

DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

Sibel Güler (*)

I - GİRİŞ

231 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258.maddesinde değerlendirme; esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin takdir ve tespit edilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Ancak değerinin tespit edilmemesi durumunda, vergi matrahının tespit edilebilmesi için, değer belirlenmesi için verilerin dayandırılarak hesaplanmasını sağlamak amacıyla takdir esası da değerlemenin tanımına alınmıştır. İktisadi kıymetler arasında bulunan duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği hususu VUK'un 269. ve 270. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Değeri tespit edilecek iktisadi kıymetin vergisel işlemlere konu maddi ve gayrimaddi mal ve hak olması gerekir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde; Duran Varlıkların değerlemesi ile VUK'un değerlemeye ilişkin; 269. ve 270.maddeleri irdelenecektir.

2-DURAN VARLIKLAR

Bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha uzun süre sonra; tahsil edilecek alacaklar, tüketilecek stoklar, yararlanılacak peşin ödemelerle, bir yıldan daha uzun süre boyunca yararlanılacak maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar duran varlıkları oluşturur. Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Ol-

mayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Duran Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar olarak bölümlerden oluşur. Duran varlıkların değerlendirme hükümlerini ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

A-TİCARİ ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ:

VUK'un 281'inci maddesine göre bütün alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilir. Mukayyet değer ölçüsü uygulanmadan önce, bu alacaklar içinde şüpheli ve değersiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar muhasebe kayıtlarında düşüldükten sonra geriye kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanır.

VUK'un 281 'inci maddesinde genel olarak alacakların mukayyet değerle değerlendirileceği ifade edilirken aynı madde "vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır."denmektedir. Buradan anlaşıldığına göre alacak senetleri, mükellefin isteğine bağlı olarak; mukayyet değeri ile tasarruf değeri ile değerlendirilir.

Senetli alacaklarda değerlendirme esasında; senetli alacağın bilanço günündeki değerine indirgenmesi amaçlanmıştır. Bu alacakların bilanço günündeki değerine, reeskont işlemi yapılarak ulaşılır. Bu senetli alacağın reeskonta tabi tutulmasının iki amacı vardır.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

1-Alaçağın bilançoda, dönem sonundaki net değeri üzerinden görünmesi,

2-Alaçağa dahil edilen ve gelir yazılan tutardan gelecek döneme ait olan kısmın ayrılması,

Bu nedenle vadeli bir alaçağın değerini, "Alacak senetleri Reeskont Hesabına " ya da doğrudan ilgili alacak hesabının alaçağına yazarak, bilanço günündeki değerine indirirken, düzeltilecek bir gelirin olmadığını da göz önünde tutmak gerekir.

Senetli ve senetsiz yabancı paralı alacaklar ortaya çıktıklarında cari olan kur üzerinden hesaplara alınır. Dönem sonlarında değerlendirme kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur.

B-MALİ DURAN VARLIĞIN DEĞERLEMESİ

7 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Genel Tebliği'nin 16. maddesinde mali duran varlıklar;

a)Maliyet bedeliyle veya,

b)Yeniden Değerlenmiş tutarıyla veya,

c)Pazarlanabilir hisse senedi ise portföy bazında maliyet ve ya piyasa değerinin düşük olanıyla değerlendirilir.

Maliyet bedeliyle değerlendirilen mali duran varlıkların değerinde geçici olmayan bir düşüş varsa , değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

C- MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

Maddi duran varlıklar "Maliyet Esası Kavramı" uyarınca maliyet değeri ile değerlendirilir. Bir harcamanın bir maddi duran varlıkla ilişkilendirilebilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu hükümleri ve 8 no'lu TMS'nin düzenlemeleri göz önünde tutularak aşağıdaki hususlar belirtilebilir:

a)Alış bedeli dışındaki bir harcamanın maddi duran varlığın maliyetine alınabilmesi için duran varlıkla doğrudan ilişkili olmalıdır.Buna göre bir duran varlık için alına yatırım kredisinin faizi ve kur farkları, edinme döneminde, duran varlığın maliyetine verilirken ; işletmenin genel olarak finansmanını sağlamak için alınan kredilerden duran varlığa pay verilmesi, direkt olarak ilişkilendirilebilme niteliği

bulunmadığından, uygun görülmez.

b)Duran Varlığın edinme süreci tamamlandıktan sonra, onun hizmet verir durumda tutulmasına yönelik işlemlerin gerektirdiği harcamalar duran varlık maliyetine alınmaz.

c)Harcamanın maddi duran varlığın önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılmış olması gerekir. Buna göre çalışabilir duruma gelmiş bulunan duran varlıklara artık maliyet yüklenilmez.

