

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SERMAYE PİYASASI KANUNU, TÜRK TİCARET KANUNU, MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

Dilek SEVİMKAN *

1. GİRİŞ

Maddi olmayan duran varlıklar kullanılmaları sonucunda gelirlerde artış yaratan, fayda sağlayan, bedel ödenerek elde edilen ya da işletmenin çalışmaları sonucunda ortaya çıkan varlıklardır. Bu tür varlıkların bazen maddi ya da gayrimaddi duran varlık mı olacağı şeklinde tereddütler oluşabilir. Örneğin bilgisayar programlarında hiç bir zaman için mülkiyet söz konusu değildir ve bilgisayar programları bir başkasına devredilemez, o programı lisans sözleşmesinde belirtilen kişi ya da kişiler kullanabilir. Bilgisayar programlarında mülkiyet değil kullanım lisans hakkı alınır. Bu nedenle bilgisayar programlarının maddi bir varlığından bahsedilemez.

Bu çalışmamızda maddi olmayan duran varlığın unsurları, kapsamı, hesap planı içerisindeki yeri ve Türk Ticaret Kanunu, Vergi mevzuatı, Sermaye Piyasası Kanunu, ülke genelindeki uygulama ile envanteri hususları üzerinde durulacaktır.

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığı 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (C) hesap planı açıklamalarında, 26 no.lu hesap grubunda yer alan maddi olmayan duran varlıklar;

"herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur."

şeklinde tanımlanmıştır. Bu hesap grubu söz konusu tebliğde aşağıdaki gibi defteri kebir hesaplarına bölümlenmiştir.

(*) Vergi Denetmeni.

- 260 - HAKLAR
- 261 - ŞEREFİYE
- 262 - KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 263 - ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 264 - ÖZEL MALİYETLER
- 265 - BOŞ
- 266 - BOŞ
- 267 - DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 268 - BİRİKMiŞ AMORTİSMAN (-)
- 269 - VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirinde artış yaratan bir kısım "hak"lar ile işletmeye ticari bir fayda sağlayan "ayrıcılık" veya "üstünlük"den oluşur. Söz konusu hak, ayrıcalık ve üstünlükler ya işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilir, ya da işletmenin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebe kayıtlarına, bunlardan sadece bir bedel karşılığı edinilenler alınıp izlenir.¹

TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından hazırlanan 1.1.1997 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 8 numaralı standartta, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tü-

kenmeye tabi varlıklar ile ilgili olarak yapılan açıklamalar şöyledir :

"Maddi olmayan duran varlıklar, ömrü sınırlı olanlarda bu ömür içerisinde itfa edilmeli, ömrü sınırlı olmayanlarda uygulanan yöntem dipnotlarda açıklanmalıdır.

Bu varlıkların maliyetlerinin tespitinde maddi duran varlıklar ile ilgili olarak yapılan açıklamalar geçerlidir. Bu varlıklar maliyet bedeli ile kaydedilirler. Maddi olmayan duran varlıkların diğer varlıklarla birlikte edinilmiş olması ve ödenen bedelin varlıklar itibarıyla sözleşmede ayrı ayrı belirtilmemiş olması durumunda varlıklar piyasa değerleriyle oranlı olarak dağıtılır.

Maddi olmayan duran varlığın süresinin ilk kayıt anında belirli olması durumunda bu süre içerisinde sistemli bir şekilde yok edilir. Bu süre belirli değilse uygulanan yöntem mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Maddi olmayan duran varlıklar bilançoda maliyet bedeli ile gösterilirken bunlara ilişkin itfa payları da aktifli düzenleyici olarak aynı grup içerisinde aktifte yer alacaktır."

Maddi olmayan duran varlıklar grubundaki hesaplara maliyet bedeli ile kaydedilir.

1- HAKLAR (260)

1.1. Tebliğ Metni*

İmtiyaz, patent, lisan, ticari marka

ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

İşleyişi : Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

1.2. Hesabın Niteliği

Bu hesapta, taşınır taşınmaz mallar üzerinde işletme lehine tesis edilen bazı hukuki tasarruflar ile imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen haklar izlenecektir. Haklar için yapılan harcamalar, yararlanma süresi içinde itfa edilir. Sürenin belli olmaması durumunda genellikle amortisman süresinin 5 yıl olduğu kabul edilir.²

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin 5 ve 6 numaralı bentlerinde, gayrimaddi haklar aşağıdaki gibi sayılmıştır.³

- Arama, işletme, imtiyaz hakları ile ruhsatları,
- İhtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı,
- Her türlü teknik resim, desen, model, plan,

- Sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları,

- Sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle, gizli bir formül veya bir üretim usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı,

- Telif hakları.

1.3. Değerlemesi

1.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği : tebliğde öngörülen maliyet bedeli kavramı, hakları da kapsamaktadır.

