TMS 38

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*" 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Geçiş Hükümleri ve Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 38
Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Amaç

1 Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Kapsam

2 Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

(a) Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;

(b) TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'da tanımlanan finansal varlıklar;

(c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*) ve

(d) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

3 Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standart yerine söz konusu Standardı uygular. Örneğin, bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

(a) Olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 2 *Stoklar*).

(b) Ertelenmiş vergi varlıkları (bakınız: TMS 12 *Gelir Vergileri*).

(c) TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalar.

(d) Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (bakınız: TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*).

(e) TMS 32'de tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esasları TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*, TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* kapsamındadır.

(f) Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (bakınız: TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*).

(g) TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamındaki sözleşmeler ve TFRS 17'de tanımlandığı şekilde sigorta edinimine ilişkin nakit akışları için finansal tablolara alınan varlıklar.

(h) TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'e göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilen) maddi olmayan duran varlıklar.

(i) TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca finansal tablolara yansıtılan müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan varlıklar.

4 Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'a göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın,

ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

5 Bu Standart, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır.

6 Lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar bu Standardın kapsamında olup, TFRS 16'nın kapsamı dışında tutulmuştur.

7 Faaliyet veya işlemlerin bir Standardın kapsamı dışında tutulmaları, farklı şekilde ele alınması gereken muhasebe konularının oluşmasına neden olacak kadar özel olmaları durumunda söz konusu olabilir. Anılan durumlar, petrol, gaz ve mineral tortularının araştırma ya da geliştirme ve çıkarılma harcamalarının muhasebesinde ve sigorta sözleşmelerinde ortaya çıkar. Bu nedenle, bu Standart anılan tür faaliyetlere ilişkin harcamalar ve sözleşmeler için uygulanmaz. Ancak, bu Standart, maden sanayiinde veya sigortacılar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) uygulanır.

Tanımlar

8 Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

***Varlık*:**

(a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve

(b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenilen bir kaynaktır.

Defter değeri: **Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen tutarıdır.**

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

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

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

İşletmeye özgü değer: **İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenilen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.**

Gerçeğe uygun değer: **Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (bakınız: TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*).**

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

***Maddi olmayan duran varlık*: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.**

Parasal varlıklar: **Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.**

Araştırma: **Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.**

***Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri*: İşletmenin, varlığın halihazırda beklenilen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.**

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenilen süreyi veya

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

Maddi olmayan duran varlıklar

9 İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

10 9'uncu paragrafta tanımlanan bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur (bakınız: 68'inci paragraf).

Belirlenebilirlik

11 Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.

12 Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

(a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

(b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Kontrol

13 İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

14 Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

15 Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık

tanımına uyan vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetimsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir.

16 Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.

Gelecekteki ekonomik yararlar

17 Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.

Muhasebeleştirme ve ölçme

18 Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir:

(a) Maddi olmayan duran varlık tanımı (bakınız: 8–17 paragrafları) ve

(b) Muhasebeleştirme kriterlerini (bakınız: 21–23 paragrafları).

Bu koşul, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere de uygulanır.

19 25-32 paragrafları, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklara; 33-43 paragrafları ise, işletme birleşmesi neticesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklara muhasebeleştirme kriterlerinin uygulanmasına ilişkindir. 44'üncü paragraf, devlet teşviki neticesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümü; 45-47 paragrafları, maddi olmayan duran varlıkların takas edilmesi işlemleri; 48-50 paragrafları ise, işletme içi yaratılan şerefiyenin dikkate alınması konularını ele alır. 51-67 paragrafları, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilme ve ölçülmesini ele alır.

20 Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, birçok durumda, ilgili varlığa herhangi bir ekleme veya bir parçasında yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, maddi olmayan duran varlığın tanımına ve bu Standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymaktan ziyade, mevcut maddi olmayan duran varlıklardan gelecekte beklenilen ekonomik yararların korunmasına ilişkindir. Buna ek olarak, daha sonraki harcamaları belirli bir maddi olmayan duran varlıkla ilişkilendirmek, bunları bütün bir iş koluyla ilişkilendirmekten genel olarak daha zordur. Bu sebeple, daha sonraki harcamalar - elde edilen maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden veya işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığın tamamlanmasından sonra oluşan harcamalar- nadiren varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir. 63'üncü paragrafla tutarlı olarak, markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özünde bunlara benzer kalemler (haricen elde edilmiş veya işletme içinde yaratılmış olsun) için yapılan daha sonraki harcamalar, oluştukları tarihte daima kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu durum anılan tür harcamaların, faaliyeti bir bütün olarak geliştirmek için yapılan harcamalardan ayırt edilememesinden kaynaklanır.

21 Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

(a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda,

muhasebeleştirilir.

