



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 14
**MADDİ OLMAYAN
DURAN VARLIKLAR**

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

BÖLÜM 14 - MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

1. GİRİŞ

İşletmeler lisanslar, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi, markalar, bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı, pazarlama hakkı, tarifler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler gibi fiziksel niteliği olmayan ve parasal olmayan varlıkları elde ederler ve/veya geliştirirler. Çeşitli marka isimlerinde olduğu gibi birçok durumda bu varlıklar işletmelerin en değerli varlıkları olabilir. Ancak bu varlıklar işletme içinde ve uzun bir zaman aralığında geliştirildiğinde bu varlıkların değerinin belirlenmesi oldukça zordur. Söz konusu varlıklar için yapılan harcamalar finansal raporlama çerçevesindeki finansal tablolara alma şartlarını taşııyorsa, Finansal Durum Tablosuna varlık olarak yansıtılmaz. Söz konusu harcamalar, Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır. Diğer taraftan, söz konusu varlıklar işletme dışından elde edildiğinde, değeri güvenilir olarak ölçülebileceğinden söz konusu varlıklar Finansal Durum Tablosuna alınabilir (örneğin, işletme bir varlığı satın aldığında ödediği bedel, varlığın değeri hakkında güvenilir bir gösterge olacaktır).

Bu bölümde maddi olmayan duran varlık tanımlanmakta ve bu varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin ele alınan konular şunlardır:

- İlk kayda alma sırasındaki değerinin belirlenmesi,
- Dönem sonlarındaki ölçümleri,
- İtfa paylarının muhasebeleştirilmesi,
- Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi,
- Finansal tablo dışı bırakılması.

2. BÖLÜM ÖZETİ

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR				
Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.				
İLK KAYIT				
Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.				
SATIN ALMA YOLUYLA EDİNİM	İŞ BİRLEŞMESİ KAPSAMINDA EDİNİM	İŞLETME İÇİNDE OLUŞTURMA	TAKAS YOLUYLA EDİNİM	İŞLETME İÇİNDE OLUŞTURULAN ŞEREFİYE
<p><u>Maliyet Bedeli:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Satın alma fiyatı ➤ Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler 	<p><u>Maliyet Bedeli:</u></p> <p>İş birleşmesi tarihindeki gerçeğe uygun değer</p>	<p><u>Araştırma Safhası:</u> Tüm harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir.</p> <p><u>Geliştirme Safhası:</u> Belirli kriterlerin sağlanması koşuluyla yapılan harcamalar varlığın maliyetine eklenir.</p>	<p><u>Maliyet Bedeli:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Elden çıkarılan parasal olmayan varlığın defter değeri ➤ Elden çıkarılan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri 	<p>İşletme içi yaratılan şerefiye güvenilir bir şekilde ölçülebilen belirli bir kaynak olmadığı için maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz.</p>
SONRAKİ ÖLÇÜM				
Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.				
İTFA				
SINIRLI FAYDALI ÖMÜR			BELİRSİZ FAYDALI ÖMÜR	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Faydalı ömür belirlenir. ➤ İtfa yöntemi belirlenir. ➤ Kullanıma hazır olduğu zaman itfa edilmeye başlanır. 			<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gelecek ekonomik faydalar için öngörülebilir bir sınır yoktur. ➤ 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir 	

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. KAPSAM

Paragraf 14.2 - Maddi Olmayan Duran Varlık Tanımı

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.

Açıklama:

BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Varlık ise, “*Finansal Tablolar ve Kavramsal Çerçeve*” bölümünde, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlıkların da kontrol ve gelecekteki ekonomik fayda sağlama kriterlerini karşılaması gerekir.

İşletmenin bir varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlık üzerinde kontrolü var demektir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kontrolü, lisans, patent veya marka gibi hukuken geçerli olan yasal haklardan kaynaklanır. Söz konusu yasal hakların mevcut olmaması hâlinde, işletmenin kontrolün varlığını ispat etmesi oldukça zor olabilir. Bununla birlikte, hukuken geçerli yasal hakların varlığı kontrolün varlığı zorunlu bir kriter değildir. İşletme, bu gibi haklara sahip olmadan da örneğin, ticari bir sırrın başkaları tarafından kullanılmasını engelleyerek varlığın kontrolünü elinde bulundurabilir.

Bir maddi olmayan varlığın gelecekteki ekonomik faydaları, mal ya da hizmetlerin satışından doğan hasılatı, söz konusu maddi olmayan duran varlığın işletme tarafından kullanımından kaynaklanan maliyet tasarruflarını veya diğer faydaları içerebilir. Örneğin, fikri mülkiyet haklarının üretim sürecinde kullanımı gelecekteki üretim maliyetlerini düşürerek işletmeye ekonomik fayda girişi sağlayabilir.

Varlık tanımını karşılayan bir unsurun maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için, aşağıdaki üç kritere sahip olması gerekmektedir:

- Parasal nitelikte olmama,
- Tanımlanabilir olma,
- Fiziksel niteliğe sahip olmama.

“*Yabancı Para Çevrim İşlemleri*” bölümünde parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakit olarak tanımlanmaktadır. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Bir başka ifadeyle, parasal kalemler örneğin bir alacak-borç senetlerinde olduğu gibi herhangi bir ikinci işleme gerek olmaksızın doğrudan para alma hakkı ya da para

ödeme yükümlülüğü sağlamaktadır. Ancak, parasal olmayan kalemler doğrudan bir para alma hakkı ya da para ödeme yükümlülüğü sağlamaz. Örneğin, işletmenin Finansal Durum Tablosunda bulunan bir yazılım programının satışını veya kiralamasını yapmadıkça doğrudan para alma hakkı bulunmaz.

Bu çerçevede, maddi olmayan duran varlıklar için parasal nitelikte olmama kriteri getirilerek, parasal niteliğe sahip olacak veya kredi gibi finansal araçların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar için getirilen ikinci kriter ise tanımlanabilirlik kriteridir. Söz konusu kritere ilişkin rehberlik, 14.3 paragrafına yönelik açıklamalarda yer almaktadır.

Maddi olmayan duran varlık tanımında ele alınan bir üçüncü kriter ise, bu varlıkların fiziksel niteliğe sahip olmamasıdır. Bu kriter, maddi olmayan duran varlıkları, tanımlanabilirlik ve parasal olmama kriterlerini karşılayan diğer varlıklardan, (örneğin, maddi duran varlıklar gibi) ayıran özelliktir.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel bir kalemle ilişkilendirilebilir. Bu gibi durumlarda, varlık olarak sınıflandırılabilme için hangi unsurun (maddi ya da maddi olmayan) daha önemli olduğuna karar verme noktasında muhakemede bulunulması gerekir. Bir bilgisayar diskinde yer alan bir yazılım programı örneğinde olduğu gibi burada diskin kendisi değil, yazılım programı önemli olduğundan yazılım programı varlık olarak sınıflandırılacaktır.

Paragraf 14.3- Bir Varlığın Tanımlanabilir Olması

Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:

- a) Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte ya da ayrı olarak satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması) veya
- b) Varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların işletmeden ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olması zorunlu değildir).

Açıklama:

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için mutlaka tanımlanabilir olması gerekmektedir. Bir varlığın tanımlanabilir olması için ise diğer varlıklardan ayrılabilir olması veya varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir. Bu iki şarttan birini sağlamayan varlıklar tanımlanabilir değildir ve maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilemez.

Ayrılabilirlik kriteri, bir varlığın işletmeden ayrılabilir ve bölünebilir olmasını, aynı zamanda ayrı olarak veya sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasını gerektirir. Örneğin, bir reklam kampanyası için yapılan harcamalar her ne

kadar işletmeye bir ekonomik fayda sağlasa da işletmeden ayrılamaz, devredilemez, kiralanamaz veya takas edilemez. Dolayısıyla, söz konusu reklam kampanyası ayrılabilir nitelikte olmadığı ve tanımlanabilirlik kriterini karşılamadığı için maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz.

Bununla birlikte bir varlık ayrılabilir nitelikte olmasa da, 14.3 (b) paragrafında belirtilen şekilde sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması durumunda da tanımlanabilirlik kriterini sağlayabilir. Bir başka ifadeyle, işletmenin bir bütün olarak satılması dışında başka taraflara devredilemeyen, örneğin bir işletmenin radyo-televizyon yayıncılığına ilişkin sahip olduğu lisanslar gibi, varlıklar da tanımlanabilir niteliktedir.

Soru 14.1:

Maddi olmayan duran varlık tanımında neden ayrılabilirlik kriterine yer verilmiştir?

Temel olarak, ayrılabilirlik kriterine güvenilir bir ölçümün yapılabilmesi için maddi olmayan duran varlık tanımında yer verilmiştir. Bir varlık, başka bir tarafa devredilebilir nitelikteyse, bu durumda söz konusu varlığın bir piyasası olduğu aksi takdirde piyasa fiyatının belirlenebileceği bir piyasanın bulunmadığı söylenebilir. Bir piyasası olmayan örneğin çalışanların etik düzeyi gibi varlıkların finansal tablolara dâhil edilmesi ise güvenilir bir ölçüm noktasında endişelere sebep olacaktır. Ayrılabilirlik kriterine, maddi olmayan duran varlık tanımında yer verilerek Finansal Durum Tablosunda yer alabilecek varlıklar için bir sınır belirlenmiştir.

Örnek 14.1:

Bir işletme yapıştırıcı üretiminde kullanmak üzere bir formül geliştirmiştir. Formül, yalnızca, işletmenin iki yöneticisi tarafından bilinmekte olup rakiplerin bu formülü elde etmesi veya kullanması mümkün değildir. Söz konusu formül, patent ya da başka araçlar yoluyla korunmamaktadır. Rakip işletmelerin birçoğu formülü satın almak amacıyla işletme ile görüşmektedir.

Söz konusu formül, işletmeye doğrudan bir para alma hakkı vermediği için parasal kalem değildir. Bununla birlikte, formülün fiziksel niteliği de bulunmamaktadır.

Ayrıca, formül yasal haklarla korunmamasına rağmen işletme formülü rakiplerinden saklayarak formül üzerinde kontrolü elinde bulundurduğundan ve formül işletmeye ekonomik fayda sağladığından varlık tanımını karşılamaktadır. Diğer taraftan formül, işletmeden ayrı olarak satılabileceğinden tanımlanabilir niteliktedir.

Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlık tanımında yer alan üç kriterin tamamını karşıladığı için söz konusu formül maddi olmayan duran varlıktır.

Örnek 14.2:

Gıda sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, kendi geliştirdiği ve saklı tuttuğu özel bir pasta tarifini, bir sosyal medya platformundan kullanıcılarıyla paylaşmıştır.

İşletmenin söz konusu paylaşımından sonra, birçok rakip işletme aynı tarifi kullanarak pasta üretmeye başlamıştır.

Söz konusu tarif kamuya açık olduğundan ve işletmenin rakiplerin tarifi kullanarak elde edeceği faydayı kısıtlama gücü bulunmadığından, söz konusu tarif üzerinde bir kontrolü bulunmamaktadır. Bu sebeple, tarif işletmenin maddi olmayan duran varlığı olarak değerlendirilememektedir.

Soru 14.2:

Bir işletmenin muhasebe departmanında kullanılmak üzere satın almış olduğu yazılım programı maddi olmayan duran varlık mıdır?

14.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde; söz konusu yazılım programı, işletmeye doğrudan bir para alma hakkı vermediği için parasal kalem değildir. Ayrıca, işletme, yazılım programının kullanım hakkını elde ettiği ve bu program diğer varlıklarından ayrılabilir olduğu için tanımlanabilirlik kriteri karşılanmaktadır. Bununla birlikte, yazılım programının fiziksel niteliği yoktur. Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlık tanımında yer alan üç kriterin tamamını karşıladığı için söz konusu yazılım programı maddi olmayan duran varlıktır.

Soru 14.3:

Bir işletmenin kiralamak amacıyla satın almış olduğu taksi plakası maddi olmayan duran varlık mıdır?

14.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde; söz konusu taksi plakası, işletmeye doğrudan bir para alma hakkı vermediği için parasal kalem değildir. Ayrıca, işletme, taksi plakasının kullanım hakkını elde ettiği ve bu plaka diğer varlıklarından ayrılabilir olduğu için tanımlanabilirlik kriteri karşılanmaktadır. Bununla birlikte, taksi plakasının fiziksel niteliği yoktur. Diğer bir ifadeyle, fiziki olarak var olmasına rağmen fiziki özelliğinin ekonomik değeri oldukça düşüktür ve plakanın değerini belirleyen husus taksiyi işletme hakkına sahip olunmasıdır. Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlık tanımında yer alan üç kriterin tamamını karşıladığı için söz konusu taksi plakası maddi olmayan duran varlıktır.

Soru 14.4:

Bir işletme faaliyette bulunduğu bölgeyle sınırlı kalmak kaydıyla, XYZ markalı ürünlerin satış hakkını beş yılına satın almıştır. İşletme tarafından söz konusu satış hakkı maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilir mi?

14.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde; söz konusu satış hakkı, işletmeye doğrudan bir para alma hakkı vermediği için parasal kalem değildir. Ayrıca, işletme, satış hakkının kullanım hakkını elde ettiği ve bu hak diğer varlıklarından ayrılabilir olduğu için tanımlanabilirlik kriteri karşılanmaktadır. Bununla birlikte, satış hakkının fiziksel niteliği yoktur. Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlık tanımında yer alan üç kriterin tamamını karşıladığı için söz konusu yazılım satış hakkı maddi olmayan duran varlıktır.

Soru 14.5:

Kripto paralar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir mi?

BOBİ FRS'nin 14.2 paragrafında maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlık olarak tanımlanmıştır. 14.3 paragrafında; varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip olması ve bir sözleşme, tanımlanabilir varlık veya yükümlülükle birlikte ya da ayrı olarak satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması) durumunda tanımlanabilir nitelikte olduğu ifade edilmiştir. 20.12 paragrafında ise; parasal olmayan bir kalemin temel niteliğinin sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmaması olduğu belirtilmiştir.

Olağan iş akışı içerisinde; kripto para madenciliği kapsamında üretilen ya da alım satım kapsamında elde tutulan kripto paralar Bölüm 2: Stoklar uyarınca stok olarak muhasebeleştirilir. İşletme, bu durum dışındaki tüm hallerde yukarıdaki hükümleri dikkate alarak elinde bulundurduğu kripto paraları bu bölüm hükümlerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir.*

* Bu soru, UFRS Yorumlama Komitesi tarafından 21 Haziran 2019 tarihli "Holdings of Cryptocurrencies" adlı toplantı kararında da aynı şekilde değerlendirilmiştir.

Soru 14.6:

Oldukça ünlü bir restoran işletmesi, müşterilerinin sadakatine güvenmekte ve uzun yıllar bu sektörde kâr edeceğini düşünmektedir. İşletme tarafından müşteri sadakati bu bölüm hükümleri uyarınca maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilebilir mi?

14.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde, müşterilerin işletmeye olan sadakati ayrılabilir olmadığı (diğer bir ifadeyle, satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir nitelikte olmadığı) ve müşteri sadakatinin işletmeye, sözleşmeden doğan veya yasal bir hak sağlamadığı için sözü edilen müşteri sadakati tanımlanabilir değildir. Bununla birlikte müşteri sadakatinin fiziksel bir niteliği yoktur ve parasal nitelikte değildir. Bu sebeple, müşteri sadakati maddi olmayan duran varlık tanımında yer alan tanımlanabilirlik kriterini karşılamadığı için işletme tarafından maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilemez.

Paragraf 14.4 - Şerefiye ve Stok Niteliğindeki Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu bölüm, iş birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeye ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz. İş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin kayda alınma ve ölçüm hükümleri “İş Birleşmeleri” bölümünde ele alınmıştır. İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklar “Stoklar” bölümü uyarınca kayda alınır ve ölçülür.

Soru 14.7:

Bilişim ve teknoloji alanında faaliyet gösteren bir işletme teknolojik ürünler yanında talep olması durumunda yazılım programı da satmaktadır. Söz konusu yazılım programı işletme tarafından maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilir mi?

14.2 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde; sözü edilen yazılım programının fiziksel niteliği yoktur ve parasal değildir. Ayrıca, yazılım programı işletmenin diğer varlıklarından ayrı olarak satılabildiği için tanımlanabilirdir. Bu nedenle söz konusu yazılım programı maddi olmayan duran varlık niteliğini taşımaktadır ancak işletme tarafından olağan faaliyetleri kapsamında satılmak üzere tasarlandığından maddi olmayan duran varlık olarak değil, stok olarak sınıflandırılır.

Paragraf 14.5 - Madenler Üzerindeki Haklar ve Maden Kaynakları

Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmez.

Açıklama:

“Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi” bölümünde maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların aranması ve değerlendirilmesine ilişkin ölçüm ve kayda alma esasları düzenlenmektedir. Söz konusu bölüm uyarınca işletme tarafından arama ve değerlendirme varlığı olarak kaydedilecek varlıklar 8.10 paragrafı uyarınca niteliğine göre maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır.

Paragraf 14.6- Maddi ve Maddi Olmayan Unsurları Birlikte İçeren Varlıklar

Bir varlık maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Bu durumda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek ilgili varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınır.

Açıklama:

Yazılımlar, patentler, lisanslar, sinema filmleri gibi bazı maddi olmayan duran varlıklar örneğin, CD/DVD gibi maddi varlıkların içinde yer alabilir. Bu tür durumlarda maddi varlığın mı yoksa maddi olmayan varlığın mı daha önemli olduğuna işletme tarafından muhakemede bulunularak karar verilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir işletme bir kitabın telif hakkını aldığı anda kitabın fiziksel olarak sayfaları değil, o sayfalarda yer alan bilgiler önemlidir. Bu nedenle, kitabın telif hakkı maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır. Bununla birlikte, bir işletme iş yerinde kullanmak üzere yazıcı satın almışsa ve bu yazıcının çalışabilmesi için bir yazılıma ihtiyaç varsa bu yazılım yazıcının bir parçası olarak maddi duran varlık olarak sınıflandırılır.

3.2. İLK KAYIT

Paragraf 14.7- İlk Kayda Almada Ölçüm

Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür.

Açıklama:

“Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün 1.33 paragrafında belirtildiği üzere bir varlığın finansal tablolara alınabilmesi için ilgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması (gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından yüksek olması) ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bir işletmenin bir varlığı finansal tablolarına alabilmesi için söz konusu varlık üzerinde kontrolünün bulunması gerekmektedir. İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olduğunda kontrolün varlığından söz edilir. Kontrol genellikle yasal haklarla sağlanır (örneğin, bir lisans sözleşmeyle alınır),

ancak bazı durumlarda yasal haklar olmadan da kontrolün varlığından söz edilebilir. Örneğin, bir işletme geliştirdiği bir formülü diğer işletmelerden gizli tutarsa söz konusu formül üzerinde kontrolünün bulunduğu söylenebilir.

Bu kapsamda maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilecek olan kalemlerin finansal tablolara alınıp alınamayacağına bu şartlar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu husus değerlendirildikten sonra söz konusu şartları sağlayan ilgili maddi olmayan duran varlık kalemi, maliyet bedeli belirlenerek bu bedel ile Finansal Durum Tablosuna yansıtılır.

Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alma şartlarını sağlayıp sağlamadığı ve maliyet bedelinin nasıl belirleneceği, varlığın nasıl edinildiğine ve oluşturulduğuna bağlı olarak (satın alma, iş birleşmesi yoluyla edinme, takas yoluyla edinme, kiralama yoluyla edinme, işletme içinde oluşturulma) farklılık gösterir.

Bu kapsamda;

- 14.8 -14.10 paragraflarında bir maddi olmayan duran varlık satın alındığında hangi harcamaların maliyet bedeline dâhil edileceğine (maliyet bedeli maddi duran varlıklar ile benzer şekilde belirlenir),
- 14.11 paragrafında iş birleşmesi yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine,
- 14.12 paragrafında takas yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine (maliyet bedeli maddi duran varlıklar ile benzer şekilde belirlenir),
- 14.13 paragrafında kiralama yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine (maliyet bedeli maddi duran varlıklar ile benzer şekilde belirlenir) ve
- 14.15-14.19 paragraflarında ise işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelinin nasıl belirleneceğine (maliyet bedelinin belirlenmesinde, maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamaların araştırma safhasında mı yoksa geliştirme safhasında mı meydana geldiği önemlidir)

ilişkin hükümler yer almaktadır.

Paragraf 14.8 - Satın Alınan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Maliyeti

Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ile varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) Gümrük vergileri.
- b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi, resim ve harçlar.

