

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME VE FİNANSAL TABLOLARDAN SUNUM ESASLARI

Ali DERAN* ve İncilay SAVAŞ**

Özet

Maddi olmayan duran varlıkların işletme varlıkları içindeki artan miktarı bu varlıkların değerlemesi ve finansal tablolarda sunumunu finansal bilgi kullanıcıları açısından çok önemli hale getirmiştir. Bu çalışmada muhasebenin en zor ve karmaşık konularından biri olan maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve finansal tablolarda sunum konusu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları bakış açılarına göre incelenmiştir. Bu kapsamda maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi, finansal tablolarda sunumu ve itfası konularında ilişkili düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Yapılan inceleme sonucunda maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi, finansal tablolarda sunumu ve itfasında TMS 38 ile KOBİ TFRS Bölüm 18'in önemli ölçüde birbirleri ile örtüştüğü, ancak söz konusu Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan yaklaşımların MSUGT ile VUK'taki yaklaşımlardan önemli ölçüde farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Değerleme, Muhasebe Standartları

Measuring and Presenting The Intangible Assets on Financial Statements

Abstract

The increasing proportional amount of intangible assets in total assets developed the significance of measuring and presentation of intangible assets on financial statements for financial information clients. As one of the most sophisticated topics of accounting, this paper studies measuring and presenting the intangible assets in viewpoint of the Communique of Accounting Application System (CAAS), Tax Procedure Law (TPL) and Accounting/Financial Reporting Standards. Nevertheless valuation, presentation and amortization of intangible assets are comprehensively discussed with the regulations similarities and dissimilarities. The results of this paper indicate that Turkish Accounting Standards 38 and Turkish Financial Reports Standards for Small and Medium sized Enterprises section 18 strongly coincides. However the approach of Accounting/ Financial standards differs than CAAS, TPL.

Keywords: Intangible Assets, Valuation, Accounting Standards.

* Doç.Dr., Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F İşletme Bölümü, Niğde, alideran@gmail.com.

** Arş.Gör., Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Niğde, savasincilay@gmail.com.

GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile birlikte yaşanan gelişmeler finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilginin niteliğini değiştirmiştir. Bu değişim, işletmelerin finansal tablolarını daha anlaşılabilir, gerçekçi ve şeffaf hazırlama zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayabilmesi, işletmelerin varlıklarını gerçeğe uygun bir şekilde ölçmesiyle (değerlemeye tabi tutmasıyla) doğrudan ilişkilidir.

Bir çok işletmenin toplam aktiflerinin önemli bir kısmını maddi ve maddi olmayan duran varlıklar oluşturmaktadır. Günümüz küresel ekonomi şartlarında işletmelerin toplam varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıklarının payı giderek artmaktadır. Bu olgu finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgilerin üretilmesinde maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun bir şekilde değerlemeye tabi tutulması ve finansal durum tablosunda (bilanço) raporlanması hususunu önemli hale getirmiştir.

Ülkemiz uygulamaları açısından bakıldığında maddi olmayan duran varlıkların değerlemeye tabi tutulması ve finansal durum tablosunda sunum esasları ile ilgili olarak Türk Vergi Mevzuatı, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS, TFRS) farklı yaklaşımları benimsemiş olduğu görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, maddi olmayan duran varlıkların değerlemeye tabi tutulması ve finansal durum tablosunda sunulma esaslarının MSUGT, Türk Vergi Mevzuatı ve maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda sunumu ile ilişkili 38 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) ve KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve uygulamalar arasındaki farklılıkların ortaya konulmasıdır.

Yapılan çalışmada, maddi olmayan duran varlıkların değerlemeye tabi tutulma ve finansal tablolarda gösterilme esaslarında MSUGT ile Türk Vergi Mevzuatı'nın önemli ölçüde benzerlik gösterdiği, buna karşın bazı hususlarda farklı yaklaşımları benimsedikleri saptanmıştır. Aynı durum TMS 38 ile KOBİ TFRS Bölüm 18 içinde sözkonudur. MSUGT ve Türk Vergi Mevzuatı ile TMS 38 ve KOBİ TFRS 18 karşılaştırıldığında maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda gösterilme esaslarının önemli ölçüde farklı olduğu belirlenmiştir.

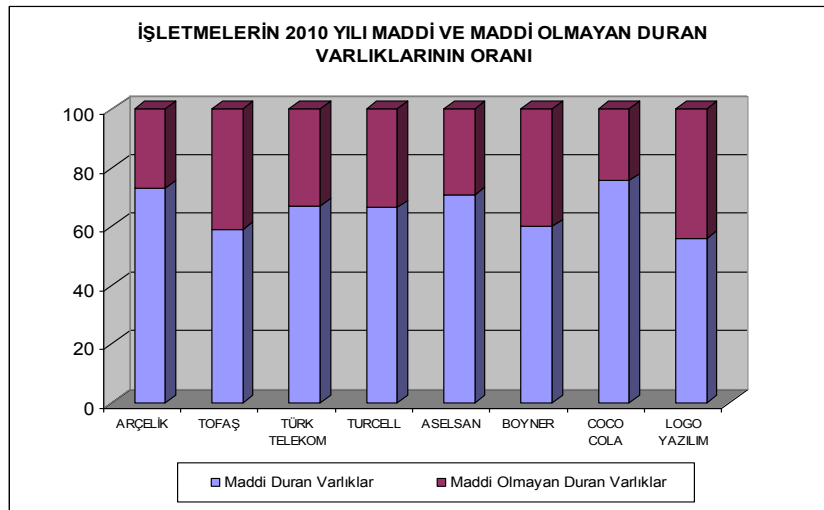
I. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK KAVRAMI

Maddi olmayan duran varlıkların ekonomik hayattaki önemi giderek artmakta ve işletme faaliyetlerinin başarısında önemli bir rol oynamaktadır (Stolowy vd., 2001:147). Günümüz küresel ekonomi şartlarında birçok sektörde

işletmelerin piyasa değerinin oluşmasında maddi duran varlıklardan çok, maddi olmayan duran varlıkların etkisi bulunmaktadır. Bilgi çağında yaşadığımız bu dönemde işletmelerin sahip olduğu telif hakları, entelektüel sermaye[†], şerefiye, marka, ticaret unvanı, ile müşteri ve tedarik zincir ilişkileri sonucu diğer işletmelere karşı üstünlük sağlanmaktadır (Gillis, 2003: 10). Bu üstünlüklerin parasal tutarları “belirli şartlara sahip olmaları durumunda” finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlık olarak raporlanmaktadır.