22 **Bir işletme, beklenilen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir.**

23 Bir işletme, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtları esas alarak yargıda bulunmak suretiyle değerlendirir.

24 **Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.**

Ayrı olarak elde etme

25 Normalde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır. Diğer bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını beklemektedir. Bu nedenle 21(a) paragrafındaki olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir.

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

27 Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

(a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

(b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

28 Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

(a) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan (TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'da tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;

(b) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve

(c) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

29 Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

(a) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);

(b) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve

(c) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

30 Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez:

(a) Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler ve

(b) İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

31 Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, ancak söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar, geliştirme faaliyetleri öncesinde veya söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığından, ilgili gelir ve giderler derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve kendi gelir ve gider sınıflarına dahil edilir.

32 Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri* uyarınca aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme

33 TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*'ne göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, birleşme tarihinde varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa katılımcılarının beklentilerini yansıtacaktır. Başka bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını beklemektedir. Bu nedenle, 21(a) paragrafında yer alan olasılığa ilişkin muhasebeleştirme kriterinin, işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından daima sağlandığı kabul edilir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur. Bu nedenle 21(b) paragrafında yer alan güvenilir ölçüm kriterinin, bir işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman sağlandığı düşünülür.

34 Bu Standart ve TFRS 3 (2008 yılında yayımlanan)'e uygun olarak, işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda devralan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir. Bunun anlamı, eğer proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa, devralanın devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesini şerefiyeden ayrı olarak bir varlık olarak muhasebeleştireceğidir. Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi maddi olmayan duran varlık tanımına uyar:

(a) Varlık tanımına uyması ve

(b) Belirlenebilir olması, yani, ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

İşletme birleşmesinden edinilen maddi olmayan duran varlıklar

35 Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek için kullanılan tahminler söz konusu olduğunda, farklı olasılığa sahip bir dizi muhtemel sonuç bulunur; bu belirsizlik, varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde dikkate alınır.

36 Bir işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan duran varlık, ancak onunla ilgili bir sözleşme, belirlenebilir bir varlık veya borçla birlikte düşünüldüğünde ayırt edilebiliyor olabilir. Bu tür durumlarda, edinen işletme, ilgili maddi olmayan duran varlığı, şerefiyeden ayrı olarak ve ilgili bulunduğu kalemle birlikte muhasebeleştirir.

37 Edinen işletme, birbirlerini tamamlayıcı nitelikteki maddi olmayan duran varlık grubunu, ilgili varlıkların benzer yararlı ömre sahip olmaları durumunda, tek bir varlık olarak muhasebeleştirebilir. Örneğin, 'marka' ve 'marka ismi' terimleri, genellikle, ticari ve diğer markalar ile eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak bu terimler, ticari markalar (veya hizmet markaları) ve ilişkili bulundukları ticaret unvanı, formüller, tarifler ve teknolojik deneyimler gibi tamamlayıcı bir varlık grubu için kullanılan genel pazarlama terimleridir.

38–
41 [Silinmiştir]

Elde edilmiş devam eden bir araştırma ve geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar

42 Aşağıdaki araştırma ve geliştirme harcamaları 54-62 paragraflarına göre muhasebeleştirilir:

(a) Ayrı olarak ya da bir işletme birleşmesinde elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili veya

(b) Projenin elde edilmesinden sonra gerçekleşen.

43 54-62 paragraflarındaki koşulların uygulanması; işletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamaların, aşağıdaki gibi muhasebeleştirileceği anlamına gelir:

(a) Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;

(b) 57'nci paragrafta yer alan maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir ve

(c) 57'nci paragrafta yer alan maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

Devlet teşviki yoluyla elde etme

44 Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması* uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle (TMS 20'nin izin verdiği diğer bir uygulama) muhasebeleştirilir.

Varlıkların takası

45 Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. İzleyen bölümde, parasal olmayan bir varlığın diğerine karşılık takasına değinilmekle beraber, söz konusu bölüm bir önceki cümlede bahsi geçen tüm takaslar için de uygulanır. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, (a) takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya (b) elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İşletme, vazgeçmiş olduğu varlığı derhal finansal tablo dışı bırakamıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir.

46 Bir işletme, herhangi bir takas işleminin ticari bir özü olup olmadığını, işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Bir takas işleminin aşağıdaki koşullar mevcut olması durumunda ticari bir özü var demektir:

(a) Elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit akışlarının yapısından farklıysa veya

(b) İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa ve

(c) (a) ve (b) arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre nispeten önemliyse.

