

UMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR UYGULAMA ÖRNEĞİ

UMS 38, başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirleyen Uluslararası Muhasebe Standardı'dır.

Bu standart:

- bir işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar,
- bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirler,
- maddi olmayan duran varlıklarla ilgili özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

UMS 38 STANDARDI'NIN KAPSAMI

Standartın Kapsamında Olmayan Varlıklar

UMS 38, belirli istisnalar dahilinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirler. UMS 38, aşağıdakiler dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmalıdır:

- diğer bir Standartın kapsamına girenler (sonraki başlık altında açıklanmıştır),
- UMS 39 Standardında tanımlanan finansal varlıklar,ve
- maden işletme hakları ve petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Diğer Standartlar

Diğer bir Standartın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, UMS 38 yerine söz konusu Standart uygulanır. Örneğin; bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz;

- olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar (UMS 2 uygulanır),
- ertelenmiş vergi varlıkları (UMS 12 uygulanır),
- UMS 17 kapsamındaki kiralamalar,
- çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (UMS 19 uygulanır),
- UMS 39'da tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçüm esasları UMS 27, UMS 28 ve UMS 31 Standartlarının kapsamındadır,
- bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (UFRS 3 uygulanır),
- UFRS 4 Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar. UFRS 4, ertelenmiş elde etme maliyetleri ile ilgili yapılması gereken özel açıklamaları belirler ancak maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken herhangi bir açıklamayı içermez. Bunun için maddi olmayan duran varlıkların açıklanmasına ilişkin UMS 38'de belirtilen hükümler uygulanır,
- UFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi olmayan duran varlıklar.

Standardın Kapsamında Olan Varlıklar

UMS 38, diğer konuların yanı sıra, reklam, eğitim, ilk kuruluş, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi, varlığın fiziksel unsuru, içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre ikincil bir durumdadır.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar, örneğin bir kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal bir belge (lisans veya patent durumunda) veya film gibi fiziksel cisimlerin içinde yada üzerinde yer alabilir.

Maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın UMS 16: *Maddi Duran Varlıklar* Standardına göre mi yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin bir muhakemede bulunulur.

TANIMLAR

UMS 38 Standardını uygulamadan önce aşağıdaki kavramlara ilişkin tanımların anlaşılması önemlidir.

Maddi olmayan duran varlıklar: Bir maddi olmayan duran bir varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan bir varlıktır.

Aktif piyasa: Aktif piyasa aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu bir piyasadır:

- (a) piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir,
- (b) normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur, ve
- (c) fiyatlar kamuoyuna açıktır.

İtfa (amortisman): Bir maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının söz konusu varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık:

- (a) geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen, ve
- (b) işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen bir kaynaktır.

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

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, diğer UFRS Standartlarının özel hükümleri uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

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

Kalıntı değeri: Bir işletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkartma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

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

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.

Yararlı ömür:

- (a) bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi, veya
- (b) işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK ÖRNEKLERİ

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

Örneğin:

- bilgisayar yazılımı,
- bir balıkçılık lisansı,
- bir ürünün tescilli patenti,
- bir yayın veya makale ile ilgili telif hakkı,
- bir sinema filmi çekme veya yapma hakları,
- elde edilmiş bir müşteri listesi,
- internet alan adları,
- gazete başlığı.

MADDİ OLMAYAN DURAN BİR VARLIĞIN BELİRLENMESİ

Maddi olmayan duran varlık tanımının bir parçası “belirlenebilirlik” ile ilgilidir. Bu ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gereken maddi olmayan duran varlığı şerefiyeden ayırmak için gereklidir. Eğer maddi olmayan duran varlık belirlenebilir değilse, o zaman ayrı olarak muhasebeleştirilmek yerine şerefiyeye dahil edilir. Bir varlık, maddi olmayan duran varlık tanımındaki **belirlenebilirlik** kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

- (a) ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme veya bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak veya ilgili sözleşme, varlık veya borçla beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir veya takas edilebilir olması, **veya**

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

Bir proje ancak ve ancak aşağıdaki şartların karşılanması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir:

- (a) varlık belirlenebilir,
 (b) kaynak üzerinde kontrol mevcuttur,
 (c) maddi olmayan duran varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki ekonomik faydaların işletme için gerçekleşmesi muhtemeldir, ve
 (d) varlığın maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülebilir.

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya aşağıdakiler gibi maddi olmayan duran kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler:

- bilimsel veya teknik bilgi,
- yeni süreç veya sistemlerin tasarımı veya uygulanması,
- lisanslar,
- fikri mülkiyet hakları,
- piyasa bilgisi,
- ticari markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil).

