

**DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 31 (DMS 31)
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

Amaç

1. Bu standardın amacı, hakkında başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir. Kurum veya kuruluşlar, bir maddi olmayan duran varlığı ancak bu standartta belirlenmiş ölçütlerin sağlanması durumunda muhasebeleştirir.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kurum veya kuruluşlar, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.
3. Bu standart, aşağıdakiler hariç, tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:
 - 1) Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
 - 2) Mali araçlarla ilgili standartta tanımlanan mali varlıklar,
 - 3) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümüyle ilgili standartta tanımlanan varlıklar,
 - 4) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar,
 - 5) Kuruluş birleşmesinden elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve şerhiye,
 - 6) Hukuki düzenlemelerin vermiş olduğu yetki ve haklar,
 - 7) Ertelenmiş vergi varlıkları,
 - 8) Sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklardan kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar (Sigorta sözleşmeleriyle ilgili standartlarda bu varlıklarla ilgili hüküm olmaması halinde bu standart uygulanır),
 - 9) Satış amaçlı varlık olarak elde tutulan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edilen) maddi olmayan duran varlıklar,
 - 10) Maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıkları (Ancak bunların muhasebeleştirilmesi durumunda, bu standardın açıklamaya ilişkin hükümleri uygulanır).
4. Bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin başka bir devlet muhasebesi standardı hükmünün bulunması durumunda, bu standart yerine ilgili standart hükmü uygulanır. Örneğin, satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar, kiralamalar, çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar ve mali varlıklar bu kapsamdadır.
5. Bazı maddi olmayan duran varlıklar kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. Bu durumda varlığın maddi varlık mı, yoksa maddi olmayan varlık mı olduğu konusunda tereddüde düşülebilir. Çünkü varlığın fiziki varlığı da söz konusudur. Buna karar verirken fiziksel özelliğinin mi yoksa fiziksel varlıktan bağımsız olarak değer yaratabilme özelliğinin mi ağır bastığına bakılır. Örneğin, bir uçağın veya geminin seyir

yazılımı uçağın veya geminin ayrılmaz bir parçasıdır ve fiziksel olan kısımlar olmadan varlığın değeri yaratabilme özelliği yoktur, bu nedenle maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın işletme sistemi için de aynı geçerlidir. Yazılım, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olması durumunda maddi duran varlık olarak, donanımdan bağımsız olması halinde maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

6. Bu standart, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), maddi olmayan unsur, varlığın fiziksel unsuruna göre daha önemlidir ve buna göre değerlendirme yapılır.
7. Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık, maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar kiralamalarla ilgili standardın kapsamı dışında tutulmuş ve bu standardın kapsamına alınmıştır.
8. Petrol, gaz, maden arama veya kullanmaya yönelik araştırma, geliştirme ve çıkarılma harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve sigorta sözleşmeleri ayrı olarak düzenlenmesi gereken özellikli konulardır ve bu standardın kapsamı dışındadır. Ancak, bu standart, faaliyet alanı yukarıda bahsedilenlerden oluşan kurum veya kuruluşlar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) uygulanır.

Maddi Olmayan Tarihi ve Kültürel Miras Varlıkları

9. Maddi olmayan duran varlık tanımına ve muhasebeleştirme ölçütüne uyan tarihi ve kültürel miras varlıklarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir. Kamu idaresi maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştirirse, bu standardın değerlendirme hükümlerini uygulayabilir ancak açıklama gereklerini uygulamak zorundadır.
10. Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kültürel, çevresel veya tarihsel önemleri nedeniyle maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıkları olarak tanımlanır. Bazı önemli tarihsel olayların kayıtları, önemli bir kamu şahsiyetinin resminin posta pulları ve koleksiyon paraları üzerindeki kullanım hakkı buna örnek gösterilebilir. Maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıkları aşağıdakileri de içermek üzere belirli bazı özellikler sergiler.
 - 1) Kültürel, çevresel ve tarihsel bakımdan bunların mali değerinin, salt piyasa rayicine göre tam olarak yansıtılması muhtemel değildir,
 - 2) Yasal yükümlülükler, satış yoluyla elden çıkarılmalarına yasak veya ciddi kısıtlamalar getirebilir,
 - 3) Değeri zaman içinde artabilir,
 - 4) Faydalı ömürlerini tahmin etmek zor olabilir.
11. Kamu kuruluşları, satın alma, bağış, hibe, haciz ve müsadere dâhil çeşitli yollarla uzun yıllar içinde edinilmiş olan çok sayıda maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarına sahip olabilir. Bu varlıklar nadiren nakit yaratma yetenekleri nedeniyle elde tutulur ve onların bu amaçlarla kullanılmasını önleyen yasal veya toplumsal engeller olabilir.
12. Bazı maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarının, kendi tarihi ve kültürel değerleri dışında gelir/getiri yaratması durumunda, bu varlıklar maddi duran varlıklar ile aynı esasa muhasebeleştirilebilir. Diğer maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarının gelir/getiri yaratma potansiyeli ise tarihi ve kültürel özellikleri ile sınırlıdır; örneğin, anıtlar ve

harabeler böyledir. Alternatif gelir/getiri yaratma potansiyelinin var olması, değerlendirme esası seçimini etkileyebilir.

13. Maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştirilen kuruluşların bu varlıklar bakımından aşağıdaki hususları açıklaması gereklidir:

- 1) Kullanılan ölçüm esası,
- 2) Varsa, kullanılan amortisman yöntemi,
- 3) Brüt defter değeri,
- 4) Dönem sonunda, varsa, birikmiş amortisman tutarı,
- 5) Defter değerlerinin dönem başında ve sonundaki mutabakatı.

Tanımlar

14. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Araştırma:

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

Geliştirme:

Üretim ya da kullanıma başlamadan önce ya da bu süreç içinde, araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında uygulanmasıdır.

İtfa:

Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Maddi Olmayan Duran Varlık:

Fiziki bir unsuru olmamakla birlikte fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilen varlıktır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

15. Kamu idareleri, maddi olmayan kaynakların (bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve marka isimleri ve yayın hakları dahil markalar gibi) elde edilmesi, geliştirilmesi, bakımı veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli yükümlülükler tesis edebilirler. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, maddi olmayan duran varlık örnekleridir.

16. Bu standardın kapsamı içindeki bir kalem; belirlenebilirlik, varlık üzerindeki kontrol, gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli gibi ölçütler bakımından maddi olmayan duran varlık tanımına uymuyorsa bu varlığın edinimi ya da oluşturulması için yapılacak harcamalar oluştukları anda gider olarak kaydedilir.

Belirlenebilirlik

17. Bir varlık, belirlenebilirlik ölçütünü aşağıdaki durumlardan birini karşıladığında sağlar:

- 1) Varlığın, başka bir varlık ya da yükümlülüğe ilişkin bir sözleşmeyle beraber ya da tek başına, kuruluştan ayrı veya bağımsız şekilde değiştirilme, kiralama, lisansa konu olabileceği ya da satılabilir olması,

2) İlgili hakların kuruluştan ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, bağlayıcı düzenlemeden kaynaklanması.

18. Bağlayıcı düzenleme, taraflara benzer hak ve yükümlülükler veren bir anlaşma ya da düzenlemedir.

Bir Varlığın Kontrolü

19. Kuruluşun bir varlığı kontrol ediyor olması, o varlığın gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini kullanabilme ve başkalarının bu faydalara erişimini kısıtlama gücünün olmasıdır. Bir kuruluşun maddi olmayan duran varlığı kontrol etme kapasitesi, yasal olarak sahip olduğu ve uygulanmasını isteyebileceği haklardan kaynaklanır. Ancak, hakkın yasal uygulanabilirliği, kontrol için gerekli bir koşul değildir.

20. Bilimsel veya teknik bilgi, gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlayabilir. Bilginin yasal olarak korunuyor olması, kuruluşun söz konusu fayda veya hizmet potansiyelini kontrol altında tuttuğunu gösterir.

21. Kurum ya da kuruluşlar, vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan ve maddi olmayan duran varlık tanımına uyan gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli üzerinde kontrole sahip olabilir. Ancak bunlar, kullanımı ve gelecekteki ekonomik faydasının veya hizmet potansiyelinin edinilmesi yasal olarak korunmadıkça ve maddi olmayan duran varlık tanımının diğer ölçütlerine uymadıkça maddi olmayan duran varlık tanımına girmez.

Gelecekteki Ekonomik Faydalar veya Hizmet Potansiyeli

22. Maddi olmayan duran varlıktan beklenen ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer faydaları içerebilir. Örneğin, üretim veya hizmet sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir veya hizmet sağlamayı iyileştirebilir.

İlk Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme

23. Bir varlığın, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için maddi olmayan duran varlık tanımına girmesi ve muhasebeleştirme ölçütlerini taşıması gerekir. Bu ölçütler, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıç maliyetine (elde edinim ve kuruluş içi oluşturma maliyetleri) veya ekleme, değişiklik, bakım maliyeti ve benzeri şekilde daha sonra yüklenen maliyetlere uygulanır.

24. Maddi olmayan duran varlığın niteliği gereği, genellikle, ekleme veya yenileme olmaz. Dolayısıyla, daha sonraki harcamaların çoğu, ilgili maddi olmayan duran varlıktan beklenen ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin korunmasına ilişkindir. Bu tür harcamalar genellikle oluştukları dönemde fazla veya açıkta muhasebeleştirilir, nadiren de maddi olmayan duran varlığın defter değerine eklenir. Bu durum söz konusu harcamaların, faaliyeti bir bütün olarak geliştirmek için yapılan harcamalardan ayırt edilememesinden kaynaklanır.

25. Bir varlık, ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir:

1) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması,

2) Maddi olmayan duran varlık maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

26. Varlıktan beklenen ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin gerçekleşme olasılığı, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili en iyi tahminleri yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımlar kullanılmak suretiyle değerlendirilir.
27. Varlığın gelecekteki ekonomik faydasının veya hizmet potansiyelinin kesinlik derecesi, harici kanıtlara daha fazla ağırlık verilmek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtlar esas alınarak değerlendirilir.
28. Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilme sırasında maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bir maddi olmayan duran varlığın, bedelsiz bir işlem yoluyla edinildiği durumlarda maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Ayrı Olarak Elde Etme

29. Maddi olmayan duran varlıkların varsa fiziksel varlıklarından ayrı olarak edinildiği durumlar olabilir. Bu gibi durumlarda, fiziksel özelliğinin mi yoksa fiziksel varlıktan bağımsız olarak değer yaratabilme özelliğinin mi ağır bastığına bakılır. Fiziksel varlıktan bağımsız olarak değer yaratabilme özelliğinin ağır bastığı durumlarda, maddi olmayan duran varlığın ayrı olarak elde edilmesi için ödenen bedel, “varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması” muhasebeleştirilme ölçütünü sağlar.
30. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu durum özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması halinde geçerli olup, “güvenilir bir biçimde ölçülebilme” ölçütü sağlanmış olur.
31. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:
 - 1) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade-mahsup edilmeyen alış vergileri dâhil satın alma fiyatı,
 - 2) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik olarak doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler.
32. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:
 - 1) Varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
 - 2) Varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler,
 - 3) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.
33. Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine girmeyen harcamalara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:
 - 1) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil),
 - 2) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil),
 - 3) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.
34. Maddi olmayan duran varlığın, amaçlanan doğrultuda hizmet verebilmesi için gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesine yönelik olarak katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez. Örneğin:
 - 1) Varlığın kullanıma sokulması aşamasındaki maliyetler,

2) Varlığın çıktısına olan talep oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyet açıkları.

35. Bazı faaliyetler, bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar, ilgili varlığın amaçlanan doğrultuda hizmet sunması için gerekli değildir. Bu arızı faaliyetler, geliştirme faaliyeti aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Bu tür arızı faaliyetlere ilişkin işlemler, gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir.
36. Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, varlığın maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, (borçlanma maliyetleri hakkındaki standartta izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerine taşınmadığı sürece) kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Devralınan Bir Araştırma ve Geliştirme Projesiyle İlgili Sonradan Yapılan Harcamalar

37. Ayrı olarak edinilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesiyle ilgili olarak sonradan yapılan araştırma harcamaları oluştuğunda gider olarak muhasebeleştirilir. Bunlarla ilgili geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar, geliştirme safhasına ilişkin koşulları sağladığı takdirde maddi olmayan duran varlığın defter değerine eklenir. Koşulları sağlamayan geliştirme harcamaları oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir.
38. Ayrı olarak edinilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesiyle ilgili daha sonraki harcamalar, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:
- 1) Araştırma harcamaları, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir,
 - 2) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli ölçütleri sağlamayan bir geliştirme harcaması, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir,
 - 3) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli ölçütleri sağlayan bir geliştirme harcaması, projenin defter değerine eklenir.

Bedel Karşılığı Yapılmayan Faaliyetlerden Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

39. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık bedelsiz elde edilebilir. Örneğin; bir kamu kuruluşu, başka bir kuruluşa 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; ya da ödül kazanmış bir birey, kişisel belgelerini telif haklarıyla birlikte kamu kuruluşuna bağışladığında bedelsiz edinim söz konusudur.
40. Bedelsiz edinilen maddi olmayan duran varlığın değeri, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bu değerlendirme yeniden değerlendirme teşkil etmez. Bu standartta belirlenen yeniden değerlendirme ölçütleri, sonraki raporlama dönemlerinde maddi olmayan bir duran varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulmasına karar verilmesi halinde uygulanır.

Varlıkların Takası

41. Takas yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti; güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, elde edilen varlığın veya karşılık olarak verilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Karşılık olarak verilen varlık, mali durum tablosundan hemen çıkarılmıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde gerçeğe uygun değerinden

muhasebeleştirilir. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülememesi durumunda maliyeti, karşılık olarak verilen varlığın defter değeridir.

42. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinin koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer;

- 1) Gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması veya
- 2) Muhtelif tahminlerin gerçekleştirilebilirliğinin makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi durumlarında,

güvenilir bir şekilde tespit edilebilir. Bir kuruluşun, alınan varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda; karşılığında verilen varlığın gerçeğe uygun değeri, alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır.

Kurumda Oluşturulan Şerefiye

43. Kurumda oluşturulan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

44. Gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlamak amacıyla yapılan bazı harcamalar kurumda oluşturulan şerefiyeye katkıda bulunur. Ancak yapılan bu harcamalar, bu standartta belirlenen maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirme ölçütlerini sağlamaz. Kurumda oluşturulan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyeti ölçülebilen ve/veya kuruluş tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

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

Kurumda Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

46. Kurumda oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir ölçütünü sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi, aşağıdaki hususlardan kaynaklanan sorunlar nedeniyle zordur:

- 1) Gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve varsa bu ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin ne zaman gerçekleşeceğinin tespiti,
- 2) Bir maddi olmayan duran varlığı kurumda oluşturmanın maliyetinin, günlük faaliyetlerin yürütülme maliyetinden ayırt edilememesi gibi nedenlerle varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi.

47. Kurumda oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli ölçütleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşumu şu aşamalara ayrılır:

- 1) Araştırma aşaması,
- 2) Geliştirme aşaması.

48. Kuruluşun, bir maddi olmayan duran varlık oluşturulmasına ilişkin kuruluş içi bir projenin araştırma aşamasını geliştirme aşamasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma aşamasında yapılmış gibi değerlendirilir.

Araştırma Aşaması

49. Araştırma aşamasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.
50. Kuruluş içi bir projenin araştırma aşamasında gerçekleşen harcamalar, kuruluşun gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermediği için gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilirler.
51. Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:
 - 1) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
 - 2) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak nihai değerlendirmeye ilişkin seçim araştırması,
 - 3) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
 - 4) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme Aşaması

52. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirme aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:
 - 1) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
 - 2) Kuruluşun maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
 - 3) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,
 - 4) Maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da kuruluş bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,
 - 5) Geliştirme aşamasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
 - 6) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.
53. Geliştirme, araştırma aşamasından daha ileri bir aşamadır. Kuruluş bu aşamada gelecekte muhtemel ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli oluşturacak bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir.
54. Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:
 - 1) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
 - 2) Yeni teknoloji içeren alet, tertibat, model ve kalıpların tasarımı,
 - 3) Ticari üretim veya hizmetlerin sağlanması açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,
 - 4) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

55. Maddi olmayan duran varlıkların gelecekteki muhtemel ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini nasıl sağlayacağını tespit etmek için, değer düşüklüğüyle ilgili standartlardaki ilkeler çerçevesinde değerlendirme yapılır. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli getirecek olması durumunda, nakit getiren varlıklarda değer düşüklüğüyle ilgili standart hükümleri uygulanır.
56. Bir maddi olmayan duran varlığın tamamlanması, kullanılması ve ilgili varlıktan fayda sağlanması için gerekli kaynakların mevcudiyeti; (örneğin, ihtiyaç duyulan teknik, mali ve diğer kaynaklar ile bu kaynakların kuruluş tarafından sağlanabileceğini belirten) bir faaliyet planı aracılığıyla gösterilebilir.
57. Bir kuruluşun maliyet sistemleri çoğu kez, logo, telif hakları veya lisansların güvence altına alınması veya bilgisayar yazılımlarının geliştirilmesi için yapılan maaş ve diğer harcamalarda olduğu gibi, kuruluş içinde bir maddi olmayan duran varlık oluşturmanın maliyetlerini güvenilir bir şekilde ölçebilir.
58. Kurumda oluşturulan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemediği için maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Kurumda Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

59. Kurumda oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme ölçütlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar, varlığın maliyetine dâhil edilmez.
60. Kurumda oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:
- 1) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
 - 2) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,
 - 3) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
 - 4) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.
61. Aşağıda belirtilenler kurumda oluşturulan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:
- 1) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler,
 - 2) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet açıkları,
 - 3) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

Giderin Muhasebeleştirilmesi

62. Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, muhasebeleştirme ölçütlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası değilse, gider olarak muhasebeleştirilir.

63. Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlamak amacıyla birtakım harcamalar yapılır. Ancak söz konusu harcamalar sonucunda muhasebeleştirilebilecek herhangi bir maddi olmayan duran varlık veya diğer bir varlık elde edilmez veya oluşturulmaz. Mal ve hizmet alımının söz konusu olduğu durumlarda bu tür harcamalar, mallara erişim hakkının doğduğu ve hizmetler alındığı anda gider olarak muhasebeleştirilir. Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır:
- 1) Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dâhil edilmiş olmadıkça başlangıç maliyetleri (bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryaya türü maliyetler, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar, yeni bir tesis veya faaliyet açmak için yapılan harcamalar gibi açılış öncesi maliyetler ya da yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar gibi faaliyet öncesi maliyetler),
 - 2) Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar,
 - 3) Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar,
 - 4) Bir kuruluşun kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.
64. Malların mülkiyeti edinildiği veya tedarik sözleşmesine ilişkin koşullar çerçevesinde malların tesliminin talep edilebildiği anda söz konusu mallara erişim hakkı doğar. Hizmetler ise ifa edildikleri anda alınmış kabul edilir.
65. Mallara erişim hakkının elde edilmesi öncesinde, maddi olmayan kalem için yapılan peşin ödemeler, muhasebeleştirme ölçütlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası ise varlık olarak muhasebeleştirilir. Benzer hüküm, hizmet alımlarında da geçerlidir.

Varlık Olarak Muhasebeleştirilmeyecek Geçmişteki Giderler

66. Bu standart gereğince gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

67. İlk muhasebeleştirme sonrasında değerlendirme için maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birisi muhasebe politikası olarak seçilir. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif piyasaları bulunduğu sürece, aynı yönteme göre muhasebeleştirilir.
68. Maddi olmayan duran varlıklar sınıfı, faaliyetlerde kullanılan benzer nitelik ve işlevdeki varlıklar grubudur. Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan kalemler, varlıkların ayrı ayrı seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasından ve dolayısıyla mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanmasından kaçınmak için, o varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamı raporlama tarihleri itibarıyla yeniden değerlendirilmeye tabi tutulur.

Maliyet Bedeli Yöntemi

69. Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa tutarları ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme Yöntemi

70. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilen bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden mali tablolarda gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.
71. Yeniden değerlendirme yöntemi daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine veya maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirmesinde maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine izin vermez.
72. Varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yöntem maliyet bedeli yöntemidir. Yeniden değerlendirme yöntemi, varlığın maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirilmesinden sonra uygulanır. Ancak, ilgili varlığın, sürecin belli bir noktasına kadar muhasebeleştirilme ölçütünü karşılamamış olması nedeniyle maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilir. Ayrıca yeniden değerlendirme yöntemi, bedelsiz bir şekilde sahip olunan bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanabilir.
73. Bir maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Örneğin, serbestçe elden ele dolaşabilen lisanslar ve üretim kotaları için aktif bir piyasa mevcut olabilir. Ancak, markalar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari başlıklar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan, aktif bir piyasa genellikle mevcut olmaz. Bu nedenlerden ötürü, bir varlık için ödenen fiyat bir diğerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir. Ayrıca fiyatlar çoğu kez kamuoyuna da açık değildir.
74. Yeniden değerlendirme işlemlerinin sıklığı, yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlık için yeniden değerlendirme yapılması gerekir. Gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermeyen maddi olmayan duran varlıklar için her yıl değerlendirme yapılması gerekli değildir.
75. Bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:
- 1) İtfa payları varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur,
 - 2) İtfa payları varlığın brüt defter değerinden indirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir.
76. Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan varlığın, aktif bir piyasanın olmaması sebebiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaması durumunda, bu varlıklar, maliyet bedelinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü kayıpları düşülerek izlenir.
77. Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin artık 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 kayıpları düşülmek suretiyle hesaplanır.

78. Yeniden değerlendirilmiş bir maddi olmayan duran varlık için bundan böyle aktif bir piyasanın mevcut olmaması, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini ve nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili standarda göre teste tabi tutulması gerektiğini gösterebilir.
79. Daha sonraki bir ölçüm tarihinde ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa referans alınarak belirlenebilmesi durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi bu tarihten itibaren uygundur.
80. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme fonu adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce fazla ya da açık ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını karşıladıktan sonra gelir olarak muhasebeleştirilir.
81. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma fazla ya da açık hesap grubunda muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesi ölçüsünde yeniden değerlendirme fazlası azaltılarak muhasebeleştirilir.
82. Net varlık/özkaynaklarda gösterilen yeniden değerlendirme değer artışının bir kısmı veya tamamı, ilgili varlık muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı zaman doğrudan birikimli fazla ya da açığa aktarılabilir. Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda, maddi duran varlıkla ilgili fazlanın tamamı veya bir kısmı aktarılabilir ya da değer artışının bir kısmı, varlık kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan itfa payı ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan itfa payı arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl fazlasına aktarım fazla ya da açık üzerinden yapılamaz.

Faydalı Ömür

83. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirli mi yoksa belirsiz mi olduğu ve eğer belirli ise, bunun süresi veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısı değerlendirilir. Varlığın net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, maddi olmayan duran varlık belirsiz faydalı ömre sahip olarak değerlendirilir.
84. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde faydalı ömrü dikkate alınır. Belirli bir faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, belirsiz faydalı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.
85. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır:

- 1) Varlığın beklenen kullanım süresi ve etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- 2) Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve benzer varlıklara ilişkin faydalı ömür tahminleri,
- 3) Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- 4) Varlığın içinde bulunduğu sektörün durumu ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- 5) Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler,

- 6) Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- 7) Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri sınırlamalar,
- 8) Varlığın faydalı ömrünün, sahip olunan diğer varlıkların faydalı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

86. “Belirsiz” terimi “sonsuz” anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü sadece, ilgili varlıktan beklenen performansı sağlamak ve devam ettirmesi için gerekli olan gelecekte yapılacak bakım harcamalarının düzeyini ve idarenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır.
87. Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, faydalı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.
88. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü çok uzun, hatta belirsiz olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömürün seçilmesini gerektirmez.
89. Sözleşmeden doğan haklar veya diğer yasal haklar dahil bağlayıcı anlaşmalardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, bağlayıcı anlaşmanın geçerlilik süresini aşamaz, ancak kullanılması beklenen süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, yenileme işleminin önemli maliyetler yüklenmeden yapılacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dahil edilir.
90. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünü etkileyen ekonomik, politik, sosyal ve yasal etkenler olabilir. Ekonomik, politik veya sosyal etkenler, gelecekte edinilecek ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin süresini belirler. Yasal etkenler ise, söz konusu faydalara veya hizmet potansiyeline olan erişim süresini sınırlayabilir. Faydalı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.
91. Diğer hususların yanı sıra, aşağıdaki etkenlerin de mevcudiyeti, bağlayıcı anlaşmaların önemli bir maliyet oluşmadan yenilenebileceğini gösterir:
- 1) Geçmiş deneyimlere dayanan, bağlayıcı anlaşmaların (sözleşmeden doğan haklar veya diğer yasal haklar dahil) yenileneceğine dair kanıtların olması,
 - 2) Yenileme için gerekli koşulların bulunması,
 - 3) Yenileme işlemi sonucunda elde edilecek gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli ile karşılaştırıldığında, yenileme maliyetinin önemsiz olması.

Yenileme işlemi sonucunda elde edilecek gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli ile karşılaştırıldığında, yenileme maliyetinin önemli olması durumunda, söz konusu yenileme maliyeti, yeni bir maddi olmayan duran varlığın elde edilmesine ilişkin yenileme tarihindeki maliyeti gösterir.

Belirli Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi

92. Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı ya da satış amaçlı elde tutulan varlık grubuna dahil edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelinin kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, normal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer standartlarda başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da aksine bir hüküm bulunmadıkça, fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir.
93. Bir varlığın itfaya tabi tutarının faydalı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; normal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.
94. İtfa payları genellikle fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir.

Kalıntı Değer

95. Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar dışında sıfır kabul edilir:
- 1) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya
 - 2) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur veya faydalı ömrünün sonunda böyle bir piyasanın olması muhtemeldir ve kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir.
96. Belirli faydalı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, maddi olmayan duran varlığın faydalı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarılmasının planlandığı anlamına gelir.
97. Bir varlığın kalıntı değerinin tahmininde, faydalı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın elden çıkarılması durumunda, satış tarihinde geçerli fiyatlar kullanılarak hesaplanan geri kazanılabilir tutar esas alınır. Kalıntı değer en azından her raporlama tarihinde tekrar gözden geçirilir. Varlığın kalıntı değerlerindeki değişim muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalarla ilgili standart uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik kapsamında değerlendirilir.
98. Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.

İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

99. Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, her raporlama döneminde gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler kapsamında değerlendirilir.
100. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömür tahmininin zaman içinde geçerliliğini kaybetmesi durumu ortaya çıkabilir. Örneğin, değer düşüklüğü kaybının muhasebeleştirilmesi itfa süresinin değiştirilmesi gerektiğini gösterebilir.
101. Bir maddi olmayan duran varlıktan edinilmesi beklenen ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin mahiyeti ve şekli zaman içinde değişebilir. Bu durumda itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir.

Belirsiz Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

102. Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.
103. Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin belirti olduğu her raporlama tarihinde, defter değeri ile geri kazanılabilir hizmet tutarı kıyaslanarak değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilir.

Faydalı Ömür Değerlendirmelerinin Gözden Geçirilmesi

104. İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen belirsiz faydalı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her raporlama döneminde gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, faydalı ömrün belirsizden belirliye değişimi, muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak değerlendirilir.

Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Durumu – Değer Düşüklüğü Kaybı

105. Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesinde, değer düşüklüğüne ilişkin standartların hükümleri uygulanır.

Muhasebe Kayıtlarından Çıkarma

106. Bir maddi olmayan duran varlık, aşağıdaki durumlarda muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışında bırakılır:
- 1) Elden çıkarıldığında,
 - 2) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda.
107. Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, fazla veya açığa gösterilir. Kiralamalarla ilgili standart kapsamında gerçekleşen satış ve geri kiralama işlemlerine söz konusu standart hükümleri uygulanır.
108. Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden edinilen gelirlere ilişkin standartta yer alan malların satışından sağlanan gelir/getirinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütler uygulanır.

Kiralamalarla ilgili standart kapsamında gerçekleşen satış ve geri kiralama işlemlerine söz konusu standart hükümleri uygulanır.

109. Bu standartta belirtilen muhasebeleştirme ilkesine göre maddi olmayan duran varlık kaleminin bir parçasının yenilenme maliyetinin bir başka varlığın defter değerine ilave edilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkarılır. Yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.
110. Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Tahsilat ertelenmişse, nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değeri ile nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri arasındaki fark, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden edinilen gelirler hakkında standarda göre alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak mali tablolarda gösterilir.
111. Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya ilgili standartlara göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça, itfa işlemi durdurulmaz.

Açıklamalar

Genel

112. Maddi olmayan duran varlıklar, kuruluş içi oluşturulanlar ve diğerleri şeklinde ayrımı yapılmak suretiyle sınıflandırılır ve her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- 1) Faydalı ömrün belirli mi yoksa belirsiz mi olduğu; belirli ise faydalı ömür veya kullanılan itfa oranı,
 - 2) Belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi,
 - 3) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü kayıplarıyla birlikte),
 - 4) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği mali performans tablosu kalemleri,
 - 5) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:
 - i. Kuruluş içerisinde oluşturulanlar, dışarıdan edinilenler ve kuruluş birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle maddi olmayan duran varlıklara ilaveler,
 - ii. İlgili standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri,
 - iii. Dönem içinde, varsa, yeniden değerlemelerden kaynaklanan artış ve azalışlar,
 - iv. Dönem içinde, varsa, fazla ve açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıpları,
 - v. Dönem içinde fazla ve açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıplarından, varsa, yapılan iptaller,
 - vi. Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları,
 - vii. Değişik para birimlerine göre hazırlanan mali tabloların, sunumda kullanılan para birimine çevrilmesinden kaynaklanan net kur farkları,

viii. Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.

113. Maddi olmayan duran varlık sınıfı, benzer nitelikte olan ve kuruluşun benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubudur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnektir. Bu sınıflar mali tablo kullanıcılarının daha iyi bilgilenmelerine yönelik olarak daha detaylı veya genel sınıflarda izlenebilir:

- 1) Markalar,
- 2) Ticari başlıklar ve yayın hakları,
- 3) Bilgisayar yazılımları,
- 4) Lisans ve imtiyazlar,
- 5) Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve kuruluş hakları,
- 6) Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler,
- 7) Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

114. Değer düşüklüğüne uğramış maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğüyle ilgili standartlara göre ek açıklama yapılır.

115. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar hakkındaki standart hükümleri uyarınca, cari dönemde önemli etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin niteliği ve etkileri açıklanır. Maddi olmayan duran varlıklar için böyle bir açıklama; faydalı ömür değerlendirmeleri, itfa yöntemi veya kalıntı değere ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir.

116. Aşağıdaki hususlarda açıklama yapılır:

- 1) Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık açısından, varlığın defter değeri ve belirsiz faydalı ömür değerlendirmesini destekleyen nedenler ve bunların belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörler,
- 2) Mali tablolar için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama,
- 3) Bedelsiz edinilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili aşağıdaki bilgiler:
 - i. Başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer,
 - ii. Defter değerleri,
 - iii. Muhasebeleştirildikten sonra maliyet yöntemiyle mi yoksa yeniden değerlendirme yöntemiyle mi ölçüldükleri.
- 4) Kullanım hakkı sınırlanmış ve borç karşılığında teminat olarak verilmiş maddi olmayan duran varlıklar ve defter değerleri,
- 5) Maddi olmayan duran varlıkların edinimi karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı.

Muhasebeleştirildikten Sonra Yeniden Değerleme Yöntemi ile Ölçülen Maddi Olmayan Duran Varlıklar

117. Yeniden değerlendirilmiş tutarları ile muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklar için aşağıdaki hususlar kamuoyuna açıklanır:

- 1) Maddi olmayan duran varlık sınıfı itibariyle:
 - (i) Yeniden değerlendirme işleminin yürürlük tarihi,

- (ii) Yeniden değ erlenen maddi olmayan duran varlıkların defter değeri ve ilk muhasebeleştirme sonrası maliyet yöntemi kullanılsaydı oluşacak defter değeri,
- 2) Dönem içindeki değisiklikler ve kalan tutarın kuruluş sahiplerine dağıtımına ilişkin sınırlamalar belirtmek suretiyle, dönem başı ve dönem sonundaki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yeniden değerleme fazlası tutarı,
- 3) Varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde kullanılan yöntemler ve önemli varsayımlar.

118. Bazı durumlarda, kamuoyuna yapılacak açıklama için yeniden değerlenmiş varlık sınıflarının genel sınıflarda toplanması gerekebilir. Ancak, maddi olmayan duran varlık sınıfının, hem maliyet hem de yeniden değerleme yöntemiyle  l lmüş tutarları içermesi durumunda, genel sınıflama işlemi yapılmaz.

Araştırma ve Geliştirme Harcamaları

119. Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı kamuoyuna açıklanır.
120. Araştırma ve geliştirme harcamaları, araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü harcamadan oluşur.

Diğer Bilgiler

121. Aşağıdaki bilgilerin kamuoyuna açıklanması zorunlu değildir ancak teşvik edilir:
 - 1) Tamamen itfa edilmiş olmakla birlikte halen kullanılmakta olan maddi olmayan duran varlıklar,
 - 2) Kuruluş tarafından kontrol edilmekle beraber bu standarttaki muhasebeleştirme  l tlerine uymamaları nedeniyle varlık olarak muhasebeleştirilmemiş olan önemli maddi olmayan duran varlıklar.

Yürürlük Tarihi

122. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2011 yılının Mart ayı itibarıyla yürürlükte olan maddi olmayan duran varlıklar konulu standarttan (IPSAS 31) yararlanılarak hazırlanmıştır.
123. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
124. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.