1.3.2. Türk Ticaret Kanunu : Haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi imal ve istihsal usulleri, ruhsatnameler, markalar ve bunlara benzer sair kıymetlerin bilançoda en fazla maliyet değerleri üzerinden gösterileceği hüküm altına alınmıştır. (md. 460)

1.3.3. SPK Mevzuatı : XI/1. seri numaralı SPK tebliğinin "haklar ve Peştemallık (Firma Değeri)" başlıklı 36. maddesinde patent, lisans, know-how, işletme hakkı, marka ve benzeri hakların elde etme maliyeti* ile değerlendirileceği, hakların yararlanma süresi içinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması veya tespit edilmemiş olması halinde, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunacağı belirtilmiştir.

1.3.4. Vergi Mevzuatı : 213 sayılı

Vergi Usul Kanununa göre gayrimenkuller gibi değerlendirilen gayrimaddi hakların VUK'nun 269, 270, 271, 272. maddelerinde belirlenen esaslar çerçevesinde, maliyet bedeli** ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Değerlemede iktisadi kıymetlerin her biri tek başına nazara alınır. Bunun istisnası aynı cinsten sayılan mallarla, düşük değerli müteferrik eşyalar toplu olarak değerlendirilir. (VUK. md. 260) Aktife alınan gayrimaddi haklara ilişkin olarak aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilecek kur farkı, faiz gibi gider unsurlarının maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmekte olup daha sonraki dönemlerde ortaya çıkabilecek bu tür gider unsurlarının isteğe bağlı olarak maliyete katılması veya ilgili yıllarda gider yazılması mümkündür.

İşletme tarafından yaratılan bu tür haklar da, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak, bunlar için oluşturulmuş bir maliyet yoksa, Nazım Hesaplarda izlenmesi gerekir.⁴

1.4. Yeniden Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde; bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin (imtiyazlı şirketler hariç kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış

olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanlarının, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerlendirilebilecekleri belirtilmiştir.

Diğer taraftan, aynı maddede (4369 sayılı Kanunla 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere değişik şekli) iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alamenti farika hakları, peştamallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler, denilerek bazı iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması önlenmiştir.

Kanunda sinema filmleri, alamenti farika hakları, etüt ve arama giderleri gibi gayri maddi hakların ve ayrıca mahiyet ve amortisman süre ve tarzları bunlara benzeyen hakların da yeniden değerlendirme kapsamına girmediği belirtilmiştir. Dolayısıyla dönem sonlarında gayrimaddi haklar yeniden değerlemeye tabi tutulmadan maliyet bedelleri ile kayıtlarda yer alacaktır.

1.5. Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşın-

maya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerin, değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman konusunu oluşturduğu, aynı kanunun 269. maddesinde, gayrimaddi hakların da gayrimenkul gibi değerlendirileceği hükmü yer aldığından, gayrimaddi haklar da amortisman konusuna girmektedir. Amortisman ise maliyet bedeli üzerinden ayrılacaktır.

Ayrıca, aynı maddeye 4369 sayılı Kanunla 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere "ilgili mevzuat geçince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar" hükmü eklenmiştir.

Kanunun 315. maddesine göre, mükellefler, arazi ve binalar ile %20'den daha yüksek bir oranda amortisman tabi tutulması Bakanlıkça kabul edilenler hariç olmak üzere, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerini %20'den fazla olmamak koşuluyla serbestçe tespit

ettikleri oranlar üzerinden yok edebilirler.

Maliye Bakanlığı tarafından sadece film amortismanları için %20'nin üzerinde amortisman oranı belirlenmiştir. Belirlenen oranlar aşağıdaki gibidir.

Film Amortismanı	Amortisman Oranı
Birinci Yıl	%75
İkinci Yıl	%25

Dolayısıyla mükellefler film amortismanları dışında sahip oldukları gayrimaddi hakların maliyet bedelleri üzerinden genel esaslara tabi olarak amortisman ayırabilirler.

Envanter sonuçlarına göre düzeltme : Maddi olmayan duran varlıkların envanter münasebetiyle sayımı söz konusu değildir. Amortisman tabi bu hakların, amortisman süresinden önce değerini yitirip yitirmedikleri hususu kontrol edilir.⁵

2. ŞEREFİYELER (261)

2.1. Tebliğ Metni

Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır.

İşleyişi : Ödenen şerefiye bedellerinin tamamı bu hesabın borcuna kaydolunur. Yok edilmeleri amortisman yoluyla 5 yıl içinde eşit taksitlerle yapılır.

2.2. Hesabın Niteliği

Bir ticari işletmenin, bulunduğu yerin önemi sahip olduğu şöhret, tutmuş olduğu müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip bulunduğu değeri ifade eder. Bir işletme başarılı faaliyetlerinin sonucu olarak bilanço değerinin üzerinde ilave bir değere (peştemallığa) sahip olabilir. Ancak bu değeri değerlendirme konusu yaparak bilançosuna dahil etmesi mümkün değildir. Buna karşılık, söz konusu işletmeyi, maddi varlıkların değerinin üzerindeki değeri (peştemallığı) da ödeyerek satın alan başka bir işletme, bu ilave değeri, peştemallık olarak değerlendirip, bilançosuna dahil edebilir. Bu yönü ile peştemallık, maddi olmayan unsurların karşılığında fiilen yapılan bir harcamayı ifade etmektedir.⁶

Devralınan işletmelerde işletmenin rayiç bedeli ile hesaplanan öz varlığı ve katlanılan maliyet arasındaki olumsuz farkın izlendiği hesaptır. Bu hesap bir işletmenin bir başka işletmeyi devralması durumunda yahut bir işletmenin bir başka işletme olmaksızın satın alınması durumunda kullanılan bir he-

saptır. Halk arasındaki adıyla hava parası olarak ta adlandırılan şerefiye, işletmenin itibarı, bulunduğu konum, müşteri portföyü yahut benzeri nedenlerle öz varlık değeri üzerinde yapılan ödemeleri gösterir.⁷

Devralınan işletmenin öz varlığı ile katlanılan maliyet arasındaki fark bu hesabın borcuna kaydedilirken beş yıl içerisinde eşit taksitlerle amortismanı tabi tutularak yok edilecektir.

2.3. Değerlemesi

2.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre; Tebliğde bu gayrimaddi hakla ilgili olarak devralınma sırasında katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan öz varlığı arasındaki olumlu farktan bahsedilmiş, değerlendirme ölçüsü ile ilgili olarak herhangi bir tanıma yer verilmemiştir.

2.3.2. Türk Ticaret Kanunu : Kanunda şerefiye veya peştemallık ismen belirtilmemekle birlikte, genel olarak ticari işletmenin bu tür gayri maddi unsurları ihtiva ettiği belirtilmektedir. (Türk Ticaret Kanunu md. 11)

2.3.3. SPK Mevzuatı : SPK tebliğinde de açıkça bir değerlendirme ölçüsü öngörülmemiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki hesaplama tarzına yer verilmiştir. (Seri XI tebliğ no. 1 md. 36)

2.3.4. Vergi Mevzuatı : Şerefiye 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Peştemallık* olarak isimlendirilmiştir. Peştemallık, vergi hukukumuzda bir ticarethanenin başkasına devir ve temlik sırasında mevcutların üstünde alınan bedeli ifade eder. Peştemallıklar 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre mukayyet değerle değerlendirilir.⁸

Vergi Usul Kanununun 282'nci** maddesindeki özel hüküm nedeniyle dönem sonlarında mukayyet değerle*** değerlendirilecektir. Bu hükmünde kuruluş ve örgütlenme giderleri ile birlikte düzenlenmiş, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi imkanı sadece kurumlara tanındığı halde, şerefiye ile ilgili değerlendirme hükmü kurumlarla birlikte Gelir Vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Bir diğer husus, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyarı olduğu halde, değeri 150 milyon TL'yi⁹ geçen şerefiyelerin aktifleştirilmesinin zorunlu olmasıdır. Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur. (md. 326)

Yine dönem sonlarında da amortisman ayrılacaktır. Bu hesaba ilişkin değerler amortisman ile tamamen yok edildikten sonra bu hesap amortismanlar ile karşılaştırılarak kapatılacaktır.

Geçici vergi açısından ise, yıllık olarak itfa edilecek tutardan ilgili döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.

2.4. Envanteri

Maddi olmayan duran varlıkların envanter münasebetiyle sayımı söz konusu değildir. Amortismanların doğru şekilde hesaplandığının kontrolü ile yetinilir.¹⁰ Şerefiye bedeli tamamen itfa edildiğinde 261 no.lu hesaba alacak, 268 no.lu hesaba borç kayıt yapılarak hesaplardan çıkarılır. Şerefiyeler eşit tutarlar halinde itfa edilmek zorunda olduklarından azalan bakiyeler usulüyle itfa edilemezler. Şerefiyeler yeniden değerlendirme konusu yapılamaz.

3. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI (262)

3.1. Tebliğ Metni

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır.

İşleyişi : Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yok edilmeleri amortisman yolu ile olur. Genelde "beş yılda eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

3.2. Hesabın Niteliği

İşletmenin kuruluşunda yahut iş-

lerin gelişmesi nedeniyle işletmenin büyütülmesi yahut benzeri nedenlerle yapılan ancak karşılığında maddi bir değer edinilmeyen giderlerdir.

İlk tesis giderleri kurumun kuruluşu için yapılan, fakat karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, noter masrafı, ticaret sicili, kayıt masrafları gibi masraflardır. Karşılığında maddi bir kıymet edinilen masraflar ilk tesis gideri değildir. Yine kurumun kuruluş aşamasında dahi olsa karşılığında gayri maddi bir hak elde edilen harcamalar ilk tesis gideri değildir. Tazavuz giderleri ise kurumun genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi kıymet edinilmeyen giderlerdir. Kurumun genişletilmesi yeni şube açmak şeklinde olabileceği gibi işleri sürekli olarak genişletilmesi şeklinde de olabilir.¹¹

3.3. Değerlemesi :

3.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre: Tebliğde bu giderlerin gider aktifleştirilmesi olduğu belirtilmektedir.

3.3.2. Türk Ticaret Kanunu : Kanunda kuruluş, teşkilat ve idare masraflarının gider yazılacağı belirtiltikten sonra, ilk tesisat veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için yapılan bu harcamaların istenirse aktifleştirilerek en çok 5 yıllık zaman

süresi içinde itfa olunabileceği ifade edilmektedir. (Türk Ticaret Kanunu md. 460).

3.3.3. SPK Mevzuatı : Tebliğde kuruluş ve teşkilatlanma giderlerinin bir gider olduğu belirtildikten sonra, istendiği takdirde aktifleştirilebileceği ifade olunmaktadır. (Ya da doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.) Aktifleştirilen kuruluş ve teşkilatlanma giderleri işletmenin faaliyete geçtiği (varsa deneme üretimine başladığı) dönemden itibaren 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir. (Seri XI Tebliğ No 1 md. 34)

3.3.4. Uluslararası Muhasebe Standartları : Genel Kabul Görmüş Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan esaslar SPK mevzuatıyla aynı doğrultudadır. Ancak itfa süresi için 5 yıllık bir sınırlama süresi söz konusu değildir. (9 no.lu standart)

3.3.5. Vergi Mevzuatı : Dönem sonlarında kuruluş ve örgütlenme giderleri Vergi Usul Kanununun 282'nci maddesi gereğince mukayyet değerle değerlendirilecektir.

Ancak yine kanunun bu maddesine bu giderin kuruluş ve örgütlenme için yapılan giderlerden fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 282.1 maddenin ilk fıkrasındaki "Ku-

rumlarda aktifleştirilen" ibaresinden kurumlar vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştirebilecekleri, diğerlerinin doğrudan gider kaydedecekleri anlamı çıkarıldığı için gelir vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştiremeyecekleri kabul edilmektedir.¹²

Bu giderlerin aktifleştirilip aktifleştirilmemesi ihtiyardır. (KVK md. 14/2) Ancak bu ihtiyariliğin bu nitelikteki giderlerin tamamı için kullanılması gerekir. Bu giderlerin bir kısmının aktifleştirilip, bir kısmının gider yazılması kabul edilmez. Bu bütünlük kuruluş döneminin tamamını kapsar. Kuruluş dönemi içinde kalan yılların birinde farklı birinde farklı tercih yapılamaz.¹³

Aktifleştirilmiş giderlerin daha sonra tercih değiştirilmek suretiyle bir defada gider yazılmaları mümkün değildir.¹⁴

Gelir Vergisi mükellefleri ilk tesis ve taazzuv giderleri niteliğindeki giderlerini doğrudan gider yazmak suretiyle muhasebeleştirirler.

Bu giderlerin yapıldığı dönemde giderleri aktarılması vergi kanunları açısından fazlaca bir önem taşımazken muhasebe tekniği bakımından dönemsellik ilkesine aykırı olacaktır. Zira bu giderler yapıldıkları döneme ilişkin giderler değildir.

Hesabın İşleyişi : Kuruluş ve ör-

gütlenme giderleri eğer aktifleştirilmişse 262 hesabın borcuna kaydedilir. Ödemeye ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Aktifleştirilen giderler itfa edilmeden kurumun faaliyetine herhangi bir nedenle son verilirse itfa edilmemiş giderler bir defada gider yazılır. Bu takdirde 262 no.lu hesaba alacak kayıt, ilgili hesaba borç kayıt yapılır.¹⁵

Giderler yapıldıklarında maliyet bedelleriyle bu hesabın borcuna kaydedilirken amortisman yoluyla beş yılda ve eşit taksitlerle yok edileceklerdir.

3.4. Envanteri

Dönem sonlarında bu hesap yeniden değerlemeye tabi tutulmaz ve amortisman yoluyla yok edilir. Ayrılan ve birikmiş amortisman, tutarları mukayese edilerek kayden yapılır. Bu giderler eşit tutarlarda itfa edileceğinden azalan bakiyeler usulüyle itfa edilemezler.

İlk kuruluş ve örgütlenme giderlerinde amortismanın başlangıcı

İlk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına, işletmenin tam olarak normal faaliyete geçtiği (entegre tesislerde normal üretime başlanıldığı) hesap döneminden itibaren başlanır. Zira kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kesin miktarı, işletmenin normal faaliyete başlaması ile belirlenir ve bu andan iti-

bareñ de aktifleştirilmeleri, bir başka ifade ile envantere geçirilmeleri mümkün olabilir.

Devir halinde durum

İlk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına tabi tutulmamış kısmı, (teki iktisadi kıymetlerle birlikte) bir başka kuruma devredildiği takdirde, söz konusu giderler, aktif bir kıymet olarak devir alan kuruma intikal edeceğinden, bu kurum tarafından VUK'nun 326. md.si hükmüne uygun olarak, 5 yıl içinde amortismanına tabi tutulabilecektir.¹⁶

3.5. Özellik Arzedenden Durumlar

1- Kuruluş Döneminin Saptanması : Kurumlarda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin belirlenmesi açısından kuruluşun ne zaman gerçekleştiğinin saptanması önem taşımaktadır. Uygulamada kuruluş döneminin, kurumun bilfiil ve tam olarak normal faaliyete geçtiği tarihe kadar entegre tesisleri olan işletmelerde ise bir bütün halinde normal üretime başlanıldığı tarihe kadar olan dönem olduğu kabul edilmektedir.

2- Tecrübe İmalatı Giderlerinin Aktifleştirilip Aktifleştirilmeyeceği : Tecrübe imalatı giderlerinin karşılığında bozuk ve düşük kaliteli de olsa bir miktar mamul (maddi kıymet) elde edilmekte olduğundan kuruluş ve örgütlenme gideri sa-

yılmamaktadır. Söz konusu giderlerin amortismanına tabi tutulması mümkün değildir. (182 seri No.lu HUK Danışma Komisyonu Kararı)

3- Kuruluş Döneminde Elde Edilen Arızı Gelirlerin, Kuruluş ve rgtlenme Giderlerinin Aktifleştirilmesi Sırasında Bu Giderlerden İndirilip İndirilemeyeceği : Vergi uygulamasında, sermaye şirketlerinin kuruluş sırasında sağlanan arızı gelirlerinin, (rneğin banka faiz geliri) kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esası kabul edildiği takdirde maliyet düşürücü bir unsur olarak, yapılan giderlerden düşülmesi olanağı bulunmamaktadır.

4- Yatırım İndirimi Yönünden İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri : Yatırım indirimi uygulamasında, aktifleştirilmiş ilk tesis ve taazzuv giderlerinin yatırımın bir unsuru şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir.

İlk tesis ve taazzuv giderleri karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmez. Bu tür giderler, gayrimaddi bir hak veya kıymet iktisabı için yapılan giderlerden de farklıdır.

4. ARAşTIRMA VE GELİşTİRME GİDERLERİ HESABI (263)

4.1. Tebliğ Metni : İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü har-

camalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

İşleyişi : Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

4.2. Hesabın Niteliği : Araştırma ve geliştirme giderleri ya doğrudan doğruya gider yazılır yahut aktifleştirilerek bu giderler yıllara yayılır.

Araştırma "yeni olayların araştırılması, kabul edilmiş yeni hususların uygulanması ve eldeki bilgilerin yeni bir şekilde yorumlanmasına doğru yöneltilmiş planlı bir çalışma" olarak tanımlanabilir. Geliştirme, genellikle araştırmalardan elde edilen bilgilerin üretimde kullanılması veya piyasaya sürülecek mamullerin geliştirilmesi ile ilgilidir. Bu anlamda geliştirme sözü konusu bilgilerin ticari alana uygulanmasını ifade eder.¹⁷ Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangilerinin aktifleştirileceğine bu tür giderlerin niteliği ve yapılan giderlerin amacına uygun sonuç verip vermeyeceği gözönüne alınarak karar verilmelidir. Bu konuyla ilgili olarak SPK tebliğinde de benimsenmiş olan aşağıdaki unsurların varlığına göre karar verilmesi uygun olacaktır. (SPK XI No: 1 Tebliğ Md. 35)

a) Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün

veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrıca belirlenebilmesi,

b) Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları,

c) Ürün veya projenin gerçekleştirilebilir olması,

d) Yeni ürün veya hizmetin pazarlama veya işletme için yararlı olma imkanının bulunması,

e) Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.

4.3. Değerlemesi :

4.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği : Tebliğde bunun bir gider olarak aktifleştirilmesinden söz edilmektedir.

4.3.2. SPK Mevzuatı : Araştırma ve geliştirme giderlerinin istenirse aktifleştirilebileceği ifade olunmaktadır. Ancak aktifleştirilebilmesi için yukarıda da sayılan şartların varlığı aranmaktadır. Ayrıca araştırma geliştirme giderleri 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir. Bu kriterlerin ortadan kalkması halinde araştırma geliştirme giderlerinin itfa edilmeyen tutarları faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilir. (Seri XI Tebliğ no. 1. md. 35)

4.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları : Genel Kabul Görmüş Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan esaslar, SPK

mevzuatıyla aynı doğrultudadır. Ancak itfa süresinde 5 yıllık bir sınırlama söz konusu değildir. (9 no.lu standart)

4.3.4. Vergi Mevzuatı : Vergi Usul Kanununun 282'nci maddesi gereğince bu giderler mukayyet değerle değerlendirilecektir. Yine aynı kanunun 326'nci maddesine bu giderlerin aktifleştirilmesi konusunda kurumlara bir ihtiyarilik tanınmıştır. Bunların doğrudan gider yazılmayıp aktifleştirilmesi durumunda ise bu giderler beş yılda ve eşit taksitlerle amorti edileceklerdir. Daha açık bir ifadeyle bu giderlerin amortismanında kanunda özel belirleme yapılmıştır. Bu yöntemde normal amortisman usulü seçilecek ve yüzde yirmi amortisman oranı kullanılacaktır.

Kanunda tanınan aktifleştirme konusundaki ihtiyarilik kısmen kullanılabilir. Bu giderler ya tamamen aktifleştirilir yahut gider yazılır.

Diğer taraftan kanunda tanınan bu ihtiyarilik Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde tanınmamıştır. Araştırma ve geliştirme giderleri sadece bir dönemin giderleri olmadığı için sonraki dönemin giderlerinin bu giderin fiilen yapıldığı döneme yüklenmesi, faaliyet sonuçları bakımından gerçek durumu da yansıtmayacaktır.

4.4. Hesabın Bölümlemesi

Hesabın bölümlemesinde birden fazla proje olması durumunda birinci seviyede proje bazında ikinci ve daha alt seviyelerde ise gider bazında hesap detaylandırılabilir.

4.5. Hesabın İşleyişi

Tek düzen hesap planında bir birinden ayrı ancak birbiri ile ilişkili üç adet araştırma ve geliştirme giderleri hesabı mevcuttur. Bunlar,

263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabıdır.

750 kod numaralı hesapta dönemde aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile önceki dönemlerde aktifleştirilen tutarlardan döneme isabet eden itfa payları izlenirken dönem sonlarında bu hesapta izlenen tutarlar 630 kod numaralı hesaba aktarılır.

Bu hesapta ise aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri izlenecektir. Dönem içerisinde ortaya çıkan araştırma ve geliştirme giderlerinden aktifleştirilmesine karar verilenler bu hesapta izlenirken dönem gideri niteliğindeki araştırma ve geliştirme giderleri ise 750 kod numaralı hesapta izlenecektir.

Bu hesapta izlenen tutarlar beş yılda eşit taksitlerle amortismanına tabi tutularak yok edileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu ile tanınan ihtiyarilik hakkının kullanılmak istenmesi durumunda aktifleştirilen tutarların kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında izlenmesi gerekmektedir.

4.6. Envanter ve Değerleme

Araştırma ve Geliştirme giderleri maliyet bedeli ile aktifleştirilir. Aktifleştirilen giderler ise yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Bu hesap dönem sonlarında amortismanına tabi tutulacak ve ayrılan amortismanlar 750 kod numaralı araştırma ve geliştirme giderleri hesabının borcu karşılığında 268 kod numaralı birikmiş amortismanlar hesabının alacağına kaydedilecektir.

4.7. Vergi Ertelenmesi : KVK'nun 14/6. ve GVK'nın 89/2.1 maddesinde;

"Mükelleflerin, yılı içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir.

Bu uygulamanın esas ve usulleri

Maliye Bakanlığı'nca tayin ve tespit olunur.' Ertelenecek verginin hesaplanmasında baz alınacak kurumlar vergisi ile ilgili dönemde mahsuplardan önceki hesaplanan kurumlar vergisi olacaktır.

Bu haktan yararlanmak isteyenler ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi verilmezden önce aşağıdaki hususları tevsik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek Gelirler Genel Müdürlüğüne başvurmaları gerekmektedir.¹⁸

a) İşletme içinde kurulan A+G ünitesinin amaçları,

b) A+G ünitesinde çalışan personelin sayısı ve eğitim durumu,

c) A+G faaliyeti ile ilgili projeler,

d) Varsa A+G ünitesine ait Yatırım teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesinin noterden onaylı örneği.

Bakanlık bu müracaatları incelenmek üzere TUBİTAK veya üniversitelere, uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirir. Maliye Bakanlığı söz konusu ekspertiz raporu ve ilgili kuruluşun olumlu görüşü üzerine yıl içinde yapılan yeni teknoloji arayışına yönelik A+G harcamalarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödenmesi gereken kurumlar vergisinin %20'sini üç yıl içinde dokuz taksitte ödenmek üzere erteleyebileceklerdir. (40 no.lu KV Tebliği)

Aynı imkan gelir vekkisi mükelleflerine tanınmıştır.

HAKLAR				
İtfası				
Sermaye Piyasası Kanunu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	TMUDESK	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	
Yararlanma Süresi İçinde	5 Yıl İçinde	Yararlı süresi içinde	Yararlı süresi içinde	
Süre Belli Değilse 5 yılda eşit taksitlerle	Eşit taksitlerle	Ya da 5 yıl eşit taksitlerle	Ya da 5 yıl eşit taksitlerle	
Değerlemesi				
Elde Etme Maliyeti	Maliyet Bedeli			
ŞERHİYELE				
İtfası				
Sermaye Piyasası Kanunu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	TMUDESK	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	
5 Yıl İçinde	5 Yıl İçinde	Aktifleştirilmesi zorunlu	5 Yıl İçinde	
Eşit Taksitlerle	Eşit Taksitlerle	Ya da Hissedarların hisselerinin devri sırasında düzeltilmesi	Eşit Taksitlerle	
	150 Milyonu aşanların aktifleştirilmesi zorunlu			
Değerlemesi				
	Mukayyet Deger			
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ				
İtfası				
Sermaye Piyasası Kanunu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	TMUDESK	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	
İstenirse Aktifleştirilir	İstenirse Aktifleştirilir (GV mükellefleri aktifleştiremez)	Dönemsellik ilkesi gereği aktifleştirilir		
Deneme üretimine geçtiği yıldan itibaren 5 yılda	5 yılda Eşit Taksitlerle (Deneme üretimi değil tam üretime geçtiği dönemden itibaren)	5 yıl Eşit Taksitlerle		
Değerlemesi				
	Mukayyet Deger	Maliyet Degeri		
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ				
İtfası				
Sermaye Piyasası Kanunu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	TMUDESK	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	
İstenirse Aktifleştirilir	İstenirse Aktifleştirilir	İtfa süresi 5 yıllı sınırlı değildir. Yararlı süresi dikkate alınır.	Dönemsellik ilkesi gereği aktifleştirme zorunludur.	
5 yılda Eşit Taksitlerle	5 yılda Eşit Taksitlerle	Ya da 5 yıl Eşit Taksitlerle	5 yıl Eşit Taksitlerle	
Değerlemesi				
	Mukayyet Deger			
md. mük. 298'e göre Yeniden Değerlemeye Tabi değildirler.				

NOTLAR

- 1 SEVİLENGÜL, Orhan, "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe"; Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s. 401.
- 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Maliye Bakanlığı 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kastedilmektedir.
- 2 SEVİLENGÜL, s. 403.
- 3 1. Maden Arama Hakkı (Ruhsatı) Maden arama ruhsatı, 3213 sayılı Maden Kanununa göre maden aranması maden ruhsatı alınmasına bağlıdır. Ruhsatname, hakiki veya hükmi (tüzel) bir şahsa 30 ay süreyle verilir.
2. İşletme Hakkı : Maden Kanunu hükümlerine göre; bir madeni bulan kimse, ruhsat almak şartı ile, belli bir süre, o madenin bulunduğu sahada maden cevheri aramak, çıkartmak, bunlardan faydalanmak ve maden cevherinin çıkartılması için yeraltı ve yerüstü tesisleri yapmak hakkına sahip olmaktadır ki, bu hakka işletme hakkı adı verilmiştir.
3. İmtiyaz Hakkı : İmtiyaz, devlet organları tarafından, bir kimseye belli bir kamu emlakının kullanılması hakkının verilmesini ifade eder. Anayasa hükümlerine göre, idarenin şahıslara bir takım borç ve hükümlere tabi olmak kaydı ile Devlete veya kişilere ait sahalarında bazı hak ve yararlar verilmesi mümkündür.
4. İhtira Beratı (Patent) İhtira beratı,

sanayide ve diğer alanlarda kullanılmaya mahsus makina, alet ve araçların tamamen yenisini, yeni bir şekli veya yeni bir kullanma tarzını keşfeden ya da bunları geliştiren kimsele, keşif ve icatlardan yalnız kendisinin, belirli bir süre yararlanması için devlet tarafından verilen belgedir.

- Lisans : Patent hakkı sahibince bu hakkın belli bir süre için başkası tarafından kullanılmasına izin verilmesi anlamına gelir. İşletme hakkı da denmektedir.

- Royalty : Verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır. Lisans bir işletme hakkı olduğu halde, royalty devralınan bu hak karşılığında yapılan ödemeyi ifade eder ve bu ödeme genellikle satışlar üzerinden belli bir oranda yapılır.

5. Ticaret Unvanı : Ticaret Unvanı, tacirin, ticari işletmesiyle ilgili işlerinde kullandığı ve işletmesini ilgilendiren bütün senet ve evrakı imzaladığı addır.

6. Alamenti Farika (Marka) : Alamenti farika veya marka "Sanayide, küçük sanatlarda, tarımda, imal, izhar istihsal olunan veya ticarete satışa çıkarılan her nevi emtiayı başkalarınınkinden ayırt etmek için bu emtia ve ambalaj üzerine konulan emtia üzerinde konulmadığı takdirde ambalajlarına konan ve bu safhada

elverişli bulunan işaretlerdir."

7. Know-How (Teknik Hüner ve Tecrübe Hakkı) : Bir sınai işletmenin uzun tecrübe ve araştırmalar sonunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim usulünün fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümüdür.

8. Telif Hakkı : Telif hakkı; ilim, edebiyat veya güzel sanatlar alanında, fikir mahsulü bir eser vücuda getiren veya yaratanın o eser üzerinde sahip olduğu fikri ve mali haktır. Amortismanı sinema filmlerindeki gibi d    n lmelidir.

- * Elde etme maliyeti : Varlıkları satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder (md. 19/b)
- ** Maliyet bedeli : İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara münferit bilumum giderlerin toplamını (md. 262)
- 4 ÜSTÜNEL, Besim; "Mali Tablolar", Denet Yayıncılık, Mart, 1995, s. 313.
- 5 ÜSTÜNEL, s. 313.
- 6 "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001"; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2001, s. 835.
- 7 ÖZER, Mevlüt; "Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe";  zkan Matbaacılık San. ve Tic. Ltd.  ti., Ankara 1998, s. 435.
- * Ahi Teşkilatının kurallarına göre dükkan a abilmek için ustalığın simgesi olan pe temalı (i   nl ğu) ku anma

hakkını elde etmiş olmak gerekiyordu. Bu hakkı elde etmiş olan bir kimsenin bu hakkından yararlanmak için  de-nen paraya 'pe temaliye' veya 'pe temallık' denmiştir.

- 8 ATAMAN,  mit; "Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar", Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 174.

- ** Madde 282 - Kurumlarda aktifle tirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlenir.

Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir  ubenin açılması veyahut da i lerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi ir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifle tirilmesi ihtiyaridir. Gerçek veya tüzel kişilerde pe temallıklar da mukayyet değerleriyle değerlenir.

- *** Madde 265 - Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

- 9 4369 sayılı Kanunda vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde yer alan 500.000 liralık maktu had 150.000.000 (2001 yılı için) liraya yükseltilmiştir. Buna göre mükellefler değeri 150.000.000 liranın altında kalan pe temallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşları dilerlerse doğrudan gider yazabileceklerdir. Bu değişiklik 29.7.1998 tarihinde yürürlüğe girmiş

olması nedeniyle 1998 yılından önce aktifleştirilen ve değeri bu tutarı aşmayan kıymetlerin doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Ancak, 1998 yılı içinde alınan ve değeri 50.000.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar (tarihine bakılmaksızın) doğrudan gider yazılabilecektir.

10 ÜSTÜNEL, s. 315.

11 YILMAZ, Kazım; "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 1997, s. 198.

12 ÖZYER, M. Ali; "Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2001, s. 416.

13 YILMAZ, s. 200.

14 HUK Danışma Komisyonu Kararı, 24.4.1974 tr. ve 182 yayın sıra, 214/2 Genel Sıra No.lu kararı.

15 Maliye Yorumları THP, s. 262/2.

16 YAMAN, Celal; "İşletmelerde ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıklar", Vergi Dünyası, 1983-Ocak.

17 KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat; "Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması", Geleştirilmiş 8. Baskı, Beta-2000, s. 197.

18 ERGÜN, Orhan; "Vergi Ertelemenin Bir Yolu da; Ar-Ge Yapmak", Yaklaşım, 1997-Nisan, s. 144.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Kitaplar

1 AKGÜÇ, Öztin; "Mali Tablolar Analizi", Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 64, İstanbul-1995.

2 ATAMAN, Ümit, "Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar", Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997.

3 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2001, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2001.

4 Denetim İlke ve Esasları Cilt 1, HUK Yayını, İstanbul, 1999.

5 GÜVEMLİ, Oktay, "Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları", İstanbul, 1998.

6 KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat; "Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması", Geleştirilmiş 8. Baskı, Beta-2000.

7 Maliye Postası TEKDÜZEN HESAP PLANI Cildi.

8 ÖZBALCI, Yılmaz; "VUK Yorum ve Açıklamaları" Oluş Yayıncılık, Aralık, 1999.

9 ÖZER, Mevlüt; "Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe", Özkan Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara 1998.

10 ÖZYER, M. Ali; "Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2001.

11 SEVİLENGÜL, Orhan; "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe"; Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

12 ÜSTÜNEL, Besim; "Mali Tablolar",

Denet Yayıncılık, Mart 1995.

- 13 YILMAZ, Kazım; "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 1997.

2. Sürekli Yayınlar

- 1 EKİCİ, Hadi; "İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası, 1998/Aralık.
- 2 ERGÜN, Orhan; "Vergi Ertelemenin Bir Yolu da; Ar-Ge Yapmak", Yaklaşım, 1997/Nisan.

- 3 KAŞİF, Mustafa "Gayrimaddi Hakların Değerlemesi" Vergi Dünyası, Aralık/1998.

3. Kanunlar, Tebliğler, Kararlar

- 1 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2 Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3 Sermaye Piyasası Kanunu
- 4 Türk Ticaret Kanunu
- 5 Gelir Vergisi Kanunu
- 6 HUK Danışma Komisyon Kararları