Bir takas işleminin ticari bir öze sahip olup olmadığını belirlemek için, işletmenin işlemden etkilenen faaliyet kısmının işletmeye özgü değeri, vergi sonrası nakit akışları yansıtmalıdır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek şekilde açık olabilir.

47 21 (b) paragrafında belirtildiği üzere, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer; (a) mantıklı gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması, (b) muhtelif tahminlerin gerçekleşebilirliği makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değerin ölçümünde kullanılabilmesi durumlarında güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bir işletmenin, alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır.

İşletme içi yaratılan şerefiye

48 İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

49 Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak yapılan söz konusu harcamalar, bu Standarttaki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez. Bu tür harcamalar, çoğu kez işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunur.

İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

50 Bir işletmenin gerçeğe uygun değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin gerçeğe uygun değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Ancak bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmez.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

51 Bazen, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirmesi, aşağıdaki durumlarda yaşanan problemler nedeniyle zordur:

(a) Beklenilen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlığı işletme içinde yaratmanın maliyeti, işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım veya geliştirme maliyetinden veya günlük operasyonların yürütülme maliyetinden ayırt edilemeyebilir.

Bu nedenle, işletme, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ve ilk ölçümü için gerekli genel koşullara uymanın yanı sıra, işletme içi yaratılan tüm maddi olmayan duran varlıklar için 52-67 paragraflarındaki gereklilik ve önerileri dikkate alır.

52 İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:

(a) Araştırma safhası ve

(b) Geliştirme safhası.

"Araştırma" ve "geliştirme" terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, 'araştırma safhası' ve 'geliştirme safhası' terimleri bu Standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

53 Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.

Araştırma safhası

54 Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

55 İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.

56 Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

(a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;

(b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;

(c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhası

57 Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

(a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.

(d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

(e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

58 İşletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır.

59 Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

(a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

(b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;

(c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

60 İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik yarar getirecek olması durumunda, işletme, TMS 36'da yer alan nakit yaratan birimler kavramını uygular.

61 Bir maddi olmayan duran varlığın tamamlanması, kullanılması ve ilgili varlıktan fayda sağlanması için gerekli kaynakların mevcudiyeti; örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, finansal ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların işletme tarafından sağlanabileceğini belirten bir iş planı aracılığıyla gösterilebilir. Bazı durumlarda işletme, dış finansmanın varlığını, borç verenin planı finanse etme isteğiyle kanıtlayabilir.

62 Bir işletmenin maliyet sistemleri çoğu kez, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, işletme içinde bir maddi olmayan duran varlık yaratmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir.

63 İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

64 İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyeti

65 24'üncü paragrafa göre işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın 21, 22 ve 57'nci paragraflardaki muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. 71'inci paragraf, daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların tekrar muhasebeleştirilmesine izin vermez.

66 İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

(a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;

(b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19'da belirtildiği biçimde);

(c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve

(d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

TMS 23, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri belirlemiştir.

67 Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:

(a) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;

(b) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ve

(c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

65'inci paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme yeni bir üretim süreci geliştirmektedir. 20X5 yılı boyunca 1.000 TL[(a)] tutarında harcama gerçekleştirilmiş olup, bu harcamanın 900 TL'lik kısmı 1 Aralık 20X5 tarihinden önce, 100 TL'lik kısmı ise 1 Aralık 20X5 ile 31 Aralık 20X5 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. İşletme, 1 Aralık 20X5'de üretim sürecinin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilme niteliğine haiz olduğunu gösterebilmektedir. İlgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarının (söz konusu sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dahil) 500 TL olması tahmin edilmektedir.

20X5 yılı sonunda, üretim süreci, 100 TL tutarında bir maliyetle (muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlandığı tarihten, yani 1 Aralık 20X5'ten itibaren gerçekleşen harcamalar) maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. 1 Aralık 20X5'den önce gerçekleşen 900 TL tutarındaki harcama ise, 1 Aralık 20X5'e kadar muhasebeleştirilme kriterleri sağlanmadığı için gider olarak muhasebeleştirilir. Bu harcamalar, finansal durum tablosuna yansıtılan üretim sürecine ilişkin maliyetin bir unsuru değildir.

20X6 yılı boyunca, 2.000 TL tutarında harcama gerçekleştirilmiştir. 20X6 yılı sonunda, ilgili süreçteki teknik bilginin geri kazanılabilir tutarının (sürecin kullanıma hazır hale gelmesinden önce tamamlanması için gereken gelecekteki nakit çıkışları dahil) 1.900 TL olması tahmin edilmektedir.

20X6 yılı sonu itibariyle, üretim sürecinin maliyeti 2.100 TL'dir (20X5 yılı sonunda muhasebeleştirilen 100 TL tutarındaki gider + 20X6 yılında muhasebeleştirilen 2.000 TL tutarındaki gider). İlgili sürecin defter değerini (2.100 TL) geri kazanılabilir tutarına (1.900 TL) getirmek için, işletme, 200 TL tutarında değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir. Bu değer düşüklüğü zararı, takip eden dönemde, TMS 36'daki değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin koşulların sağlanması durumunda iptal edilir.

(a) Bu Standartta, parasal tutarlar "Türk Lirası (TL)" olarak ifade edilmiştir.

Giderin muhasebeleştirilmesi

68 Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, aşağıdaki durumlar haricinde gider olarak muhasebeleştirilir.

(a) Muhasebeleştirme kriterlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar (bakınız: 18–67 paragrafları) veya

(b) İşletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler. Bu durumda, bu kalem birleşme tarihinde şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutarın bir kısmını oluşturur (bakınız: TFRS 3).

69 Bazı durumlarda, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır, ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Mal alımının söz konusu olduğu durumlarda, bu tür harcamalar, işletmenin mallara erişim hakkı doğduğu anda gider olarak muhasebeleştirilir. Hizmet alımının söz konusu olduğu durumlarda ise, yapılan harcamalar, hizmetler alındığı anda gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, araştırma için yapılan harcama, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edildiği durumlar hariç, gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir (bakınız: 54'üncü paragraf). Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır:

(a) TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi). Başlangıç

maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreterya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar (yani açılış öncesi maliyetler) veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.

(b) Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.

(c) Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar (internet üzerinden sipariş verilecek malları içeren kataloglar dahil).

(d) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.

69A İşletme, malların mülkiyetini eline geçirdiği anda söz konusu mallara erişim hakkına da sahip olur. Benzer şekilde malların, tedarik sözleşmesine ilişkin koşullar çerçevesinde bir tedarikçi tarafından imal edildiği ve işletmenin, ödeme karşılığında söz konusu malların teslimini talep edebildiği durumlarda işletmenin söz konusu mallara erişim hakkı bulunmaktadır. Hizmetler ise, işletmenin hizmeti, örneğin, müşterilere reklam yapmak amacıyla diğer bir hizmete yönlendirdiği anda değil, bir sözleşme çerçevesinde işletmeye teslim edilmek üzere tedarikçi tarafından ifa edildikleri anda alınmış kabul edilir.

70 68'inci paragraf, bir işletmenin, mallara erişim hakkını elde etmesi öncesinde yaptığı bir peşin ödemeyi varlık olarak muhasebeleştirmesini engellemez. Benzer şekilde, yine aynı paragraf, bir işletmenin, hizmet alımı öncesinde yaptığı bir peşin ödemeyi varlık olarak muhasebeleştirmesini de engellemez.

Varlık olarak muhasebeleştirilmeyecek geçmişteki giderler

71 Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

Muhasebeleştirilme sonrası ölçme

72 Bir işletme, 74'üncü paragrafta yer alan maliyet yöntemini veya 75'inci paragrafta yer alan yeniden değerleme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yönteme göre muhasebeleştirilir.

73 Maddi olmayan duran varlıklar sınıfı, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan benzer nitelik ve işlevdeki varlıklar grubudur. Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan kalemler, ilgili varlıkların seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasından ve mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanılmasından kaçınmak için, aynı zamanda yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Maliyet yöntemi

74 Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Yeniden değerleme yöntemi

75 Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerleme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.

76 Yeniden değerleme yöntemi:

(a) Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmelerine veya

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine,

izin vermez.

77 Yeniden değerleme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar (bakınız: 65'inci paragraf) muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerleme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Yeniden değerleme yöntemi, devlet teşviği yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir (bakınız: 44'üncü paragraf).

78 İmkânsız olmamakla beraber, bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, bazı ülke mevzuatlarında, serbestçe elden ele dolaşabilen taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamaz. Aynı zamanda, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilir ve bu tür işlemler nispeten seyrektir. Anılan nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Üstelik, fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir.

79 Yeniden değerleme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir. Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerleme yapılmasını gerektirir. Yeniden değerleme işlemlerinin sıkça yapılması, sadece gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir.

80 Bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerleme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

(a) Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerleme tarihindeki birikmiş itfa payı, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da

(b) Birikmiş itfa payı varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.

Birikmiş itfa payı düzeltmeleri, 85 ve 86'ncı paragraflara göre muhasebeleştirilen defter değerindeki artış ve azalışların bir parçasını oluşturur.

81 Yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle yeniden değerlenmeye tabi tutulamaması durumunda, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.

82 Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle ölçülemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri en son yeniden değerleme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlenmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır.

83 Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması; söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve TMS 36'ya göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir.

84 Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak ölçülebilmesi durumunda, yeniden değerleme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır.

85 Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerleme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

86 Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalış kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, söz konusu azalışın aynı varlık için yeniden değerleme fazlasında mevcut olan tutar kadarlık kısmı diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerleme fazlası başlığı altında özkaynakta birikmiş tutarı azaltır.

87 Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça

elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerleme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerleme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kar veya zarar aracılığıyla yapılmaz.

Yararlı ömür

88 **İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.**

89 Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken (bakınız: 97-106 paragrafları), sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz (bakınız: 107-110 paragrafları). Bu Standardın Ek'inde yer alan Açıklayıcı Örnekler, çeşitli maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yararlı ömrün belirlenmesini ve söz konusu yararlı ömürler esas alınmak suretiyle anılan varlıkların daha sonraki muhasebeleştirilmesi işlemlerini gösterir.

90 Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır:

(a) Varlığın işletme tarafından beklenilen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı;

(b) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;

(c) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;

(d) Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;

(e) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenilen eylemler;

(f) Varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;

(g) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralamaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;

(h) Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

91 "Belirsiz" terimi "sonsuz" anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır.

92 Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürleri genellikle kısa olacaktır. Bir maddi olmayan duran varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknolojik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.

93 Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez.

94 **Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemini önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir. Bir işletme birleşmesinde maddi olmayan duran varlık olarak**

muhasebeleştirilen yeniden edinilmiş bir hakkın yararlı ömrü, söz konusu hakkın verildiği ve yenileme dönemlerini kapsamayan sözleşmenin sözleşmeye bağlı olarak kalan dönemdir.

95 Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararlara olan erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

96 Diğer hususların yanı sıra, aşağıdaki etkenlerin de mevcudiyeti, işletmenin sözleşmeden doğan haklarını veya diğer yasal haklarını önemli bir maliyet oluşmadan yenileyebileceğini gösterir:

(a) Muhtemelen geçmiş deneyimlere dayanan, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenileneceğine dair bir kanıt vardır. Yenilemenin üçüncü bir şahsın rızasına bağlı olması durumunda, ilgili kanıt, üçüncü şahsın söz konusu izni vereceğinin kanıtını da içerir;

(b) Yenileme için gerekli koşulların sağlanacağına dair bir kanıt vardır ve

(c) Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyeti önemsizdir.

Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyetinin önemli olması durumunda, söz konusu yenileme maliyeti, esas olarak, yeni bir maddi olmayan duran varlığın elde edilmesine ilişkin yenileme tarihindeki maliyeti gösterir.

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar

İtfa süresi ve itfa yöntemi

97 Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir Standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

98 Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.

98A Bir maddi olmayan duran varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alan bir itfa yönteminin uygun olmadığına dair aksi ispat edilebilir bir karine vardır. Maddi olmayan duran varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılat, genellikle maddi olmayan duran varlığın ekonomik yararlarının kullanımıyla doğrudan ilişkili olmayan etkenleri yansıtır. Örneğin hasılat; diğer girdiler ve işlemlerden, satış faaliyetlerinden ve satış hacimleri ve fiyatlarındaki değişikliklerden etkilenir. Hasılatın fiyat bileşeni, varlığın tüketim şekliyle ilgisi olmayan enflasyon tarafından etkilenebilir. Bu karinenin sadece aşağıda belirtilen sınırlı durumlarda aksi ispat edilebilir:

(a) 98C paragrafında belirtildiği gibi, maddi olmayan duran varlığın hasılatın bir ölçüsü olarak ifade edilmesi ya da

(b) Hasılat ile maddi olmayan duran varlığın ekonomik yararlarının kullanımının yüksek derecede ilişkili olduğunun kanıtlanabilmesi.

98B 98'inci paragrafa göre uygun bir itfa yöntemi seçerken, işletme maddi olmayan duran varlıktaki baskın, sınırlayıcı etkeni belirler. Örneğin, işletmenin maddi olmayan duran varlığın kullanımı üzerindeki haklarını düzenleyen sözleşme, işletmenin maddi olmayan duran varlığı kullanımını belirli bir yıl sayısı (yani zaman), üretilen birim sayısı veya elde edilen sabit bir toplam hasılat tutarı olarak belirleyebilir. Böyle bir baskın,

sınırlayıcı etkenin belirlenmesi, uygun itfa esasının belirlenmesinde başlangıç noktası olabilir ancak ekonomik yararların beklenen kullanım şeklini daha iyi yansıtması durumunda başka bir esas kullanılabilir.

98C Maddi olmayan duran varlıktaki baskın, sınırlayıcı etkenin belirli bir hasılat düzeyine ulaşılması olduğu durumda, elde edilen hasılat itfa için uygun bir esas olabilir. Örneğin bir işletme bir altın madeninde altın arama ve çıkarma hakkı sağlayan bir imtiyaz edinmiş olabilir. Sözleşme süresinin dolması, zamana veya çıkarılan altın miktarına değil de madenden çıkarılan altından elde edilecek sabit bir toplam hasılat tutarına (örneğin sözleşme, altın satışından elde edilen toplam hasılat 2 milyar PB olana kadar madenden altın çıkarılmasına izin veriyor olabilir) bağlı olabilir. Başka bir örnek olarak, ücretli bir yolun işletilmesi hakkının, ücretlerden elde edilecek kümülatif tutardan ortaya çıkan sabit bir toplam hasılat tutarına bağlı olduğu (örneğin sözleşme, yolun işletilmesinden elde edilen toplam ücretler 100 milyon PB olana kadar yolun işletilmesine izin veriyor olabilir) bir durum gösterilebilir. Hasılatın, maddi olmayan duran varlığın kullanımına ilişkin sözleşmede baskın, sınırlayıcı etken olarak tesis edilmiş olması durumunda, sözleşmenin, itfa tutarının hesaplanmasında dikkate alınacak toplam hasılat tutarını belirlemesi şartıyla, elde edilecek hasılat maddi olmayan duran varlığın itfasında uygun bir esas olabilir.

99 İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir. (bakınız: TMS 2 *Stoklar*).

Kalıntı değer

100 Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

(a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya

(b) Varlığın aktif bir piyasası (TFRS 13'te tanımlandığı üzere) mevcuttur ve:

(i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve

(ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

101 Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.

102 Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Kalıntı değer en azından her finansal yıl sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın kalıntı değerlerindeki değişim, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir.

103 Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.

İtfa süresi ve itfa yönteminin gözden geçirilmesi

104 Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenilen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.

105 Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi, itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.

106 Zaman içinde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik yararların şekli değişebilir. Örneğin, azalan bakiyeler itfa yönteminin, doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir. Diğer bir örnekte ise, lisansta sunulan hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir. Bu durumda, varlıktan beklenilen ekonomik yararlar daha sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar

107 Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.

108 TMS 36 uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile:

(a) Yıllık olarak ve

(b) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda,

karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder.

Yararlı ömür değerlendirmelerinin gözden geçirilmesi

109 İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi TMS 8 çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

110 TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.

Defter değerinin geri kazanılabilme durumu – değer düşüklüğü zararları

111 Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, işletme, TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nü uygular. Anılan Standart, işletmenin varlıklarının defter değerlerini ne zaman ve nasıl incelenmesi, geri kazanılabilir tutarlarının nasıl belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini gösterir.

Kullanımdan çıkarılmalar ve elden çıkarılmalar

112 Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda finansal tablo dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya

(b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi.

113 Bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında (TFRS 16 *Kiralamalar* satış ve geri kiralama işlemi için aksini gerektirmedikçe) kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

114 Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılma tarihi, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*'ta yer alan bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde TFRS 16 uygulanır.

115 21'inci paragrafta yer alan muhasebeleştirme ilkesine göre, işletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde yaratıldığı zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir.

115A Bir işletme birleşmesinde bir hakkın yeniden edinilmesi durumunda, söz konusu hak sonradan üçüncü bir tarafa yeniden ihraç edilmişse (satılmışsa) ilgili defter değeri, eğer varsa, yeniden ihraçtan kaynaklanan kazanç ya da zararın belirlenmesinde kullanılır.

116 Bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından ortaya çıkan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15'in 47-72 paragraflarındaki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.

117 Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz.

Açıklama

Genel

118 İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların ayrımı yapılmak suretiyle, her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki hususlarda kamuoyuna açıklama yapılır:

(a) Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömür miktarı veya kullanılan itfa oranı;

(b) Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi;

(c) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak);

(d) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri);

(e) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:

(i) İşletme içerisinde oluşturulanlar, ayrıca elde edilenler ve işletme birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle, ilaveler;

(ii) TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil olan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri;

(iii) Dönem içinde, 75, 85 ve 86'ncı paragraflarda yer alan yeniden değerlemelerden ve eğer varsa, TMS 36'ya göre doğrudan diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen ya da diğer kapsamlı gelirden iptal edilen değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış ve azalışlar;

(iv) Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları;

(v) Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zarardan iptal edilen değer düşüklüğü zararları;

(vi) Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları;

(vii) Finansal tabloların; finansal tablolarda kullanılan para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları;

(viii) Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.

