



MADDİ ve MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU ve TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

Mesut UÇAK^(*)

1 - GİRİŞ

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununun 269-273. maddeleri arasında gayrimenkuller ve demirbaşların değerlemesi başlığı altında düzenlenmiştir. Özellik arz eden özel maliyet bedeli, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştamallıklarla ilgili düzenlemelere de ayrıca yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda gayrimenkulün tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle gayrimenkulden anlaşılması gerektiği noktasında Medeni Kanun hükümleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Medeni Kanun'da gayrimenkul; mülkiyet konusu olabilen yerinde sabit olan şeylerdir. Yani gayrimenkul yerinde sabit olan arazi, arsa, bina, köprü, kanal, demiryolu, baraj, dalyan

ve voli mahalleri gibi mal ve tesisler ile tapu siciline müstakil ve daimi olarak kaydedilen hak ve menfaatlerdir.

Maddi olmayan duran varlıklar ise 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 şerefiyelerdir.

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 öngörülmeleyen varlıkları kapsamaktadır. Duran Varlıklar; Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar olarak bölümlere ayrılmıştır.

^(*) Vergi Denetmeni

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

2- MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN V.U.K. HÜKÜMLERİ

2.1- Gayrimenkuller Ve Gayrimenkuller

Gibi Değerlenecek Kıymetler:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesine 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,
- Gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

a) Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzleri

(Tamamlayıcı Parça) ve Teferruatı (Eklenti):

Mütemmim Cüzü Türk Medeni Kanunu'nun 619.maddesinde "Mahalli örf'e göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şey telef, tahrip veya taşıyıcı olmadıkça ondan ayrılması kabil olmayan cüzüleri o şeyin mütemmim cüzüdür." şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin bir binanın kalorifer, doğalgaz ve su tesisatı o binanın mütemmim cüzleri iken devamlı bir bağlantı olması nedeniyle kiracı tarafından getirilen ve götürülebilecek olan tesisat (kat kaloriferi, şofben, klima vb. tesisler) mütemmim cüz sayılmaz.

Teferruat ise yine Türk Medeni Kanunu'nun 621.maddesinde "Mahalli örf'e veya malikin açık arzusunun göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimi bir tarzda tahsis olunan ve kullanılmakta o şeye tabi

kılınan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatıdır. Asıl şeyden muvakkat zaman için ayrılmakla teferruatın olmak sıfatı zail olmaz." şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan yasal düzenlemeden de görüleceği üzere teferruat asıl olmayan, fakat asıl olan şeye bağlı olan ayrıntılı şeylerdir. Örneğin bir dairenin lavaboları, çelik kapısı teferruatıdır.

b) Tesisat ve Makineler:

İşletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için kullanılan her türlü motorlu araç makine ve tesisat ile bunların eklentileri gayrimenkul sayılır ve gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

Makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip veya zarar görecektir ise bu makineler binanın mütemmim cüzü olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde, istenilen faydayı sağlayamayacak durumda olan makineler de binanın mütemmim cüzüdür. Buna örnek olarak kazanlar, zeminde raptedilen türbinler sayılabilir. Bunların dışında bina tahrip edilmeden sökülüp götürülebilen makineler ise teferruat kapsamında değerlendirilir.

c) Gemiler ve Diğer Taşıtlar:

Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemiler, tüm motorlu yükleme ve boşaltma araçları, motorlu nakil ve taşıma araçları bu madde kapsamında gayrimenkul hükümünde olup, gayrimenkullerin tabi olduğu değerlendirilme hükümlerine tabidirler.

d) Gayrimaddi Haklar:

Gayrimaddi haklar maddi bir varlık olarak elde edilemeyen, ancak tek başına alım-satım konusu olan, tescil edilebilen ve mülkiyete konu olabilmeyen haklardır. Gayri maddi hakları sınırlı ay-

ni haklar(irtifak hakları,gayrimenkul mükellefiyeti,rehin hakları) sına-i ve ticari haklar (marka,patent, know how,ticaret unvanı,işletme adı) ve fikri haklar (ilmi ve edebi eserler,musiki eserleri ,güzel sanat eserleri,sinema eserleri) olarak sınıflandırabiliriz.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde maddi olmayan duran varlıklar grubu altında haklar hesabı ile gayrimaddi hak anlatılmak istenilmiştir.

2.2- Gayrimenkullerin Maliyet Bedeline

Girmesi Zorunlu veya İhtiyari Olan Giderler:

VUK'nun 270. maddesi gayrimenkuller de 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 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 do-

layısıyla 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 vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi K.D.V. Kanununun 30/b bendi hükmüne göre indirilemeyen KDV olarak kabul edilmiştir. K.D.V. Kanununa göre indirim 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, tellaliye giderleri

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

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

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. Yıkılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinin de 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 hızlandırmak, 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, karpota 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 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 tesisatlarının 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

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

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

Gayrimenkulün veya taşıtın kullanma ömrünü uzatan nitelikte olan ve maliyetine eklenen giderlerin itfa edilmesi asıl gayrimenkule veya taşıta ait sürede, fakat bu giderlerin aktive dahil olduğu yıldan başlamak üzere itfa edilir. Yani, gayrimenkul veya taşıtın amortisman süresi kaç yıl ise, maliyete ilave edilen giderin itfa süresi de bu kadar olacaktır. **Örneğin;** 5 yıllık itfa süresi (%25 amortisman oranı) öngörülen bir otobüsün motoru kullanılmaya başlandığı yıldan itibaren 5. yılında değiştirilirse maliyet artırıcı giderin itfa süresi gayrimenkule ilişkin süre kadar olacağından yine 5 yıl olacaktır. Fakat, amortisman ayrılmasına başlanılacak yıl bu giderin aktifleştirildiği yıldan itibaren başlayacaktır.