- c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.
- ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler.
- d) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

Örnek 14.3:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 50.000 TL gümrük vergisi, 25.000 TL iade alınamayan vergi, 25.000 TL KDV dâhil 500.000 TL'ye yurtdışından yazılım programı satın almıştır. İşletme, yazılım programının kurulumunu ülke içindeki başka bir işletmeye yaptırmıştır ve bunun için de 2.000 TL ödemede bulunmuştur. İşletme yazılım programını kullanacak olan personelin eğitimi için 30.000 TL ve yeni yazılım programını test etmek için 20.000 TL maliyete katlanmıştır. Test sırasında üretilen ürünlerin satışından da 10.000 TL'lik hasılat elde etmiştir.

Söz konusu yazılım programı ilk kayda alınırken maliyet bedeli aşağıdaki gibi hesaplanır:

500.000 TL (satın alma fiyatı) – 25.000 TL (iade alınabilir vergi olan KDV) – 10.000 TL (20.000 TL – 10.000 TL şeklinde hesaplanan net test etme maliyeti) + 2.000 TL (kurulum için ödenen mesleki ücret) = 467.000 TL

Örnek 14.4:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde üretimde kullandığı bir makinenin işletilebilmesi amacıyla 600.000 TL (%18 KDV dâhil) tutarındaki bir yazılım programını almak amacıyla 10.000 TL tutarındaki işlem bedeli dâhil toplam 610.000 TL kredi kullanmıştır.

Ocak 2020'de, yazılım programının işletme tarafından kullanılan sistemlerle daha uyumlu çalışması amacıyla yapılan hazırlık çalışmalarında aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- İşçilik - 150.000 TL
- Uyarlamalarda kullanılan teçhizatın amortismanı - 20.000 TL

Ocak 2020'de ayrıca, işletmenin üretim personeli yeni yazılımın nasıl kullanılacağına ilişkin olarak eğitime tabi tutulmuş olup söz konusu eğitim kapsamında aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- İşletmede çalışmayan ve eğitim veren uzmana ödenen ücret - 10.000 TL
- İşçilik - 5.000 TL

Şubat 2020’de işletmenin üretim personeli yazılım programını test etmiş ve bilgi teknolojisi ekibi ise yeni yazılım programının yönetimin amaçladığı şekilde çalışması için gerekli diğer uyarlamaları yapmıştır. Yazılımın test edilmesi sürecinde aşağıdaki giderler ortaya çıkmıştır:

- Malzeme - 20.000 TL (test aşamasında üretilen ürünün satışından elde edilen 2.000 TL tutarındaki hasılatın düşülmüş hâliyle)
- İşçilik - 7.000 TL
- Uyarlamalarda kullanılan teçhizatın amortismanı - 20.000 TL

1 Mart 2020 tarihi itibarıyla yazılım programı kullanıma hazır hâle getirilmiştir. Ancak, başlangıçta çok fazla sipariş alınamaması sebebiyle işletme Mart ayı boyunca söz konusu yazılım programını kullandığı faaliyetlerde 23.000 TL tutarında zarar etmiştir.

1 Mart 2020 tarihinde kullanıma hazır hâle gelen yazılım programının ilk kayda alınırken maliyet bedeli aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

KDV dâhil satın alma fiyatı	600.000 TL
İade alınabilir vergi olan KDV	(91.526 TL)
Ocak 2020’de yapılan hazırlık çalışmaları	
<i>İşçilik giderleri</i>	150.000 TL
<i>Amortisman giderleri</i>	20.000 TL
	<hr/>
	170.000 TL
Test etme maliyetleri	
<i>Malzeme</i>	20.000 TL
<i>İşçilik</i>	7.000 TL
<i>Amortisman</i>	20.000 TL
	<hr/>
	47.000 TL
İlk kayda alma maliyeti	725.474 TL

Yazılım programının ilk kayda alma maliyeti belirlenirken, işletmenin kullanmış olduğu krediye ilişkin olarak ortaya çıkan 10.000 TL tutarındaki işlem ücreti, varlığın kullanıma hazır hâle getirilmesinde katlanan bir gider olmayıp tamamen kredi kullanılmasıyla ilişkili olduğu için varlığın maliyetine dâhil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, yazılım programının, herhangi bir eğitim verilmeden yönetimin amaçladığı şekilde çalışabilir olması sebebiyle, üretim personeline verilen eğitim için katlanılan giderler, ilk kayda alma maliyetine dâhil edilmeyecektir.

Bununla birlikte, ilk kayda alma maliyetine, edinilen varlığın amaçlanan kullanıma hazır hâle getirilmesi amacıyla katlanılan giderler dâhil edildiğinden, 1 Mart 2020 tarihinden sonra yazılım programının kullanıldığı faaliyetlerde ortaya çıkan giderler ilk kayda alma sırasında dikkate alınmamaktadır. Bu sebeple, 1 Mart 2020 tarihinden sonra ortaya çıkan 23.000 TL tutarındaki zarar, yazılım programının maliyetine yansıtılmayacaktır.

Paragraf 14.9- Vadeli Maddi Olmayan Duran Varlık Alımı

Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümünün 9.14 – 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Açıklama:

İşletme bir maddi olmayan duran varlığın bedelini bir yıl veya daha uzun bir sürede ödeyecekse, ödeyeceği bu bedel araya paranın zaman değeri girdiği için maddi olmayan duran varlığın peşin bedelinden farklı olacaktır. Örneğin, işletme 100.000 TL tutarında bir maddi olmayan duran varlığı, ödemesini 1 yıl sonra yapmak üzere satın aldığı bu tutar etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanacak olan finansman giderini de içerecektir. Etkin faiz oranının %10 olduğunu varsayarsak 2 yıl sonra 100.000 TL olarak ödenecek olan tutarın bugünkü değeri 82.645 TL $(100.000/(1+0,1)^2)$ 'dir. 100.000 TL ile 82.645 TL arasındaki 17.355 TL ise finansman gideridir. Diğer bir ifadeyle işletme, maddi olmayan duran varlığın ödemesini bir yıl sonra değil de bugün yapmış olsaydı 82.645 TL ödeyecekti. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacıyla söz konusu maddi olmayan duran varlık Finansal Durum Tablosuna 82.645 TL olarak yansıtılır ve 17.355 TL ilgili dönemde Kâr veya Zarar Tablosuna finansman gideri olarak yansıtılır.

Bununla birlikte, 14.10 paragrafında da belirtildiği üzere, maddi olmayan duran varlık bir yıldan daha uzun sürede oluşturuluyorsa, maddi olmayan duran varlık kullanıma hazır hâle gelene kadar katlanılan finansman giderleri maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir. Örneğin, işletme 100.000 TL tutarında, 2 yıl sonra tamamlanarak teslim edilecek bir maddi olmayan duran varlık siparişi vermişse ve ödeme de 2 yıl sonra teslimatla birlikte yapılacaksa, söz konusu bedelden finansman gideri ayrıştırılmaz.

Örnek 14.5:

İşletme 1 Ocak 2020 tarihinde vadeli olarak 800.000 TL'ye bir yazılım programı satın almıştır ve ödemeyi 4 yıl sonra yapacaktır. İşletme cari piyasa koşullarını değerlendirerek etkin faiz oranını yıllık %10 olarak belirlemiştir. Bu kapsamda, yazılım programının ilk kayda alma maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Bugünkü değer} = A \times 1/(1+i)^n$$

$$\text{Yazılım programının bugünkü değeri} = 800.000 \times 1/(1+0,1)^4 = 546.411 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam iskonto tutarı} = 800.000 \text{ TL} - 546.410 \text{ TL} = 253.589 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, işletme, yazılım programını, gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri olan 546.410 TL üzerinden Finansal Durum Tablosuna yansıtacaktır. Diğer taraftan, yazılım programının 4 yıl vadeli olarak satın alınması işletme açısından bir finansal yükümlülüğün doğmasına yol açacaktır.

4 yılın sonunda 800.000 TL olarak ödenecek bedel ile yazılım programının peşin değeri arasındaki 253.589 TL tutarındaki toplam vade farkı tutarının her bir raporlama dönemine tekabül edecek ve faiz gideri olarak kâr ya da zarara yansıtılacak kısmı ise aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Raporlama dönemi	1 Ocak itibarıyla defter değeri	Faiz gideri (%10)	31 Aralık itibarıyla defter değeri
2020	546.411 TL	54.641 TL	601.052 TL
2021	601.052 TL	60.105 TL	661.157 TL
2022	661.157 TL	66.116 TL	727.273 TL
2023	727.273 TL	72.727 TL	800.000 TL
Toplam vade farkı tutarı:		253.589 TL	

Paragraf 14.10 - Borçlanma Maliyetleri

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak "*Borçlanma Maliyetleri*" bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir.

Örnek 14.6:

Bir yapım şirketi bir sinema filminin yapımı amacıyla 1 Ocak 2020 tarihinde yıllık %12 faizle 400.000 TL kredi kullanmıştır. Söz konusu kredi, işletme tarafından 31 Aralık

2023 tarihinde ödenecektir. Sinema filminin yapımı 1 Nisan 2020 tarihinde başlamış olup 31 Mart 2022 tarihinde tamamlanmıştır.

İşletme kullanmış olduğu krediye ilişkin faizin (borçlanma maliyetinin) yalnızca sinema filminin yapımına başlanması ve tamamlanması arasında geçen süredeki kısmını aktifleştirebilir, faizin kalan kısmı gerçekleştikçe Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır.

Bu durumda, 1 Ocak-31 Aralık 2020 tarihleri arasında tahakkuk eden 48.000 TL tutarındaki faiz giderinin 1 Ocak-31 Mart 2020 tarihleri arasında tahakkuk eden 12.000 TL'lik ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 3/12$) kısmı Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır. Film yapım çalışmalarının başladığı tarih olan 1 Nisan 2020 ile raporlama dönemi sonu arasında tahakkuk eden 36.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 9/12$) tutarındaki faiz gideri ise kâr ya da zarara yansıtılmadan sinema filminin maliyetine dâhil edilecektir.

Sinema filmi yapımı, 2021 yılına ait raporlama döneminin tamamında devam etmiş olduğu için, 1 Ocak-31 Aralık 2021 tarihleri arasında tahakkuk eden 48.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 12/12$) tutarındaki faiz gideri kâr ya da zarara yansıtılmadan sinema filminin maliyetine dâhil edilecektir.