119 Maddi olmayan duran varlık sınıfı, benzer nitelikte olan ve işletmenin benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubudur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnektir:

(a) Markalar;

(b) Ticari başlıklar ve yayın hakları;

(c) Bilgisayar yazılımlar;

(d) Lisans ve imtiyazlar;

(e) Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları;

(f) Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve

(g) Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

Yukarıda belirtilen sınıflar, finansal tablo kullanıcılarının daha iyi bilgilenmelerine sebep olması durumunda, daha küçük (büyük) sınıflara ayrılır (sınıflarda toplanır).

120 İşletme, 118 (e) (iii)-(v)'inci paragraf uyarınca yapılması gereken açıklamaya ek olarak, TMS 36'ya göre, değer düşüklüğüne uğramış maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak da kamuoyuna açıklama yapar.

121 TMS 8, bir işletmenin, cari dönemde önemli bir etkisi olan veya takip eden dönemlerde önemli etkisi olacak muhasebe tahminindeki bir değişikliğin niteliğini ve tutarını kamuoyuna açıklamasını gerektirir. Anılan açıklamalar aşağıdaki hususlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanabilir:

(a) Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömür değerlendirmeleri;

(b) İtfa yöntemi veya

(c) Kalıntı değerler.

122 İşletme, aşağıdaki hususlarda da kamuoyuna açıklama yapar:

(a) Sınırsız bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık açısından, varlığın defter değeri ve sınırsız yararlı ömür değerlendirmesini destekleyen nedenler. İşletme, söz konusu nedenleri açıklaması sırasında, ilgili varlığın sınırsız bir yararlı ömre sahip olduğunun belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörü (faktörleri) de belirtir.

(b) İşletmenin finansal tabloları için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama.

(c) Devlet teşviki yoluyla elde edilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklarla (bakınız: 44'üncü paragraf) ilgili aşağıdaki bilgiler:

(i) Anılan varlıklar için başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer;

(ii) Defter değerleri ve

(iii) Muhasebeleştirildikten sonra maliyet yöntemiyle mi yoksa yeniden değerleme yöntemiyle mi ölçüldükleri.

(d) Kullanım hakkı sınırlı ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri.

(e) Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı.

123 İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğunun belirlenmesinde önemli rol oynayan etkenleri gösterirken, 90'ıncı paragrafta listelenen etkenleri dikkate alır.

Muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerleme yöntemi ile ölçülen maddi olmayan duran varlıklar

124 Maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmiş tutarları ile muhasebeleştirilmeleri durumunda, işletme aşağıdaki hususlarda kamuoyuna açıklama yapar:

(a) Maddi olmayan duran varlık sınıfı itibariyle:

(i) Yeniden değerleme işleminin yürürlük tarihi;

(ii) Yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlıkların defter değeri ve

(iii) Yeniden değerlenen maddi olmayan duran varlık sınıfının, muhasebeleştirildikten sonra 74'üncü paragrafta yer alan maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmüş olması durumunda, muhasebeleştirilecek olduğu defter değeri ile

(b) Dönem içindeki değişiklikler ve kalan tutarın işletme hissedarlarına dağıtımına ilişkin sınırlamalar belirtmek suretiyle, dönem başı ve dönem sonundaki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yeniden değerleme fazlası tutarı.

(c) [Silinmiştir]

125 Bazı durumlarda, kamuoyuna yapılacak açıklama için yeniden değerlenmiş varlık sınıflarının daha büyük sınıflarda toplanması gerekebilir. Ancak, söz konusu işlemin, hem maliyet hem de yeniden değerleme yöntemiyle ölçülmüş tutarları içeren maddi olmayan duran varlık sınıfının oluşmasına neden olacak olması durumunda, sınıflarda toplama işlemi gerçekleştirilmez.

Araştırma ve geliştirme harcamaları

126 İşletme, dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarını kamuoyuna açıklar.

127 Araştırma ve geliştirme harcamaları, araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü harcamadan oluşur (126'ncı paragrafta yer alan açıklama hükümleri çerçevesinde dahil edilmesi gereken harcama türü ile ilgili açıklama için 66 ve 67'nci paragraflara bakınız).

Diğer bilgiler

128 İşletme, aşağıdaki bilgileri kamuoyuna açıklaması konusunda teşvik edilir ancak bu husus zorunlu değildir:

(a) Halen kullanılmakta olup, tamamen itfa edilmiş maddi olmayan duran varlıklar ve

(b) İşletme tarafından kontrol edilmekle beraber bu Standarttaki muhasebeleştirme kriterlerine uymamaları nedeniyle varlık olarak muhasebeleştirilmemiş olan önemli maddi olmayan duran varlıkların kısaca açıklanması.