Gayrimenkul veya taşıtın kullanma süresini uzatmayan fakat fonksiyonunu veya yararını artırıcı nitelikte olan ve maliyet bedeline eklenen giderlerin itfa süresi ise, asıl gayrimenkul veya taşıtın kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlar halinde (normal amortisman usulünde) yapılacaktır. 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:

Kiralan gayrimenkullerle ilgili olarak işletmeler tarafından yapılan değer artırıcı veya gayrimenkulü genişletici nitelikteki giderlerden kira süresi sonunda kiralayanda bırakılacak olan kıymetler özel maliyet adını almaktadır. 213 sayılı 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. Bu tür harcamalar doğrudan gider yazılmayıp aktifleştirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerde bu hükmüdedir.

Özel maliyetler kira süresine göre eşit yüzdelere amortisman tabi tutulur. Kira süresinin belirsiz olması durumunda amortisman beş yıllık süre esas alınarak hesaplanacaktır. Özel maliyet bedellerinin itfasında kıst amortisman uygulaması yapılmayacak ve azalan bakiyeler usulü kullanılmayacaktır. Özel maliyetin bir bedel karşılığında devredilmesi durumunda iktisadi kıymet satışı gibi işlem yapılacaktır.

c) Kredi Faizleri ve Kur Farkları:

Maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan 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 gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,

2- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithaledilmesi 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 kredisini 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 bulunmaktadır, 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 mütemimim 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 amortisman 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 amortisman tabi tutulması veya kambiyo geliri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.3- 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

re yapılacaktır.

VUK'nun 289. maddesinde maliyet bedeli ile değerlendirilmeyen sabit varlıklardan bina ve arazinin vergi değeri ile diğerlerinin varsa borsa rayiçci, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirileceği açıklanmıştır. Sabit varlıklarda borsa rayiçci 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.

2.4- 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 satın alma 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 (393 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği) 680 TL.sini (2010 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 açıklamıştır.

Bu durumda dileyen mükellefler değeri 680 TL.sinin altında olan demirbaşlarını aktifleştirerek amortismanına tabi tutmak yerine doğrudan

doğruya gider yazabilirler.

Ancak, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük arzeden demirbaşların tek tek değeri 680 TL.sinin altında olsa bile doğrudan gider yazılmaz. Bunların tümünün toplam değeri 680 TL.sinin altında olması durumunda istenirse gider yazılabilir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük oluşturma 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 her birinin belirtilen haddin altında olmasına rağmen toplam tutarının belirtilen tutarın (680 TL.) 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 tespit edilir.

3- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN V.U.K. HÜKÜMLERİ

(i) Haklar:

İmtiyaz, patent, lisans, 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.

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 gayri maddi 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 olmayacağı 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 kaydeder-

ler. Aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa etme hakları yoktur.

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.

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 kiralanılan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulun kullanılması için yapılp 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.

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

4- 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.

4.1- 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.

Tekdüzen muhasebe sistemi açısından yukarıda verdiğimiz örneğin yıllar itibariyle yevmiye kaydını yaparsak;

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar

191 – İndirilecek KDV

100 – Kasa

5 yıl boyunca yatırımla ilgili yapılan her harcama aşamasında bu kayıt yapılacaktır.

252- Binalar

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar

5.yılın sonunda bina tamamlandığında (aktife alma) bu kayıt yapılacaktır.

Görülebileceği üzere işletme kullanacağı binayı kendisi inşa ederse V.U.K'nun 271. maddesi hükmü "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer "gereğince inşaat için yaptığı harcamaları tekdüzen muhasebe sistemi açısından yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlemektedir. Binanın yapımı aşamasında, yapılmakta olan yatırımlar hesabında oluşan tutar üzerinden yıl sonlarında veya geçici vergi dönemlerinde amortisman ayrılamaz. Bina inşaatının tamamlandığı dönemde yapılmakta olan yatırımlar hesabında oluşan toplam tutar binanın maliyet bedelini oluşturmakta olup bu tutar üzerinden yapılmakta olan yatırımlar hesabı binalar hesabına aktarılmaktadır. Artık İşletmenin aktifinde yer alan binalar hesabı üzerinden her dönemin sonunda faydalı ömrü göz önünde bulundurularak amortisman ayrılabilir.

4.2- 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. Yukarıda yer alan hesaplar göz önünde bulundurularak gerekli açıklamalar maddi olmayan duran varlıkların değerlemesine ilişkin V.U.K. hükümleri bölümünde yapılmıştır.

5- SONUÇ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269.maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca aynı maddede; Gayrimenkullerin mütemim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili değerlendirme 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 planı açısından maddeler halinde sayılmış olup, hesap planında yer alan varlıklarla V.U.K.'da yer alan değerlendirme hükümleri arasında paralellik sağlanmıştır. Bu nedenle işletmeler satın aldıkları, imal ettikleri veya işletmelerinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının değerlendirme işlemlerinde yukarıda açıkladığımız V.U.K.'nın değerlendirme hükümleri ile tekdüzen hesap planında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlık hesapları arasındaki bağlantıları da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

KAYNAKLAR:

- 1) Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Mart 2007
- 2) Vergi Raporu , Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, sayı 99 Mesut UÇAK, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların değerlendirilmesi
- 3) Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, 4.Basım , Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006
- 4) Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri 4.cilt Yaklaşım Yayıncılık
- 5) Ali UYSAL Yeminli Mali Müşavir, Nurettin

EROĞLU Yeminli Mali Müşavir Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4.Baskı Ankara 2009,

- 6) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 8) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu