

VERGİ USUL KANUNU VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Mesut UÇAK (*)

- GİRİŞ

Duran varlıklar Tekdüzen hesap Planında; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemiş varlıkları kapsamaktadır. Duran Varlıklar; Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenebilir Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar olarak bölümlere ayrılmıştır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununun 269-273. maddeleri arasında gayrimenkuller ve demirbaşların değerlendirilmesi başlığı altında düzenlenmiştir. Ayrıca özellik arz eden maliyet bedeli bilinmeyen duran varlıklar ile gayrimenkuller de özel maliyet bedeli ile ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir.

Bu çalışmamızda maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu hükümleri açısından irdelenecektir.

2- MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN V.U.K. HÜKEMLERİ :

A) Gayrimenkuller:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca aynı maddede;

- (i) Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferuatı,
- (ii) Tesisat ve Makineler,
- (iii) Gemiler ve diğer taşıtlar,
- (iv) Gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

VUK'nun 270. maddesi gayrimenkullerde maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka aşağıdaki giderlerin de dahil olacağını belirtmiştir.

- (i) Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- (ii) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer (V.U.K. md. 271).

Satın alma bedeline eklenmesi yada doğrudan gider yazılması ihtiyari olan giderler ise, noter,mahkeme,kıymet takdiri , komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım (Emlak alım vergisi yürürlükten

(*) Vergi Denetmeni

kaldırılmış bunun yerine ise tapu harcı miktarı artırılmıştır. Bu sebeple emlak alım vergisinin yerine ikame edilen tapu harcı tutarları da doğrudan gider yazılabilir veya ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilerek aktifleştirilebilir.¹) ve Özel Tüketim Vergileridir. Taşıt Alım Vergisinin yerini ÖTV'nin alması dolayısıyla sadece taşıtlar için ödenen ÖTV'ler değil makine ve tesisatlar için ödenen ÖTV'lerin de maliyete dahil edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir.²

İşletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi K.D.V. Kanununun 30/b bendi hükmüne göre indirilemeyen KDV olarak kabul edilmiştir. K.D.V. Kanununa göre indirimi mümkün olmayan bu tutarın doğumuna neden olan binek otomobilin maliyetine eklenmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür. Vergi idaresi de bu görüştedir.

VUK'nun 271. maddesine göre, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satınalma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer. Buna göre bir gayrimenkulün inşa edilerek ve makine ve tesisatın imal edilerek iktisabında; Gayrimenkulün üçüncü şahıslardan alınan arsa üzerinde yapılması halinde, bu arsa için ödenen satın alma bedeli veya arsa payına karşılık verilecek bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, işletmenin kendi arsası üzerine inşaat yapması halinde arsanın maliyet bedeli,

- İnşaat yapılacak arsada bina mevcut olması halinde bunun yıkım giderleri,
- Arsa düzenleme giderleri,
- İnşaat malzeme giderleri, makine, tesisat ve taşıma araçlarında hammadde ve yardımcı malzeme taşıma giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Vergi, resim, harç giderleri,
- Sair inşaat giderleri
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, telaliye giderleri

Maliyet bedelini meydana getirecektir.³

Eğer inşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye dahil eski bir bina varsa bu binanın yıkım masrafları yukarıda belirttiğimiz gibi yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinde yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

a) Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması:

VUK'nun 271. maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler maliyet bedeline ilave edilir.

Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan bir tertibatın eklenmesi, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olarak kanun maddesinde örnek olarak gösterilmiştir.

Bu durumda sabit varlıkla ilgili bir harcamanın maliyet bedeline dahil edilebilmesi için;

(i) Yapılan harcamanın normal bakım, tamir ve temizleme giderleri, diğer bir ifade ile, sabit varlığın normal fonksiyonu devam ettirebilmesi için gerekli normal harcamaların dışında olması,

(ii) Yapılan harcamanın sabit varlığı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacı ile yapılmış olması gerekir. Danıştay kararlarında, nakil vasıtalarının normal tamiri, kaporta onarımı, boyatılması, elektrik donanımının tamiri, oto yedek parçaları için yapılan harcamaların normal tamir bakım gideri olduğu maliyet bedeline dahil edilmemesi gerektiği açıklanmıştır.

VUK'nun 272. maddesine göre sabit varlıklar için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artışı ile ilgili giderlerden meydana geldiği zaman mükellef bu

¹ Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2007 s.908

² Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2007 s.908

³ Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, 4. Basım, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006 s.327

giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı göstermek zorundadır.

Buna karşılık, kaza sonucu büyük ölçüde hasara uğrayan nakil vasıtasının eski haline getirilmesi, eskimiş bir aracın kasa ve motorunun değiştirilmesi, motor aksamının yenilenmesi, gayrimenkullere ilave bölümlerin yapılması, gemi makinesinin değiştirilmesi ilave motor takılması gibi sabit varlığın normal tamir, bakımı dışında hizmet ömrünü uzatan, iktisadi kıymetini artıran harcamaların maliyet bedeline dahil edilip amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

VUK'nun 272. maddesinde sabit varlığın alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan harcamaların maliyet bedeline dahil edileceği belirtilmekle beraber binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör; havalandırma ve benzeri tesisatların binadan ayrı aktifleştirilip binanın amortisman süre ve nisbetinden farklı olarak amortisman tabi tutulacağı açıklanmıştır. Uygulama bu yönde yerleşmiş olup, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 17.06.1982 tarih ve E.1977/4,K.1982/6 sayılı kararında binaların mütemmim cüzü durumundaki kalorifer, asansör vb. gibi tesislerin binalardan ayrı olarak amortisman tabi tutulacağı kabul edilmiştir. ⁴

Sonuç olarak gayrimenkullerde maliyet bedelini artıran giderlerin itfası yapılan giderlerin gayrimenkulün kalan ömrünü uzatması veya gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte, normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırmaya nitelikte olmasına göre farklılık arz etmektedir.

Gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak gayrimenkulün itfa süresinden bağımsız olarak itfa edilir. Örneğin 7 yıllık itfa süresi öngörülen bir otobüsün motoru kullanılmaya başlandığı yıldan itibaren 5. yılında değiştirilirse otobüsün normal kalan itfa süresine bakılmaksızın değiştirilen motorun itfası otobüsten ayrı olarak aktive girdiği yıldan itibaren ayrı itfa süresine göre itfa edilir. Yapılan giderin gayrimenku-

lun kullanma ömrünü uzatmamakla birlikte, normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırmaya nitelikte olması durumunda ise yapılan ilave giderler ilave yapılan gayrimenkulün kalan itfa süresi içerisinde itfa edilir. Yukarıdaki örneği şu şekilde değiştirirsek otobüsün koltuk kumaşlarının değiştirilmesi durumunda yapılan giderler otobüsün kullanma ömrünü uzatmadan, normal ömründeki fonksiyon ve yararını artırmaktadır. Bu durumda yapılan giderler otobüsün kalan itfa süresi içerisinde eşit tutarlarda yapılacaktır.

b) Gayrimenkullerde Özel Maliyet Bedeli :

VUK'nun 272. maddesine göre gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan 272.maddenin bir ve ikinci fıkralarındaki giderler bunların özel maliyeti olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerde bu hükümdedir.

Gayrimenkullerin kiracıları tarafından yapılan ve V.U.K.'nun 272.maddesinde belirtildiği şekilde, bunların iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. V.U.K.'nun 327.madde hükmüne göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen bu giderler, kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir. V.U.K.'nun 327.maddesi aşağıdaki gibidir.

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebeple sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

c) Kredi Faizleri ve Kur Farkları :

Maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan

⁴ Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, 4.Basım , Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006 s.329

kredilere ilişkin faizlerin ve kur farklarının sabit kıymetin maliyetine mi ekleneceği, yoksa doğrudan gider olarak mı yazılacağı konusundaki açıklamalara 163 seri Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

1- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması, gerekmektedir.

2- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanları, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.

(i) Aleyhte Doğan Kredi Faizleri ve Kur Farkları :

Yukarıda açıklanan 163 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğ hükümlerinden de görüleceği üzere; gayrimenkul alımında kullanılan kredilerle ilgili faiz tutarlarının gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi (seçimlik hak) gerekmektedir.

Yine aynı tebliğde açıklandığı gibi döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanları, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider

yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması gerekmektedir.

VUK'na göre değerlendirme bilanço gününde yapıldığından ve değerlendirme ölçüsü kabul edilen maliyet bedelinin dönem sonunda tesbiti gerekeceğinden sabit varlığın aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen kredi faizlerinin, akreditif faiz ve komisyonlarının da satınalma bedelinin bir müttemim cüzü olarak maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

Bu sebeple, vergi idaresi 163 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği ile satın alınan, imal veya inşa edilen gayrimenkullerde satınalma tarihi ile o dönemin sonuna kadar veya imal veya inşa başlangıç tarihi ile imalatın veya inşaatın tamamlanıp gayrimenkulün aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen faiz giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir.

(ii) Lehte Doğan Kur Farkları :

334 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi (maliyeti azaltmak suretiyle) aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Yukarıdaki tebliğ hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere, gayrimenkulün alındığı dönemin sonunda yani değerlendirme gününde mükellef lehine kurlarda bir düşme olması durumunda lehte ortaya çıkan kur farkının dönemin sonunda oluşan maliyetten düşülmesi, satın alma döneminden sonraki dönemlerde ortaya çıkan lehteki kur farklarının ise mükellefin tercihine göre maliyetten düşülmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması veya kambiyo geliri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

d) Maliyet bedeli bilinmeyen maddi duran varlıklar

İşletmeye dahil edilen bazı duran varlıkların maliyet bedelinin bilinmemesi veya işletmeye bir maliyet yüklememiş olması durumunda ise değerlendirme VUK'nun 289. madde hükümlerine göre yapılacaktır.

VUK'nun 289. maddesinde maliyet bedeli ile değerlendirilemeyen sabit varlıklardan bina ve arazinin vergi değeri ile diğerlerinin varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirileceği açıklanmıştır. Sabit varlıklarda borsa rayıcı söz konusu olmadığından ve bu gibi değerlerin mukayyet değerleri de bulunmadığından bina ve arazi dışında maliyeti bilinmeyen sabit varlıklar emsal bedeli ile değerlendirilir.

VUK'nun 268. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Emsal bedeli ise, takdir komisyonu tarafından takdir edilir.

B) Demirbaşlar

Vergi Usul Kanununda demirbaşların değerlendirilmesini ayrı olarak ele alınmıştır. V.U.K.'nun 273. maddesinde; alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Aynı maddeye göre, bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden başka nakliye ve komisyon gibi özel giderlerdir.

İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

VUK'nun 262. maddesinde belirtilen maliyet bedeli tanımı ve kapsamının demirbaşlar için de uygulanacağı açıktır. Faiz ve akreditif masraflarının da bunların maliyetine dahil edilmesi gerekecek ve uygulama yukarıda belirtilen şekilde olacaktır.

VUK'nun 313. maddesinde değeri (364 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği) 560 YTL.sini (2007 yılı için) aşmayan peştemallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılacağı, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Bu durumda dileyen mükellefler değeri 560 YTL.nin altında olan demirbaşlarını aktifleştirerek amortismanına tabi tutmak yerine doğrudan doğruya gider yazabilirler.

Ancak, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arzeden demirbaşların tek tek değeri 560 YTL.nin altında olsa bile doğrudan gider yazılamaz. Bunların tümünün toplam değeri 560 YTL.nin altında olması durumunda istenirse gider yazılabilir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturma-

nın anlamı, belli bir fonksiyonun etrafında toplanma ve fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getirme olarak kabul edilmektedir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturma konusunda örnek vermek gerekirse okul, öğrenci yurdu, otel, lokanta, sinema gibi yerlerde kullanılan çatal, kaşık, bıçak, karyola, dolap, raf, yer döşemeleri şeklindeki demirbaşların iktisadi ve teknik bir bütünlük arzettiği bu sebeple bunların herbirinin belirtilen haddin altında olmasına rağmen toplam tutarının belirtilen tutarın (560 YTL.) üzerinde olması durumunda amortismanına tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Maliyet bedeli bilinmeyen demirbaşlar da aynı şekilde VUK'nun 289. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedeli takdir komisyonu tarafından tesbit edilir.

3-MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ YERİ :

Tekdüzen Muhasebe sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hesap planında aşağıdaki sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

A) MADDİ DURAN VARLIKLAR

1. Arazi Ve Arsalar
2. Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri
3. Binalar
4. Tesis, Makine Ve Cihazlar
5. Taşıtlar
6. Demirbaşlar
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar
8. Birikmiş Amortismanlar (-)
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar
10. Verilen Avanslar

Maddi duran varlıklar grubunda yer alan yukarıdaki hesapların envanter ve değerlemesinde V.U.K. 269-273 maddeleri arasındaki hükümleri geçerlidir. Yukarıda yapılan açıklamalardan her hesabın kendine özgü durumu göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi yapılabilmektedir.

(i)Yapılmakta Olan Yatırımlar :

Hesap planında yer alan yapılmakta olan yatırımlar hesabı özellik arz etmektedir. Bu hesapta, işletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar izlenmektedir.