Günümüzde işletmelerin finansal durum tablolarında maddi olmayan duran varlıklarının payı giderek artmaktadır. Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören bazı işletmelerin 2010 yılı maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının oranları aşağıda verilmektedir.

Grafik 1: İMKB’de İşlem Gören Bazı İşletmelerin Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarının Oranı



Maddi olmayan duran varlıkların toplam duran varlıklar içerisinde önemli bir paya sahip olduğu Grafik 1’de görülmektedir. Grafik 1’de en yüksek maddi olmayan duran varlığa sahip olan işletmeler % 44’lük oran ile Logo Yazılım, % 41’lik oranla Tofaş ve % 40’lük oranla Boyner işletmeleridir. Grafik 1’den sadece

[†] Bir çok kaynakta “entelektüel sermaye” kavramı ile “maddi olmayan duran varlık” kavramı aynı anlamda kullanılıyor olsada bu iki kavram birbirinden farklıdır. Zira entelektüel sermaye; “Elde edilmiş kullanışlı bilgi olarak tanımlamakta ve bunun örgütün süreçlerini, teknolojilerini, patentlerini, işgörenlerinin becerileri ve müşteriler, tedarikçiler ve diğer ilişkili taraflar hakkındaki tüm bilgileri içerdiği belirtilmektedir (Yereli ve Gersil, 2005:18) “Maddi Olmayan Duran Varlık” kavramı ise bir muhasebe kavramıdır ve bu anlamda entelektüel sermaye kavramında çok farklıdır.

Logo Yazılım gibi teknoloji işletmelerinde değil Tofaş gibi üretim işletmelerinde de maddi olmayan duran varlıkların önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir[‡].

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin farklı bakış açılarını yansıtan çok sayıda tanım yapılmıştır. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin MSUGT, Türk Vergi Mevzuatı, TMS ve KOBİ TFRS’de yer alan tanımlara aşağıda yer verilmiştir.

MSUGT’e Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı: MSUGT’e göre maddi olmayan duran varlıklar; “herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyeleri ifade etmektedir”.

Türk Vergi Mevzuatı’na Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı: VUK’da maddi olmayan duran varlık ifadesi bulunmayıp, bu ifade yerine 269.maddede “gayri maddi haklar” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu madde de maddi olmayan duran varlıklar tanımlanmamış, ancak bu varlıklara ilişkin örnekler verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nde maddi olmayan duran varlıklar (gayri maddi haklar), “sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dâhil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınaî, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınaî, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir”.

TMS 38 ve KOBİ TFRS’ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı: TMS 38 ve KOBİ TFRS’de maddi olmayan duran varlık, “fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” şeklinde tanımlanmıştır. İşletmeler bilimsel ya da teknik bilgi, yeni işlemlerin veya sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, lisanslar, fikri haklar, piyasa bilgisi ve markalar (marka adı ve unvanların yayımlanması dâhil) gibi maddi olmayan kaynakların edinimi, geliştirilmesi, korunması ya da genişletilmesi ile ilgili olarak genellikle kaynaklarını kullanırlar ya da borçlara katlanırlar (IFRS Vakfı, 2009). 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

[‡] Bu grafikte yer alan maddi olmayan duran varlıklar muhasebe standartlarına göre raporlanabilen varlıklardır. Şüphesiz muhasebe standartlarına göre raporlanamayan ve işletmelerin piyasa değeri üzerinde önemli etkisi olan entellektüel sermaye olarak ifade edilen daha birçok unsur bulunmaktadır. Ancak muhasebe literatürüne göre bu unsurların bir çok durumda finansal tablolarda gösterilme şansları yoktur.

pazarlama haklarıdır (TMS 38, Paragraf 9). Belirtilen 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 oluşturmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, Paragraf 10).

TMS 38 ve KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

- i- Varlık belirlenebilir olmalı,
- ii- İşletme tarafından varlık üzerinde kontrol sağlanabilmeli,
- iii- Varlık gelecekte işletmeye fayda sağlayabilmelidir.

TMS 38 ve KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre yukarıda belirtilen özellikleri taşıyan maddi olmayan varlık işletme kayıtlarına alınarak, finansal durum tablosunda raporlanabilir.

Maddi olmayan duran varlıklar MSUGT, TVM, TMS 38 ve KOBİ TFRS bakış açılarına göre tanımlarına ve toplu olarak maddi olmayan duran varlık örneklerine yukarıda yer verilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde bu varlıkların farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmüştür. Reilly (1998) "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi" konulu çalışmasında maddi olmayan duran varlıkları Tablo 1'deki gibi 10 farklı grupta sınıflandırmıştır.

Tablo 1: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Genel Bir Sınıflandırması

Pazarlama ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Markalar, ticaret ünvanları, marka adları, logolar
Teknoloji ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	İşleme patentleri, patent başvuruları, teknik belgeler, laboratuvar defterleri, teknik bilgiler
Sanat ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Edebi eserler ve telif hakları, müzik besteleri, telif hakları, haritalar ve gravürler
Bilgi işlem ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Özel bilgisayar yazılımları, yazılımların telif hakları, otomasyon veri tabanları
Mühendislik ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Müşteri listeleri, müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri, açık piyasa emirleri
Müşteriler ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Müşteri listeleri, müşteri sözleşmeleri, müşteri ilişkileri, açık piyasa emirleri
Sözleşmeler ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Olumlu tedarikçi sözleşmeleri, lisans anlaşmaları, franchise anlaşmaları
İnsan sermayesi ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Eğitimli, tecrübeli, yaratıcı ve yenilikçi işgücü, iş sözleşmeleri, sendika sözleşmeleri
Yer (mekân) ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Kira hakları, maden işletme hakları, hava üssü hakları, su kullanma hakları

Şerefiye ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar	Kurumsal şerefiye, profesyonel personele ve uygulamalara sahip olma şerefiyesi, tanınmış (bilindik) olmadan kaynaklanan şerefiye, yönetim felsefesinden kaynaklanan şerefiye
--	--

Kaynak: REILLY, Robert F. and REILLY, Ashley L. (2009), "The identification and valuation of commercial intangible assets in family law cases", American Journal of Family Law, Vol 3, p.156-157.

