmayacak şekilde kısa ömür belirlenmesi uygun değildir.

Maddi olmayan bir varlığın gelecek ekonomik faydaları üzerindeki kontrol, sınırlı süre için verilmiş yasal haklar ile sağlanıyorsa, maddi olmayan varlığın faydalı ömrü yasal hakların yenilenebilmesi ve yenilenmesinin kesine yakın olması dışında yasal hakların sürelerini geçemez.

Diğer faktörlerin yanı sıra, aşağıdaki faktörler yasal hakların yenilenmesinin kesine yakın olduğunun göstergesi olarak değerlendirilebilir:

a) Maddi olmayan bir varlığın makul değeri başlangıçta belirlenen vade tarihine yaklaşıldığında azalmadıysa veya makul değer ilgili hakkın yenilenme maliyetinden daha fazla azalmadıysa,

b) Yasal hakların yenileneceğine ilişkin kanıt varsa,

c) Yasal hakların yenilenmesini sağlamak için gereken koşullara sahip olunduğunu gösteren kanıt varsa.

3.3.4.2 İtfa Yöntemi

Maddi olmayan varlıkların itfasında varlığın gelecek ekonomik faydalarının işletme tarafından tüketilme modelini yansıtacak bir yöntem kullanılır. Kullanılacak yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda, azalan bakiyeler veya toplam çıktıyı esas alan yöntemler yerine eşit tutarlı (normal, doğrusal) amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Her dönemin itfa tutarı, diğer kısımlarda bu tutarın başka bir varlığın kayıtlı değerine dâhil edilmesine izin vermemiş veya zorunlu tutulmamışsa gider olarak mali tablolara alınır.²⁴⁸

Uygulanacak olan amortisman yöntemi, varlıktan beklenen ekonomik faydanın gerçekleşmesine bağlı olarak seçilir ve ekonomik faydanın gerçekleşmesine bağlı olarak seçilir ve ekonomik faydanın gerçekleşmesi ile ilgili beklentiler değişmedikçe takip eden dönemlerde de aynı şekilde uygulanmaya devam edilir.

Varlıktan sağlanacak ekonomik faydaların giderlerin arttırılmasında değil, işletme tarafından başka varlığın üretilmesinde kullanılması durumunda, itfa tutarı gider olarak değil, diğer varlıkların maliyetine dâhil edilmek suretiyle muhasebeleştirilir ve itfa tutarı söz konusu varlıkların kayıtlı değeri içinde yer alır.

²⁴⁸ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 199

3.3.4.3 Hurda Değer

Maddi olmayan bir varlığın hurda değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır.²⁴⁹

- a) Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa
- b) Varlığın aktif bir piyasası varsa, bu piyasanın varlığın ekonomik ömrü son da mevcut olması muhtemelse ve hurda değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı hurda değeri düşüldükten sonra belirlenir. Hurda değerinin sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan varlığı onun ekonomik ömrünü tamamlamadan önce elden çıkarmayı beklediğini gösterir.

Hurda değer, faydalı ömrünü tamamlamış ve hurda değeri tahmin edilecek varlıklarda benzer koşullarda kullanılmış benzer varlıkların tahmin tarihi itibarıyla geçerli olan satış fiyatları esas alınarak belirlenir. Hurda değer her mali tablo hazırlanma döneminde gözden geçirilir. Bu tebliğin "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Kısmı uyarınca değer düşüklüğü olarak hesaplara yansıtılan değişikliklerden ayrı olarak hurda değerdeki değişiklikler gelecek itfa tutarlarında düzeltme yapılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

3.3.4.4 İtfa Döneminin ve İtfa Yönteminin Tekrar Gözden Geçirilmesi

İtfa dönemi ve itfa yöntemi asgari her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa itfa dönemi yeni tahminler doğrultusunda değiştirilir. Varlıktan beklenen ekonomik faydanın tüketilme modelinde değişiklik olması durumunda ise, itfa yönteminin buna uygun olarak değiştirilmesi şarttır. Bu değişiklikler, bu tebliğin "Muhasebe Politikaları,

²⁴⁹ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 200

Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" kısmındaki hükümlere uygun olarak cari ve gelecek dönem itfa tutarının düzeltilmesi yoluyla yapılır.²⁵⁰

Maddi olmayan bir varlığın kullanım süresi içinde, faydalı ömre ilişkin varlığın tahmininin performansını artırmaya yönelik harcamalarda olduğu gibi varlığın faydalı ömrünün uzadığı durumda değiştirilmesi gerekli olabilir. Benzer şekilde bir değer düşüklüğü sebebiyle itfa süresinin değiştirilmesi gerekebilir.

İtfa yönteminde yapılan bir değişiklik, itfa paylarının muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikasının uygulanması amacıyla kullanılan teknikteki bir değişikliği ifade ettiğinden muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur.

²⁵⁰ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25 Madde 201

4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Uluslararası muhasebe standartlarında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeleri UMS ve TMS 38 no'lu "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardında açıklanmıştır. Bu standarda ilişkin açıklamalar aşağıda bulunmaktadır

4.1 Standardın Amacı

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

4.2 Standardın Kapsamı

Bu standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- (a) Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- (b) "UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- (c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ve
- (d) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Diğer bir standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu standart yerine söz konusu standardı uygular. Örneğin, bu standart aşağıdakilere uygulanmaz:

(a) Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar,

(b) Ertelenmiş vergi varlıkları,

(c) "UMS 17 Kiralama İşlemleri" standardı kapsamındaki kiralamalar,

(d) Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar,

(e) UMS 39'da tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esasları "UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar", "UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" ve "UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" standardı kapsamındadır.

(f) Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye

(g) "UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. UFRS 4, ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları belirler, ancak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken herhangi bir açıklamayı içermez. Bu nedenle, bu standarttaki açıklamalara ilişkin zorunluluklar, bu tür maddi olmayan duran varlıklara da uygulanır.

(h) "UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" standardına göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edilen) maddi olmayan duran varlıklar.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar

içeren bir varlığın, "UMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

Bu standart, diğer konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır.

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirilmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar UMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu standardın kapsamına alınmıştır.

Faaliyet veya işlemlerin bir standardın kapsamı dışında tutulmaları, farklı şekilde ele alınması gereken muhasebe konularının oluşmasına neden olacak kadar özel olmaları durumunda söz konusu olabilir. Anılan durumlar, petrol, gaz ve mineral tortularının araştırma ya da geliştirme ve çıkarılma harcamalarının muhasebesinde ve sigorta sözleşmelerinde ortaya çıkar. Bu nedenle, bu standart anılan tür faaliyetlere ilişkin harcamalar ve sözleşmeler için uygulanmaz. Ancak, bu standart, maden sanayisinde veya sigortacılar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) uygulanır.

4.3 Standartta Yer Alan Tanımlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Aktif piyasa: Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- (a) Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir,
- (b) Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur ve
- (c) Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

Bir işletme birleşmesine ilişkin anlaşma tarihi: Birleşen taraflar arasında nihai anlaşmaya varıldığı, halka açık işletmeler açısından ise kamuoyuna açıklandığı tarihtir. Zorla ele geçirme durumunda, birleşen taraflar arasında esas itibariyle anlaşmaya varılan ilk tarih, yeterli sayıda devralınan işletme hissedarının, devralanın işletme üzerindeki kontrolü ele geçirme teklifini kabul ettiği tarihtir.

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

Varlık:

- (a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen;
- ve
- (b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer UFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin 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 sonunda 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 değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

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

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın hâlihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dâhil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

Bir önceki paragrafta tanımlanan bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

4.3.1.1 Belirlenebilirlik

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, devralanın tek başına belirlenemeyen ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıklardan gelecekte beklediği ekonomik yararlar için yaptığı ödemedir. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da, finansal tablolarda

tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen ancak devralanın işletme birleşmesinde ödemeye hazır olduğu varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.

Bir varlık, maddi olmayan duran varlık tanımındaki belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

(a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da ilgili sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

(b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

4.3.1.2 Kontrol

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan

vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğın maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir.

Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.

4.3.1.3 Gelecekteki Ekonomik Yararlar

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.

4.4 Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir:

(a) Maddi olmayan duran varlık tanımı ve

(b) Muhasebeleştirme kriterlerini

Bu koşul, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere de uygulanır.

Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, birçok durumda, ilgili varlığa herhangi bir ekleme veya bir parçasında yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, maddi olmayan duran varlığın tanımına ve bu standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymaktan ziyade, mevcut maddi olmayan duran varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik yararların korunmasına ilişkindir. Buna ek olarak, daha sonraki harcamaları belirli bir maddi olmayan duran varlıkla ilişkilendirmek, bunları bütün bir iş koluyla ilişkilendirmekten genel olarak daha zordur. Bu sebeple, daha sonraki harcamalar elde edilen maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden veya işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın tamamlanmasından sonra oluşan harcamalar nadiren varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir. Markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özünde bunlara benzer kalemler (haricen elde edilmiş veya işletme içinde yaratılmış olsun) için yapılan daha sonraki harcamalar, oluştukları tarihte daima kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu durum anılan tür harcamaların, faaliyeti bir bütün olarak geliştirmek için yapılan harcamalardan ayırt edilememesinden kaynaklanır.

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

(a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

Bir işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir.

Bir işletme, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtları esas alarak yargıda bulunmak suretiyle değerlendirir.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.

4.4.1 Ayı Olarak Elde Etme

Normalde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır. Diğer bir deyişle, söz konusu ihtimalin etkisi varlığın maliyetine yansıtılır. Bu nedenle daha önce geçen olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir.

Ek olarak, 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 oluşur:

(a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

(b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

(a) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;

b) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve

(c) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

(a) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil),

b) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve

(c) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dâhil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dâhil edilmez:

(a) Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler ve

(b) İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, ancak söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar, geliştirme faaliyetleri öncesinde veya söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığından, ilgili gelir ve giderler derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve kendi gelir ve gider sınıflarına dâhil edilir.

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. "UMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardında izin verilen aktifleştirme uygulamasına göre aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

4.4.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Etme

"UFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtır. Başka bir deyişle, ilgili olasılığın etkisi maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değer ölçümüne yansıtılır. Bu nedenle daha önceki paragrafta yer alan olasılığa ilişkin muhasebeleştirme kriterinin, işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından daima sağlandığı kabul edilir.

Bu nedenle, bu standart ve UFRS 3'e uygun olarak, işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını şerefilyeden

ayrı olarak muhasebeleştirir. Bunun anlamı, eğer proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, devralanın devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesini şerefiyeden ayrı olarak bir varlık olarak muhasebeleştireceğidir. Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyar:

(a) Varlık tanımına uyması ve

(b) Belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

4.4.2.1 İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Ölçümü

İşletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değeri normal koşullarda, şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilmesine yeter derecede güvenilirlikle ölçülebilir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek için kullanılan tahminler söz konusu olduğunda, farklı olasılığa sahip bir dizi muhtemel sonuç bulunur; bu belirsizlik, gerçeğe uygun değerinin güvenle ölçülemediğini göstermeyip, daha ziyade, varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde dikkate alınır. Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlığın sınırlı bir yararlı ömre sahip olması durumunda, varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenle ölçülebileceğine dair öngörü aksi ispat edilene kadar geçerlidir.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlık ancak onunla ilgili bir maddi ya da maddi olmayan duran varlıkla beraber ayrılabilir. Örneğin; bir derginin yayın hakkı ilgili abone veri tabanından ayrı olarak satılamaz; veya, bir doğal kaynak suyu markası belli bir kaynağa bağlıdır ve kaynaktan bağımsız olarak satılamaz. Böyle durumlarda, eğer gruptaki varlıkların her birinin gerçeğe uygun değeri ayrı olarak güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, devralan, varlık grubunu şerefiyeden ayrı tek bir varlık olarak muhasebeleştirir.

Aynı şekilde, ‘marka’ ve ‘marka ismi’ terimleri genellikle ticari ve diğer markalar için eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak ilki, bir ticari marka (veya hizmet

markası) ve onunla ilgili ticaret unvanı, formüller, tarifler ve teknolojik deneyim gibi tamamlayıcı bir varlık grubuna ilişkin olarak kullanılan genel pazarlama terimlerini ifade eder. Eğer tamamlayıcı varlıkların her biri için ayrı olarak gerçeğe uygun değerler güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, elde eden, markayı oluşturan tamamlayıcı maddi olmayan duran varlık grubunu tek bir varlık olarak muhasebeleştirir. Tamamlayıcı varlıkların her birinin gerçeğe uygun değerlerinin ayrı olarak güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, devralan, her bir varlığın benzer yararlı ömre sahip olması halinde, bunları tek bir varlık olarak muhasebeleştirebilir.

Sadece, bir maddi olmayan duran varlığın yasal veya diğer sözleşmeden doğan haklardan kaynaklandığı ve aşağıdaki durumlardan biri söz konusu olduğunda; bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün olamayabilir:

(a) Ayrılabilir olmaması veya

(b) Ayrılabilir olması, fakat aynı veya benzer varlıklar için daha önce gerçekleşmiş takas işlemlerinin tarih kaydı ya da kanıtı olmaması ya da gerçeğe uygun değer tahmininin ölçülemeyen değişkenlere bağlı olması.

Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminini sağlar. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır.

Düzenli olarak belirli maddi olmayan duran varlıkların alım ve satımı ile meşgul olan işletmeler, gerçeğe uygun değerlerini dolaylı olarak tahmin etme teknikleri geliştirmiş olabilir. Anılan tekniklerin, gerçeğe uygun değeri tahmin etmeyi amaçlamaları ve varlığın ait olduğu endüstrideki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmakta olmaları durumunda, işletme birleşmesinde elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın ilk ölçümü için kullanılabilir. Uygun olması durumunda, bu teknikler aşağıdakileri içerir:

(a) Varlığın kârlılığını oluşturan göstergelere (gelir, pazar payları ve faaliyet kârı gibi) veya piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde (isim hakkı yaklaşımının dışında kalmada olduğu gibi) güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanların maddi olmayan duran varlık için diğer bir gruba yetki verilmesiyle elde edilebilen isim haklarına uygulanması veya

(b) Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi.

4.4.2.2 Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar

Aşağıdaki araştırma ve geliştirme harcamaları ileriki paragraflarda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilir:

(a) Ayrı olarak ya da bir işletme birleşmesinde elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili veya

(b) Projenin elde edilmesinden sonra gerçekleşen.

İşletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamaların, aşağıdaki gibi muhasebeleştirileceği anlamına gelir:

(a) Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;

(b) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir ve

(c) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

4.4.3 Devlet Teşviği Yoluyla Elde Etme

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, "UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle (UMS 20'nin izin verdiği diğer bir uygulama) muhasebeleştirilir.

4.4.4 Varlıkların Takası

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. İzleyen bölümde, parasal olmayan bir varlığın diğerine karşılık takasına değinilmekle beraber, söz konusu bölüm bir önceki cümlede bahsi geçen tüm takaslar için de uygulanır. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, (a) takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya (b) elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İşletme, vazgeçmiş olduğu varlığı derhal bilânço dışı bırakamıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde ölçülür. Elde

edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir.

Bir işletme, herhangi bir takas işleminin ticari bir özü olup olmadığını, işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Bir takas işleminin aşağıdaki koşullar mevcut olması durumunda ticari bir özü var demektir:

(a) Elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit akışlarının yapısından farklıysa veya

(b) İşletmenin işlemten etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa ve

(c) (a) ve (b) arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre nispeten önemliyse.

Bir takas işleminin ticari bir öze sahip olup olmadığını belirlemek için, işletmenin işlemten etkilenen faaliyet kısmının işletmeye özgü değeri, vergi sonrası nakit akışları yansıtmalıdır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek şekilde açık olabilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer; (a) mantıklı gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması, (b) muhtelif tahminlerin gerçekleşebilirliği makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi durumlarında güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bir işletmenin, alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortaya olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır.

4.4.5 İşletme İçi Yaratılan Şerefiye

İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak yapılan söz konusu harcamalar, bu Standarttaki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez. Bu tür harcamalar, çoğu kez işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunur. İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Bir işletmenin piyasa değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Ancak bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmez.

4.4.6 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bazen, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirmesi, aşağıdaki durumlarda yaşanan problemler nedeniyle zordur:

(a) Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlığı işletme içinde yaratmanın maliyeti, işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım veya geliştirme maliyetinden veya günlük operasyonların yürütülme maliyetinden ayırt edilemeyebilir.

Bu nedenle, işletme, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ve ilk ölçümü için gerekli genel koşullara uymanın yanı sıra, işletme içi yaratılan tüm maddi olmayan duran varlıklar için standarttaki gereklilik ve önerileri dikkate alır.

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:

(a) Araştırma safhası ve

(b) Geliştirme safhası.

‘Araştırma’ ve ‘geliştirme’ terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, ‘araştırma safhası’ ve ‘geliştirme safhası’ terimleri bu Standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

4.4.6.1 Araştırma Safhası

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

(a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

(b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;

(c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

4.4.6.2 Geliştirme Safhası

Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.

(d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

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

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır.

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

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

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları "UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardında yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik yarar getirecek olması durumunda, işletme, UMS 36'da yer alan nakit yaratan birimler kavramını uygular.

Bir maddi olmayan duran varlığın tamamlanması, kullanılması ve ilgili varlıktan fayda sağlanması için gerekli kaynakların mevcudiyeti; örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, finansal ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini belirten bir iş planı aracılığıyla gösterilebilir. Bazı durumlarda işletme, dış finansmanın varlığını, borç verenin planı finanse etme isteğiyle kanıtlayabilir.

Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir.

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

4.4.6.3 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

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

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

(c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve

(d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

"UMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemiştir.

Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:

(a) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,

(b) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ve

(c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

4.5 Giderin Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, aşağıdaki durumlar haricinde gider olarak muhasebeleştirilir.

(a) Muhasebeleştirme kriterlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar; veya

(b) İşletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler. Bu durumda, söz konusu harcamalar (işletme birleşmelerinin maliyetinde yer alan) elde etme tarihi itibarıyla şerefiye ile ilişkilendirilen tutarın bir parçasını oluşturur.

Bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır, ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Bu gibi durumlarda, anılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, işletme birleşmesinin maliyetinin bir parçasını oluşturduğu durumlar hariç, araştırma için yapılan harcamalar gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir. Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır:

(a) "UMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dâhil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi). Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryâ türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.

(b) Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

(c) Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar,

(d) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar,

Hizmetlerin sunulması veya malların teslim edilmesi öncesinde yapılan bir peşin ödemenin varlık olarak muhasebeleştirilmesini engellemez.

4.5.1 Varlık Olarak Muhasebeleştirilmeyecek Geçmişteki Giderler

Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

4.6 Muhasebeleştirilme Sonrası Ölçme

Bir işletme, maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıklar sınıfı, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan benzer nitelik ve işlevdeki varlıklar grubudur. Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan kalemler, ilgili varlıkların seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasından ve mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanılmasından kaçınmak için, aynı zamanda yeniden değerlemeye tabi tutulur.

4.6.1 Maliyet Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

4.6.2 Yeniden Değerleme Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı

üzerinden izlenir. Bu standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, bilanço tarihinde ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.

Yeniden değerlendirme yöntemi:

(a) Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine veya

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine,

izin vermez.

Yeniden değerlendirme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Yeniden değerlendirme yöntemi, devlet teşviği yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir.

İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyreklerdir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri

açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir.

Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya:

(a) İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir; ya da

(b) İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle tespit edilemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır.

Yeniden değ erlenmiş bir maddi olmayan duran varlık i in bundan b yle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; s z konusu varlığın değ er d ş kl ğ ne uğramış olabileceğini ve "UMS 36 Varlıklarda Değ er D ş kl ğ " standardına g re teste tabi tutulması gerektiğini g sterebilir.

Daha sonraki bir  l  m tarihinde ilgili varlığın ger eğ e uygun değ erinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebilmesi durumunda, yeniden değ erleme y ntemi bu tarihten itibaren uygulanır.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değ erinin yeniden değ erleme işlemi sonucunda artması durumunda, s z konusu artış doğrudan, yeniden değ erleme fazlası adı altında  z kaynağ a alacak kaydedilir. Ancak, anılan yeniden değ erleme artışıının, varsa daha  nce aynı varlık i in k r veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değ erleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, k r veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değ erinin yeniden değ erleme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, s z konusu azalan tutar, k r veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık i in yeniden değ erleme fazlasında mevcut bakiye  l  s nde bir azalış olduğu s rece, s z konusu azalış yeniden değ erleme fazlası adı altında doğrudan  z kaynağ a bor  kaydedilir.

 z kaynakta yer alan birikmiş yeniden değ erleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış k rlara nakledilebilir. Değ erleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan  ekilmesi veya elden  ıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değ erleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldık a elde edilebilir, b yle bir durumda, elde edilen değ erleme fazlası tutarı, s z konusu varlığın yeniden değ erlenmiş defter değ eri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değ erleme fazlasından dağıtılmamış k rlara yapılan transfer, gelir tablosu aracılığ yla yapılmaz.

4.7 Yararlı Ömür

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır:

- a) Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı,
- b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- f) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralamaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,

h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

"Belirsiz" terimi "sonsuz" anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömürün seçilmesini gerektirmez.

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemini önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dâhil edilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu varlıklara olan erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

Diğer hususların yanı sıra, aşağıdaki etkenlerin de mevcudiyeti, işletmenin sözleşmeden doğan haklarını veya diğer yasal haklarını önemli bir maliyet oluşmadan yenileyebileceğini gösterir:

(a) Muhtemelen geçmiş deneyimlere dayanan, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenileneceğine dair bir kanıt vardır. Yenilemenin üçüncü bir şahsın rızasına bağlı olması durumunda, ilgili kanıt, üçüncü şahsın söz konusu izni vereceğinin kanıtını da içerir;

(b) Yenileme için gerekli koşulların sağlanacağına dair bir kanıt vardır ve

(c) Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyeti önemsizdir.

Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyetinin önemli olması durumunda, söz konusu yenileme maliyeti, esas olarak, yeni bir maddi olmayan duran varlığın elde edilmesine ilişkin yenileme tarihindeki maliyeti gösterir.

4.8 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

4.8.1 İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın "UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir standart tarafından

başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur.

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir.

4.8.2 Kalıntı Değer

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

(a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya

(b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:

(i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve

(ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.

Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Kalıntı değer en azından her finansal yılsonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın kalıntı değerlerindeki değişim, "UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardı uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.

4.8.3 İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, UMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.

Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabılır. Diğer bir örnekte ise, lisansta sunulan hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara

bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir. Bu durumda, varlıktan beklenen ekonomik yararlar daha sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

4.9 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.

"UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile:

(a) Yıllık olarak ve

(b) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda,

karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder.

4.9.1 Yararlı Ömür Değerlendirmelerinin Gözden Geçirilmesi

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi "UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

UMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, UMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.

4.10 Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Durumu Değer Düşüklüğü Zararları

Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, işletme, "UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardını uygular. Anılan standart, işletmenin varlıklarının defter değerlerini ne zaman ve nasıl incelenmesi, geri kazanılabilir tutarlarının nasıl belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini gösterir.

4.11 Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarılmalar

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya

(b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi.

Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilâtlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık bilanço dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir (satış ve geri kiralama işlemleri açısından "UMS 17 Kiralama İşlemleri" standardı başka bir işlem gerektirmedikçe) kazançlar, gelir olarak sınıflandırılmaz.

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin satılması, finansal kiralama işlemine konu olması ya da bağışlanması). Bu tür bir varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde, işletme, malların satışından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak "UMS 18 Gelirler" standardında yer alan kriterleri uygular. UMS 17, satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde uygulanır.

İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri bilanço dışında bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini

belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde yaratıldığı zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilâtın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, UMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya UFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz.

5. MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI’NDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklara ilişkin Türk Mevzuatında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu) yer alan düzenlemeler ile Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartlarında yer alan düzenlemeler arasında ortak noktalar bulunmasına karşın kimi uygulamalarda farklılıklar da gözlenmektedir. Bu bölümde ana hatları ile mevzuatlar arasındaki ortak noktalar ve farklılıklar açıklanmaya çalışılacaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu “ SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara tam uyum projesini hayata geçirmiştir. Bu çerçevede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”ini 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete ‘ de yayımlanmıştır. Bu tebliğde UFRS ile uyumlu 33 adet standart mevcuttur. Tebliğ 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.²⁵¹

Sermaye Piyasası Kanunun, Uluslararası Muhasebe Standartlarının tam uyumlu olmasından dolayı karşılaştırma işlemlerinde sadece Uluslararası Muhasebe Standartlarının hükümlerinden bahsedilecek ve hükümlerin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile aynı olduğu için tekrarına yer verilmeyecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartı 16 (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman) ‘nın amacı maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe politikalarını belirlemektir.

Ülkemiz mevzuatında ise maddi duran varlıklara ilişkin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu'nda düzenleyici çeşitli hükümler yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Stadarları'nın Uluslararası Muhasebe Standartları'nın birebir çevirisi olduğu için bu bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları 'nda yer alan maddi duran varlıklara ilişkin hükümler ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler karşılaştırılacaktır.

Duran varlıkların muhasebeyi ilgilendiren dört durumu vardır. Bunlar²⁵²:

- , Varlığın elde edildiği zaman ilk olarak kaydedildiği tutar.
- , Elde etme sonrasında oluşan eğer artışlarının ve bozulmalara bağlı muhtemel değer azalışlarını da içeren değer değişikliklerinin hesaplarda nasıl gösterildiği.
- , Varlık tutarından gelecek dönemlere gider olarak dağıtılacak oranın belirlenmesi.
- , Varlığın elden çıkarılmasından (satışından) sonraki kayıt

5.1 Muhasebeleştirme

Uluslararası Muhasebe Standardında, bir gayrimenkul, tesis ve ekipmanın varlık olarak kabul edilmesi için veya başka bir ifadeyle; bir gayrimenkul, tesis ve ekipmanın varlık olarak kayıt edilebilmesi için;²⁵³

- , Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararın işletmeye akışının muhtemel olması ve

²⁵¹ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, s.32

²⁵² Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza, **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**, John Wiley&Sons Inc., 2005, s. 202.

²⁵³ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye' de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2003, s. 89

, Maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Bir gayrimenkul, tesis ve ekipman kalemi ilk olarak maliyet değeri ile ölçülmekte ve kaydedilmektedir. Maliyetler kapsamında varlığın kullanım amacına ulaşması için yapılan maliyetler olarak tanımlanmıştır.²⁵⁴

Maddi duran varlıkların maliyetleri oluştuğu tarihte kaydedilir. Bu maliyetler²⁵⁵;

, Maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşa edilmesi için katlanılan maliyetleri ve

, Sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, bir işletmenin²⁵⁶;

, Değiştirilen veya yenilenen parçaları ve büyük çaplı kontrolleri aktifleştirmesi,

, Bir önceki bakımla ilişkili değiştirilmiş veya yenilenmiş parçaların defter değerlerini bilânçodan çıkarması,

, Günlük bakım maliyetlerini gider yazması gerekir.

Maddi duran varlığın çalışma şartlarına getirilmesine kadar katlanılan tüm maliyetler varlığın maliyetine eklenir²⁵⁷.