Dönem sonu itibariyle yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen yatırımın tamamlanıp tamamlanmadığı, diğer bir ifade ile kullanıma hazır hale getirilip getirilmediği araştırılır. Yatırım tamamlanmış ise bu hesapta toplanan tutarlar ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Örneğin işletme bina inşa etmektedir. Bina inşaatı 5 yıl sürdü işletme 5 yıl içerisinde yaptığı her türlü harcamayı yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlemekte 5.yılın sonunda yani bina tamamlandığında bu hesapta toplanan tutarı binalar hesabına aktarması gerekmektedir. Yatırım tamamlanıp ilgili maddi duran varlık hesabına aktarıldıktan sonra ilgili maddi duran varlığın değerlendirilmesi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

B) MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

1. Haklar
2. Şerefiye
3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
5. Özel Maliyetler
6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
7. Birikmiş Amortismanlar (-)
8. Verilen Avanslar

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 şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

(i) Haklar :

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasar-

ruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

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

Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesinde gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

(ii) Şerefiyeler :

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. ⁵

Şerefiyeler (Peştemallık) V.U.K.'nun 282.maddesi uyarınca, mukayyet değeri ile değerlendirilir.

(iii) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri :

Kurumun tesis olunması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmesi için kullanılan hesaptır.

Vergi Usul Kanunu'nun 282.maddesinde aktifleştirilen "ilk tesis ve taazzuv" giderlerinin mukayyet değeri ile değerlendirileceği, bu değer ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Kuruluş ve Örgütlenme (ilk tesis ve taazzuv) giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Kurumlar yaptıkları bu tür giderlerini isterlerse aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa ederler, isterlerse giderin yapıldığı dönemde doğrudan giderlere yansıtırlar. Yani bu konuda bir seçimlik hakları vardır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri kurumlar için geçerli bir giderdir. Gerçek kişi, işletme ve ortakları kuruluş giderlerini doğrudan gider kaydederler. Aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa etme hakları yoktur.

⁵ Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri 4.cilt Yaklaşım Yayıncılık

Vergi Usul Kanunu'nun 282.maddesinde " Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıkların mukayyet (kayıtlı) değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunacağı" şeklinde hükme bağlanmıştır.

iv) Araştırma ve Geliştirme Giderleri :

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

Yapılan giderler maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir ve 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir. Yani araştırma ve geliştirme giderleri maliyet bedeli ile değerlendirilir ve 5 yıl içinde amortisman yoluyla itfa edilir.

(v) Özel Maliyetler :

Vergi Usul Kanununun 272. maddesine göre kiralanmış gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılarak kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsamaktadır.

Gayrimenkullerin kiracıları tarafından yapılan ve V.U.K.'nun 272.maddesinde belirtildiği şekilde, bunların iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. V.U.K.'nun 327.madde hükmüne göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen bu giderler, kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir.

4- SONUÇ :

Vergi Usul Kanununda maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesine ilişkin hükümler gayrimenkullerin değerlendirilmesi, demirbaşların değerlendirilmesi başlığı altında ele alınmıştır. Ayrıca gayrimenkullerin maliyet bedelinin artması, gayrimenkulün kiralanması durumunda kiracı tarafından yapılan harcamaların (özel maliyetler) durumu ile gayrimenkul alımında kullanılan kredi faizleri ile kur farklarının durumları ise ayrıca düzenlenmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesi-

ne göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca aynı maddede; Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderlerinde maliyete dahil edilmesi gerektiği, noter,mahkeme,kıymet takdiri , komisyon, ÖTV vb. giderlerin maliyete dahil edilmesi veya doğrudan gider yazılmasının mükellefin ihtiyarında olduğu, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satınalma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçtiği, binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Verginin binek otomobilin maliyetine eklenmesi gerektiği, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin maliyet bedeline ilave edilmesi gerektiği, kira ile tutulan iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünü devamlı olarak artıran giderlerin maliyete eklenmesi gerektiği, gayrimenkul alımında kullanılan kredilerle ilgili faiz tutarlarının ve oluşan kur farklarının gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesinin mükellefin ihtiyarında olduğu, mükellef lehine oluşan kur farklarının da aynı şekilde değerlendirilmesi gerektiği, demirbaşlarında yukarıda sayılan hükümlere göre değerlendirilmesinin yapılması gerektiği, Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerini içeren değişik maddelerinde düzenlenmiştir.

Yukarıda Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlık hesaplarının Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre özellikleri açıklanmıştır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili

değerleme hükümleri, Vergi Usul Kanununda gayrimenkuller ve demirbaşların değerlemesi başlığı altında toplanmış ve özellik arz eden hususlar yukarıda açıklanmıştır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar tekdüzen hesap planında maddeler halinde sayılmış olup, hesap planında yer alan varlıklarla V.U.K.'da yer alan değerlendirme hükümleri arasında paralellik sağlanmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR :

- 1) Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2007
- 2) Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, 4.Basım , Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006
- 3) Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri 4.cilt Yaklaşım Yayıncılık
- 4) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu