



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# UMS® 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## UMS® 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

### KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

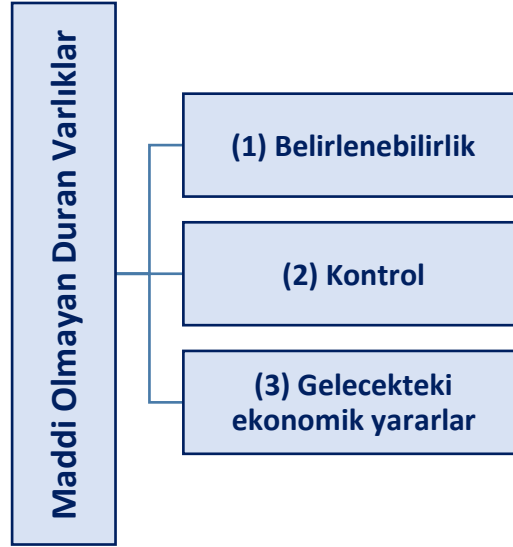
UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, başka bir standardın kapsamına girmeyen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (örneğin, UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi veya UMS 2 Stoklar).

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. UMS 38, varlığı, geçmişteki bazı olayların (örneğin satın alma veya üretim) sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar (nakit veya diğer varlıkların girişleri) sağlaması beklenen bir kaynak olarak tanımlamaktadır. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin (Kavramsal Çerçeve) 2018 sürümünde varlık tanımı değiştirilmiştir. Bu yeni tanıma göre varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır (Kavramsal Çerçeve 4.3). Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (Kavramsal Çerçeve 4.4).

Buna göre, UMS 38 uyarınca maddi olmayan duran varlığın üç temel özelliği aşağıdaki gibidir (bkz. Şekil 1):

- belirlenebilirlik;
- kontrol (varlıktan yarar sağlama gücü);
- gelecekteki ekonomik yararlar (gelirler veya gelecekteki maliyetlerin azaltılması gibi).

**Şekil 1. Maddi olmayan duran varlıkların özellikleri**



(1) Belirlenebilirlik; (i) maddi olmayan duran varlıkların diğer varlıklardan ayrılması, satılması, kiralanması, tek başına veya ilgili bir sözleşme ile takas edilmesi veya (ii) ilgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması olarak ifade edilir (UMS 38.12).

(2) İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin bir maddi olmayan duran varlıktan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları kontrol etme kapasitesi, normal olarak yasal haklardan kaynaklanır. Örneğin bilginin telif hakkı, sınırlayıcı

bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar. Bu tür yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu kontrolü göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir. Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir.

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

Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak; pazarlamaya dayalı maddi olmayan duran varlıklar (ticari markalar, ticari unvanlar gibi), sanata dayalı maddi olmayan duran varlıklar (müşteri listeleri gibi), teknolojiye dayalı maddi olmayan varlıklar (yazılım, veri tabanları) ve sözleşmelere dayalı maddi olmayan varlıklar (lisanslar, franchise sözleşmeleri, kullanım hakları) verilebilir.

UMS 38 uyarınca, şu faaliyetler için yapılan harcamalar maddi olmayan duran varlıklar olarak aktifleştirilmez: başlangıç faaliyetleri (örneğin, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler), eğitim faaliyetleri, reklam ve promosyon faaliyetleri.

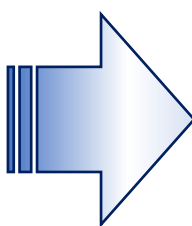
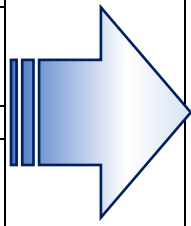
## TEMEL KONULAR

Maddi olmayan duran varlıklar çeşitli şekillerde elde edilebilir, ayrı bir satın alma işleminden kaynaklanarak elde etme, işletme birleşmesinin bir parçası olarak elde etme ve işletme içi yaratılarak elde etme en yaygın olanlarıdır.

### (1) Maddi olmayan duran varlıkların ayrı olarak satın alınması (edinim maliyeti)

Bir maddi olmayan duran varlığın ayrı olarak tanımlanan kriterleri karşılayıp karşılamadığını belirleme süreci Şekil 2'deki gibidir:

**Şekil 2. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilme süreci**

Maddi olmayan duran varlığın belirlenmesi (KÜMÜLATİF KOŞULLAR)		Ayrı olarak muhasebeleştirme analizi		Muhasebeleştirme
Fiziksel niteliği olmayan ve parasal olmayan varlık		Maddi olmayan duran varlık, sözleşmeye dayalı yasal kriteri karşılıyor mu?		<b>Maddi Olmayan Duran Varlık</b>
<b>VE</b>				
İşletme gelecekte ekonomik yarar elde etmeyi bekliyor mu?		<b>YA DA</b>		
<b>VE</b>				
Maddi olmayan duran varlık kalemi, edinim tarihinde işletme tarafından kontrol ediliyor mu?		Maddi olmayan duran varlık ayrılabilirlik kriterini karşılıyor mu?		

Örneğin, Saskia Ltd. Şti, müşteri demografisi, tercihleri, ilişki geçmişi ve satın alma kalıpları hakkında bilgi toplayarak, sadakat stratejisini yönetmek için kullanılan bir veri tabanı almıştır. Veri tabanı satılabilir veya

lisanslanabilir. Ancak, işletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyeceğinden, işletmenin en azından öngörülebilir gelecekte böyle bir niyeti yoktur. Kriterler karşılanmıştır: belirlenebilirlik- veri tabanı ayrı olarak edinilir; parasal olmayan özellik – ayrı bir veri tabanı; gelecekteki ekonomik yararlar - müşterilerle ilgili ayrıntılar veri tabanının sahibine faydalı olacaktır; yararların kontrolü – edinim sözleşmelerine dayalı bilgilere erişim. Veri tabanı, Saskia Ltd. Şti.'nin finansal raporlarında maddi olmayan duran varlık olarak gösterilecektir.

### **(2) İşletme birleşmesinin bir parçası olarak maddi olmayan duran varlıkların satın alınması (gerçeğe uygun değer)**

Örneğin, Blue Project Şirketi, büyüme stratejisinin bir parçası olarak spor ayakkabı üreticisi olan Active Plus Şirketi'ni satın almıştır. Active+ markası piyasada çok iyi bilinmekte ve müşteriler bu markanın ayakkabılarını giymekten gurur duymaktadır. Active+ markası, belirli bir ayakkabı serisiyle ilişkilendirilmektedir. Blue Project Şirketi, piyasaya yeni bir model sunulana kadar markayı en az 5 yıl tutmayı planlamaktadır. Active+ markası belirlenebilir, parasal olmayan özelliği karşılar, gelecekte yarar sağlar (Blue Project Şirketi, markanın statüsünden yararlanabilir) ve işletme yararları kontrol eder (edinim yoluyla). Ayrıca, marka ayrılabirlik kriterini karşılamaktadır (belirli bir ürünle ilişkili). Bu nedenle marka, Blue Project Şirketi'nin finansal raporlarında maddi olmayan varlık olarak gösterilir.

### **(3) İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar (üretim maliyeti)**

Örneğin, Tagoon Ltd. Şti dahili olarak çevrimiçi satış için bir web sitesi geliştirmiştir. Proje, 1 Mart'ta Tagoon Ltd. Şti.'nin tagoon.com alan adını satın almasıyla başlamıştır. Kurumun bilgi teknolojileri ekibi, web sitesi için en iyi alternatif şablonu aramıştır. 1 Mayıs'ta, web sitesinin bütçesi onaylanmış, yönetim web sitesinin içeriği ve deseni, renkleri ve grafikleri üzerinde anlaşmaya varmıştır; aynı tarihte, dış tedarikçi tarafından hazırlanan ürünlerin bir dizi resmi yüklenmeye hazırdır. Çevrimiçi satış ve web sitesi yönetimine iki kişi atanmış; daha önce bu iki kişi web sitesi yönetimi konusunda kısa süreli bir kursu tamamlamışlardır. Web sitesi 1 Temmuz'da çevrimiçi alışverişe açılmıştır. Web sitesi, belirlenebilirlik (çevrimiçi satış içindir) ve parasal olmayan özellikleri karşılamaktadır. Gelecekte yarar elde edilecektir ve yararların kontrolü vardır. Web sitesi, Tagoon Ltd. Şti'nin finansal raporlarında maliyet bedeli üzerinden maddi olmayan varlık olarak gösterilecektir.

## **İLK MUHASEBELEŞTİRME**

### **(1) Edinim maliyeti – ayrı olarak satın alma**

UMS 38 uyarınca ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur: (UMS38.27):

- ✓ İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
- ✓ Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyetler, örneğin:
  - Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;
  - Mesleki ücretler ve
  - Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Örneğin, Oscar Şirketi, 6,800 PB'ye bir stok yönetimi yazılımı satın almıştır. Oscar Şirketi'nin yazılım mühendisi yazılımı kurmuştur. Bu yazılımı finansal raporlama yazılımı ile entegre etmek için, tedarikçi tarafından bazı belirli özellikler tasarlanmış ve 1,100 PB olarak faturalandırılmıştır. Stok yöneticisi, uygulamanın nasıl kullanılacağı konusunda tedarikçi tarafından eğitilmiştir ve bunun için 500 PB ücret ödenmiştir. Ek olarak, Oscar Şirketi 3,800 PB'ye yeni bir sunucu satın almıştır.

Yazılım, işletmenin finansal raporlarında maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilme kriterlerini karşıladığından, maliyeti şu şekilde olacaktır:

#### Yazılımın edinim maliyeti

	Tutar	Kapsam	Yorumlar
Fiyat	6,800 PB	EVET	
Kurulum	-	EVET	Oscar Şirketi'nin mühendisi işinin bir parçası olarak kurulumu yapmıştır
Belirli özellikler	1,100 PB	EVET	Yazılımı Oscar Şirketi'nin istediği çalışma moduna getirme maliyetleri
Eğitim	500 PB	HAYIR	Personel eğitim maliyetleri, edinim maliyetinin dışında tutulur
Sunucu	3,800PB	HAYIR	Maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir
<b>TOPLAM</b>	<b>7,900 PB</b>		

Yazılım	7,900	
Satıcılar/Kasa		7,900
Eğitim maliyetleri	500	
Satıcılar/Kasa		500
Sunucu	3,800	
Satıcılar/Kasa		3,800

#### (2) Edinim maliyeti – işletme birleşmesinin parçası olarak satın alma

Blue Project Şirketi tarafından satın alınan ve işletmenin finansal tablolarına yansıtılan Active+ markasına geri dönersek, Blue Project Şirketi bu markanın değerini satış tahminini kullanarak aşağıdaki gibi hesaplar:

	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	4.Yıl	5.Yıl
Satışlar (000 PB olarak)	1,400	1,900	1300	900	900
İskonto oranı (%)	6.1	6.1	6.1	6.1	6.1
Bugünkü değer	1,320	1,688	1,088	710	669
<b>Markanın bugünkü değeri (000 PB)</b>	<b>5,475</b>				

Marka	5,475,000	
Kasa		5,475,000

#### (3) Üretim maliyeti – işletme içi yaratılarak elde etme

UMS 38'e göre, bir maddi olmayan duran varlık işletme içinde yaratıldığında iki safha analiz edilir:

(1). Araştırma safhası, ve

(2). Geliştirme safhası.

(1) Araştırma safhasına ilişkin maliyetler aktifleştirilmez, çünkü işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir (UMS38.55).

UMS 38 uyarınca araştırma safhasındaki faaliyetler ile ilgili bazı örnekler şunlardır:

- ✓ 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 (UMS38.56).

(2) Geliştirme safhasına ilişkin maliyetler aktifleştirilir, çünkü gelecekte muhtemel ekonomik yararlar sağlanması makuldür. Ancak işletme, aşağıdaki koşulların tümünün karşılandığını göstermelidir:

- (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 imkânının bulunması.
- (iv) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına 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, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (vi) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

UMS 38 uyarınca geliştirme safhasındaki faaliyetler ile ilgili bazı örnekler şunlardır:

- ✓ Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;
- ✓ Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;
- ✓ Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve
- ✓ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi (UMS 38.58).

Örneğin, Dynamic Şirketi yeni bir üretim süreci geliştirmiştir. 125,000 TL'si 1 Aralık'tan önce olmak üzere, 20x1 yılında 200,000 TL tutarında harcama yapılmıştır. Dynamic Şirketi, üretim sürecinin 1 Aralık 20X1 itibariyle maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini karşıladığını gösterebilir.

Araştırma maliyetleri gideri	125,000	
Kasa		125,000
Geliştirme maliyetleri	75,000	
Kasa		75,000

## İTFA

İtfa, maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır (UMS 38.8). İtfa payları genellikle kâr veya zarar tablosunda gider olarak muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar, finansal durum tablosunda, maliyetleri ile birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları arasındaki fark olan defter değerleri üzerinden gösterilir.

Burada üç temel unsur vardır (bkz. Şekil 3):

### Şekil 3. Maddi olmayan duran varlıkların itfasının esasları

SİSTEMATİK DAĞITIM	AMORTİSMANA TABİ TUTAR	YARARLI ÖMÜR
<p>İşletme, elde edilen yararların modelini yansıtan metodolojik bir yaklaşımla itfayı hesaplamalıdır.</p> <p>Maddi olmayan duran varlıklar için doğrusal yöntemin en uygun yöntem olması kuvvetle muhtemeldir.</p>	<p>İşletme, itfayı hesaplariken varlığın kalıntı değerini çıkarmalıdır.</p> <p>Çoğu durumda kalıntı değer sıfır olacaktır (maddi olmayan bir varlığın kullanım ömrünün sonunda üçüncü bir tarafa satılacağı durum hariç)</p>	<p>İtfa, yararların elde edilmesinin beklendiği süre üzerinden hesaplanmalıdır.</p> <p>Sözleşme hükümlerine (sözleşmeye dayalı varlıklar) veya aşağıdakilere dayalı olarak yönetim tarafından yapılan güvenilir bir tahmine dayalı olarak: varlığa özgü ürün yaşam döngüsü, teknik, teknolojik ya da ticari kullanımdan kaldırılma, rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler, varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağlı olup olmadığı</p>

Örneğin, Ruby Şirketi, Adele Şirketi'nden 2,000 TL'ye bir franchise satın almıştır. Franchise sözleşmesinin süresi 8 yıldır. Ruby Şirketi, maddi olmayan duran varlıklarını itfa etmek için doğrusal itfa yöntemini kullanmıştır.

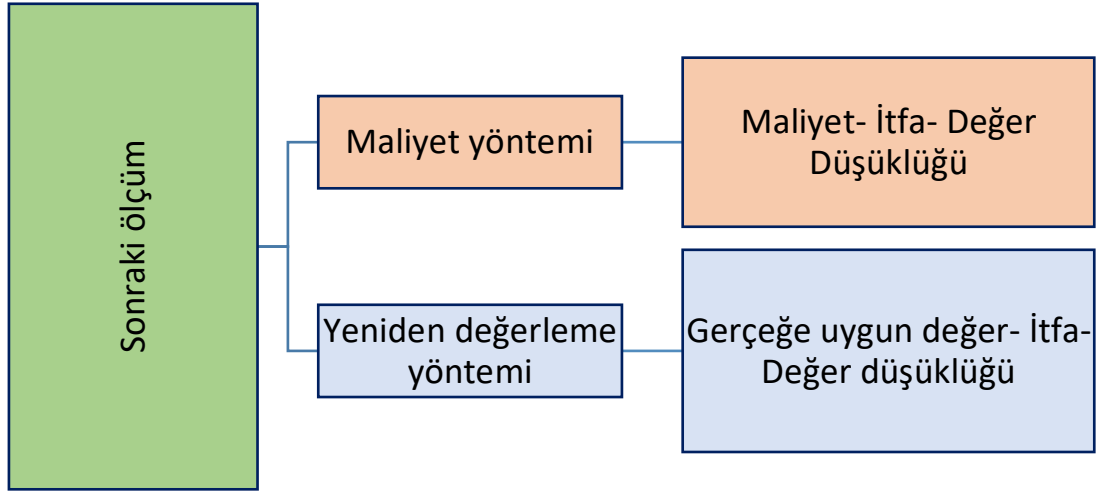
Yıllık itfa = Amortismanına tabi tutar / yararlı ömür = 2,000 PB / 8 yıl = 250 PB

İtfa gideri	250	
Birikmiş itfa payları		250

## MADDİ OLMAYAN VARLIKLARIN SONRAKİ ÖLÇÜMÜ

İlk defa finansal tablolara alınmasını takip eden dönemlerde, işletme iki ölçüm yönteminden birini seçebilir: maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi (UMS 38.72). Seçilen yöntem (politika), her bir maddi olmayan duran varlık sınıfına tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (bkz. Şekil 4).

**Şekil 4.** Maddi olmayan varlıkların sonraki ölçümü



Yeniden değerlendirme yöntemi kullanılırken, maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değeri aktif bir piyasa referans alınarak belirlenmelidir (UMS 38.75). Aktif piyasa, varlık veya borca ilişkin işlemlerin, fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasa olarak tanımlanır. Bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasa yoksa (ve uygulamada, maddi olmayan varlıkların doğası gereği nadiren vardır), maliyet yöntemi benimsenmelidir. İstisnalar; taksi ruhsatları, balık avlama ruhsatları ya da üretim kotaları.

Örneğin, Smart City Ltd. Şti, 5 yıl önce 120,000 PB'ye taksi ruhsatı almıştır. Raporlama tarihinde, 31 Aralık 20N1, bu ruhsatın defter değeri 24,000 PB ve gerçeğe uygun değeri 75,000 PB'dir. Bu tarihte Smart City Ltd. Şti, ruhsatı 10 yıl daha kullanmayı planlamaktadır.

Defter değeri = 24,000 PB  
Gerçeğe uygun değer = 75,000 PB  
Yeniden değerlendirme fazlası = 51,000 PB

a. Birikmiş itfa payının iptali

Maliyet bedeli = 120,000 PB  
Defter değeri = 24,000 PB  
Defter değeri = Maliyet bedeli – Birikmiş itfa payları  
24,000 PB = 120,000 PB – Birikmiş itfa payları => Birikmiş itfa payları = 96,000 PB

Birikmiş itfa payları	96,000	
Ruhsat		96,000

b. Yeniden değerlendirme fazlasının muhasebeleştirilmesi

Ruhsat	51,000	
Yeniden değerlendirme fazlası		51,000



## SINIRSIZ YARARLI ÖMRE SAHİP MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıkların özel bir kategorisini temsil eder. Bu varlıklar itfaya tabi tutulmaz (sınırlı yararlı ömür olmadığından), ancak yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar (bakınız Şekil 5). UMS 36'ya göre değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısımdır. Değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme fazlası ile sonuçlanan bir yeniden değerlemeyi takip etmediği ve bu durumda ilk önce bu kalemi indirdiği sürece, derhal kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

SINIRLI Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar	SINIRSIZ Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<p>Varlığın işletmeye yararının sınırlı olması İtfaya tabi tutar, maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.</p> <p>Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair göstergeler olduğunda değer düşüklüğü olarak değerlendirilir.</p>	<p>Varlığın işletmeye yarar sağlamasının beklendiği süre için öngörülebilir bir sınır yoktur</p> <p>İtfaya tabi değildir</p> <p>Değer düşüklüğü, yıllık olarak ve değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin belirtileri olduğunda test edilir</p>

**Şekil 5. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ile sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların karşılaştırılması**

Örneğin, Blue Sky Şirketi yasal gerekliliklere uymak kaydıyla her 10 yılda bir yenilenebilir bir yayın lisansı satın almıştır. Lisans, süresiz olarak çok düşük bir maliyetle yenilenebilir ve Blue Sky Şirketi daha önce bir kez yenilemiştir. Mevcut lisans beş yıl içinde sona erecektir ve Blue Sky Şirketi lisansı yenilemeyi planlamaktadır.

Lisans, yararlı ömrünün sınırsız olduğu ve dolayısıyla Blue Sky Şirketi'nin nakit akışlarına süresiz olarak katkıda bulunması beklendiği için itfaya tabi tutulmamalıdır. Blue Sky Şirketi daha önce lisansı yenilemiştir ve yakın gelecekte faaliyetine devam etmeyi planlamaktadır. Bu nedenle Blue Sky Şirketi, bu lisansla ilgili olarak herhangi bir itfa payı gideri muhasebeleştirmeyecek, ancak değer düşüklüğünü yıllık olarak test edecektir.

## MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKILMASI

Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablo dışı bırakılması veya elden çıkarılması, bunlarla ilişkili yararların artık işletmenin kontrolünde olmadığı durumlarda gerçekleşir. Bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki farktır.

Örneğin, Dino Şirketi, Dark Şirketi'ne 4,000 PB'ye bir patent satmıştır. Patentın maliyeti 33,000 PB'dir ve satış tarihine kadar 30,000 PB'ye kadar amortisman ayrılmıştır.

Elden çıkarma kazancı = Satıştan elde edilen hasılat – Defter değeri = 4,000 PB – (33,000 – 30,000) = 1,000 PB

Kasa	4,000	
Birikmiş itfa payları	30,000	
Patent		33,000
Elden çıkarma kazancı		1,000

## AÇIKLAMA

İşletme aşağıdaki hususlarda açıklama yapar (UMS38.118):

- ✓ maddi olmayan duran varlıklarının yararlı ömürlerinin sınırsız mı yoksa sınırlı mı olduğu, sınırlı ise yararlı ömürlerinin miktarı veya kullanılan itfa oranı;
- ✓ sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi;
- ✓ dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak);
- ✓ maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosunun kalem(ler)i;
- ✓ dönem başındaki ve sonundaki defter değerlerinin mutabakatı (artışları, azalışları veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıkları gösterir).

## ÖRNEK

Buzdolapları üreten Goody Şirketi, cari yılda araştırma ve geliştirme departmanı içinde iki proje geliştirmiştir:

- Buzdolapları kapısının sesli kontrolü için bir sistem tasarımını içeren A Projesi ve,

- Buzdolaplarının elektrik tüketimini %30 oranında azaltan bir kompresör tipi tasarımı içeren B Projesi.

A Projesi: Teknik fizibilitesi cari mali yılın sonuna kadar gösterilmemiştir ve bütçe henüz onaylanmamıştır.

B Projesi: Geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin koşullar, cari mali yılın başlangıcından itibaren karşılanmıştır.

Araştırma ve geliştirme departmanının cari yıl içindeki giderleri aşağıdaki gibidir:

Detaylar	A Projesi (PB)	B Projesi (PB)	Diğer giderler
Malzemeler, sarf malzemeleri vb. ile ilgili giderler	30,000	60,000	
Özel dergilere aboneliklerle ilgili giderler	2,000	1,000	
Konferanslara katılım harcamaları	12,000	10,000	
Doğrudan üreten personele yapılan harcamalar (araştırmacılar, mühendisler)	18,000	20,000	
<i>Dolaylı giderler:</i>			
- amortisman giderleri			1,200
- temizlik giderleri			1,000
- departman yöneticisinin maaşı			15,000
<i>Genel giderler:</i>			
- muhasebe departmanı giderleri			2,100

Detaylar	A Projesi (PB)	B Projesi (PB)	Diğer giderler
- insan kaynakları departmanı giderleri			800
- yönetim departmanı giderleri			15,200

Her projeye amortisman ve temizlik giderlerinin %30'u, kalanı destek departmanlara (muhasabe, insan kaynakları, yönetim) dağıtılmıştır.

Departman yöneticisinin maaşı (15,000 PB) A projesine %15, B projesine %25 oranında tahsis edilmiştir; geri kalanı idari bir faaliyet olarak kabul edilmiştir.

Bu maliyetler işletmenin finansal tablolarına nasıl yansıtılacaktır?

## ÇÖZÜM

### Araştırma maliyetleri

A Projesi aktifleştirme kriterlerini karşılamamaktadır, bu nedenle A projesiyle ilişkili tüm maliyetler (kar veya zarar tablosu aracılığıyla) giderleştirilecektir.

### A PROJESİ

Malzemeler, sarf malzemeleri vb. ile ilgili giderler 30,000 PB

Özel dergilere aboneliklerle ilgili giderler 2,000 PB

Konferanslara katılım harcamaları 12,000 PB

Doğrudan üreten personele yapılan harcamalar (araştırmacılar, mühendisler) 18,000 PB

Amortisman giderleri = 1,200 PB x %30 = 360 PB

Temizlik giderleri = 1,000 PB x %30 = 300 PB

Departman yöneticisinin maaşı = 15,000 PB x %15 = 2,250 PB

**TOPLAM = 64,910 PB**

### B PROJESİ

B Projesi aktifleştirme kriterlerini karşılamaktadır, bu nedenle B projesiyle ilişkili tüm maliyetler finansal durum tablosunda aktifleştirilecektir.

Malzemeler, sarf malzemeleri vb. ile ilgili giderler 60,000 PB

Özel dergilere aboneliklerle ilgili giderler 1,000 PB

Konferanslara katılım harcamaları 10,000 PB

Doğrudan üreten personele yapılan harcamalar (araştırmacılar, mühendisler) 20,000 PB

Amortisman giderleri = 1,200 PB x %30 = 360 PB

Temizlik giderleri = 1,000 PB x %30 = 300 PB

Departman yöneticisinin maaşı = 15,000 PB x %25 = 3,750 PB

**TOPLAM = 95,410 PB**