Sinema filmi yapım çalışmaları 31 Mart 2022 tarihinde sona ermiş olduğu için, 2022 yılına ait raporlama döneminde şirket, 1 Ocak-31 Mart tarihleri arasında tahakkuk eden 12.000 TL'lik ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 3/12$) faiz giderini sinema filminin maliyetine ekleyecek; 1 Nisan-31 Aralık 2022 tarihleri arasında tahakkuk eden 36.000 TL ($400.000 \text{ TL} \times \%12 \times 9/12$) tutarındaki faiz giderini ise kâr ya da zarara yansıtacaktır.

Sinema filminin yapım çalışmalarının tamamlandığı tarih olan 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla şirketin raporlama dönemleri itibarıyla aktifleştirdiği faiz gideri tutarlarına aşağıda yer verilmektedir:

Raporlama dönemi	Aktifleştirilen faiz gideri
2020	36.000 TL
2021	48.000 TL
2022	12.000 TL
Aktifleştirilen toplam faiz gideri	96.000 TL

Buna göre, sinema filmi, 496.000 TL ($400.000 \text{ TL} + 96.000 \text{ TL}$) tutarındaki maliyet bedeli üzerinden Finansal Durum Tablosuna alınacaktır.

Sinema filminin tamamlanmasının ardından, kredinin vadesine kadar tahakkuk eden faiz giderleri ise kâr ya da zarara yansıtılacaktır. Bu kapsamda, 2023 yılına ait raporlama döneminde tahakkuk eden 48.000 TL tutarındaki faiz giderinin tamamı, Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır.

Paragraf 14.11- İş Birleşmesi Kapsamında Edinilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti

Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, “İş Birleşmeleri” bölümüne göre edinim tarihinde belirlenen değeridir.

Açıklama:

“İş Birleşmeleri” bölümü uyarınca, edinen işletme birleşme tarihinde, şerefiyeden ayrı olarak, birleşme tarihi itibarıyla edinilen tarafın BOBİ FRS’ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır. Diğer bir ifadeyle, edinen işletme, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla BOBİ FRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda almaz. Bu hükümler çerçevesinde, birleşme öncesinde edinilen işletme tarafından muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıklar, maddi olmayan duran varlık tanımını karşılarsa dahi edinen işletmenin finansal tablolarına da yansıtılmaz.

Yukarıda belirtilen şekilde, iş birleşmesi sonucu edinen işletme tarafından finansal tablolara yansıtılan bir maddi olmayan varlığın maliyeti ise “İş Birleşmeleri” bölümünün 21.21 paragrafı uyarınca (şerefiyeden ayrı olarak) güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa edinilen işletmenin birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer alan defter değerleri maliyet bedeli olarak kabul edilir.

Örnek 14.7:

A işletmesi kendi içinde oluşturduğu logoyu 100.000 TL maliyete katlanarak 12/01/2020 tarihinde tamamlamıştır. A işletmesi, söz konusu maliyeti, işletme içinde oluşturulan logo, marka, müşteri listesi vb. kalemleri 14.14 paragrafı uyarınca aktifleştiremeyeceği için gider olarak kaydetmiştir. B işletmesi A işletmesinin tamamını 12/04/2020 tarihinde devralmıştır.

Söz konusu logo A işletmesi tarafından varlık olarak finansal tablolara yansıtılmadığı için Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılmıştır. Dolayısıyla, logo B işletmesi tarafından da “İş Birleşmeleri” bölümü uyarınca varlık olarak finansal tablolara yansıtılmaz.

Örnek 14.8:

A işletmesinin 100.000 TL tutarında maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolarına yansıttığı lisansları bulunmaktadır. B işletmesi, A işletmesini 12/01/2020 tarihinde devralmıştır. Birleşme tarihinde söz konusu lisansların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilmekte olup, bu değer 120.000 TL olarak belirlenmiştir.

Birleşme tarihi itibarıyla lisanslar A işletmesinin finansal tablolarında maddi olmayan duran varlık olarak yer aldığından, B işletmesi “İş Birleşmeleri” bölümü uyarınca, söz konusu lisansları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri olan 120.000 TL üzerinden finansal tablolarına yansıtır.

Paragraf 14.12 - Takas Yoluyla Edinilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti

Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.

Açıklama:

Maddi olmayan duran varlığın takas sonucu elde edilmesi durumunda elde edilen varlığın maliyetinin hesaplanması aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

Şekil 1- Takas Yoluyla Edinilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi

İşletmenin parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında edindiği maddi olmayan duran varlığın maliyeti

=

Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri

İşletmenin hem parasal hem de parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında edindiği maddi olmayan duran varlığın maliyeti

=

Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri

+

Ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri

İşletmenin parasal olmayan bir kalem vererek karşılığında parasal kalem ile birlikte edindiği maddi olmayan duran varlığın maliyeti

=

Elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri

-

Alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri

Örnek 14.9:

A işletmesi toplam defter değeri 200.000 TL, gerçeğe uygun değeri 250.000 TL olan bir binayı üretim faaliyetlerinde kullanmaktadır. A işletmesi faaliyetleri büyüdüğü için daha büyük bir bina ve idari faaliyetlerinde kullanmak için bir yazılım programı almak istemektedir. Bu nedenle A işletmesi binayı satmak için ilân vermiştir. B işletmesi söz konusu binayı, gerçeğe uygun değeri 180.000 TL olan bir yazılım programıyla takas etmeyi teklif etmiştir. B işletmesi ayrıca 40.000 TL de nakit ödemede bulunacağını belirtmiştir. A işletmesi bu teklifi kabul etmiştir.

A işletmesinin edindiği yazılım programının maliyeti, elden çıkardığı binanın net defter değeri olan 200.000 TL ile nakit olarak B işletmesinden alınan 40.000 TL arasındaki 160.000 TL'lik farka eşittir. Söz konusu takas işleminin muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Yazılım)	160.000 TL	
Kasa	40.000 TL	
Binalar		200.000 TL

Paragraf 14.13 - Kiralama Yoluyla Edinilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti

Bir maddi olmayan duran varlığın "*Kiralamalar*" bölümü kapsamına giren bir işlemle edinilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu bölüm uyarınca belirlenir.

Açıklama:

Kiralama yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine ilişkin hükümler "*Kiralamalar*" bölümünde düzenlenmiştir. Finansal kiralama söz konusuysa kiracı,

kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir. Kiralanan maddi olmayan duran varlık ilgili olduğu sınıf içerisinde sunulur. Örneğin, finansal kiralama yoluyla bir isim hakkı kiralanmışsa söz konusu isim hakkı kiracının Finansal Durum Tablosunda isim hakkı olarak sunulur. Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

Finansal kiralama yoluyla kiralanan maddi olmayan duran varlığın sonraki ölçümü ise bu bölüm hükümlerine göre yapılır.

Bununla birlikte işletme eğer geleneksel kiralama kapsamında bir maddi olmayan duran varlık kiralarsa finansal tablolarına bir varlık kaydetmez, yaptığı kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr ya da zarara yansıtır.

Sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri söz konusu bölüm kapsamı dışında bırakılmıştır. Söz konusu sözleşmelere bu bölüm hükümleri uygulanır.

Paragraf 14.14 - Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Aktifleştirilemeyen Harcamalar

İşletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen diğer bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:

- a) İşletmede oluşturulan şerefiye.
- b) İşletmede oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler.
- c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- ç) Eğitim harcamaları.
- d) Reklam ve tanıtım harcamaları.
- e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

Açıklama:

İşletmede oluşturulan şerefiye işletmenin tamamından ayrılabilir nitelikte olmadığı ve sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmadığı için tanımlanabilir nitelikte değildir. Bu nedenle ayrı bir maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz.

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin belirli şartları sağlayan geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesine izin verilirken markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemlerin aktifleştirilmesine izin verilmemektedir. Çünkü bu kalemler için yapılan harcamaların işletmenin bütünü için yapılan harcamalardan ayrıştırılması oldukça zordur.

Eğitim harcamalarının maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilememelerinin sebebi ise söz konusu harcamaların yapıldığı işletme personeli üzerinde işletmenin kontrolünün bulunmamasıdır. Örneğin, bir eğitim kuruluğu, çalışanlarının verdikleri eğitimin kaliteli olmasını sağlayacak şekilde çeşitli kurslara katılmaları için harcamalara katlandığında söz konusu harcamalar gider olarak finansal tablolara alınır. Çünkü söz konusu kurslara katılan çalışanlar ilâve sözleşmeler olmadığı sürece işten ayrılabilirler, işletme çalışanlar üzerinde kontrole sahip değildir.

Reklam ve tanıtım faaliyetleri marka ve müşteri ilişkilerini geliştirerek gelir elde edilmesine katkıda bulunur. Reklam ve tanıtım faaliyetlerini gerçekleştirmek için satın alınan mal ve hizmetler yalnızca bu faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılır. Bir başka ifadeyle, söz konusu mal ve hizmetlerin tek faydası, marka ile müşteri ilişkilerini geliştirerek gelir elde etmektir. Dolayısıyla, işletme için oluşturulan marka ve müşteri ilişkileri maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri (yeni bir tesis, faaliyet kolu açılmasına, yeni ürün ve süreçler oluşturulmasına ilişkin giderler gibi) ile bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar varlığın işletme tarafından amaçlanan kullanımına hazır duruma getirilmesi için yapılan harcamalar olmadıkları için aktifleştirilmezler.

Örnek 14.10:

İşletme üretim sürecinde köklü değişiklikler yaparak üretim hattını yenilemiş ve yeni bir otomasyon sistemi satın almıştır. İşletmenin katlanmış olduğu maliyetler aşağıdaki gibidir:

Yeni otomasyon sisteminin başlangıç maliyeti: 500.000 TL

İndirim: 50.000 TL

İşletme personelinin eğitimi için yapılan harcamalar: 25.000 TL

Test maliyetleri: 10.000 TL

Üretim sürecinde kullanımdan kaldırılan parçalar nedeniyle katlanılan zarar: 5.000 TL

Yeni otomasyon sistemiyle üretilen ürünlerin reklam ve tanıtım harcamaları: 25.000 TL

İşletme tarafından finansal tablolara alınması gereken maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki gibi hesaplanır:

500.000 TL (başlangıç maliyeti) – 50.000 TL (indirim) + 10.000 TL (test maliyetleri) = 470.000 TL

Eğitim harcamaları, kullanımdan kaldırılan parçalardan oluşan zarar ile reklam ve tanıtım harcamaları Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır.