Standartta sözü geçen maliyet unsurları aşağıdaki gibidir:

²⁵⁴Standarts: IAS 16 Property, Plant and Equipment, [http:// www.iasplus.com/standard/ias16.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm) (15 Mayıs 2006)

²⁵⁵ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standarts, A Practical Guide**, Newly Revised Edition, Washinton: D.C.:The World Bank, 2005, s.123

²⁵⁶ Hennie Van Greuning ,s.123

²⁵⁷ Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza,s. 202

İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler

Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standartı özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verir. Üretim ve inşa süreci gerektiren özellikli sabit kıymetler açısından üretim veya inşanın yahut, bununla ilgili borçlanmanın başladığı tarih ile bittiği tarih arasındaki süreye ait borçlanma maliyetleri sabit kıymetin maliyetine dahil edilir. Bu tarihten sonraki borçlanma maliyetleri doğrudan giderleştirilir. Ancak borçlanma maliyetleri yüklemeleri nedeniyle ilgili sabit kıymetin maliyeti, bu kıymetin, gerçekleşebilir değerini aşamaz. Aşmış ise, aşan kısım döneminde, aşan kısım maliyetten çekili ve yüklemeler durdurulur. Bu kural, inşa ve üretimdeki yanlışlıklardan kaynaklanan, maliyetlerden kaçınmak için gereklidir. Böylelikle işletmenin cari değeri olması gerekenden fazla çıkmaz.²⁵⁸

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ’inde ise maddi duran varlıklar hesabını “işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği” hesap grubu olarak tanımlamıştır. Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılmasında, bir yıldan uzun süre tahmini kullanım ömrünün

²⁵⁸ Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza, s.290

olması ve fiziki varlığının bulunmasının ilgili hesap grubunda sınıflanmasında belirleyici faktörler olduğu belirtilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ’inde maddi duran varlıkların elde etme maliyeti ile değerlendirileceği ilke olarak değinilmiştir.²⁵⁹

Türk Ticaret Kanun’un 460. maddesinde ise maddi duran varlıkların gereğine göre uygun tenzilatlar (amortisman) yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlendirilebileceği belirtilmiş ve maliyet bedelinin değerlemede en üst sınır olduğu belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanun’unda maliyet bedelinin nasıl belirleneceği konusunda net açıklama yapılmamıştır.

Vergi Usul Kanun’unda ise 269. madde ile işletmeye dâhil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirildiği belirtilmektedir.

Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin gireceği belirtilmiştir.²⁶⁰

- Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Aynı madde hükmü ayrıca, noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin mükellefin isteğine bağlı olduğunu, mükellef isterse maliyet bedeline dahil edebileceğini, istemezse doğrudan doğruya gidere kaydedebileceğini açıklamıştır.²⁶¹

Maddi duran varlıkların maliyet değeri ile değerlendirileceği hükmü hem Türk Mevzuat’ında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu) hem de Uluslararası Muhasebe Standartları’nda ortak muhasebe politikasıdır.. İşletme amaçları doğrultusunda kullanıma hazır hale gelene kadar yapılan giderlerin Uluslararası Muhasebe Standartları hükümlerinde maliyete dahil edilmesinin

²⁵⁹Bülent Üstünel, s.296

²⁶⁰Vergi Usul Kanunu Madde 270

gerekliliğinden bahsedilirken, Vergi Usul Kanunu hükümlerinde ise mükelleflerin isterse maliyete dahil edeceği ya da doğrudan gider yazma konusunda seçimlik hakkının bulunduğu bahsedilmektedir.

VUK 163. nolu genel tebliğine ve Maliye Bakanlığının 1993 yılındaki bir müktezasına göre iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek ve tahakkuk etmek suretiyle kesinleşmiş olan finansman giderlerinin sabit kıymetlerin maliyetine dahil edilerek o yıl aktifleştirilmesi zorunludur. Sabit aktifin aktifleştirildiği hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk edecek finansman giderlerinin sabit aktifin maliyet bedeline dahil ederek aktifleştirmek veya tahakkuk ettiği dönem gider yazmak konusunda herhangi bir zorunluk bulunmamaktadır.²⁶²

Sabit varlığın aktifleştirildiği dönemden sonra ortaya çıkan gerçekleşmiş kredi faiz masraflarını mükellef gidere yazmakta veya maliyete dahil etmekte serbesttir

5.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Uluslararası Muhasebe Standartlarında maddi duran varlıklar için muhasebeleştirme sonrası ölçüm maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli olarak iki modelden bahsedilmiştir.

Maliyet modeli bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile gösterilir.²⁶³

Yeniden değerlendirme modelinde yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kaybının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değeri, kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda yeniden değerlendirme yapılır²⁶⁴.

²⁶¹ Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.webmuhasebe.com, (9 Nisan 2006)

²⁶² Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.webmuhasebe.com, (9 Nisan 2006)

²⁶³ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, s.90.

²⁶⁴ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, s.90.

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, gerçeğe uygun değer (makul değer) kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.²⁶⁵

Türk Mevzuatında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu) ise maliyet modeli benimsenmiş durumda olup yeniden değerlendirme ile ilişkin Vergi Usul Kanununda hükümler bulunmasına karşın Uluslararası Muhasebe Standartları 'nda yer alan hükümlerden farklıdır. Bu farkın en önemli sebebi maliyet esası kavramının Türk Mevzuatınca (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu) benimsenmesidir.. Vergi Usul Kanununda yer alan yeniden değerlendirme işlemi 01.01.2004 tarihinden değişime uğramıştır.01.01.2004 tarihinden önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması, bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanların, Maliye ve Gümrük Bakanlıkları tarafından tespit edilen oran ile çarpılıp değer artışının hesaplanması şeklindeydi. Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları)gösterilmekteydi.01.01.2004 tarihinden itibaren Vergi usul Kanun'unda yeniden değerlendirme uygulaması Enflasyon Düzeltmesi hükümleri çerçevesinde yapılmakta olup eski uygulama kaldırılmıştır.

²⁶⁵Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı, **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Ekim 2005, s.3

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan ve yeniden değerlendirme esasının temelini oluşturan makul değer (fair value) kavramı halen Türk Mevzuatında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu) yer almamakta olup tarihi maliyet modeli ile varlıkların bilânçoda gösterimine devam edilmektedir.

5.3 Amortisman

Amortisman tanımı Uluslararası Muhasebe Standartları 'nda amortisman tabi tutar olarak tespit edilen tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca maliyetinin sistematik olarak dağıtımı olarak ifade edilmiştir. Amortisman tabi tutar elde etme maliyetinden hurda değer ve varsa değer düşüklüğünün düşülmesi sonucu bulunur.²⁶⁶

Türk Ticaret Kanun'un 460 maddesinde halin icabına göre münasip olan tenzilatın yapılması şeklinde bahsi geçen amortisman kavramından bahsedilmiştir. Türk Ticaret Kanun'unda uygulayıcıya amortisman yönteminin seçimi ve uygulanması konusunda işletmeye serbesti tanınmıştır.

Vergi Usul Kanunun 313 maddesinde “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin, bunların kullanılabildikleri süre içinde yok edilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Enflasyon muhasebesine geçişle birlikte 5024 sayılı yasayla faydalı ömür sistemi vergi kanunlarında yerini almıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda hurda değer ve değer düşüklüğü kavramlarından bahsedilmesine karşın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu'nda bu kavramlardan bahsedilmemiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları 'nda geçen faydalı ömür kavramı Vergi Usul Kanunu' nda bulunmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu' nda faydalı ömür süresinin belirlenmesinde işletme yönetimi ve politikalarınca belirlenmesi yerine Maliye

²⁶⁶ Property,Plant& Equipment, www.pwc.com/Extweb/service.nsf, (3 Haziran 2006)

Bakanlığı'nın takdirine bırakılmıştır. Standartta faydalı ömrün, dönemler itibariyle revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması ifade edilirken, Vergi Usul Kanunu'nda böyle bir düzenleme yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman hesaplama yöntemi olarak iki yöntemden bahsedilmiştir. Bunlar; normal amortisman ve hızlandırılmış amortisman yöntemleridir. Hızlandırılmış amortisman yöntemi de ikiye ayrılmıştır: Bunlar azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleridir.²⁶⁷

Standartta ise; normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemlerinden bahsedilmiştir.

Vergi Usul Kanun'unda sadece azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği konusunda bir esneklik tanınmıştır.²⁶⁸ Ancak standartta, sayılan amortisman yöntemleri dışında gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin de kullanılabileceği hususunda bir esneklik getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunun 313 maddesinde “belli bir tutarı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belli bir tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.” hükmü ile maliyeti belli bir tutarı aşmayan belirli varlıkların doğrudan gider yazılabileceği serbestisi mükelleflere tanınmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda ise böyle bir uygulama yer almamakta olup ilgili varlıklar aktifleştirilmekte ve amortismanına tabi tutulmaktadırlar.

Kıst amortisman yöntemi Uluslararası Muhasebe Standartları'nda faydalı ömür ilkesi uyarınca uygulanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın 16 no'lu standartında bahsedilmemesine rağmen, yıl içinde varlık edinimi ya da elden çıkarılmasında, bütün yılın amortismanı eşit tutarlara bölünerek, ilgili muhasebe

²⁶⁷Ümit Ataman, s. 231

²⁶⁸Başak Ataman Akgül, s.100

dönemine isabet eden kısmı giderleştirilir. Bu dönemsellik ilkesi gereği yapılmalıdır. Fakat aynı cinsten varlıkların oluşturduğu bir grup içinden bir varlık, düzenli olarak alınıp satılıyorsa, aşağıdaki seçeneklerden biri uygulanır.²⁶⁹

• İktisap edinilen yılın tamamı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yıl hiç amortisman ayrılmaz

• İktisap edinilen yılın yarısı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yılda da yarım yıllık amortisman ayrılır.

Kıst amortisman vergi uygulamamızda sadece 320. maddede belirtilen “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir” şeklinde ifade edilmiş olup sadece binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için uygulanmaktadır. Vergi Kanunlarında faydalı ömür sistemine göre amortisman ayrılması benimsenmesine karşın varlığın elde edildiği yılın hangi ayında elde edilirse edilsin bir yıllık amortisman giderinin tamamının giderleştirildiği gözlenmektedir. Burada 320. madde yer alan “amortisman süresi aktife girdiği yıldan başlar” ifadesi uyarınca hareket etmenin faydalı ömre göre amortisman ayırma yöntemi mantığıyla çeliştiği gözlenmektedir.

²⁶⁹ Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza, s.295

6. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN TÜRK MEVZUATINDA (MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, TÜRK TİCARET KANUNU, VERGİ USUL KANUNU ve SERMAYE PİYASASI KANUN’UNDA) YER ALAN DÜZENLEMELER İLE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NDA-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI’NDA YER ALAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının 38 no’lu standartında muhasebe politikaları açıklanmıştır. Türk Mevzuat’ında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu) ise maddi olmayan duran varlıklara ilişkin çeşitli hükümler bulunmaktadır.Sermaye Piyasası Kanun’unda yer alan hükümlerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu olmasından dolayı karşılaştırma yapılırken Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanun’unda geçen hükümler ile Uluslararası Muhasebe Standartları hükümleri arasında karşılaştırma yapılacaktır.

38 no’lu Uluslararası Muhasebe Standardı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri, aktifleştirme ve doğrudan gider yazma esaslarının, itfa paylarının belirlenmesi, mali tablolarda sunumu ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamaların belirlenmesi konularını kapsar.²⁷⁰

Maddi olmayan bir varlık; fiziki varlığı olmayan , mal ve hizmetlerin üretimi veya tedarik edilmesi,üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan parasal olmayan varlıklardır. İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, entelektüel mülkiyet (lisans, fikri mülkiyet) piyasa bilgisi,ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi ya da iyileştirilmesi için sık sık kaynaklarını kullanır ya da

²⁷⁰Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s.408

borçlanır. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri ve tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlıklara örnek olarak verilebilir.²⁷¹

Bir varlığın maddi olmayan duran varlıkların tanımlanması için varlığın belirlenebilir, kontrol edilebilir ve işletme için gelecekte ekonomik yarar sağlaması gerekmektedir. Bu tanımlamalara uymayan aktiviteler gerçekleştiği anda giderleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar maliyet değeri ile ilk finansal tablolarda gösterilirler.²⁷²

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde ise maddi olmayan duran varlıklar hesabının “herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesaplar “şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Varlıkların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflaması için Uluslararası Muhasebe Standart’larında belirtilen koşullara benzer koşullar tebliğde bahsedilmemiştir. Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması için fiziksel varlığının olmaması ve işletmenin yararlanmayı beklemesi, aranılan ortak özellikler olarak belirtilmiştir.

6.1 Muhasebeleştirme

Bir maddi olmayan duran varlık, sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınır.²⁷³

• Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye bakışının muhtemel olması,

• Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

²⁷¹ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, s.185

Muhaseleştirme kriterlerinin ve tanımlamalarının buluşmaması durumunda oluşan giderler gerçekleştiği anda gider yazılırlar.²⁷⁴

İşletme tarafından yaratılmış şerefiye, ticari unvan, reklam giderleri, kuruluş giderleri aktifleştirilemez. Devralma yöntemiyle birleşme sırasında doğan şerefiye veya negatif şerefiye dışında maddi olmayan duran varlık tanımına girmeyen kalemlerle ilgili harcamalar giderleştirilmelidir.²⁷⁵

Bilindiği üzere, standartlarda şerefiye,²⁷⁶

, İşletme içerisinde üretilen şerefiye

, İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 no'lu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte iken, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak IFRS 3' de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın finansal tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığı değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır.²⁷⁷

Araştırmada ortaya çıkan hiç bir maddi olmayan varlığın kayıtlanamayacağı, araştırma safhasındaki harcamaların gider olarak kayıtlanması gerektiği belirtilmiştir. Böyle bir yaklaşım sergilenmesinin nedeni işletmenin, araştırma safhasında işletmeye gelecekte fayda sağlaması muhtemel bir maddi olmayan varlığın mevcudiyetini

²⁷² IFRS Workbooks for Accounting Professionals IAS 38 Intangible Assets, <http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile>, (18 Mayıs 2006)

²⁷³ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, s.186

²⁷⁴ Standart: IAS 16, Plant Property and Equipment, <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm> (15 Mayıs 2006)

²⁷⁵ Uluslar arası Muhasebe Standartları, <http://www.consultasdenetim.com/ums.htm>, (16 Mayıs 2006)

²⁷⁶ Başak Ataman Akgül, s.45

²⁷⁷ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, s.186

ispatlayamamasıdır. Bu nedenle araştırma safhasında ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.²⁷⁸

Geliştirme safhasında oluşan maddi olmayan varlıkların kayıt altına alınabilmesi için mutlaka ve mutlaka aşağıda belirtilen durumların tamamının ispat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumlar şu biçimde sıralanmıştır.²⁷⁹

• Maddi olmayan varlığın teknik fizibiliteye göre satışa veya kullanıma uygun olacağı tespit edilmelidir

• Maddi olmayan varlığın tamamlanmasındaki amaç kullanmak ve satmak olmalıdır.

• Maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak imkanı olmalıdır

• Maddi olmayan varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağı belirlenmelidir. Diğer taraftan işletme, maddi olmayan varlığın satışı için bir pazarı olduğunu ya da işletme içinde kullanılacaksa varlığın yararlı olduğunu kanıtlayabilmelidir.

• Geliştirme safhasının tamamlanması ve maddi olmayan varlığın kullanımı veya satışı için gerekli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcudiyeti sağlanmalıdır.

• Geliştirme safhası boyunca maddi olmayan varlık için, belirlenecek harcama tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir

Geliştirme safhası araştırma safhasından sonra geldiği için işletme, bu safhada maddi olmayan varlığı tanımlayabildiği gibi gelecekte sağlayacağı ekonomik faydayı kanıtlayabilir. Bu nedenle işletme yukarıda sayılan hususların tamamını ispat edebilmektedir. Sayılan hususların ispatı durumunda işletme bu safhada oluşan maddi olmayan varlığı kayıt altına alır. Şayet belirtilen hususlar ispat edilemiyorsa, geliştirme safhasında yapılan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.²⁸⁰

²⁷⁸ Metin Saban ve Murat Genç, s.127

²⁷⁹ Metin Saban ve Murat Genç, s.127

²⁸⁰ Metin Saban ve Murat Genç, s.128

Araştırma safhası ile geliştirme safhasının birbirinden ayrılamadığı durumlarda,yapılan harcamaların araştırma safhasında ortaya çıktığı varsayılır Böyle bir durumda ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Vergi Usul Kanun'nun 269. maddesine göre “gayri maddi haklar, gayrimenkuller (maddi duran varlıklar) gibi değerlendirir. Maddi duran varlıkların değerlendirme ve amortisman hükümleri gayri maddi haklar için de geçerlidir.Haklar kendilerinden yararlanılacak süre içinde amortismanına tabi tutulurlar, Bu sürenin mukavelelerle tespit edilmiş veya resmi bir makamca tescil edilmiş olması lâzımdır”.²⁸¹

Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirir.Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.²⁸²

Vergi Usul Kanun’unda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olmasına karşın Uluslararası Muhasebe Standartları hükümlerince doğrudan gider olarak yazılmalı ve aktifleştirilmemelidir.

Vergi Usul Kanun’unda şerefiyenin mukayyet değer ile değerlendirilerek itfa edileceği belirtilmektedir. Şirket içi yaratılan şerefiye kavramı Vergi Usul Kanun’unda yer almamaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde ise şerefiyenin “işletme devir alınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıkları arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır. IFRS 3 ‘de geçen negatif şerefiye kavramına tebliğ’de bahsedilmemiştir. Vergi Usul Kanun’u ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde şerefiye için itfa payı ayrılacağı belirtilmekte olup Uluslararası Muhasebe Standart’larında geçen şerefiye değerlendirme metodlarından farklılık göstermektedir.

Araştırma geliştirme giderleri ile ilgili olarak Vergi usul Kanun’unda değerlemesine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Muhasebe Sistemi

²⁸¹ Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi, www.webmuhasebe.com, (24 Şubat 2006)

²⁸² Vergi Usul Kanunu Madde 282

Uygulama Genel Tebliği'nde araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili olarak duran varlıklarda “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ,dönem giderleri arasında “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” ve maliyet hesapları içinde “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” bulunmaktadır.Tebliğ'de araştırma ve geliştirme faaliyetleri arasında ayırım yapmamıştır. Ayrıca hangi durumlarda gider yazılıp hangi durumlarda aktifleştirileceği konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

6.2 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi sonrasında yapılan değerlendirme işleminde işletme, maliyet (temel) modeli ya da yeniden değerlendirme modeli politikalarından birisini seçerek, maddi olmayan duran varlıklar sınıfının tamamına uygulaması gerekmektedir.²⁸³

Maliyet (temel) modeli, maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyetinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüklerinin indirilmesine dayanan yöntemdir.²⁸⁴

Yeniden değerlendirme modelinde ise maddi olmayan duran varlığın defter değeri varlığın makul değerinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğünün indirilmesi sonucu bulunan değeri ifade etmektedir.²⁸⁵

Maddi olmayan bir varlık yeniden değerlendirirse, aktif piyasası olmayanlar hariç, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlıklar sınıfında olan ancak aktif bir piyasası olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamayan bir maddi olmayan duran varlık, maliyet değerinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri üzerinden değerlendirilir. Yeniden değerlendirilen maddi olmayan bir duran varlığın gerçek değerinin aktif bir piyasada oluşan fiyatlara göre belirlenmesinin mümkün olmaktan çıkması durumunda, varlığın kayıtlı değeri aktif bir piyasaya referansla yapılan son

²⁸³ Hennie Van Greuning, s.196

²⁸⁴ Standart: IAS 38, Intangible Assets, [http:// www.iasplus.com/standard/ias38.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm) (15 Mayıs 2006)

²⁸⁵ Hennie Van Greuning, s. 196

yeniden deęerleme tarihindeki yeniden deęerlenmiř tutardan birikmiř itfa payları ve birikmiř deęer dūřuklūęu zararlarının indirilmesiyle bulunan tutar olarak belirlenir.²⁸⁶

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Teblięi'nde maddi olmayan duran varlıkların maliyet deęeri ile deęerleneceęi ve bu varlıkların bir gider aktifleřtirme yōntemi olduęu benimsenmiřtir. Elde etme maliyetinden sonra eřit taksitlerle birikmiř itfa payı dūřölerek deęerleneceęi hūkūm altına alınmıřtır

Türk Ticaret Kanun'unda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin istenirse doğrudan gider olarak, istenirse aktifleştirilerek en çok beř yıllık bir zaman içinde itfa edilebileceği hūkūm altına alınmıştır. Kuruluř ve örgütlenme giderleri dışında kalan gayri maddi varlıkların değerlemesi en fazla maliyet değeri üzerinden değerlenebileceği. öngörölmüştür. Kanun itfa yōntemini ise halin icabına göre mūnasip tenzilat ayırma şeklinde işletme takdirine bırakmıştır.Burada da elde etme maliyetinden birikmiş itfa paylarının dūřölerek değerleneceği hūkūm altına alınmıştır. İtfa payının ne şekilde yapılacağı konusunda işletmeye seğimlik hak tanınmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların Türk Ticaret Kanun'una göre en fazla maliyet değeri ile aktifleştirilebileceği ve halin icabına uygun tenzilat ile yok edileceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanun'da ise kuruluş ve örgütlenme giderleri,şerefiye ,araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değerle değerleneceği belirtilmiştir. Mukayyet değer iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Maddi olmayan haklar ve özel maliyetler ise maliyet değeri ile değerleneceği belirtilmiştir.. Maddi olmayan duran varlıkların maliyet ve mukayyet değerlerinden birikmiş itfa payları indirilerek muhasebe kayıtlarında yer alacağı belirtilmiştir.

Türk mevzuatında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,Türk Ticaret Kanunu,Vergi Usul Kanunu) maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesine ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan varlığın makul fiyatına göre yeniden değerleme uygulaması bulunmamaktadır. Yeniden değerleme müessesesi Vergi Usul Kanun'unda bahsedilmesine karşın iğerik olarak maliyet veya mukayyet değeri ile gösterilen maddi olmayan duran varlıkları parasal olmayan varlıklar olarak sınıflayarak

²⁸⁶ Başak Ataman Akgöl ve Hüseyin Akay, s.188

düzeltilme katsayısı kullanıp günümüz değerlerine getirilemesi işlemi olup bir Enflasyon Muhasebesinin bir uygulamasıdır. Burada varlığın piyasa fiyatına göre değerlendirme söz konusu olmayıp tarihi maliyetlerin düzeltilme katsayıları ile günümüz değerlerine getirilmesi ve finansal tablolarda gösterimi mevzubahistir.

01.01.2004 yılından önce maddi olmayan varlıklara ilişkin (özel maliyetler hariç) her hangi bir yeniden değerlendirme işlemi Vergi Usul Kanun’unda söz konusu değildi. Yalnız özel maliyetler 29.07.1998 yılından itibaren yeniden değerlendirme uygulaması kapsamına alınmıştı. 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan 5024 sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme kanunu ile maddi olmayan duran varlıklar parasal olmayan varlıklar sınıflandırılmıştır. Parasal olmayan varlıklar enflasyon muhasebesi uygulamasında düzeltilme katsayıları kullanılarak tarihi maliyetlerinin günümüz değerlerine getirilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

6.3 İtfa Payı

IAS 38 2004 yılı itibariyle revizyona tabi tutulmuş ve maddi olmayan duran varlıkların belirli ve belirsiz faydalı ömre sahip olacakları belirlenmiş. Belirsiz faydalı ömür kavramı, varlıktan beklenen nakit akışı yaratma döneminin önceden bilinmemesi olarak açıklanmıştır.²⁸⁷

Belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar tahmin edilen faydalı ömürleri sürecinde sistematik şekilde itfa edeceği belirtilirken, belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı ve itfa payı ayrılmayacağı belirtilmiştir..²⁸⁸

Buna göre IAS 38 ‘de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Standardın önceki versiyonunda, maddi olmayan duran varlığın ömrü, belli istisnalar haricinde her zaman belirli kabul edilmekte ve bu ömrün 20 yılı aşamayacağı belirtilmekteydi. Bu

²⁸⁷ Barry J. Epstein and Abbas Ali Mirza, s. 247

²⁸⁸ Hennie Van Greuning, s.196

düzenlemeye yeni versiyonunda son verilmiş ve faydalı ömrü belirsiz kabul edilen varlıkların itfa edilmeyeceği belirtilmiştir.²⁸⁹

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi olmayan duran varlıkların genelde beş yılda eşit taksit tutarı ile itfa edilerek yok edileceği belirtilmiştir. Bu durumda her yıl eşit taksit tutarı ile itfa olacağından, itfa yöntemi olarak doğrusal (eşit paylı) yönteminin kullanılacağını ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanun'unda ise 5024 sayılı Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme kanunu ile değişiklikler yapılarak Enflasyon Muhasebesinin uygulama hükümleri yerini almış ve 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği belirtilmiştir. Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin Maliye Bakanlığı'na tespit edilmesi, UMS 38 'de sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerin işletme politikalarınca belirlenmesi ve değiştirilmesi uygulamasından farklıdır. 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde hakların 15 yıl, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin 5 yıl, şerefiyenin 5 yılda eşit paylı şekilde itfa edileceği belirtilmiştir. İlgili kanun maddelerinde maddi olmayan duran varlıkların eşit paylı şeklinde itfa edileceği belirtilmiş olup itfa yöntemi olarak normal itfa yönteminin uygulanması gerekmektedir.

Özel maliyetlerde ise kira süresinin dikkate alınmasından dolayı diğer maddi olmayan duran varlıklardan farklılığı bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunun 327 maddesinde “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralandan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır” şeklinde düzenleme

²⁸⁹ Başak Ataman Akgül, s.45

yapılmıştır.²⁹⁰ Kira süresi belli olmayan özel maliyetlerin ise beş yılda itfa edileceği 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Araştırma ve geliştirme giderlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'da özel bir hüküm bulunmamasına karşın 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde faydalı ömrünün beş yıl olduğu belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunun'da ise kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ne şekilde itfa edileceği 459. maddede açıklanmıştır. Bu maddede “Kuruluş, teşkilat ve idare masrafları kar ve zarar hesabında, masraf olarak gösterilir. Şu kadar ki, ilk tesisat veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele yahut umumi heyet kararları, en çok beş yıllık bir zamana bölünebilir. Bu surette her yılla ait olan miktar yılın kar ve zarar hesabında masraf olarak gösterilir” ifadesi yer almakta olup kuruluş ve örgütlenme giderinin itfa edilmesi işletmenin takdirine bırakılmıştır. 460 madde de ise halin icabına göre uygun tenzilat bahsedilmekte ve itfa yönteminin ne şekilde olacağı işletme takdirine bırakıldığı belirtilmektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunun'da Uluslararası Muhasebe Standartları'nda bahsi geçen belirsiz faydalı ömre ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

²⁹⁰ Murat Dayanç, s.100

7. SONUÇ

Günümüzde artan küreselleşme etkisiyle finans dünyasının, uluslararası boyut kazanması ve çok uluslu yatırım fonlarının ulusal sermaye piyasalarına yatırım yapması şirket değerlerinin ne şekilde tespit edileceği konusunu önemli hale getirmiştir. Şirket değerlemesinde şirkete ait varlıkların nelerden oluştuğu, işletmenin sektöründeki konumu, insan kaynakları gibi pek çok değişkenin etkisi vardır. Şirket bilançoları incelendiğinde diğer varlıklar arasında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar önemli bir orana sahip olduğu görülmektedir. Şirket değerlerinin tespit edilmesinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ne şekilde bilançoda gösterileceği, nasıl değerlendirileceği, ne şekilde tenzilat edileceği en önemli kriterler arasında yer almaktadır. Sunulan finansal tablolarda maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe politikalarının ne şekilde oluşturulduğu yatırımcıların ve işletme ile ilişki kuracak dış çevrelerin vereceği kararlarda önemli etkenler arasında yer alacaktır.

Ülkemizde maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe politikaları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası Kanun’unda yer alan düzenlemelerle belirlenmiştir. Bu düzenlemeler arasında ortak noktalar olmasına karşın kendi aralarında da farklılık bulunmaktadır. Örneğin maddi ve maddi olmayan duran varlıklar Türk Ticaret Kanun’una göre en fazla maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü yer alırken, Vergi Usul Kanun’unda ise maliyet değeri ile değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Bu gibi pek çok örneğin varlığı ülkemizde muhasebe de ortak dilin oluşmasının gerekliliğini göstermektedir.

Bu aşamada Avrupa Birliğine girmeye aday ülkemizde, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum konusunda çalışmalar başlatılmıştır. Bu konuda Sermaye Piyasası Kanunu’nun Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumunun ardından yeni çıkacak Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının bire bir çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uyulacağına dair hükümler bulunması bu yönde atılan ciddi adımlar arasındadır.

Vergi Usul Kanun’unda da yapılan son değişikliklerin Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler paralelinde yapılması ortak muhasebe dilinin oluşmasına katkısı olmaktadır. Ama burada bazı uygulamaların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu bazılarının uyumsuz olması karmaşaya neden olmaktadır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gerek Uluslararası Muhasebe Standartlarında gerekse Türk Mevzuat’ında (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu) şirket bilânçolarında ne şekilde gösterileceği işletme değerinin belirlenmesinde önemli role sahiptir. Uygulamada yaşanan çok başı uygulamalar şirkete ait maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerinin tespitinde güçlükler yaratmaktadır. Ülkemizin özellikle Uluslararası piyasalara uyum sağlamak ve yabancı yatırımcıları çekmek açısından bu karmaşayı gidermek zorundadır. Bu karmaşayı gidermenin çözümü olarak ülkemiz mevzuatında yer alan düzenlemelerin Uluslararası Muhasebe Standartları düzenlemeleri ile tam uyumunun yerinde olacağı kanaatimdeyim.

8. KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Akdoğan, Nalân ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, Nalân. **Enflasyon Muhasebesi Kurumsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004
- Akgül, Başak Ataman ve Hüseyin Akay. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’ de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. 2. Baskı, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2003
- Aksoy, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Cilt 1**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri Cilt 2**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005
- Ataman, Ümit. Tekdüzen **Hesap Planı ve Mali Tablolar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003
- Bernstein, A. Loopold. **Financial Statement Analysis-Theory,Application and Interpretation**. Fifth Edition, IR WIN
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**. Ankara: HUD Yayınları, 2001
- Cemalcılar, Özgül Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli. **Genel Muhasebe**. 3.Baskı: Eskişehir: T:C Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004
- Demir, Ahmet. **Enflasyon Muhasebesi ve Uygulaması**. İstanbul: Çağdaş Yayınları, 2004
- Demir, Ahmet. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. İstanbul: Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, 1996
- Dyckman, Thomas R, Roland E Dukes and Charles J Davis. **Intermediate Accounting**. International Edition, McGraw-Hill, 1998
- Epstein, Barry J. and Abbas Ali Mirza. **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**. John Wiley&Sons Inc., 2005

- Erdamar, Cengiz ve Orhon Feryal Basık. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. İstanbul: Dönence Basım ve Yayım, 2005
- Eskew, Robert and Daniel Jensen. **Financial Accounting**. Newyork: Random House Business Division
- Gökçen, Gürbüz. **Enflasyon Muhasebesi**. İstanbul: Yaylın Yayıncılık, 2004
- Gücenme, Ümit. **Genel Muhasebe**. Bursa: Aktüel Yayınları, 2005
- Gücenme, Ümit. **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**. Bursa: Aktüel, 2005
- Güvemli, Oktay. **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**. İstanbul: 2. Baskı, Avcıol Matbaacılık, 1998
- Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000
- Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama)**.1. Baskı, İstanbul: Alfa BasımYayım, 1997
- Hornigren, Charles and Gary Sundem. **Introduction to Financial Accounting**. Prentice–Hall International Editions
- Johnson, Glen and James Gentry. **Finneyand Miller’s Principles of Accounting Introductory**. Eighth Edition, Prentice-Hall Inc.
- Karcıoğlu, Reşat. **Stratejik Maliyet Yönetimi**. Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000
- Kışalı, Yunus, Aziz Erden ve Sadi Işıklılar. **Finansal Muhasebe**. Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002
- Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005
- Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**. Genişletilmiş 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005
- Marshall, H David. **A Survey of Accounting**, Second Edition, Homewood Irwin.
- Mcmullen, Stewart Yarwood. **Financial Statements,Form,Analysis and Interpretation**. Seventh Edition ,Richard D. Irwin Inc.
- Meigs, Robert and Walter Meigs. **Financial Accounting**. Seventh Edition, McGraw-Hill Inc.
- Meigs, Robert, Walter Meigs and Mary Meigs. **Financial Accounting**. Eighth Edition, McGraw-Hill Inc.

- Meigs, Walter A.N Mosich and Charles Johnson. **Accounting the Basis for Business Decisions**. Third Edition, Mc Graw-Hill Book Company
- Meigs, Walter, Charles Johnson and A.N Mosich. **Financial Accounting**. Mcgraw-Hill Book Company
- Meriç, Baki. **Ticari ve Mali Bilânçolarda, İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1982
- Murray, Dennis Bruce Neumann and Pieter Elgers. **Using Financial Accounting :An Introduction**. South –Western College Publishing
- Nasuhi, Bursal ve Ercan Yücel. **Maliyet Muhasebesi**. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınlar No: 476, 2001
- Needles, Belverd, Marian Powers, Sherry Mills and Henry Anderson. **Principles of Financial Accounting**. Seventh Edition, Houghton Mifflin Company
- Nuhoğlu, İrem. **Study Guide Principles of Accounting**. İstanbul: Boğaziçi University Printhouse Publication, s.111
- Örten, Remzi. **Genel Muhasebe (Tek Düzen Sistemi ile Uyumlu)**. 3. Baskı, Ankara: GÜ İİBF Yayınları, 2003
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998
- Özer, Mevlüt. **Vergisel ve Teknik Boyutlarıyla Muhasebe**. Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998
- Özyer, M.Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Ankara: HUD Yayınları, 2001
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 3.Baskı, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği, 2004
- Pekdemir, Recep. **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi**. İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2004
- Pyle , William and Kermit Larson. **Financial Accounting**. Revised Edition, Richard D. Irwin Inc.
- Sevgener, Sait ve Rüstem Hacirüstemoğlu. **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998
- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005
- Tenker, Nejat. **Finansal Muhasebe**. Geliştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999

- Tokay, Hüseyin. **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2002
- Üstünel, Bülent. **Mali Tablolar Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması**. İstanbul: Denet Yayınları, 1995
- Van Greuning, Hennie. **International Financial Reporting Standarts, A Practical Guide**. Newly Revised Edition, Washinton: D.C.:The World Bank, 2005
- Warren, Carl Philip Fess and James Reeve. **Financial Accounting**. Sixth Edition,.South Western College Publishing
- Weygandt, Jerry, Donald Kieso and Paul Kimmel. **Financial Accounting**. Second Edition, John Wiley & Sons Inc
- Yağmurlu, Duran. **Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları**. İstanbul: Kürtiş Matbaacılık, Eylül 1997
- Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe**. 12 Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001

Sürekli Yayınlar :

- Akdoğan, Nalân. Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, Nisan 2000
- Akgül, Başak Ataman. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak 2005
- Akışık, Orhan. Bir Maddi Olmayan Duran varlık Kalemi: Şerefiye; Amerikan Uluslar arası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 9, Mayıs 2003
- Aksoy, Ümit. Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili Olarak KVK.'da Yer Alan Düzenlemeler, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı 87, Mart 2000
- Alptürk, Ercan. Royalty ve Patent Haklarının Finansal ve Vergisel Boyutu, Mükellefin Dergisi, **Lebib Yalkın Yayınları**, Sayı 123
- Altındağ, Mehmet. Özel Maliyet Bedeli ve Yeniden Değerlemesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 56, Ağustos-Eylül 2001
- Argun, Doğan. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Tanımı, Kapsamı, İtfası, Araştırma Geliştirme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 67, Temmuz 1998
- Arpacı, Altar Ömer. Araştırma Geliştirme Giderlerinin Vergi Ertelemesi Yönü, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 190, Temmuz 2004
- Atay, Tezcan. Know-How, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 8
- Bahtiyar, Mustafa. Özel Maliyet Bedeli, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 110, Şubat 2002
- Başak, Levent. Özel Maliyet Bedellerinde Dönem Sonu İşlemleri, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 1, Ocak 2004,
- Ceylan, Betül. Sabit Kıymetlerde Amortismanlar Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı 31, Şubat 2006
- Çelik, Abdullah. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 168, Nisan 2002
- Dayanç, Murat. Kiralanan Gayrimenkulün Kiracısı Tarafından Satın Alınmasının GVK'nun 72' nci Maddesine ve Özel Maliyet Bedellerinin İtfasına Etkisi, **Vergi Dünyası**, Sayı 277, Eylül 2004
- Demirsoy, Yalçın. Tüm Yönleriyle Enflasyon Muhasebesi İle Getirilen Amortisman Uygulaması, **Vergi Dünyası**, Sayı 277, Eylül 2004

- Doyrangöl, Nuran Cömert. Özel Maliyetlerin İtfasının VUK., MSUGT. SPK ve UMS Açısından Değerlendirilmesi ve Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 69, Eylül, 1998
- Durlanık, Sabit. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Görüşler, **Vergi Dünyası**, Sayı 231, Kasım 2000
- Erkan, Mehmet. İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Şerefiyeler, **Vergi Dünyası**, Sayı 268, Aralık 2003
- Gencer, Çağlan Ahmet ve Aydın Gerşil. Mevcut Amortisman Konusuna ve Yöntemlerine Eleştiriler ve Çözüm Önerileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 186, Mart 2004
- Gillis, Tamara. Connecting Intangible Assets to the Bottom Line, **Communication World**, June-July 2003
- Gücenme, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy. Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı, **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Sayı 14, Ekim 2005
- İldır, Ali. Marka Değerlemesi ve Marka Değerinin Bilânçolarda Gösterilmesi, **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Sayı 14, Ekim 2005
- İbiş, Cemal ve Serdar Özkan. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, Ocak Mart 2006,
- İleri, Yusuf. Enflasyon Düzeltmesi ve Faydalı Ömürlere Göre Amortisman, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 193, Mayıs 2004
- Küçük, Muzaffer. Özel Maliyetlerde İtfa ve Yeniden Değerleme, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Sayı 164, Aralık 2001
- Nurten, Erdoğan. Günümüzde Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Nasıl Muhasebeleştirilmeli?, **Anadolu Üni.İİBF Dergisi**, Cilt XIV, Sayı 1-2, 1998
- Öğredik, Güray. Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı Açısından Web Sitesi İle İlgili Harcamalar ve Taslak Halindeki Yeni Türk Ticaret Kanunu, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ekim 2005
- Öğredik, Güray. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2005
- Öngen, Safiye. Özel Maliyet Bedelinde Yeniden Değerleme ve Muhasebesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 51,Nisan-Haziran 2000
- Özdin, Ali. 5024 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Amortisman Oranı ve Amortisman Süresine Yönelik Değişiklikler, **Vergi Dünyası**, Sayı 270, Şubat 2004

- Öztürk, Bünyamin ve Mustafa Özer. Dönem Sonu İşlemleri, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, Yayın No: 10, 2001
- Pehlivan, Yafes. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 133, Ocak 2004
- Saban, Metin ve Murat Genç. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, Ocak-Mart 2005
- Savcı, Şahin. Faydalı Ömür Esasında Amortisman Uygulaması ve Bazı Sorunlar, **Vergi Dünyası**, Sayı 276, Ağustos 2004
- Sayar, Zafer ve Saim Üstündağ. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD,Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 18, Nisan 2003
- Sevimkan, Dilek. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Sayı 53, Haziran-Temmuz 2001
- Sönmez, Erdal. Yeniden Değerleme, **Vergi Dünyası**, Sayı:220, Aralık 1999
- Sönmez, Feriştah. 15 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı–Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte), **Vergi Dünyası**, Yıl:22, Sayı 264, Ağustos 2003
- Sönmez, Feriştah. 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (Ums 16 İle Karşılaştırmalı Olarak), **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:11
- Sönmez, Feriştah. Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV (Tms-8, Ums-38, 1.Taslak Modv Ve Spk Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak),**Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı 191, Mart 2004
- Stolowy, Hervé Axel Haller and Volker Klockhaus. Accounting For Brands in France and Germany Compared With IAS 38 (intangible assets), **The International Journal of Accounting Volume 36**, Issue 2, May 2001
- Süer, Ayça Zeynep ve Yiğit Bora Şenyiğit. Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, 2005
- Toroslul, Vefa. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 119, Ağustos 1998
- Tuncer, Selahattin. Amortisman Ayrılmasında Yeni Yöntem (II), **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı 8, Ağustos 2004

- Tuncer, Selahattin. Amortisman Uygulamasında Yeni Düzenleme, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 7, Temmuz 2004
- Uçmazbaş, Erol. Özel Maliyet Harcamalarının Yatırım İndirimi İstisnası Karşısındaki Durumu,**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 8, Ağustos 2004
- Yazıcı, Mehmet. Muhasebe Standardının Tanımı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 18, Nisan 2003
- Yıldız, Murat ve Aykut Kelecioğlu. Faydalı Ömrü 2 Yıl Olan Sabit Varlıklarda Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Amortisman Ayırmada Yaşanan Sorun,**Yaklaşım Yayınları**, Sayı 139, Temmuz 2004
- Yücel, Tugay. Tekdüzen Muhasebe ve Vergi Hukuku Açısından Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Durumu ve Öneriler, **Vergi Dünyası**, Sayı 242, Ekim 2001

Diğer Yayınlar :

163 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

176 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Akgül, Başak Ataman. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar Arası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, Nisan Haziran 2004, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Akgül, Tuna. “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ulusal ve Uluslararası Standartlarına Göre İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları”, İstanbul: MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), 2003

Amortisman Paylarının Hesaplanması, www.web-muhasebe.com, (8 Nisan 2006)

Arite, Alparslan. Enflasyon Düzeltmesi Yapılmaması Özel Usulsüzlük Fiilini Oluşturur mu? www.alomaliye.com, (5 Nisan 2006)

Arslan, M:Celalettin. Enflasyon Muhasebesi ve Vergi Hukukunda Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, İstanbul: İ.Ü.S.B.E, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1998

Deloitte Touche Tohmatsu, Uluslar arası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, Mayıs 2001

Ergün, Orhan. Ar-Ge İndirimi, <http://www.mam.gov.tr/etkinlikler/14-Nisan-2005-arge-Bilgi-Gunu/OrhanErgunSunus.ppt>, (8 Mayıs 2006)

FASB Statement no:34

Güraydın, Alpay. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri ile Peştemallıkların Mahiyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi, http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid_makale.doc, (5 Mayıs 2006)

IFRS Workbooks for Accounting Professionals IAS 38 Intangible Assets, <http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile>, (18 Mayıs 2006)

Kabuk, Hikmet. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Yeniden Değerleme. Mali Çözüm Dergisi Sayı 45, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

Karadeniz, Salih. Hızlandırılmış Amortisman ve Yeniden Değerleme. www.yaklaşım.com, (3 Mart 2006)

Kavak, Ahmet. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Aralık 1998, Sayı 40, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

Kesiciler, Özlem. Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerinin Vergi Ve Teşvik Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/Ar-Ge_vrgmvzt.doc, (5 Mayıs 2006)

Kurumlar Vergisi Kanunu

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman, www.web-muhasebe.com (24 Nisan 2006)

Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, www.web-muhasebe.com, (24 Şubat 2006)

Maliye Bakanlığı Muktezası: 10.05.1990 Tarih ve 46534 sayı

Öğredik, Güray. Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem, <http://www.mazarsdenge.com.tr/index.php?contentId=205>, (10 Mayıs 2006)

Özkan, Mehmet. Amortisman Uygulamasında Almanya Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Şubat Mart 1992, Sayı 12, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

Pamukçu, Nevzat. Yeniden Değerleme. www.pamukcu.com, (3 Mart 2006)

Preface to Statements of International Accounting Standarts 2002, International Accounting Standards Board

Property, Plant & Equipment, www.pwc.com/Extweb/service.nsf, (3 Haziran 2006)

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında, Tebliğ Seri: XI No:25

Standart: IAS 38, Intangible Assets, <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm> (15 Mayıs 2006)

Standarts: IAS 16 Property, Plant and Equipment, <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm> (15 Mayıs 2006)

Temizer, Uygur. 4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklere Göre Yeniden Değerleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. www.yaklaşım.com, (3 Mart 2006)

Toroslu, M. Vefa. Yeniden Değerleme. Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 1995, Sayı 33, www.ismmmo.org.tr, (3 Mart 2006)

Toroslu, Vefa. Özel Maliyet Bedeli, Mali Çözüm Dergisi, Ekim Aralık 1998, Sayı 45, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Toroslu, Vefa. Türkiye Muhasebe Standardı – 15 Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 64, Temmuz – Eylül 2003, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Türk Ticaret Kanunu

Uluslararası Muhasebe Standartları, <http://www.consultasdenetim.com/ums.htm>, (16 Mayıs 2006)

Vergi Usul Kanunu

Yeniden Değerleme, www.web-muhasebe.com, (8 Mart 2006)

Yeşiloğlu, Haluk. Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdikleri Güçlükler, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO, 30 Nisan -4 Mayıs 1997, www.ismmmo.org.tr, (23 Mart 2006)

Yücel, İsmail Hakkı. Sınai Mülkiyet Hakları ve Korunması, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilim/>, (15 Mayıs 2006)