Bu gibi maddi olmayan duran kaynakların oluşturulması için katlanılacak harcamalar, maddi olmayan duran varlık tanımına uyması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, devralanın **tek başına belirlenemeyen** ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıklardan gelecekte beklediği ekonomik yararlar için yaptığı ödemeyi ifade eder. Gelecekteki ekonomik faydalar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki veya finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen ancak devralanın işletme birleşmesinde ödemeye hazır olduğu varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir. Bu nedenle, bir varlığın maddi olmayan duran varlık tanımına uyması için diğer varlıklardan ayrı olarak belirlenebilir olması gerekir.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili olarak hangi ifadelerin doğru olduğuna karar verin;

1. Maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesi gerekmektedir,
2. Maddi olmayan duran bir varlık sözleşmede yer alan veya diğer yasal haklardan kaynaklanabilir,
3. Maddi olmayan duran bir varlığın şerefiyeden ayrılabilir olmasına gerek yoktur ve şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Cevap: 1. ve 2. şıklar doğrudur.

KONTROL

Varlığın tanımı, bir işletmenin geçmiş olayların sonucu olarak kaynağı kontrol etmesini gerektirir. Bu nedenle, maddi olmayan duran varlık da muhasebeleştirilmeden önce kontrol edilmelidir. Bir işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik faydaları kullanabilme ve başkalarının bu faydalara erişimini kısıtlama gücünün olması durumunda işletme varlığı kontrol ediyor demektir.

Kontrolün belirlenmesi: Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik faydalarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanan yasal haklardan kaynaklanır.

Yasal hakların olmadığı durumlarda kontrolün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, bir hakkın yasal yaptırım gücü kontrolün mevcudiyetini göstermek için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik faydaları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

Yasal haklar: Piyasa bilgisi ve teknik bilgi gelecekte ekonomik faydalar sağlayabilir. Bilgiye ilişkin telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) veya çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları olması gibi, faydaların bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda işletme bu faydaları kontrol altında tutar.

Vasıflı personel: Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik faydalar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir.

Ancak, bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekipten ve bunlara bir maddi olmayan duran varlık tanımını karşılama yönünde verilen eğitimlerden kaynaklanan tahmini gelecekteki ekonomik faydalar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik faydanın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetimsel veya teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir.

Pazar payı veya müşteri ilişkileri: Bir işletme müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki kurma ve bağlılık yaratma çabaları sonucu, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir.

Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan bağlılığını koruyan yasal hakların veya bunları kontrol altında tutan başka yolların olmaması durumunda maddi olmayan duran varlığın tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bağlılıktan oluşması beklenen gelecekteki ekonomik faydalar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olduğu ve işletmenin ilişkileri kontrol edebildiğinin kanıtlanabilmesi durumunda, ilişkiler maddi olmayan duran varlığın tanımına uyacaktır.

GELECEKTEKİ EKONOMİK FAYDALAR

Maddi olmayan duran varlık, gelecekte işletmeye akacak ekonomik faydalar sağlamalıdır.

Bir maddi olmayan duran varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik faydalar aşağıdakileri içerebilir:

- ürünlerin ve hizmetlerin satışından elde edilen gelir,
- maliyet tasarrufları, **veya**
- işletme tarafından varlıkların kullanılmasından kaynaklanan diğer faydalar. Örneğin; bir üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.

Maddi bir varlık mı yoksa maddi olmayan duran varlık mı?

Maddi olmayan duran varlık fiziksel niteliği olmayan belirlenebilir parasal olmayan bir varlıktır. Aşağıda belirtilen varlıkların maddi duran varlık olup olmadıklarını inceleyelim;

Bir fabrika binası: Bir fabrika binası, belirlenebilir parasal olmayan bir varlıktır. Ancak, fabrika binası fiziksel bir niteliğe sahip olduğundan maddi olmayan duran bir varlık değil maddi bir varlıktır.

Bir balık avlama ruhsatı: Bir balık avlama ruhsatı, belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Ruhsatın fiziksel niteliği, izin üzerinde yazılı olduğu bir kağıt parçasıdır. Ancak, kağıt parçasının değeri ruhsatın değerine oranla büyük ölçüde düşüktür. Bu nedenle, herhangi bir fiziksel niteliği olmadığı için ruhsat maddi olmayan duran bir varlıktır.