Paragraf 14.15 - İşletme İçinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın kayda alınıp alınmayacağına değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşum süreci **araştırma** safhası ve **geliştirme** safhası olarak ikiye ayrılır.

Açıklama:

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların tanımlanabilir nitelikte olup olmadıklarının ve oluşturulma zamanlarının belirlenmesi zor olduğu için finansal tablolara alma kriterlerini karşılayıp karşılamadığına karar vermek edinilen maddi olmayan duran varlıklara göre daha zordur. Bu nedenle, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ile işletme dışından edinilen maddi olmayan duran varlıklar için birbirinden farklı hükümler belirlenmiştir. Bu kapsamda, maddi olmayan duran varlık oluşturulurken katlanılan maliyetlerin hangi safhada gerçekleştiği önem arz etmektedir. Aşağıda da açıklandığı üzere araştırma safhasında yapılan harcamalar Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır. Geliştirme safhasında yapılan harcamaların ise maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınıp alınmayacağına karar verilirken 14.17 paragrafında yer alan altı kriterin tamamının sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilir ve kriterlerin sağlanması durumunda maddi olmayan duran varlık için katlanılan maliyetler aktifleştirilir. Aktifleştirilecek olan bu maliyetler, işletme tarafından inşa veya imal edilen maddi duran varlıklarda olduğu gibi varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir.

Paragraf 14.16 - Araştırma Safhası

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemedir. Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

Açıklama:

Araştırma safhasında yapılan harcamalar gelecekte ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın mevcudiyetine ilişkin bir gösterge sağlamadığından varlık olarak finansal tablolara alınamamaktadır. TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'ın 56'ncı paragrafında aşağıdakiler araştırma safhasındaki faaliyetlere örnek olarak verilmiş olup, söz konusu örnekler BOBİ FRS uygulayan işletmeler için de yol gösterici olabilir:

- 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.

Paragraf 14.17- Geliştirme Safhası

Geliştirme; ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasıdır. Aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, geliştirme safhasında yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir:

- 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) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- ç) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın veya ürününün bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılmaya elverişli olması.
- d) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Açıklama:

Geliştirme safhası araştırma safhasından daha ileri bir safha olduğu için işletme, bu safhada maddi olmayan duran varlığın oluşturulup oluşturulamayacağını ve gelecekte bu varlığın ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olup olmadığını tespit edebilir.

Geliştirme safhasındaki faaliyetlere ilişkin olarak TMS 38'in 59'uncu paragrafında yer alan ve aşağıda sıralanan faaliyetler, BOBİ FRS uygulayan işletmeler için geliştirme safhasındaki faaliyetlerin tespit edilmesinde yol gösterici olabilir.

- Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

14.7 paragrafında yer alan kriterler, işletme içinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik fayda akışının olup olmayacağını belirlenmesine yardımcı olmak için getirilmiştir.

İşletmenin, oluşturmakta olduğu maddi olmayan duran varlığın 14.7(a) paragrafında yer alan kriteri sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi zor olsa da işletme, maddi olmayan duran varlığın tamamlanmasının teknik olarak mümkün olup olmadığına örneğin, varlığın üretimi için gerekli olan tüm planlama, tasarım ve test faaliyetlerinin tamamlanma durumuna göre karar verebilir. Bununla birlikte bazı durumlarda, varlığın tamamlanmasının teknik olarak mümkün olup olmadığının tespiti için düzenleyici bir otorite tarafından onay verilmesi gerekebilir. Bu durumda işletme, düzenleyici otoriteden onay alınamayacağını değerlendirerek varlığın tamamlanmasının teknik olarak mümkün olup olmadığına karar verebilir.

14.7(b)-(d) paragraflarında yer alan kriterlerin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesi noktasında, oluşturulmakta olan maddi olmayan duran varlığın, bir piyasasının olup olmadığı yol gösterici olabilir. Maddi olmayan bir duran varlığın piyasası varsa, maddi olmayan duran varlığı oluşturmak için yürütülen proje tamamlanabilir nitelikteyse ve bunun için gereken kaynaklar (örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, finansal ve diğer kaynaklar) mevcutsa, söz konusu maddi olmayan duran varlığın gelecekte işletmeye nakit girişi sağlayacağı söylenebilir.

14.7(e) paragrafında yer alan kriterin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilirken, işletmenin maliyet sistemlerinden faydalanılabilir. Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları, lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık oluşturmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir.

Paragraf 14.18 - İşletme İçinde Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti

14.17 paragrafında belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez. İşletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu çerçevede işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) Kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- b) Ödenen ücretler,
- c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
- ç) Kullanılan varlıklara ilişkin amortisman ve itfa payları.

Açıklama:

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, işletme tarafından inşa veya imal edilen maddi duran varlıkların maliyetinin belirlenmesine benzer şekilde varlık işletme tarafından hedeflenen kullanıma hazır hâle gelene kadar katlanılan maliyetlerden oluşur. Varlığın kullanıma hazır hâle gelmesiyle ilişkili olmayan (diğer bir ifadeyle, söz konusu varlığın üretimi gerçekleşmeseydi de katlanılacak olan) yönetim, satış, pazarlama giderleri, varlık hedeflenen performansa ulaşmadan önce meydana gelen etkin olmayan üretim veya başlangıç zararları, varlığı kullanacak olan personelin eğitim masrafları gibi giderler aktifleştirilmez, Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır.

Örnek 14.11:

Mum üreticisi olan bir işletme 2019 yılında mumların önemli ölçüde daha uzun süre yanmasını sağlayacak yeni bir parafin geliştirmek amacıyla aşağıdaki giderlere katlanmıştır:

- Parafin bileşenlerini bulmak amacıyla kimyasal maddelerle yapılan deneyler için harcanan 1.000 TL
- Farklı parafin bileşenlerinin uygunluğunu değerlendirmek amacıyla harcanan 3.000 TL
- Üretim öncesi prototiplerin geliştirilmesi ve test edilmesi için harcanan 2.500 TL
- Geliştirilen en etkin parafinin patentle kayıt altına alınması için harcanan 1.500 TL
- Yeni ürünün reklamının yapılması için harcanan 2.000 TL

İşletmenin parafin bileşenlerini bulmak amacıyla yaptığı deneyler için yaptığı 1.000 TL ile farklı parafin bileşenlerinin uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yaptığı 3.000 TL tutarındaki harcamalar, 14.16 paragrafı uyarınca araştırma safhasında meydana geldiği için, maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmeyecek ve doğrudan gider olarak kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Üretim öncesi prototiplerin geliştirilmesi ve test edilmesi ile geliştirilen parafininin patentle kayıt altına alınmış olması, parafinin kullanıma veya satışa hazır hâle gelmesinin teknik olarak mümkün olduğunu göstermekte ve dolayısıyla geliştirme safhasının bir parçasıdır. Bu doğrultuda, parafinin geliştirme safhasında yapılan toplam 4.000 TL tutarındaki harcama, maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilecektir.

Yeni ürünün reklamının yapılması için yapılan 2.000 TL tutarındaki harcama ise doğrudan kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Örnek 14.12:

İşletme, ev tekstili ve bahçe tasarımı olmak üzere iki iş kolunda faaliyetlerini sürdürmektedir. Ev tekstili kolu 4 adet markaya, bahçe tasarımı kolu 3 adet markaya sahiptir. İşletme sürekli yenilikler yapmakta ve yeni müşteriler kazanmaya çalışmaktadır. İşletme müşteri tercihlerinin araştırılması, hâlihazırda var olan ürünlerin tasarımlarının farklılaştırılması ve yeni ürünlerin tasarlanması için araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında giderlere katlanmaktadır. Bu kapsamda cari yıl içinde ev tekstili kolunda 500.000 TL'lik, bahçe tasarımı kolunda ise 600.000 TL'lik harcama yapılmıştır. İşletme yapılan harcamaları belirli bir ürünle ilişkilendirememekte ancak iş koluyla ilişkilendirebilmektedir.

Söz konusu harcamalar belirli bir ürün veya projeyle ilişkilendirilemediği için aktifleştirilemez ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.

Paragraf 14.19- Araştırma Safhasıyla Geliştirme Safhasının Ayırt Edilememesi

Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

Örnek 14.13:

A işletmesi, küresel olarak yayımlanmış gazetelerin makale ve görüntülerini içeren bir veri tabanı geliştirme projesi üzerinde çalışmakta olup söz konusu makale ve görüntüleri internet üzerinden satmayı planlamaktadır.

Bu kapsamda, A işletmesi söz konusu projenin aşağıda yer alan safhalardan oluştuğunu belirlemiştir:

- a) *Araştırma safhası:* Görüntülerin müşterilere transfer edilmesi için gereken teknik bilginin kazanılması ve teknolojik bakımdan projenin tamamlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesi.
- b) *Geliştirme safhası:* Potansiyel talep ile müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi amacıyla pazar analizinin yapılması, görüntü yakalama teknolojilerinden faydalanmak ve veri tabanı için gerekli yazılımın uyarlanması için ihtiyaç duyulan yetkinliğin kazanılması, veri tabanının oluşturulmasında gereken verinin toplanması, müşterilerin kullanacağı ara yüzün tasarlanması ve sistemin prototipinin test edilmesi.
- c) *Üretim safhası:* sistemde tespit edilen hataların ayıklanması ve onarımı, yüksek kullanıcı hacminin ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için sistemin işlevselliğinin geliştirilmesi ve veri tabanı sisteminin yönetimi ve güncellenmesi.

(a)'da yer verilen faaliyetler, 14.16 paragrafında tanımlanan araştırma faaliyetlerini kapsadığı için A işletmesi, bu safhada ortaya çıkan giderleri bahsi geçen paragraf uyarınca aktifleştirmeyecek, doğrudan kâr ya da zarara yansıtacaktır.

(b)'de yer alan faaliyetler ise 14.17 paragrafı kapsamında değerlendirildiğinde henüz A işletmesinin veri tabanı için piyasada bir talebin mevcut olduğunu belirlememesi ve henüz çalışır konumda bir prototip bulunmaması sebebiyle söz konusu faaliyetleri araştırma safhasındaki faaliyetlerden ayırt etmek mümkün olmamaktadır.

Dolayısıyla A işletmesi, (b)'deki faaliyetlerden ortaya çıkan giderleri aktifleştirmeyecek, 14.19 paragrafı uyarınca kâr ya da zarara yansıtacaktır.

Paragraf 14.20 - Gelecekte Elde Edilecek Faydayı Artıran Harcamalar

Bir maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı artıran ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen harcamalar, ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir.

Açıklama:

Maddi olmayan duran varlıkların fiziksel niteliği bulunmadığı için bu varlıkların bir parçasını değiştirmek ya da ekleme yapmak çok nadir durumlarda ortaya çıkar. Maddi olmayan duran varlıklar için ilk kayıttan sonra yapılan harcamalar ile işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık tamamlandıktan sonra yapılan harcamaların çoğu varlıktan beklenen faydayı artırmak için değil bu faydayı sürdürmek için yapıldığı

için varlığın defter değerine dâhil edilmez. Bununla birlikte, maddi olmayan duran varlıklara yapılan harcamaların işletmenin bütünü için yapılan harcamalardan ayırt edilmesi zor olabilir. Bu nedenle çok ender durumlarda maddi olmayan duran varlıklar için sonradan yapılan harcamalar aktifleştirilir.

3.3. SONRAKİ ÖLÇÜM

Paragraf 14.21- İlk Kayda Almadan Sonraki Ölçüm

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür.

Açıklama:

Maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümünde yalnızca maliyet yöntemine izin verilmektedir. Maddi duran varlıklarda olduğu gibi maddi olmayan duran varlıklara da maliyet yöntemi uygulanırken varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar/itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek varlığın defter değeri belirlenir.

Örnek 14.14:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 400.000 TL'ye üretim süreciyle ilgili bir patent edinmiştir. İşletme tarafından patentten 10 yıl boyunca ekonomik fayda elde edileceği tahmin edilmektedir. İşletme başka bir işletme ile patenti 10 yıl sonra satmak üzere bir anlaşma yapmış olup bu anlaşmaya göre patentin kalıntı değeri 200.000 TL olarak belirlenmiştir. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla patentin gerçeğe uygun değeri 450.000 TL'dir.

31 Aralık 2021 tarihinde patentin defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

İtfaya tabi tutar: 400.000 TL – 200.000 TL = 200.000 TL

Faydalı ömür: 10 yıl

Yıllık itfa tutarı: 200.000 TL / 10 yıl = 20.000 TL

31 Aralık 2021'deki defter değeri = 400.000 TL – 20.000 TL x 2 yıl = 360.000 TL

Varlığın gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksek olduğu için değer düşüklüğü bulunmamaktadır.

Patent için itfa payı ayrılmasına yönelik kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Genel Üretim Giderleri	20.000 TL	
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		20.000 TL

Örnek 14.15:

Örnek 14.10'daki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, 31 Aralık 2021 tarihinde patentin geri kazanılabilir değeri (Bakınız: "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümü) 300.000 TL'dir.

31 Aralık 2021 tarihinde patentin defter değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

İtfaya tabi tutar: 400.000 TL – 200.000 TL = 200.000 TL

Faydalı ömür: 10 yıl

Yıllık itfa tutarı: 200.000 TL / 10 yıl = 20.000 TL

31 Aralık 2021'deki defter değeri = 400.000 TL – 20.000 TL x 2 yıl = 360.000 TL

Varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olduğu için defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki 60.000 TL'lik fark değer düşüklüğü zararı olarak Kâr veya Zarar Tablosuna gider olarak yansıtılır ve varlığın değer düşüklüğü düşülmüş yeni defter değeri 300.000 TL olur.

Patent için hesaplanan değer düşüklüğü zararı ile ayrılan itfa paylarına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Genel Üretim Giderleri	80.000 TL	
Haklar		60.000 TL
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		20.000 TL

3.4. İTFA

Paragraf 14.22 - İtfa Payı Ayırma Zorunluluğu

Faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur.

Açıklama:

BOBİ FRS uyarınca bütün maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılır. Bir maddi olmayan duran varlık için ayrılacak itfa payının belirlenmesinde öncelikli olarak bu varlığın faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa belirsiz mi olduğuna karar verilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, varlığın ömrünün sınırlı olması durumunda, söz konusu varlığın kullanımına ilişkin hususlar dikkate alınarak faydalı ömür tahmin edilir. Ancak söz konusu varlığın faydalı ömrü belirsizse işletme tarafından faydalı ömrü 5 ila 10 yıl arasında bir süre olarak belirlenmektedir.

3.4.1. Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Paragraf 14.23 - Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfaya Tabi Tutarı

İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerini indirilmesi suretiyle belirlenir.

Paragraf 14.24 - Sınırlı Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Faydalı Ömrü

Maddi olmayan duran varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe belirlenir.

Açıklama:

Faydalı ömür, varlığın işletme tarafından kullanıldığı süredir. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, toplam fiziksel ömründen kısa olabilir. İşletmenin, maddi olmayan duran varlıklarını fiziksel ömürleri dolmadan yenileriyle değiştirmek gibi bir uygulaması olabilir. Bu nedenle faydalı ömür tahminleri, benzer varlıklara ilişkin tecrübelerle dayanılarak muhakemede bulunmak suretiyle yapılır.

Bu doğrultuda, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün tahmin edilmesine yönelik muhakemede bulunulurken, TMS 38'in 90'ıncı paragrafında belirtilen ve aşağıda yer verilen faktörlerden faydalanılabilir:

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi,
- Aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin bilgiler,
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı,
- Varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımıyla ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- Varlığın faydalı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların faydalı ömürlerine bağlı olup olmadığı.

Örnek 14.16:

Bir kargo şirketi, edinmiş olduğu bir müşteri listesinden 1 yıldan az 3 yıldan fazla olmamak üzere fayda elde etmeyi beklemektedir.

Kargo şirketi yönetiminin, müşteri listesinin faydalı ömrünü 18 ay olarak belirlediğini varsayalım. Söz konusu müşteri listesine yeni müşteri ekleme niyeti olsa bile, edinilen müşteri listesine ilişkin beklenen faydalar yalnızca listenin edinildiği tarihteki müşterilerle ilgilidir. Dolayısıyla, gelecekte yeni müşteri ekleme niyeti, 18 ay olarak belirlenen faydalı ömrü değiştirmez. Faydalı ömrün belirlenmesinde, edinim tarihi itibarıyla işletmenin müşteri listesinden elde etmeyi beklediği faydalı ömür süresi dikkate alınır.

Diğer taraftan, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü uyarınca, her raporlama dönemi sonunda müşteri listesinin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı gözden geçirilir.

Örnek 14.17:

İşletme, yasal olarak kalan faydalı ömrü 40 yıl olan bir lisans satın almıştır, ancak işletme söz konusu lisansın 20 yıl boyunca ekonomik fayda elde edebileceğini beklemektedir.

Bu durumda işletme, faydalı ömür tahminini yaparken, lisans için belirlenen yasal süreyi değil; lisansın ekonomik fayda elde edebileceği süreyi esas alacak ve dolayısıyla söz konusu lisansın faydalı ömrünü 20 yıl olarak belirleyecektir.

Örnek 14.18:

İşletme, başka bir işletmeden marka satın almıştır. Markanın maliyeti 600.000 TL’dir ve işletme markayı finansal tablolara alma işlemini 1 Ocak 2020 tarihinde tamamlamıştır. İşletme yapmış olduğu değerlendirmeler neticesinde markanın faydalı ömrünün en iyi tahminin 15 yıl olduğuna karar vermiştir. Çünkü işletme 15 yıl sonra sektörün oldukça genişleyeceğini ve markanın değerinin oldukça azalacağını tahmin etmektedir.

Örnek 14.19:

İşletme, başka bir işletmeden marka satın almıştır. Markanın maliyeti 600.000 TL’dir ve işletme markayı finansal tablolara alma işlemini 1 Ocak 2020 tarihinde tamamlamıştır. İşletme yapmış olduğu değerlendirmeler neticesinde markanın ekonomik ömrünün en iyi tahminin 15 yıl olduğuna karar vermiştir. Ancak işletme 5 yıl sonra başka bir sektörde faaliyet göstermeyi planladığından markayı 5 yıl sonra

satmayı amaçlamaktadır (markanın aktif bir piyasası mevcuttur ve işletme 5 yıl sonra markanın değerini tahmin edebilmektedir). Bu nedenle markanın yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenecek, itfaya tabi tutarı belirlenerek 5 yıl içinde itfa edilecektir.

Paragraf 14.25 - Kıst Amortisman

İtfa işlemine, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için kullanılan gün esasına göre **kıst amortisman** hesaplanır.

Örnek 14.20:

İşletme, 1 Ekim 2020 tarihinde 50.000 TL'ye bir maddi olmayan duran varlık satın almıştır. İşletme maddi olmayan duran varlığı yıllık %20 oranında doğrusal yöntemle itfaya tabi tutacaktır. Maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri yoktur.

İtfaya tabi tutar: 50.000 TL

Yıllık itfa tutarı: $50.000 \times 20/100 = 10.000$ TL

1 Ekim 2020 tarihi ile 31 Aralık 2020 tarihi arasındaki süre olan 3 ay için 31 Aralık 2020 tarihinde hesaplanması gereken itfa tutarı: $10.000 \times 3 \text{ ay} / 12 \text{ ay} = 2.500$ TL

Ekim 2020'de satın alınan maddi olmayan duran varlık için hesaplanan kıst amortismanına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Genel Yönetim Giderleri	2.500 TL	
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		2.500 TL

Paragraf 14.26 - Sözleşmeden veya Diğer Yasal Haklardan Kaynaklanan Maddi Olmayan Duran Varlığın Faydalı Ömrü

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenerek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemi, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dâhil edilir.

Açıklama:

Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünü etkileyen ekonomik ve yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik faydaların süresini belirlerken, yasal etkenler, işletmenin söz konusu faydalara olan erişim süresini sınırlayabilir. Faydalı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

Bununla birlikte, aşağıdaki etkenlerin mevcudiyeti, işletmenin sözleşmeden doğan haklarını veya diğer yasal haklarını önemli bir maliyet oluşmadan yenileyebileceğini gösterir:

- Daha önceki tecrübelerle göre, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenileneceğine dair bir kanıt vardır. Yenilemenin üçüncü bir tarafın rızasına bağlı olması durumunda, ilgili kanıtın, bu tarafın yenileme konusunda izin vereceğini göstermesi gerekir.
- Yenileme için gerekli koşulların sağlanacağına dair bir kanıt vardır ve
- Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik faydalarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyeti önemsizdir.