Geçiş hükümleri ve yürürlük tarihi

129 [Silinmiştir]

130 İşletme aşağıda belirtilenler için bu Standardı uygular:

(a) Sözleşme tarihi 31 Mart 2004 veya sonrası olan işletme birleşmelerinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklarının muhasebeleştirilmesinde ve

(b) 31 Mart 2004 veya sonrasında başlayan ilk yıllık dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak diğer tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde. Böylece, işletme söz konusu tarihte muhasebeleştirilmiş maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerini düzeltmez. Ancak, işletme, yine aynı tarihte, bu tür maddi olmayan duran varlıklarının yararlı ömürlerini yeniden değerlendirmek amacıyla bu Standardı uygular. Anılan yeniden değerlendirme neticesinde, işletmenin bir varlığın yararlı ömrü ile ilgili değerlendirmeyi değiştirmesi durumunda, söz konusu değişiklik TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

130A İşletme, 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için 2'nci paragraftaki değişiklikleri uygular. İşletmenin önceki bir dönem için TFRS 6 *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*'ni uygulaması durumunda, bu değişiklikler söz konusu önceki dönem için de uygulanır.

130B TMS 1 (2008 yılında güncellenen haliyle) TFRS'lerde kullanılan terminolojiyi değiştirmiştir. Buna ek olarak TMS 1, 85, 86 ve 118(e)(iii) paragraflarını değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1'in (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

130C TFRS 3 (2008 yılında güncellenen haliyle) 12, 33–35, 68, 69, 94 ve 130'uncu paragrafları değiştirmiş, 38 ve 129'uncu paragrafları silmiş ve 115A paragrafını eklemiştir. 2009 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler,* 36 ve 37'nci paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklikler, ileriye yönelik olarak 1 Temmuz 2009 ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için uygulanır. Bu nedenle, önceki işletme birleşmelerinde finansal tablolara alınan maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiyeye ilişkin tutarlar düzeltilmez. TFRS 3'ün (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklik de erken uygulanır ve bu husus dipnotlarda açıklanır.

130D 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 69, 70 ve 98'inci paragrafları değiştirmiş ve 69A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

130E [Silinmiştir]

130F TFRS 10 ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* 3(e) paragrafını değiştirmiştir. TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

130G TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü* 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ve 124'üncü paragrafları değiştirmiş ve 39 – 41 paragraflarını silmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

130H 2014 yılında yayımlanan *2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 80'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Temmuz 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

130I 2014 yılında yayımlanan *2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık* değişikliğinin ilk uygulama tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ve bir önceki yıllık hesap döneminde muhasebeleştirilen tüm yeniden değerlemeler için bu değişiklik uygulanır. Ayrıca, zorunlu olmamakla birlikte, karşılaştırmalı olarak sunulan tüm önceki dönemlere ilişkin bilgiler düzeltilebilir. Karşılaştırmalı olarak sunulan tüm önceki dönemlere ilişkin bilgilerin düzeltilmemesi durumunda bilgiler açıkça belirtilir, bu bilgilerin farklı esasta sunulduğu ifade edilir ve bu esas açıklanır.

130J 2014 yılında yayımlanan *Geçerli Amortisman ve İtfa Yöntemlerinin Açıklanması* (TMS 16 ve TMS 38'e İlişkin Değişiklik), 92 ve 98'inci paragrafları değiştirmiş ve 98A-98C paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

130K TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 3, 114 ve 116'ncı paragrafları değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

130L TFRS 16, 3, 6, 113 ve 114'üncü paragrafları değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

130M TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, 3'üncü paragrafı değiştirmiştir. Aralık 2021'de yayımlanan *TFRS 17'ye İlişkin Değişiklikler* 3'üncü paragrafı yeniden değiştirmiştir. TFRS 17 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

Benzer varlıkların takası

131 Bu Standardın 129 ve 130 (b) paragraflarında yer alan ileriye dönük olarak uygulanma hükmü, varlıkların takasının bu Standardın yürürlük tarihinden önce, vazgeçilen varlığın defter değerine göre ölçülmüş olması durumunda, işletmenin, elde ettiği varlığın defter değerini elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değerini yansıtması açısından yeniden belirlemeyeceği anlamına gelir.

Erken uygulama

132 130'uncu paragrafın uygulandığı işletmeler, bu Standart hükümlerini 130'uncu paragrafta belirtilen yürürlük tarihlerinden önce uygulamaları konusunda teşvik edilir. Ancak, bir işletmenin bu Standardı söz konusu yürürlük tarihlerinden önce uygulaması durumunda, anılan işletme, TFRS 3'ü ve TMS 36'yı da aynı zamanda uygular.