Bilgisayar yazılımı: Bilgisayar yazılımı, belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Yazılımın fiziksel niteliği bilgisayar diskleridir. Ancak, diskin değeri yazılım programlarının değerine göre önemli ölçüde düşüktür. Bu nedenle, herhangi bir fiziksel nitelik olmadığı için yazılım maddi olmayan duran bir varlıktır.

Bilgisayar donanımı: Bilgisayar donanımı, belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Ancak, bilgisayar donanımı fiziksel bir niteliğe sahiptir ve bu nedenle, maddi olmayan duran bir varlık değil, maddi bir varlıktır.

Tescilli bir patent: Tescilli bir patent, belirlenebilir ve parasal olmayan bir varlıktır. Patentın fiziksel niteliği üzerinde yazılı olduğu bir kağıt parçasıdır, ancak, kağıt parçasının değeri patentın değerine göre önemli ölçüde düşüktür. Bu nedenle, fiziksel niteliği olmadığı için patent maddi olmayan duran bir varlıktır.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

2005 mali yılı içinde XYZ A.Ş. gıda endüstrisindeki faaliyetlerini genişletmeye karar vermiştir. İşletme 31 Haziran 2005 tarihinde iyi bilinen bir fast food markasının franchise hakkını 1.000.000 YTL bedelle satın almıştır. Marka bütün Avrupa'da bilinen bir markaydı ve XYZ A.Ş. markanın 20 yıl süreyle Türkiye'de franchise hakkını aldı. Franchise hakkından elde edilecek gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akması muhtemeldir. Aşağıdaki ifadelerden hangileri doğrudur?

- Franchise hakkı maddi duran bir varlık değildir ve 1.000.000 YTL tutarındaki maliyet hemen kar ve zararda gider olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Franchise hakkı, belirlenebilir olmasına rağmen, maddi olmayan duran bir varlık değildir çünkü franchise hakkı sertifikası ile fiziksel niteliğe sahiptir.
- Franchise hakkı belirlenebilir ve fiziksel niteliğe sahip olduğu için maddi olmayan duran bir varlıktır .
- Franchise hakkı 1.000.000 YTL olarak güvenilir biçimde ölçülebilmektedir ve XYZ A.Ş. söz konusu hakkın kullanımından gelir elde edecektir, bu nedenle ilgili hak bir varlıktır .
- XYZ A.Ş., franchise hakkının 20 yıl boyunca kullanılmasına yönelik yasal hakkı vasıtasıyla franchise hakkını kontrol eder.

Cevap: c,d ve e şıklarıdır

Aşağıdaki sebeplerden dolayı franchise hakkı gerçekte maddi olmayan duran bir varlıktır:

- maliyet güvenilir biçimde ölçülebilmektedir,
- franchise hakkının kullanılması suretiyle gelecekteki ekonomik faydaların XYZ A.Ş.'ye akması muhtemeldir,
- XYZ A.Ş. franchise hakkını kontrol eder, ve
- franchise hakkı fiziksel niteliğe sahip değildir.

MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Muhasebeleştirme ve ölçme gereklilikleri

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

- varlık tanımı,
- maddi olmayan duran varlık tanımı, ve
- muhasebeleştirme kriterleri.

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

Muhasebeleştirme kriterleri

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

- varlıkla ilişkilendirilen gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması, **ve**
- varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda.

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

Ölçme

Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder, veya bu maliyet belli durumlarda diğer UFRS'lerin özel hükümleri uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilebilen tutardır.

Maddi olmayan duran varlığın maliyeti varlığın hangi yolla oluştuğuna bağlıdır.

Maddi olmayan duran varlığın oluşabileceği yollar:

- (a) ayrı olarak elde etme,
- (b) işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme,
- (c) devlet teşviki yoluyla elde etme,
- (d) varlıkların takası,
- (e) işletme içinde yaratılmak suretiyle,
- (f) işletme içinde yaratılan şerefiye,

a) Ayrı olarak elde etme

Bir maddi olmayan duran varlık üçüncü bir taraftan **ayrı bir edinim şeklinde** satın alınabilir. 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.

Olasılık

Genelde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödediği fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır, diğer bir deyişle, söz konusu olasılığın etkisi varlığın maliyetine yansıtılır.

Bunun için, olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir.

Maliyet

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

- ithalat vergileri ve iadesi olmayan satın alma vergilerin de dahil olduğu ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı, **ve**
- varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Maliyet = Satın alma Fiyatı + Doğrudan Varlıkla İlişkilendirilebilen Maliyetler

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere örnekler aşağıdaki gibidir:

- 1) varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri (UMS 19: *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardında tanımlandığı gibi),
- 2) varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler, **ve**
- 3) varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

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

- 1) yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil),
- 2) yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil), **ve**
- 3) yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler

b) İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme

UFRS 3: İşletme Birleşmeleri Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda söz konusu varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtır. İlgili olasılığın etkisi maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değer ölçümüne yansıtılır. Bu nedenle, olasılığa ilişkin muhasebeleştirme kriterinin, işletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman sağlandığı kabul edilir.

UMS 38 ve UFRS 3'e uygun olarak, işletme birleşmesinden önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda devralınan, birleşme tarihinde, devralınanın maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden **ayrı olarak** muhasebeleştirir. Bunun anlamı, eğer proje maddi olmayan duran varlık tanımına uyuyorsa ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, devralınanın devam eden bir araştırma ve geliştirme projesini şerefiyeden ayrı olarak bir varlık olarak muhasebeleştirecektir. Aşağıdaki durumlarda devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesi, maddi olmayan duran varlık tanımına uyar:

- varlık tanımına uyması, ve
- belirlenebilir olması, yani ayrılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

c) Devlet teşviki yoluyla elde etme: 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 istasyonu işletme lisansları veya ithalat lisansları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusudur.

İşletme, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilmeyi seçebilir veya başlangıçta anılan varlığın, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili her türlü giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirir.

d) Varlıkların takası: Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir.

Bu tür bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakiler doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden ölçülür:

- (a) takas işlemi ticari niteliğinden yoksun olmadıkça, veya
- (b) elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi mümkün olduğunda.

Varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti vazgeçilen varlığın defter değerinden ölçülür.

e) İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlık, işletme bir kavram, fikir veya ürün geliştirmek için bir projeye başladığında ortaya çıkabilir.

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

Belirleme: Beklenen gelecekteki ekonomik faydaları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti problemler yaratabilir. Bazı durumlarda, gelecekteki ekonomik faydalar projenin erken safhalarında tespit edilemeyebilir.

Maliyet: Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi bir problem teşkil edebilir. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlığı işletme içinde yaratmanın maliyeti, işletme içi yaratılan şerefiyenin bakım veya geliştirme maliyetinden veya günlük faaliyetlerinin yürütülme maliyetinden ayırt edilemeyebilir.

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

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

İŞLETME İÇİNDE YARATILAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Araştırma ve Geliştirme Safhaları

Araştırma

Araştırma faaliyetleri ile ilgili olan maddi olmayan duran varlıklar (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından kaynaklanan) muhasebeleştirilmemelidir çünkü işletmenin gelecekte muhtemelen ekonomik faydalar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcut olduğunu göstermesi mümkün değildir.

Bunun yerine, bu tarz harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Araştırma faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması, ve
- yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

ABC İlaç firması, çölde yetişen bir kaktüsün özlerini kullanarak mucizevi bir losyon geliştirmektedir.

ABC'nin iddiasına göre losyon tamamlandığında, içeriğinde kullanılan kaktüs özü saç dökülmesine karşı oldukça etkili olacağı gibi yeni ürünlerin geliştirilmesi için de kullanılabilir.

Kendini işine adanmış bilim adamlarından oluşan bir ekip son üç aydır sözü edilen bu ürün üzerinde çalışmaktadır.

Aşağıda belirtilen faaliyetler araştırma safhasının bir parçasını oluşturmaktadır:

- kaktüs özünün tedavi edici değerlerini içeren bilginin elde edilmesi,
- söz konusu kaktüsün dünya üzerindeki çeşitli çöllerde mevcut olup, olmadığı araştırılması,
- saç ürününün formülasyonu ve tasarımı.

Altı ay sonra ürünün tasarımı tamamıyla bitirilmiş ve test çalışmaları başlamıştır. Bu nedenle, proje geliştirme safhasına gelmiştir. Ürünün araştırma safhasında katlanılan tüm masraflar hemen gider olarak kaydedilmelidir.

Geliştirme

Muhasebeleştirme kriteri

Sadece ve **sadece** aşağıdaki koşulların **tamamının** varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme içinde 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) işletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- (c) maddi olmayan duran varlığı kullanılma veya satılma imkanının bulunması,
- (d) maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydaları nasıl sağlayacağını belli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması veya 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, **ve**
- (f) geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

Aşağıdaki faktörler bir önceki örnekte bahsedilen projenin geliştirme safhasında olduğunu ifade eder:

- ABC İlaç firması, ürünün satış için uygun olacağını kanıtlayan teknik bir fizibilite çalışması yapmıştır,
- ABC, şampuanın reklamına başlamak suretiyle ürünü satmak niyetinde olduğunu gösterir,
- saç ürünü ile ilgili bir piyasanın bulunup, bulunmadığına dair piyasa araştırması yapılır ve buna göre işe yarayan çok az sayıda ürünün olduğu görülür. Bu nedenle ürün için bir piyasa bulunmaktadır.
- ABC, ürün ile ilgili test çalışmaları, pazarlama ve markalama çalışmalarına devam edebilmek için 1.000.000 YTL tutarında kaynak ayırır,
- ürünün farklı safhalarında katlanılan tüm maliyetler ayrı olarak kaydedilir.

Ürünün geliştirme safhasında katlanılan tüm masraflar, muhasebeleştirme kriterlerinin tamamı karşılanmış olduğundan maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir.

Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler aşağıda belirtilmiştir:

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

İşletme içi yaratılanlar – istisnalar

UMS 38 özellikle işletme içinde yaratılan bazı maddi olmayan duran varlıkların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesine izin vermez.

Bunlar işletme içi yaratılmış olan:

- markalar,
- ticari başlıklar,
- yayım hakları,
- müşteri listeleri, ve
- benzer nitelikteki kalemlerdir.

İşletme içinde yaratılmış bu kalemlere ilişkin harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez, bu nedenle muhasebeleştirilmez. Yapılan her türlü harcama hemen gider olarak gösterilir.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

İşletme içinde yaratılmış olan bir maddi olmayan duran varlık sadece belirli koşullar sağlandığında muhasebeleştirilebilir. İşletme içinde yaratılmış bir maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerden hangileri doğrudur?

1. Araştırma safhasında yüklenen masraflar maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir,
2. Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik açıdan mümkün olduğunun kanıtlanması gerekir,
3. Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
4. Sadece geliştirme safhasındaki maliyetler maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir,
5. Maddi olmayan duran varlığın kullanılmasına veya satışına yönelik bir niyetin olması gereklidir,
6. İşletme içinde yaratılmış bir maddi olmayan duran varlık, bir varlık olarak muhasebeleştirilmez ve yüklenen tüm maliyetler gider olarak gösterilir.

Cevap: 2, 3, 4 ve 5

İŞLETME İÇİ YARATILAN MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIĞIN MALİYETİ

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti; maddi olmayan duran varlığın aşağıdaki muhasebeleştirme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır, bunlar:

- olasılık,
- maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, ve
- işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlığa ilişkin geliştirme safhasındaki bütün koşulların karşılanması.

Bir maddi olmayan duran varlıkla ilgili daha önceden gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmemelidir.

Maliyet

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.

Maliyete dahil olanlar: Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler şunlardır:

- maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (UMS 19: *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardında belirtildiği şekilde),
- yasal bir hakkın tesciline ilişkin ödemeler,
- maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patentlerin ve lisansların itfa payları.

Maliyetin dışında olanlar: Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası değildir:

- varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,
- varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları,
- varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları,

GİDERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, gerçekleştikleri zaman gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Kalemler ne zaman gider olarak muhasebeleştirilmez: Bir kalem aşağıdaki durumlarda gider olarak gösterilmez:

- muhasebeleştirme kriterlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturduğunda, **veya**
- bir işletme birleşmesinden elde edildiğinde ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığında. Bu durumda, söz konusu harcamalar (işletme birleşmesinin maliyetine dahil edilen) elde etme tarihindeki şerefiye ile ilişkilendirilen tutarın bir parçasını oluşturur (UFRS 3: *İşletme Birleşmeleri* Standardına bakınız).

Harcamalara ilişkin örnekler: Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmedikçe başlangıç faaliyetleri,
- eğitim faaliyetleri,
- reklam ve promosyon faaliyetleri,
- bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması.

MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇME

Bir işletmenin ilk muhasebeleştirme sonrasında maddi olmayan duran varlığı muhasebeleştirmek için bir politika seçmesi gereklidir.

Bir işletme aşağıdakilerden birini seçebilir:

- (a) maliyet yöntemi, **veya**
- (b) yeniden değerlendirme yöntemi.

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda sınıfındaki diğer **tüm** varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

a) Maliyet yöntemi

Bir işletmenin maliyet yöntemini seçmesi durumunda, ilk muhasebeleştirmeden sonra, maddi olmayan duran bir varlık maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

b) Yeniden değerlendirme yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra, bir işletme maddi olmayan duran varlığı yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izleyebilir.

Yeniden deęerlenmiř tutar, varlıęın yeniden deęerleme tarihindeki gerçeęe uygun deęerinden her turlu daha sonraki birikmiř itfa ve deęer dūřuklūęu zararlarının tamamı dūřulduktan sonra hesaplanan tutarıdır.

UMS 38'e gōre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenmelidir.

Yeniden değerleme işlemleri, bilanço tarihinde varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli lude farklılık gōstermemesi açısından dūzenli olarak yapılır.

Yeniden değerleme yōntemi aşağıda belirtilenlere izin vermez:

- daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmesine, **veya**
- maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmesine.

Uygulama

Yeniden değerleme yōntemi, yalnızca maddi olmayan duran varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sūrecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme kriterlerini karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda yeniden değerleme yōntemi ilgili varlığın **tamamına** uygulanır.

Yeniden değerleme işleminin sıklığı: Yeniden değerleme işlemlerinin sıklığı, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin değişkenliğine bağlıdır. Yeniden değerlenen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli lude farklı olması durumunda yeniden değerlemeye devam edilmesi gerekir.

Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli ve değişken hareketler yaşanır, dolayısıyla yıllık olarak yeniden değerleme yapılması gerekir. Yeniden değerleme işlemlerinin sıkça yapılması, gerçeğe uygun değerlerinde önemsiz hareketler yaşayan maddi olmayan duran varlıklar için gerekli değildir.

Yeniden değerleme işleminin muhasebeleştirilmesi: Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş itfa payları ya:

- ilgili varlığın brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve bōylece yeniden değerleme işlemi sonrası ilgili varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşitlenir, **ya da**
- ilgili varlığın brüt defter değerinden çıkartılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlenmiş tutarına gōre tekrar belirlenir.

Aktif piyasanın mevcut olmaması: Yeniden deęerlenen maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan bir maddi olmayan duran varlıęın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden deęerlemeye tabi tutulamaması durumunda varlık, maliyetinden her turlu birikmiř itfa payları ve deęer dūřuklūęu zararları dūřulmek suretiyle izlenmelidir.

Daha sonraki bir ölçüm tarihinde varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenmesi durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten itibaren uygulanır.

Aktif piyasanın daha fazla mevcut olmaması: Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin bundan böyle aktif bir piyasa referans alınmak suretiyle tespit edilemiyor olması durumunda, ilgili varlığın defter değeri, en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasa referans alınarak hesaplanmış yeniden değerlendirilmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları **düşülmek** suretiyle hesaplanır.

Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve UMS 36: *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* Standardına göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir.

Yeniden değerlendirme işleminin etkileri

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde yeniden değerlendirme işlemi sonucunda meydana gelen bir artış veya azalışın etkileri aşağıdaki maddeler altında açıklanmaktadır:

Değer artışı: Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir.

Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını iptal eden kısmı kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Değer azalışı: Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir.

YARARLI ÖMÜR

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu değerlendirmelidir.

Eğer **sınırlı** ise, varlığın ömrünün süresi veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısı yararlı ömrü oluşturur.

İlgili tüm faktörlere ilişkin bir analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, maddi olmayan duran varlık **sınırsız** bir yararlı ömre sahiptir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır:

- sınırlı bir ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık, yararlı ömrü boyunca itfa edilir,
- sınırsız bir ömre sahip olan bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.

Yararlı ömrün belirlenmesinde dikkate alınacak unsurlar

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu belirlenirken aşağıdakiler de dahil olmak üzere pek çok unsur dikkate alınır:

- (a) varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp, kullanılmayacağı,
- (b) varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- (c) teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- (d) varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- (e) rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,
- (f) varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasitesi ve niyeti,
- (g) varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar, **ve**
- (h) varlığın yararlı ömrünün işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağlı olup, olmadığı.

İlave Faktörler

“Belirsizlik” 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 kapasitesini ve niyetini yansıtır.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık, teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.

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

Sözleşmeden doğan haklar veya yasal haklar

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini **aşmamalıdır**, 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 edilecektir.

Sınırlı yararlı ömür – itfa süresi ve itfa yöntemi

UMS 38 sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için kullanılacak itfa süresini ve yöntemlerini belirtir.

İtfa süresi

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 varlığın satış amaçlı elde bulundurulduğu tarihten itibaren erken olanı itibarıyla durdurulur.

İtfa yöntemi

Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır ve gelecekte beklenen ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme tutarlı biçimde uygulanır. Kullanılabilecek olan itfa yöntemleri aşağıdakileri içerir:

- doğrusal itfa yöntemi,
- azalan bakiyeler yöntemi, ve
- üretim birimleri yöntemi.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumunda itfa payı diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir.