İşletmenin yenileme maliyetinin önemli olması durumunda ise, söz konusu yenileme maliyeti, yeni bir maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınır.

Örnek 14.21:

İşletme, sözleşmeyle bir lisans edinmiştir ve sözleşme kapsamında bu lisansın 6 yıl boyunca ekonomik fayda elde edecektir. Sözleşme uyarınca işletme, eğer isterse önemli bir maliyete katlanmadan sözleşmeyi 4 yıllığına yenileyebilecektir. İşletmenin bu 4 yıllık süre dışında sözleşmeyi yenileme hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, lisansı veren taraf genellikle işletmenin sözleşme kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirdiği sürece sözleşmenin tekrar yenilenmesini kabul etmektedir.

Bu durumda, İşletmenin 6 yıllık sözleşme süresi bittikten sonra sözleşmeyi önemli bir maliyete katlanmadan 4 yıllığına yenileyeceğine dair kanıt bulunduğu için bu süre lisansın faydalı ömrüne dâhil edilir, ancak 4 yılın ötesinde yenileme hakkı bulunmadığı için bundan sonrası faydalı ömre dâhil edilmez.

Örnek 14.22:

Bir hava yolu şirketi, 2020 yılında iki şehir arasındaki hava yolu hattını işletmek üzere bir lisans satın almıştır. Lisans üç yıl sonra sona erecektir. Lisans, ilk üç yıllık süreden sonra yenilenebilecek olup şirketin yenilemeyle ilgili mevzuata uygunluk sağlaması durumunda da her beş yılda bir yenilenebilecektir. Şirket, yenilemeyle ilgili mevzuata uygunluk sağlamayı hedeflemektedir.

Diğer taraftan, şirket daha önceki dönemlerde lisansı aldığı otoriteden, çok sayıda hava yolu hattı işletme lisansı almış ve bu lisansları en az iki kez yenilemiştir. Şirket, lisansla edindiği hava yolu hattını 20 yıl boyunca işletmeyi planlamakta olup bu sürede gereken altyapının da önemli bir maliyete katlanılmadan kullanılabilceğini değerlendirmektedir.

Yukarıda yer verilen bilgiler, şirketin önemli bir maliyete katlanmadan lisansı yenileyerek 20 yıl boyunca kullanmasının mümkün olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla şirket yönetimi lisansın faydalı ömrünü belirlerken, 5 yılda bir olmak üzere üç kez yapılacak yenilemeyi de dâhil ederek, faydalı ömrü 20 yıl olarak belirleyebilir.

Paragraf 14.27 - Kalıntı Değer Tanımı

Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Paragraf 14.28 - Kalıntı Değerin Tespiti

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

- a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir ya da
- b) Varlığın faal bir piyasası mevcuttur ve
 - (i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir ve
 - (ii) Varlığın faydalı ömrünün sonunda da böyle bir piyasanın mevcut olması muhtemeldir.

Örnek 14.23:

İşletme, 300.000 TL maliyete katlanarak patentle korunan bir ürün tasarlamıştır. Söz konusu ürünün en az 15 yıl boyunca net nakit akışı sağlaması beklenmektedir. İşletme başka bir işletme ile patenti 5 yıl sonra satmak üzere bir anlaşma yapmış olup bu anlaşmaya göre patentin kalıntı değeri 200.000 TL olarak belirlenmiştir.

Patentin en az 15 yıl net nakit akışı sağlaması beklense de işletme, patenti 5 yıl sonra üçüncü bir tarafa satacağı için patentin faydalı ömrü 5 yıl olarak dikkate alınacak ve kalıntı değer de anlaşmaya göre belirlenen 200.000 TL olacaktır.

Paragraf 14.29 - İtfa Yöntemi

İtfa yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.

Paragraf 14.30 - İtfa Yöntemleri

İtfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, itfa gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa ayrılır. Ekonomik faydanın beklenen tüketim şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda doğrusal yöntem kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.

Açıklama:

İşletme itfa yöntemini seçerken varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını nasıl tüketmeyi beklediğine karar vermelidir. İşletme, tüketim biçimini güvenilir bir şekilde belirleyemezse, doğrusal yöntemi kullanır. Bir işletmenin Finansal Durum Tablosunda yer alan her varlık, gelecekteki ekonomik yararlar bütünü temsil eder. Maddi olmayan duran varlıklardaki itfa yönteminin amacı, ekonomik yararlar bütünü zaman içindeki azalışını doğru olarak yansıtmaktır. Bu kapsamda, maddi olmayan duran varlığın ekonomik yararlarının varlığın faydalı ömrü boyunca eşit olarak tüketilmesi bekleniyorsa doğrusal yöntemin kullanılması, söz konusu varlığın kullanıldığı ilk yıllarda daha fazla ekonomik fayda elde edilmesi ve bu faydanın sonraki yıllarda giderek azalması bekleniyorsa azalan bakiyeler yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Ayrıca varlığın kullanımı geçen zamana değil de ne kadar kullanıldığına, varlık kullanılarak ne kadar ürün elde edildiğine vb. bağlıysa üretim miktarı yönteminin kullanılması doğru olacaktır.

Örnek 14.24:

A işletmesi, reklam gelirlerini arttırmak amacıyla B işletmesinin müşteri listesini 120.000 TL nakit karşılığında satın almıştır.

A işletmesi, müşteri listesini beş yıl kullanmayı planlamakta olup beşinci yılın sonunda müşteri listesini e-ticaret faaliyeti yürüten C işletmesine 20.000 TL karşılığında satmayı taahhüt etmiştir.

A işletmesi, müşteri listesinin ediniminden önce yaptığı nakit akışı projeksiyonlarında, müşteri listesinden sağlanacak en fazla ekonomik faydanın ilk dönemde gerçekleşeceğini; sonraki dönemlerde ise bu faydanın azalacağını değerlendirerek müşteri listesini azalan bakiyeler yöntemine göre itfa etmeye karar vermiştir. Bu kapsamda A işletmesi, müşteri listesinin edinimini yaptığı ilk raporlama dönemi için en fazla itfa payı ayrılacak şekilde çalışmalarını yapmıştır. Yapılan

çalışmalar sonucunda itfa oranı yaklaşık %30.12 olarak belirlenmiş ve beş yıl boyunca müşteri listesi için ayrılacak itfa payı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Yıl	İtfaya Tabi Tutar	İtfa Oranı	İtfa Tutarı
1	120.000 TL	30.12%	36.141 TL
2	83.859 TL	30.12%	25.256 TL
3	58.603 TL	30.12%	17.650 TL
4	40.953 TL	30.12%	12.334 TL
5	28.619 TL	30.12%	8.619 TL
Kalıntı değer	20.000 TL		

Örnek 14.25:

Örnek 14.24'te yer alan varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, işletme, üç yıldan sonra sağlanacak ekonomik faydanın zaman ve tutar açısından belirsizliği dikkate alındığında, müşteri listesinin faydalı ömrünün üç yıl olacağını ve doğrusal yöntemin, bu süre boyunca müşteri listesinden elde edilecek gelecekteki ekonomik fayda tüketimini yeterli şekilde yansıtacağını düşünmektedir.

Dolayısıyla müşteri listesinin faydalı ömrü üç yıl olarak belirlenerek, doğrusal yöntemle itfaya tabi tutulacaktır.

Paragraf 14.31 - Tahminlerde Meydana Gelen Değişiklikler

Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler meydana gelebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve itfa yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerinde, faydalı ömürde ve itfa yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler "*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar*" bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan itfaya tâbi tutulmamış tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

Soru 14.8:

Bir maddi olmayan duran varlığın 10 yıl olarak belirlenen faydalı ömrünün, teknolojik gelişmeler neticesinde 5 yıla düştüğü belirlenmiştir. Bu kapsamda, varlığın defter değerinde geçmişe dönük düzeltme yapılması gerekli midir?

14.31 paragrafında belirtildiği üzere, varlığın faydalı ömründe yapılan değişiklikler, “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar*” bölümü uyarınca bir muhasebe tahmini değişikliğidir. Bu sebeple, faydalı ömür değişikliği nedeniyle defter değerinde ileriye yönelik düzeltme yapılması gerekmektedir.

Soru 14.9:

Maddi olmayan duran varlığa ilişkin tahmin ve varsayımların her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilmesi zorunlu mudur?

Maddi olmayan duran varlığa ilişkin kalıntı değer, itfa yöntemi ve faydalı ömre ilişkin tahmin ve varsayımların her yıl değil, teknolojik gelişmelerin olması, piyasa fiyatlarının değişmesi vb. göstergelerin varlığı hâlinde gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Örnek 14.26:

İşletme, bir yazılım programını 1 Ocak 2020 tarihinde 250.000 TL'ye satın almıştır. Yönetim yazılım programının faydalı ömrünü 10 yıl olarak tahmin etmektedir. Yönetim ayrıca doğrusal yöntemin, yazılım programının gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak bir itfa yöntemi olduğunu düşünmektedir.

Yönetimin yazılım programına ilişkin değerlendirmesi 31 Aralık 2024 tarihinde sona eren raporlama döneminde değişmiştir. Çünkü işletme teknolojideki gelişmeler kapsamında bu alanda yeni ve daha iyi bir yazılım programının geliştirilmeyeceğini öngörmekte ve kullanmakta olduğu programdan etkili ve verimli bir şekilde daha uzun süre fayda elde edeceğini beklemektedir. Yönetim yazılım programının faydalı ömrünü 16 yıl (yeni tahminlerin yapıldığı tarihten itibaren) olarak tahmin etmektedir. Yönetim ayrıca azalan bakiyeler yönteminin, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından beklenen tüketim modelini yansıtacak bir itfa yöntemi olduğunu düşünmektedir.

İşletme 31 Aralık 2024 tarihinde sona eren raporlama döneminde yazılım programına ilişkin tahmin değişikliğini aşağıdaki şekilde muhasebeleştirecektir:

31 Aralık 2020-2023:

Genel Yönetim Giderleri	25.000 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		25.000 TL

* 250.000 TL / 10 yıl=25.000 TL

31 Aralık 2024:

Genel Yönetim Giderleri	18.750 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		18.750 TL

*Varlığın 31 Aralık 2024 tarihindeki;

Defter değeri: 250.000 – 4 x 25.000 = 150.000 TL

İtfaya tabi tutarı= 150.000 TL

Kalan faydalı ömrü: 16 yıl

İtfa oranı: $1/16 \times 2 = 1/8$

İtfa gideri: 150.000 TL / 8 = 18.750 TL

Paragraf 14.32 - İtfa Giderleri

Döneme ilişkin itfa giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümünde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

3.4.2. Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Paragraf 14.33 - Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfa Süresi

İlgili tüm faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır tespit edilememesi ve dolayısıyla varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.