Tablo 1' de maddi olmayan duran varlıkların farklı şekilde gruplandırılması ve her bir grup içinde bu varlıklara ilişkin geniş örneklere yer verilmiştir. İşletmelerde maddi olmayan duran varlıkların kapsamı geniş olduğunda Tablo 1'deki sınıflandırma yeterli bir rehber olabilir (Wickerath, 2008: 26).

II. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME ESASLARI

İşletmelerin aktiflerinde yer alan maddi olmayan duran varlıklar, fiziki varlıkları olmayan, kullanılmaları sonucunda işletmenin hâsılatında artış doğuran bir takım haklarla, işletmeye ticari fayda sağlayan haklar, imtiyazlar ve üstünlüklerden oluşur. Bu imtiyaz ve üstünlükler işletme tarafından bir bedel ödenmek veya işletme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkar. İşletmeler kârlılığını arttırmak için bu tür haklara sahip olabilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların finansal durum tablosunda gösterilmesi için söz konusu varlıkların işletme içersinde yaratılmamış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle bu varlıkların bir bedel karşılığında edinilmesi gerekmektedir (İşiltan, 1991: 1).

Maddi olmayan duran varlıklar Tekdüzen Hesap Planında (THP) aşağıdaki hesap isimleri ile yer almaktadır (Lazol, 2001:152).

260 HAKLAR

261 ŞEREFİYE

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264 ÖZEL MALİYETLER

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

Bu hesapların temsil ettiği maddi olmayan duran varlıklar ile bu varlıkların MSUGT ve VUK kapsamında değerlendirme işlemlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

A. HAKLAR

Haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar satın alma yoluyla edinilebileceği gibi işletme içerisinde de oluşturulabilir. MSUGT'ye göre bir maddi olmayan varlığın haklar hesabında muhasebeleştirilebilmesi için işletme içinde yaratılmamış olması gerekmektedir. Bir bedel ödenerek edinilen haklar duran varlık niteliğinde olup finansal durum tablosunun aktifinde maliyet bedeli ile yer almaktadır. Haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar, yararlanma süreleri belli ise bu süre içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda ise beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir (İSMMMO, 2005:142).

VUK'un 269. maddesine göre gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maliyet bedeline doğrudan maddi olmayan duran varlığın edinilmesi için yapılmış olan tüm harcamalar dâhil edilmektedir (Ateşoğlu,10). VUK'un 270. maddesine göre, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline dâhil etmekte veya genel giderler arasında göstermekte işletmeler serbest bırakılmıştır. 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıkların faydalı ömürleri 15 yıl olarak kabul edilmekte ve % 6,66 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı'nda değişik durumlara göre hakların değerlemesi ve finansal durum tablosunda gösterilmesine ilişkin olarak farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu farklı uygulamalar aşağıdaki gibidir.

4842 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun 25.maddesi ile 213 Sayılı VUK'a eklenen mükerrer 290.madde ile finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümleri düzenlenmiştir (Yapmış, 2010). Bu düzenlemeye göre işletmeler herhangi bir varlığı finansal kiralama yolu ile edindiklerinde, bu varlığı finansal durum tablosunda "haklar" hesabında göstereceklerdir. Finansal kiralamaya konu olan ve haklar hesabında gösterilen varlık; söz konusu varlığa ilişkin rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile finansal durum tablosunda gösterilecektir. Dönem sonlarında ise söz konusu varlık mukayyet değer ile değerlemeye tabi tutulacaktır (Margos, 2010: 13).

Bilgisayar yazılımları da maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer almakta olup bilgisayar donanımı ile arasındaki ilişkiye bakılarak aktifleştirilmesi ve amortisman ayrılması gerekmektedir. İşletmelerde kullanılmak üzere satın alınan yazılımlar, donanım (bilgisayar) içinde yer alan bir işletim sistemi şeklinde ise donanımın (bilgisayarın) maliyetine dahil edilmeli ve amortisman yoluyla gider yazılmalıdır. Ancak bilgisayar yazılımları donanımdan bağımsız olarak satın alınıyorsa maliyet değeri üzerinden haklar içerisinde gösterilmeli ve amortismanına tabi tutulmalıdır (Akbulut, 2005: 40).

B. ŞEREFİYE

MSUGT’de şerefiye “bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark” şeklinde tanımlanmaktadır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilememesi halinde, net defter değeri esas alınmaktadır. MSUGT’e göre şerefiye hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulamaz ve beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmelidir (İSMMM, 2005:142).

VUK’un 282. maddesine göre şerefiye hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar mukayyet değer ile değerlemeye tabi tutulmakta ve beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmektedir. Şerefiye ile ilgili değerlendirme hükmü, VUK’un 282. maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş örgütlenme) ile birlikte düzenlenmiştir. Bu kanun maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi olanağı sadece kurumlara tanındığı halde, şerefiyenin aktifleştirilmesi olanağı kurumlara birlikte, gelir vergisi mükelleflerine de tanınmıştır (Yaman, 1983).

VUK’un 313. maddesinde; peştemallıklar (şerefiye) ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşın değerinin belli bir tutarı aşmaması halinde, bunların bedelinin doğrudan gider yazılması veya amortismanına tabi tutulması konusu işletmenin isteğine bırakılmıştır. Başka bir ifadeyle 2012 tarihi itibarıyla değeri 700 TL’yi aşmayan peştemallıklar (şerefiye) ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar istenirse, satın alındıkları yıl doğrudan gider kaydedilebilir ya da yukarıda belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, aktifleştirilip itfaya tabi tutulabilir. Bu konudaki tercih hakkı işletmeye bırakılmıştır.

C. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

MSUGT’e göre maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerdir. MSUGT’e göre kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabında gösterilen maddi olmayan varlıklar maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmakta ve beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmektedir (İSMMM, 2005:143).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK’un 282.maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak ifade edilmektedir. Bu maddede, ilk tesis ve taazzuv giderleri; “Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir şekilde genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen giderler” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, maddi olmayan duran varlıklar sınıfında yer alan haklardan farklı özellikler gösterirler. Haklar, mülkiyete konu olup bağımsız olarak alınıp satılabilen lisans, ihtira beratı, telif, peştemallık gibi

kıymetlerden oluşur. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mülkiyete konu olması ve alınıp satılması söz konusu değildir (Toroslu, 1998: 145).

VUK'a göre ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değer ile aktifleştirilir ve aktifleştirilecek tutar yapılan masraflardan fazla olamaz. Bu giderlerin aktifleştirilmesi yalnızca kurumlara tanınmıştır. Bunun dışında gelir vergisine tabi gerçek kişiler ve şahıs şirketleri bu tür giderlerini ilgili yılın giderleri olarak gelir tablosunda gösterirler (Yerlikaya, 1999: 387).

333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre aktifleştirilen ilk tesis taazzuv giderleri beş yılda eşit taksitlerle itfa edilir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfa süresinin başlangıcı; işletmenin ilk kuruluşunda kuruluş işlemlerinin tamamlanması, entegre tesislerde üretime başlanması, yeni şube açılışlarında, işlerin devamlı şekilde genişletilmesi çalışmalarının bitirilmesi tarihlerinin rastladığı yılda başlar (Toroslu, 1998: 147).

D. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan harcamalar araştırma ve geliştirme giderleri olarak kabul edilir. MSUGT'e göre, araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur (İSMMM, 2005:143). Tebliğ incelendiğinde araştırma ve geliştirme giderlerinin hem aktifleştirilebileceği hem de dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği açıkça görülmektedir. Bu giderlerin hangi durumda aktifleştirilip hangi durumda dönem gideri olarak kaydedilmesi konusunda Tebliğ'de bir açıklık yoktur. Ancak araştırma ve geliştirme faaliyeti sonucunda gelecekte bir faydanın söz konusu olması durumunda, yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları aktifleştirilebilir. Araştırma ve geliştirme faaliyeti sonucunda gelecekte bir faydanın beklenmemesi durumunda; yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Özulucan, 2003: 144). MSUGT'e göre aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri beş yıl içinde eşit taksitlerle ifta edilmelidir.

VUK'da araştırma geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ve itfasıyla ilgili olarak doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bu giderler VUK'un 282.maddesi ile kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında yorumlanarak aktifleştirilmektedir. Bu maddeye göre AR-GE giderlerinin, "işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir varlık kazanılmayan giderler" kapsamına girdiği ifade edilebilir. Bu madde kapsamına giren giderlerin aktifleştirilmesinin işletmelerin isteğine bırakıldığı da belirtilmiştir (Sönmez, 2003: 190). Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği ve aktive alınacağı konusunda VUK'da özel bir hüküm olmamakla birlikte 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir (Yardımcıoğlu, 2008: 52). Araştırma ve geliştirme

giderleri 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nin 57 numaralı bölümüne göre 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfa edilmelidir.

E. ÖZEL MALİYETLER

MSUGT'e göre özel maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsamaktadır (Sevilengül, 2011: 454). Kira süresi içerisinde yukarıda belirtilen nitelikteki harcamalar maliyet değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda ise beş yılda eşit tutarlarla itfa edilir (Margos, 2010: 11).

VUK'a göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesindeki genel esaslara göre yapılır. Bu esaslar çerçevesinde özel maliyet bedelinin değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda kullanılacak değerlendirme ölçüsü VUK'un 289. maddesine göre varlığın emsal bedelidir. Bununla birlikte kiralanan gayrimenkul üzerine doğrudan bina yapılması durumunda maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlemesinin aynı madde hükmüne göre vergi değeri ile yapılması gerekmektedir (Ercan, 2011: 179).

VUK'un 327. maddesine göre, özel maliyet bedelleri kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kira süresi belli olmayan özel maliyet bedeli ise 333 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre beş yıl içinde itfa edilecektir. Kiralanan varlığın öngörülen kira süresinden önce kiraya verene devredilmesi halinde ise özel maliyet bedeli, devir tarihi itibarıyla bir defada gider yazılarak itfa edilecektir (Tuna, 2005).

III. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI İLE KOBİ TFRS BÖLÜM 18'E GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME ESASLARI VE İTFASI

Muhasebe standartlarına göre maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme esasları sözkonusu varlığın edinim zamanı ile edinim şekline göre farklılıklar gösterebilmektedir.

A. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN İLK DEFA FİNANSAL TABLOLARDAYER ALMASI

TMS 38 ve KOBİ TFRS'ye göre, bir maddi olmayan duran varlık sadece varlığa ilişkin olarak gelecekte beklenen ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde

ölçülebilmesi durumunda finansal durum tablosunda raporlanabilir (TMS 38, Paragraf 21; KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.4).

Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet değeriyle ölçülür. Maliyet değeri satın alma bedeli olabileceği gibi, işletme içinde katlanılan maliyetlerden de oluşabilir (Şımga Mugan, 2008).

İşletmeler maddi olmayan duran varlıkları farklı şekillerde elde edebilirler. Örneğin bu varlıkları ayrı olarak satın alabilirler, başka bir işletme ile birleşme sırasında, bir geliştirme projesi sonucunda, devlet teşviki ya da varlıkların takası yoluyla elde edebilirler (TMS 38, Paragraf 19; KOBİ TFRS Bölüm 18).

Aşağıda maddi olmayan duran varlıkların elde edilme şekilleri TMS 38 ve KOBİ TFRS kapsamında açıklanmıştır.

1. Maddi olmayan duran varlığın ayrı bir varlık olarak elde edilmesi durumu

İşletme tarafından ayrı olarak elde edilen varlıklar, gelecekte ekonomik bir yarar elde etme beklentisi ile satın alınmaktadır. Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, özellikle de satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklar ile yapıldığı durumlarda genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir (TMS 38, Paragraf 25-26). Bu çerçevede ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür ve bu maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur (TMS 38, Paragraf 27; KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.10).

- i- İthalat vergileri ve iadesi olmayan satın alma vergilerinin de dâhil olduğu ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
- ii- Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Maddi olmayan duran varlığın edinimi sırasında katlanılan maliyetlerin, maddi olmayan duran varlığın defter değerine eklenmesi işlemi ilgili varlığın yönetimce amaçlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi ile sona erer. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dâhil edilmez (TMS 38, Paragraf 30; Modül 18, 20).

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. Vade farkları, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı gereğince aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, Paragraf 32; Modül 18, 20). KOBİ TFRS'ye göre vade farkları hiçbir şekilde aktifleştirilemez. Bir

başka ifadeyle oluştukları dönemde ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS Bölüm 25, Paragraf 25.2)

2. Maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmesi durumu

Maddi olmayan bir duran varlık işletme birleşmesi kapsamında elde edildiğinde, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. İşletme bir maddi olmayan duran varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirdiğinde söz konusu varlıktan hem gelecekte ekonomik bir fayda beklemekte, hem de varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçebilmektedir (TMS 38, Paragraf 33; KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18:11).

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'nda bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak finansal tablolara alınabilmesi için söz konusu varlığın ayrıştırılabilir olması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıştırılabilirlik ise o varlığın işletmeden tek başına çıkarılıp satılabilme, transfer edilebilme, lisanslama, kiraya verilebilme, başka bir varlıkla değiştirilebilme özelliği olarak tanımlanmaktadır. TMS 38, varlıktan doğan hakların bir sözleşme veya yasa ile korunması halinde de bu hakların ayrıştırılabilir olduğunu kabul etmektedir. Bu iki özellik, genelde bir arada bulunmasına rağmen bazı durumlarda yasalar veya sözleşmeyle tanınan bir hak, yalnızca işletme bir bütün olarak satıldığında elden çıkarılabilmektedir. Bazı lisans anlaşmaları buna örnek olarak verilebilir. Bu gibi durumlarda da söz konusu haklar, şerefiyeden bağımsız olarak muhasebeleştirilmektedir (Ersoy ve Buyruk, 2005: 19).

Bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer tahmini aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatlarıdır. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için benzeri en son işlemin fiyatı esas alınabilir (TMS 38, Paragraf 39; Modül 18, 22).

Maddi olmayan duran varlıkların aktif bir piyasası genellikle yoktur. Örneğin, markalar, gazete künyeleri, müzik ve film yayınlama hakları, patent ya da ticari markaların eşi bulunmadığı için aktif piyasaları da bulunmamaktadır. Diğer taraftan bazı maddi olmayan duran varlıkların aktif bir piyasası bulunabilmektedir. Örneğin, bazı ülkelerde, serbestçe devredilebilir nitelikteki taksi plakaları, balıkçılık lisansları veya üretim kotaları için aktif bir piyasa var olabilir. Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın

belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate almalıdır(TMS 38, Paragraf 40; Modül 18, 22).

Maddi olmayan duran varlıklar nadiren alınıp satıldıkları için aynı ya da benzer nitelikteki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin işlemlerin bulunması zordur. Ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların birçoğunun eşi bulunmamaktadır. Bu yüzden varlıkların birbiri ile bazı benzerlikleri olsa bile (örneğin benzer amaçla kullanılması, benzer nakit akışları gibi) bir varlığa ödenen fiyat bir başka varlığın gerçeğe uygun değeri için yeterli (güvenilir) bir kanıt olarak kabul edilemez. Ayrıca, işlemlerin birçoğu özel olarak yürütüldüğünden kamunun (finansal bilgi kullanıcılarının) fiyatlara erişimi genellikle mümkün değildir (Modül 18, 22).

Birçok durumda, bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin değerlendirme teknikleri kullanılarak ölçülmesi gerekmektedir. Söz konusu tekniklerin, gerçeğe uygun değer tahmin edilmesini amaçlamaları ve varlığın ilgili olduğu endüstri kolundaki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmaları durumunda, işletme birleşmesi sonucunda edinilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümünde kullanılmaları mümkündür. Aşağıdaki hususlar bu tür tekniklere örnek olarak verilebilir(TMS 38, Paragraf 41; Modül 18, 23):

- i- Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi,
- ii- İşletmenin maddi olmayan duran varlığa sahip olması nedeniyle ilgili varlığın;
 - Karşılıklı pazarlık ortamında lisansının elde edilmesine (“isim hakkı ödemekten kurtulma” yaklaşımı çerçevesinde, iskonto edilmiş net nakit akışlarının kullanılması gibi) veya
 - Yeniden üretilmesi veya yenilenmesine (maliyet yaklaşımında olduğu gibi) ihtiyaç duymayarak kaçınılmış olduğu maliyetlerin tahmin edilmesi.

3. Maddi olmayan duran varlığın devlet teşviki yoluyla elde edilmesi durumu

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviki 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 standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki 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 maliyet değeri ile muhasebeleştirilir(TMS 38, Paragraf 44).

KOBİ TFRS’de maddi olmayan bir duran varlık devlet teşviki yoluyla edinilirse, söz konusu maddi olmayan duran varlığın maliyeti, teşvikin alındığı veya alınacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.12). TMS 38’de maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ile ilgili alternatif bir uygulamaya yer verilmesine rağmen, KOBİ TFRS’ de böyle bir uygulamaya yer verilmemiştir.

4. Maddi olmayan duran varlığın takas yoluyla elde edilmesi durumu

İşletmelerde maddi olmayan duran varlıklar bir başka varlığın takası karşılığında edinilmiş olabilir. Bu şekilde elde edilmiş olan maddi olmayan duran varlığın maliyeti takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça ve elde edilen varlığın ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça gerçeğe uygun değerinden ölçülmelidir. Gerçeğe uygun değer alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri kabul edilir. Bir başka ifadeyle, alınan varlık finansal durum tablosunda esas itibari ile vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmelidir. Ancak vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri, alınan varlığın gerçeğe uygun değerine göre daha zor belirleniyor ve daha az güvenilir ise bu durumda alınan varlığın gerçeğe uygun değeri edinilen varlığın değeri olarak kabul edilmelidir. Ne alınan, ne de vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda ise varlığın maliyeti bedeli vazgeçilen varlığın defter değeri olarak kabul edilir(TMS 38, Paragraf 45; KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18:13).

5. Maddi olmayan duran varlığın işletme içinde oluşturularak elde edilmesi durumu

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı’na göre işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumlarının yanı sıra aşağıda belirtilen bazı öneri ve gereklilikler dikkate alınarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğine karar verilir (TMS 38, Paragraf 51).

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşum sürecini araştırma ve geliştirme safhaları olmak üzere ikiye ayrılmalıdır(TMS 38, Paragraf 54,55,58):

Araştırma safhasında katlanılan maliyetler, söz konusu araştırma sonucunda ekonomik bir faydanın sağlanacağı kesin olmadığı için aktifleştirilemez. Bu nedenle, araştırma safhasında katlanılan maliyetlerin dönem gideri olarak kayıtlanması gerekmektedir.

Geliştirme safhasında ise işletme maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacağını ortaya koyabilir. Çünkü geliştirme

safhası araştırma safhasından daha ileri bir safhadır ve varlığın ortaya çıkması araştırma safhasına göre daha kesindir. Bu nedenle geliştirme safhasında katlanılan maliyetler aktifleştirilebilir.

TMS 38'e göre geliştirme safhasında katlanılan maliyetlerin aktifleştirilebilmesi aşağıda belirtilen bazı koşulların bir arada oluşmasına bağlıdır(TMS 38, Paragraf 51):

- i- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- ii- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- iii- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma olanağının bulunması,
- iv- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,
- v- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcut olması,
- vi- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Yukarıda belirtilen şartlara haiz olan maddi olmayan bir duran varlığa ilişkin geliştirme safhasındaki maliyetler söz konusu maddi olmayan varlığın maliyetine dâhil edilmelidir. Aksi durumda, söz konu maliyetler dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanmalıdır.

KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık kalemine ilişkin harcamalar ister araştırma, isterse geliştirme safhasında ortaya çıksın, söz konusu harcamaların tamamı dönem gideri olarak kabul edilir. Bir başka ifadeyle, araştırma ve geliştirme safhasında katlanılan maliyetler maddi olmayan duran varlık maliyetine dâhil edilemez. TMS 38 ile KOBİ TFRS arasında geliştirme faaliyetlerinden kaynaklanan harcamaların muhasebeleştirilmesi açısından farklılık olduğu görülmektedir.

TMS 38 ve KOBİ TFRS Bölüm 18 uyarınca gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilecek harcamalara aşağıda yer verilmiştir(TMS 38, Paragraf 64,69; KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18:15):

- i- İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve içerik itibarıyla benzer nitelikte olan kalemler,
- ii- Faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (kuruluş maliyetleri gibi); bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar

- (yani açılış öncesi maliyetler) ve yeni faaliyetlerin başlatılması veya yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar (yani faaliyet öncesi maliyetler) gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir,
- iii- Eğitim faaliyetlerine ilişkin yapılan tüketim ve harcamalar,
 - iv- Reklam ve tanıtım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan tüketim ve harcamalar,
 - v- Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin tüketim ve harcamalar,
 - vi- İşletme içinde yaratılmış olan şerefiye.

C. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN İLK FİNANSAL TABLO DÖNEMİNİ İZLEYEN DÖNEMLERDE DEĞERLEME ESASLARI

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre, işletme ilk muhasebeleştirme takip eden raporlama dönemlerinde maddi olmayan duran varlıkları değerlemeye tabi tutmak amacıyla maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini muhasebe politikası olarak seçebilir. Bu anlamda standart, bir maddi olmayan duran varlığın ilk defa finansal durum tablosunda gösterilme tarihinden sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemlerinden birini seçme noktasında işletmeyi serbest bırakmıştır (Tokay ve Deran, 2008: 36). Maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemi standartta aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Maliyet Yöntemi: Maddi olmayan bir duran varlık, ilk defa finansal durum tablosunda gösterilmesinden sonraki raporlama dönemlerinde maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değer üzerinden finansal durum tablosunda gösterilmektedir(TMS 38, Paragraf 74).

Yeniden Değerleme Yöntemi: Maddi olmayan bir varlık ilk defa finansal durum tablosunda gösterilmesinden sonraki raporlama dönemlerinde yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonraki tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilmektedir. TMS 38'e göre yeniden değerlendirme yapmak için gerçeğe uygun değer aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenmelidir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılmalıdır(TMS 38, Paragraf 75). Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir varlığın, aktif bir piyasa olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda, söz konusu varlık maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değer üzerinden finansal durum tablosunda gösterilir(TMS 38, Paragraf 81).

Maddi olmayan bir duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelirler bölümünde, finansal durum tablosunda ise yeniden değerlendirme

fazlası adı altında öz kaynakların altında gösterilir. Ancak, söz konusu maddi olmayan duran varlık için önceki dönemlerde bir değer azalışı söz konusu olmuş ve bu değer azalışı kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak raporlanmış ise bu döneme ait yeniden değerlendirme artışının zarar olarak raporlanan değer azalışına karşılık gelen kısmı kar olarak gelir tablosunda raporlanmalıdır. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak gösterilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan öz kaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirlerde gösterilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında öz kaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır(TMS 38, Paragraf 85,86,87).

KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre, maddi olmayan bir duran varlık, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş tutar üzerinden ölçülür. Bir başka ifadeyle, KOBİ TFRS maddi olmayan duran varlıkların sonraki dönemlerde yeniden değerlendirilmesine izin vermemektedir(KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.18).

D. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN İTFASI

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkların itfası söz konusu maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün olup olmamasına göre farklılık gösterir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi değildir(TMS 38, Paragraf 89).

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtmak için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleridir. 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 uygulanmalıdır(TMS 38, Paragraf 98).

Maddi olmayan duran varlık kullanıma hazır olduğu, bir başka ifadeyle yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma geldiği dönemin sonunda itfaya tabi tutulur(TMS 38, Paragraf 97).

KOBİ TFRS'ye göre tüm maddi olmayan duran varlıklar işletme tarafından belirlenen sınırlı bir yararlı ömre sahip olduğu kabul edilmektedir ve bu sınırlı ömürleri içinde itfa edilirler. Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, yararlı ömür on yıl olarak kabul edilir(KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.19,18.20).

TMS 38 ile KOBİ TFRS arasında varlıkların yararlı ömürleri konusunda farklılıklar mevcuttur. TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıklar sınırlı bir ömre ya da sınırsız bir ömre sahip olabilir ve sınırsız ömre sahip olan varlıklar itfaya tabi tutulmaz. Buna karşılık KOBİ TFRS' de bütün maddi olmayan duran varlıklar sınırlı bir yararlı ömre sahiptir. Yararlı ömrü tespit edilemeyen varlıkların yararlı ömürleri ise on yıl olarak kabul edilmektedir.

KOBİ TFRS'de sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Her bir döneme ilişkin itfa tutarları, TMS 38, TMS 2 veya TMS 16 gibi başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmelerini gerektirmediği sürece, gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma durumunu yansıtır. Bu kullanım şeklinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal yöntem kullanılmalıdır(KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf 18.21,18.22).

KOBİ TFRS'ye göre de itfa işlemi, varlık kullanıma hazır olduğunda bir başka ifadeyle yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma getirildiği dönemin sonunda başlatılır, varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihte ise durdurulur(KOBİ TFRS Bölüm 18, Paragraf,18.22).

TMS 38 ve KOBİ TFRS Bölüm 18'e göre 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. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilmelidir. Bu tür değişiklikler, TMS 8 veya KOBİ TFRS Bölüm 10'a göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında finansal tablolarda yer alır (Akbulut ve Yanık, 2010:298-299). TMS 38 ile KOBİ TFRS Bölüm 18 arasında sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi ve yönteminin gözden geçirilmesi konusunda farklılık bulunmamaktadır.

TMS 38'e göre, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmez. Bu nitelikteki varlıklar, elde etme maliyeti ile kaydedildikten sonra "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardına göre yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Değer düşüklüğü testi sonucu, varlığın geri kazanılabilir tutarının net defter değerinden küçük olması sonucu değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir(TMS 38, Paragraf 110).

IV. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEME VE RAPORLAMA ESASLARININ MSUGT, VUK, TMS 38 ve KOBİ TFRS'YE GÖRE KARŞILIKLI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin MSUGT, VUK, TMS 38 ve KOBİ TFRS Bölüm 18'de benzer ve farklı yaklaşımların olduğu tespit edilmiştir. Düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların MSUGT, VUK, TMS 38 ve KOBİ TFRS Bakış Açılıyla Karşılaştırılması

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	MSUGT	VUK	TMS 38	KOBİ TFRS
Haklar	Değerlemesi	İlk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirmede maliyet değeri ile, sonraki her bilanço döneminde ise maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak değerlendirilir.
	İtfası	Yararlanma süresinin belli olması durumunda yararlanma süresi için, yararlanma süresinin belli olmaması durumunda ise beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitlerle itfa edilmektedir.	Varlıkların hepsinin sınırlı yararlı ömre sahip olduğu kabul edilir. İşletme varlığın yararlı ömrünü doğru tespit edemez ise varlığın yararlı ömrü 10 yıl kabul edilir. Varlık yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir.
Şerefiye	Değerlemesi	Şerefiye mukayyet değer ile değerlendirilir.	Şerefiye mukayyet değer ile değerlendirilir.	aktifleştirilemez. İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye KOBİ TFRS Bölüm 19'a göre ilk muhasebeleştirmede maliyet değeri ile sonraki her bilanço döneminde ise maliyet yöntemi kullanılarak değerlendirilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlıkların hepsinin sınırlı yararlı ömre sahip olduğu kabul edilir. İşletme varlığın yararlı ömrünü doğru tespit edemez ise varlığın yararlı ömrü 10 yıl kabul edilir. Varlık yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değerlendirilir.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Varlık tanımına uymayan veya herhangi bir varlık ile beraber aktifleştirilemeyen kuruluş ve örgütlenme giderleri ilgili dönemde gider olarak kaydedilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmediği için itfaya tabi değildir.
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değerlendirilir.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Araştırma giderleri aktifleştirilemez, dönem gideri olarak kaydedilir. Geliştirme giderleri ise standartta belirtilen şartların tamamını taşıması halinde aktifleştirilir.
	İtfası	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmediği için itfaya tabi değildir.
Özel Maliyetler	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değerlendirilir.	Maliyet değeri ile değerlendirilir. Maliyet değerinin bilinmemesi halinde emsal bedel ile değerlendirilir.	Özel maliyet niteliğindeki harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilemez.
	İtfası	Kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Kira süresi içerisinde, kira süresinin belli olmaması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmediği için itfaya tabi değildir.

Kaynak: MARGOS, Şant (2010), Maddi olmayan duran varlıkların UFRS çerçevesinde değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.50

SONUÇ

Son yıllarda yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler çerçevesinde işletmeler artık sadece ulusal finansal bilgi kullanıcılarının ilgi odağı ve muhatabı olmaktan çıkarak, dünyanın dört bir tarafındaki finansal bilgi kullanıcılarının ilgi odağı ve muhatabı konumuna gelmişlerdir. Yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişim doğrultusunda finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilginin niteliği de değişmiştir. Günümüzde finansal bilgi kullanıcıları tarihi veri bilgisinden çok, daha gerçekçi güncel ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe standartları yapımcıları ve muhasebe meslek mensupları da bu değişim ve gelişimlere kayıtsız kalmayarak muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe standartlarında önemli değişiklikler yapmışlardır. Muhasebe standartlarında yapılan değişiklikler finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda olmakla birlikte, bu değişikliklerin finansal bilgi kullanıcılarının tüm beklentilerini karşıladığını ifade etmek mümkün değildir. Bunun nedeni maddi olmayan duran varlıklarda olduğu gibi bazı işletme varlıklarının tanımlanmasında, diğer varlıklardan ayrıştırılmasında ve değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesinde önemli sorunların yaşanmasıdır.

Bu çalışmada doğrudan kar veya zararı etkilemesi nedeniyle muhasebenin en önemli konularında biri olan değerlendirme konusu ve değerlendirme konusu içerisinde en zor ve karmaşık konulardan biri olan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme konusu ele alınmıştır. Yapılan incelemede özetle aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve itfası konusunda Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri önemli ölçüde örtüşmekle birlikte ayrıldıkları uygulamalar da bulunmaktadır,

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve itfası konusunda TMS 38 ile KOBİ TFRS önemli ölçüde örtüşmektedir. Ancak bu düzenlemelerinde birbirlerinde ayrıldıkları hususlar bulunmaktadır. Özellikle maddi olmayan duran varlıkların ilk kez finansal tablolarda yer aldığı dönemi takip eden finansal tablo dönemlerinde maddi olmayan varlıkların değerlendirme ile şerefiyenin itfası konusunda TMS 38 ile KOBİ TFRS önemli ölçüde birbirlerinde ayrılmaktadır.

TMS 38 ile KOBİ TFRS maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve itfası konusunda Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler farklılık içermektedir. Özellikle kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ile özel maliyetlerin finansal tablolarda gösterilme ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme, değer düşüklüğü testine tabi tutulması hususlarında TMS 38 ile KOBİ TFRS'nin Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemelerden oldukça farklı bir yaklaşımı benimsediği tespit edilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili Tekdüzen

Hesap Planı'nda yer alan özel maliyetler ve kuruluş örgütlenme giderleri gibi hesaplara ihtiyaç duyulmayacağı, bunun yanında geliştirme ve hazırlama maliyetleri, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları gibi bazı hesaplara ihtiyaç olacağı anlaşılmaktadır. Muhasebe standartları kapsamında maddi olmayan duran varlıkların şerefiye ve şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar şeklinde bir gruplamaya tabi tutularak Tekdüzen Hesap Planı'nda gösterilmesi daha uygun olacaktır.

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebe/finansal raporlama standartlarındaki değerlendirme esasları ile vergi mevzuatımızdaki değerlendirme esaslarının farklı olması dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi rakamlarının farklı olmasına yol açacak bu durum ertelenmiş vergi kavramını gündeme getirecektir. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebe /finansal raporlama standartları kapsamında değerlemesi ve finansal tablolarda sunulması sırasında uygulamada karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan biri ertelenmiş vergi olgusu olacaktır. Bu çerçevede uygulayıcılara bu hususun özellikle ayrıntılı bir şekilde anlatılmasında fayda bulunmaktadır.

Sonuç olarak maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 veya KOBİ TFRS esasında finansal tablolarda sunumu, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu esasında finansal tablolarda sunumuna göre finansal bilgi kullanıcılarına daha gerçekçi bilgiler sunacağı ortadadır. Ancak bu uygulamanın finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgiyi karşılamakta yeterli olduğunu ifade etmek mümkün değildir. Çünkü TMS 38 ve KOBİ TFRS'ye göre de işletme içinde oluşturulan web sitesi, yazılım programı, marka, patent, lisans ve formül gibi maddi olmayan varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda gösterilmesi hala olanaklı değildir. Bu durum toplam varlıkları içinde işletme içinde oluşturulmuş maddi olmayan duran varlıkları önemli bir yer tutan işletmelerin finansal durum tablosunun (bilanço) işletmelerinin gerçek ekonomik güçlerini yansıtamamasına yol açmaktadır.

KAYNAKÇA

- ATEŞOĞLU, Kenan Volkan, "Değerleme", İnternet Adresi: www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DEĞERLEME.pdf, Erişim Tarihi: 22.10.2011
- AKBULUT, Akın (2005), "Bilgisayar Yazılımı Ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Vol 287, 38-47.
- ERCAN, İbrahim (2011), "Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki Kıymetlerin Kira Bedeli Karşılığında Devrinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile KDV Açısından Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Vol 104, 177-190.

- ERSOY, Ayten ve Ayşenur BUYRUK (2005), “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)’e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Analiz-Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Dergisi, Vol 14; 13-25.
- GİLLS, Tamara (2003), “Connecting Intangible Assets to the Bottom Line”, Communication World, Vol 20; 10-25.
- IFRS Vakfı (2009), “Modül 18 Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, İnternet Adresi: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/E271858A-7949-4F3B-89AC-9711F5D97A07/0/modul18.pdf>, Erişim Tarihi: 01.11.2011.
- İŞILTAN, Mehmet (1991), “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Mali Çözüm Dergisi, Vol 9; 1-2.
- İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (2005), Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, İnternet Adresi: www.archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/.../tekduzen.pdf, Erişim Tarihi:23.10.2011.
- LAZOL, İbrahim (2001), Genel Muhasebe, 7. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa.
- MARGOS, Şant (2010), *Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- ÖZERHAN AKBULUT, Yıldız ve Serap YANIK (2010), “IFRS/IAS İle Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:377, Ankara.
- ÖZULUCAN, Abitter (2003), “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı-9, Türkiye Muhasebe Standardı-15, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Tek Düzen Hesap Planı’na Göre Muhasebe İşlemleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Vol 4, 128-147.
- REILLY, Robert F. and Ashley L.,REILLY, (2009), “The identification and valuation of commercial intangible assets in family law cases”, American Journal of Family Law, Vol 3,150-166.
- SÖNMEZ, Feriştah (2003), “15 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri (Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)”, Vergi Dünyası Dergisi, Vol 264, 187-193.

- ŞİNGA MUGAN, Can (2008), “Geçeğe Uygun Değer Kavramı”, XII.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İnternet Adresi: http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc, Erişim Tarihi: 27.09.2010.
- STOLOWY, Hervé; Axel HALLER ve Volker KLOCKHAUS (2003), “Accounting For Brands in France and Germany Compared With IAS 38 (İntangible Assets)”, The International Journal of Accounting, Vol 36; 147-167.
- TOKAY, Semih Hüseyin ve Ali DERAN (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Vol 90, 15-48.
- TOROSLU, M.Vefa (1998), “Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Vol 119, 145-150.
- TUNA, Vedat Ender ve Fatih Burak GÜMÜŞ, “ Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı”, İnternet Adresi: web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/ozelmaliyetbedeli.pdf, Erişim Tarihi: 01.11.2011.
- YAMAN, Celal (1983), “İşletmelerde İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Vol 17, 38-47.
- YAPMIŞ, Murat, “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri”, İnternet Adresi: <http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=169&yazarid=40>, Erişim Tarihi:23.10.2011.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut; Nuray DEMİREL ve Veli ÖZER (2008), “ Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Vol 85, 43-58.
- YERLİKAYA, Kürşat (1999), “Kurumlarda İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri”, A.Ü.Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Vol 1, 377-388.
- WICKERATH, Susanne (2008), “Definitions of an Intangible Asset”, Bachelor Degree Project in Economics 15 ECTS, University of Skövde, School of Technology and Society, Sweden.