Sınırlı yararlı ömür – kalıntı değer

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt **etmedikçe veya** varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcut **olmadıkça** sıfır olarak kabul edilecektir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.

Bir varlığın kalıntı değerinin olup, olmadığı nasıl belirlenir: Bir varlık aşağıdaki durumlarda kalıntı değere sahiptir;

- üçüncü bir şahıs tarafından, varlığın yararlı ömrünün sonunda satın alınacağına dair bir taahhütte bulunulmuştur, **veya**
- varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcuttur, **ve**
- kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir, **ve**
- böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Bir varlığın kalıntı değeri nedir: 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 mali yıl sonunda yeniden gözden geçilir.

Kalıntı değer defter değerinden büyük olduğunda: Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit veya daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ya da düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.

Sınırlı yararlı ömür – itfa süresi ve yönteminin gözden geçirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlığın ömrü boyunca, kendisine ilişkin yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı ortaya çıkabilir ve işletmenin maddi olmayan duran varlıktan ileride elde etmeyi beklediği ekonomik faydaların şekli değişebilir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi en azından her mali yıl sonunda tekrar gözden geçirilmelidir.

Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda itfa süresi buna göre değiştirilmelidir ve varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilmelidir. Bu tür değişiklikler UMS 8: *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar* Standardına göre muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilmelidir.

Değişikliklere ilişkin örnekler:

- bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir,

- azalan bakiyeler itfa yönteminin doğrusal itfa yönteminden daha uygun olduğu anlaşılabilir,
- bir lisansla sunulan hakların kullanımı iş planının diğer kısımlarındaki karara bağlanmamış aksiyonlar nedeniyle ertelenir, bu durumda varlıktan beklenen ekonomik faydalar daha sonraki dönemlere kadar alınmayabilir.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran bir varlık itfa edilmemelidir, fakat ya maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri ile izlenmelidir.

Değer düşüklüğü testi: UMS 36: *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* Standardı uyarınca bir işletmenin, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığı, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile:

- yıllık olarak, ve
- maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğunda

karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test etmesi gerekmektedir.

Yararlı ömrün gözden geçirilmesi: İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip, etmediğini belirlemek amacıyla her dönem tekrar gözden geçirilmelidir.

Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.

Maddi olmayan duran bir varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil, sınırlı olarak yeniden değerlendirilmesi ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin göstergesidir.

Konuya İlişki Uygulama Örneği

Örnek 1: 10.000 YTL bedelle satın alınmış bir ticari marka, bir işletme tarafından sekiz yıldır piyasada lider konumda olan bir tüketim ürününü belirlemek ve farklı kılmak için kullanılmaktadır. Kalan yasal ömrü beş yıldır ancak, marka her on yılda bir 1.000 YTL bedelle yenilenebilir. İşletme markayı sürekli olarak yenileme niyetindedir ve kanıtlar işletmenin bunu yapabilecek gücü olduğunu göstermektedir. Nakit akışların sürekli olarak yaratılacağı beklenmektedir. Ticari markanın yararlı ömrü nedir?

- a) Kalan beş yıl
- b) 13 yıl
- c) 10 yıl
- d) Sınırsız
- e) 15 yıl

Cevap: d

Ticari markanın nakit akışlarına sınırsız süre katkıda bulunması beklendiği için ticari markanın yararlı ömrü sınırsızdır. Bunun için, ticari marka yararlı ömrü sınırsız olmaya devam ettikçe itfaya tabi tutulmayacaktır fakat UMS 36 uyarınca değer düşüklüğü için teste tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Amerika Birleşik Devletlerinin Tennessee eyaletinde yerleşik bir viski üreticisi, Babooloo Viski olarak adlandırılan bir viski markası satın alır.

15 yıl önce satın alınmış olan marka her 10 yılda bir yenilenebilir. Tennessee’de üretilen Babooloo Viski’nin Amerika genelinde dağıtımı yapılmaktadır.

Babooloo markayı sürekli olarak yenilemek niyetindedir ve kanıtlar bunu yapabilecek gücü olduğunu göstermektedir. Şirket markayı en son beş yıl önce yenilemiştir. Ürünün yaşam süresi, piyasa, rekabet ve çevresel eğilimleri ile marka genişletme olanaklarına yönelik yapılan bir araştırma ticari marka ürünün sınırsız bir süre işletmeye nakit akışı yaratacağına ilişkin bir delil sağlamaktadır. Marka sınırlı mı yoksa sınırsız bir ömre mi sahiptir?

Cevap

İşletmenin markayı sadece on yıllık bir süre için kullanma hakkı olduğundan markanın yararlı ömrü sınırlı olabilir. Bu nedenle yararlı ömür on yıl olabilir. Ancak işletme halihazırda markayı ilk satın aldığı tarihten itibaren bir kere yenilemiştir ve delil işletmenin markayı yenilemeye devam etme gücünün ve niyetinin olduğunu desteklemektedir. Buna ilave olarak, nakit akışları belirsiz bir süre için beklenmektedir.

Markanın yararlı ömrü sınırlı değildir.

Yapılan araştırma markanın sınırsız bir süre için nakit akışları yaratacağı konusunda kanıt sağlamıştır. İşletme sınırsız bir sürede nakit akışları yaratmak için markayı kullanmaya devam edeceğinden ve nakit akışları markanın kullanımına bağlı olduğundan, markanın yararlı ömrü nakit akışları ile bağlantılıdır.

Markanın yararlı ömrü sınırsızdır ve varlık, yararlı ömrü sınırsız olduğu sürece itfa işlemine tabi tutulmayacaktır.

Örnek 3: Bir magazin yayıncılık şirketi, 60 yıllık yasal ömrü olan bir telif hakkı satın alır ve bu yasal ömrün 50 yıllık bir süresi kalmıştır.

Tüketici alışkanlıkları ve piyasa eğilimleri doğrultusunda yapılan bir araştırma telif hakkına tabi materyalin yaklaşık 30 yıl daha nakit akışı yaratacağına ilişkin kanıt sağlamaktadır.

Telif hakkının yararlı ömrü ne kadardır? Telif hakkının kalan 50 yıllık yasal ömrü mü yoksa nakit akışı yaratacağı beklenen kalan 30 yıl mı?

Cevap

Bir sözleşmeden veya yasal haklardan doğan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak yasal ömründen daha kısa olabilir.

İşletme telif hakkını 30 yıl kullanmayı beklediği için, bu kalan 50 yıllık sözleşmeye tabi ömründen daha azdır, telif hakkının yararlı ömrü 30 yıldır. Telif hakkı 30 yıllık tahmini yararlı ömrü boyunca itfaya tabi tutulmalıdır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI

Belirli olaylar meydana geldiğinde maddi olmayan duran bir varlık bilanço dışı bırakılır.

Ne zaman bilanço dışı bırakılır?

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

- elden çıkarıldığında, **veya**
- kullanımı ya da satışından gelecekte ekonomik fayda elde edilmesi beklenmediğinde.

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin; varlığın satışı, bir finansal kiralama işlemine konu olması veya bağışlanması).

Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya zarar:

- eğer varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar **ile**,
- varlığın defter değeri arasındaki farktır.

Bu fark, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Kazançlar gelir olarak sınıflandırılmazlar.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği

Aşağıdaki durumlardan hangileri bir maddi olmayan duran varlığın bilançodan çıkartılmasına neden olmaz?

- a) İşletme maddi olmayan duran varlığı büyük rakiplerinden birine satar
- b) İşletme maddi olmayan duran varlığı daha fazla niyetlenen amacına yönelik olarak kullanmaz
- c) Maddi olmayan duran varlığın kullanımından veya elden çıkartılmasından gelecekte ekonomik fayda elde edilmesi beklenmez
- d) Maddi olmayan duran varlık bir hayır derneğine bağışlanır

Cevap: b

Yukarıda sağlanan bilgiler, ilgili standardın uygulaması hakkında genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standardın bütününün yerini tutmazlar.

Bu uygulama örnekleri hakkında genel bilgi:

Söz konusu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, Deloitte Türkiye tarafından sağlanmaktadır ve belirli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek amacını taşımaktadır. Buna uygun şekilde, bu materyallerdeki bilgilerin amacı, muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane temel olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir. Bu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır ve Deloitte Türkiye, bunlarla ilgili sarıh veya zımni bir beyan ve garantide bulunmamaktadır. Yukarıdakileri sınırlamaksızın, Deloitte Türkiye, söz konusu materyal ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir.

Deloitte Türkiye, satılabilirlik, mülkiyet, belirli bir amaca uygunluk, ihlale sebebiyet vermeme, uyumluluk, güvenlik ve doğruluk konularındaki garantiler de dahil olmak üzere her türlü zımni garantiden burada feragat etmektedir.

Materyalleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluğu tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. Deloitte Türkiye, söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmeyle ilgili bir dava, kanunlar veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.