Açıklama:

Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirsiz olması, bu ömrün sınırsız olduğu anlamına gelmemektedir. Faydalı ömrün belirsiz olması maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün bir süre sonra sona ereceği ancak işletme tarafından bu sürenin belirlenememesi anlamına gelmektedir. Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü bu Standart uyarınca işletme tarafından 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde belirlenebilmektedir.

Örnek 14.27:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 12.000 TL ödeyerek 6 yıl geçerli bir lisans edinmiş ve işletmenin belirli şartları sağlaması koşuluyla, lisansın her on yılda bir yenilenmesine izin verilmiştir. Lisans, küçük bir tutar karşılığında süresiz olarak yenilenebilir niteliktedir ve daha önce iki defa yenilenmiştir. Edinen işletme lisansı

yenilemeyi düşünmektedir ve kanıtlar da bunu desteklemektedir. Geçmişte lisans yenilemesinde herhangi zorlukla karşılaşılmamıştır. Lisansın kullanıldığı teknolojinin öngörülebilir gelecekte yerini alacak başka bir teknoloji beklenmemektedir. Sonuç olarak, söz konusu lisansın işletmenin net nakit girişlerine belirsiz bir sürede katkı sağlaması beklenmektedir.

Bu durumda maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirsiz olduğu için işletme durum ve şartları değerlendirerek 5 yıldan az, 10 yıldan çok olmayacak şekilde bir faydalı ömür belirlemede bulunur.

Paragraf 14.34- Faydalı Ömrü Belirsiz Olan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Faydalı Ömürlerinin Gözden Geçirilmesi

Faydalı ömrü belirsiz olduğu değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, bu durumun geçerliliğini koruyup korumadığının belirlenmesi amacıyla her yıl gözden geçirilir. Daha önce faydalı ömrünün belirsiz olduğu tespit edilen bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenebildiğinde bu durum “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar*” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Buna göre, ilgili varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.

Örnek 14.28:

Koşullar Örnek 14.27’yle aynıdır, ancak bu defa işletme lisansı kullanmaya başladıktan 2 yıl sonra lisansın alındığı kurum lisans yenilemelerini durdurmuş, lisansları açık artırma ile satmaya karar vermiştir. İşletme, lisansın süresi bitinceye kadar net nakit girişlerine katkı sağlayacağını beklemektedir.

İlk durumda maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirsiz olduğu için işletme durum ve şartları değerlendirerek faydalı ömrü, 10 yıl olarak belirlemiştir. Ancak daha sonra lisansın faydalı ömrü belirli hâle gelmiş ve işletme lisansın faydalı ömrünü 4 yıl (lisansın toplam süresi olan 6 yıl - lisansın kullanıldığı süre olan 2 yıl) olarak belirlemiştir.

Söz konusu faydalı ömür değişikliği, “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar*” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik olarak ileriye yönelik düzeltilecektir.

İlk durumda doğrusal itfa yönteminin kullanıldığını varsayarsak söz konusu lisansa ilişkin muhasebe tahmini değişikliği öncesi ve sonrasında hesaplanması gereken itfa tutarları aşağıdaki gibidir:

31/12/2020 ve 31/12/2021 tarihlerinde;

İtfaya tabi tutar: 12.000 TL

Faydalı ömür: 10 yıl

Yıllık itfa tutarı: 12.000 TL / 10 yıl = 1.200 TL

31/12/2022 tarihi ve sonrasında:

İtfaya tabi tutar: 12.000 TL – 2.400 TL (1.200 TL x 2 yıl) (birikmiş itfa payı tutarı) = 9.600 TL

Faydalı ömür: 4 yıl (İşletmenin lisansı kullanmaya başladıktan sonraki 2 yılın sonu olan 31/12/2021 tarihinde lisansın faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiştir.)

Yıllık itfa tutarı: 9.600 TL / 4 yıl = 2.400 TL

3.5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Paragraf 14.35- Değer Düşüklüğü

Her bir raporlama dönemi sonunda maddi olmayan duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde belirtilen hükümler uygulanır.

Açıklama:

“Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde düzenlenen hükümler uyarınca her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin göstergeler ve varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl hesaplanacağı gibi hususlar söz konusu bölümde detaylı olarak anlatılmıştır.

Değer düşüklüğü testine tâbi tutulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr ya da zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde gösterilir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra itfa payı gelecekteki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

3.6. FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA

Paragraf 14.36- Finansal Tablo Dışı Bırakma

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır.

Paragraf 14.37- Maddi Duran Varlık Finansal Tablo Dışı Bırakıldığında Ortaya Çıkan Kazançlar/Kayıplar

Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.

Örnek 14.29:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 500.000 TL ödeyerek bir marka satın almıştır. İşletme markanın gelecekteki 20 yıl boyunca işletmeye nakit akışı sağlayacağını, bu süreden sonra piyasanın büyüyeceğini ve markanın etkisinin azalacağını tahmin etmektedir. Dolayısıyla işletme, markanın faydalı ömrünü 20 yıl olarak belirlemiştir. İşletme, markayı doğrusal yöntemle itfa etmektedir.

10'uncu yılın sonunda başka bir işletme markayı 300.000 TL'ye almak için teklif vermiştir. İşletme bu teklifi kabul etmiş ve markayı satmıştır.

Buna göre işletmenin yapması gereken kayıtlar aşağıdaki şekildedir:

Marka satın alındığında:

Haklar	500.000 TL	
	Kasa	500.000 TL

Marka satışı:

Kasa	300.000 TL	
Birikmiş Amortisman (İtfa Payları)	250.000 TL*	
Haklar		500.000 TL
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar		50.000 TL**

* Yıllık itfa gideri: 500.000 TL / 20 yıl = 25.000 TL

10 yıllık itfa gideri: 25.000 TL x 10 yıl = 250.000 TL

** Satış tarihinde defter değeri: 500.000 TL - 250.000 TL (birikmiş itfa payı)

Satış bedeli ile defter değeri arasındaki fark: 300.000 TL - 250.000 TL = 50.000 TL

4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.7(s) paragrafı uyarınca maddi olmayan duran varlıklar için finansal tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Maddi olmayan duran varlıkların satın alma fiyatı veya üretim maliyeti.
- Dönemde yapılan ilâveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.
- Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları.
- Cari dönemde kaydedilen itfa payları ve değer düşüklüğü zararları.
- İlâveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.
- Dönemde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri.

Yukarıda yer verilen açıklama kalemlerine ilişkin örnek dipnot açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir:

NOT X: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

	1 Ocak 2019	İlâveler	Çıkışlar	Sınıf Değişiklikleri	31 Aralık 2019
Maliyet					
Marka	105.230 TL	-	-	-	105.230 TL
Geliştirme maliyetleri	112.000 TL	27.000 TL	-	-	139.000 TL
Bilgisayar yazılımları	25.000 TL	6.500 TL	(624 TL)	-	30.876 TL
Lisanslar, patentler	34.000 TL	430 TL	(65 TL)	-	34.365 TL
Müşteri ilişkileri	50.000 TL	-	-	-	50.000 TL
	326.230 TL	33.930 TL	(689 TL)		359.471 TL
Birikmiş itfa payları					
Marka	(10.523 TL)	(10.523 TL)	-	-	(21.046 TL)
Geliştirme maliyetleri	(16.850 TL)	(13.000 TL)	-	-	(29.850 TL)
Bilgisayar yazılımları	(3.500 TL)	(3.800 TL)	586 TL	-	(6.714 TL)
Lisanslar, patentler	(34.000 TL)	(116 TL)	59 TL	-	(34.057 TL)
Müşteri ilişkileri	(2.500 TL)	(2.500 TL)	-	-	(5.000 TL)
	(56.850 TL)				(96.668 TL)
Net kayıtlı değer	269.380 TL				262.803 TL

İşletmenin yürüttüğü proje çerçevesinde, 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla 27.000 TL tutarında ortaya çıkan gider, geliştirme safhasının bir parçasını oluşturduğundan maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmiştir.

İşletmemizin, 1 Nisan 2020 tarihinde sona eren bağlı ortaklık edinimi neticesinde sırasıyla 6.500 TL ile 430 TL tutarında yazılım ve lisans bünyemize dâhil edilmiştir.

Faydalı ömrü sona eren maddi olmayan duran varlıklar da finansal tablo dışı bırakılarak, bunlar için itfa payının ayrılmasına son verilmiştir.

31 Aralık 2019 tarihinde sona eren hesap d6neminde maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen değer d6şüklüğü 2.500 TL olup, bu tutar satışların maliyeti hesabı altındaki itfa giderlerine kaydedilmiştir.

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla aktifleştirilen borçlanma maliyeti yoktur.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İlk Kayıt ve Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.	Vade farkı maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilir.	Ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür.
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutar
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan giderler kâr veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.	Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonunda bir maddi olmayan duran varlık elde edilmesi hâlinde bu giderler, varlığın maliyetini oluşturmakta, herhangi bir maddi olmayan duran varlık elde edilememesi hâlinde ise doğrudan gider kaydedilmektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa Uygulaması	Zorunludur.	İhtiyaridir.	Sınırlı faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için zorunludur.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
İtfa (Sınırlı Ömür)	Faydalı ömür işletme tarafından belirlenir.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
İtfa (Belirsiz Ömür)	Faydalı ömür 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenir.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.	Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için ise itfa payı ayrılmaz.
İtfaya Tâbi Tutar	Varlığın defter değerinden kalıntı değerini indirilmesiyle bulunur.	Varlığın defter değeridir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*
(Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2038.pdf)
- IFRS Foundation – IAS 38 *Intangible Assets Illustrative Examples*
(Erişim:[http://eifrs.ifrs.org/eifrs/ViewContent?num=38&fn=Chunk1301335090.html&collection=2020 Annotated Issued Standards](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/ViewContent?num=38&fn=Chunk1301335090.html&collection=2020%20Annotated%20Issued%20Standards))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 18 – *Intangible Assets other than Goodwill*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module18.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.