d)Bir duran varlığın edinilmesinde ödenen ithal harçları ile geri alınması mümkün olmayan alış vergileri de maliyetine eklenir.

e) Bir duran varlığın edinilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan ticaret veya diğer iskontolar duran varlığın maliyetinden düşülür.

f)Bir varlığın elde edilmesi veya çalışabilir duruma getirilmesi için yapılmış olması kaydıyla genel yönetim maliyetleri o duran varlığın maliyetine eklenebilir.Buna karşılık kuruluş ve örgütlenme giderleri ile tesisin üretime başlamasından önce katlanılan maliyetlerle ilgili duran varlığın çalışabilir duruma getirilmesi için zorunlu olması durumunda o duran varlığın maliyetine eklenebilir.

g)Bir varlığın elde edilmesi veya çalışabilir duruma getirilmesi için yapılmış olması kaydıyla genel üretim maliyetleri duran varlığın maliyetine eklenir.

h)Bir tesisin gerçekleştirilmesi için kullanılan finansman maliyetleri yatırımın tamamlanmasına ve kullanılabilir duruma gelmesine kadar yatırım maliyetine dahil edilir.

Maddi duran varlıkların değerlemesini ana başlıklar halinde şu şekilde irdeleyebiliriz:

2.C.1.Gayrimenkullerin değerlendirilmesi:

a) Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Kıymetler:

Vergi Usul Kanunu gayrimenkuller ve demirbaşların değerlemesini ayrı ayrı maddelerde düzenlemiştir.VUK'un 269. maddesine göre iktisadi

işletmelere dahil tüm gayrı menkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir. Gayrı menkullerin kapsamına gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar girmektedir.

VUK'un 269'uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

"İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir."

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir:

"-Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,

-Tesisat ve makineler,

-Gemiler ve diğer taşıtlar,

-Gayrimaddi haklar."

VUK'un 269'uncu maddesinde belirtilen gayrimenkullerden ne anlaşılması gerektiği aşağıda açıklanmıştır.

-Gayrimenkuller:

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesine göre ,taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

-Arazi,

-Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,

-Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar.VUK açısından bu haklar doğrudan gayrimenkul olarak değil, gayrimaddi bir hak olduğu için dolaylı olarak gayrimenkul gibi değerlendirilmektedir.

-Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı:

MK'nın 684'üncü maddesine göre mütemmim cüz; yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. Bir şeye malik olan kimse, o şeyin mütemmim cüzüne de malik olur.

MK'nın 686'ncı maddesine göre teferruat; asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar.

- Tesisat ve makineler:

Tesisat, işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için sonradan kurulan ve gayrimenkullün mütemmim cüzü ve teferruatının haricindeki tesislerdir. Örneğin; bahçeler, parklar, aydıtlatma, ısıtma, soğutma, telefon tesisat niteliğindedir. (55 sıra no'lu VUK GT)

Makinalar amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan, genellikle mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir.

-Gemiler ve diğer taşıtlar:

Her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçları ile petrol, gaz ve benzeri ulaştırma boruları bu grup içine girmektedir.

-Gayrimaddi haklar:

Gayrimaddi haklar, gayrimenkul gibi tapuya tescil edilen sınırlı ayni haklar ile sınai, ticari ve fikri nitelikteki haklardır.

-Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Tespiti:

İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir. Değerleme esnasında bu kıymetlere ilişkin aşağıda yazılı giderler oluşmuşsa bu giderlerinde maliyet bedellerine dahil edilmesi zorunludur. (VUK mad.270)

-Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,

-Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu olan bu giderlerin yanı sıra aşağıda yer alan giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi ya da doğrudan gider yazılmaları ihtiyaridir.

-Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile

-EmlakAlım ve Özel Tüketim Vergileri

Bu giderlerin ,iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilmek suretiyle amortisman tabi tutulabilecekleri gibi bir defada genel gider olarak kaydedilmeleri de mümkündür.

Ancak maliyet bedeline eklenmesi şeklinde tercih yapılması halinde daha sonra maliyet bedelinde çıkarılarak genel gider kaydedilmeleri mümkün değildir.Aksi takdirde bu durum amortisman nispet ve süresinin değişmesine neden olacağından VUK'un 320. maddesine aykırı olacaktır.Ancak ilgili dönem kayıtlarının kapatılmasına kadar dönem içinde kayıtların düzeltilmesi yoluyla tercihin değiştirilmesi mümkündür.

- Arazi ve Arsalar:

Satılmak amacıyla değil, kullanılmak yada yatırım amacıyla satın alınan 'arazi ve arsalar' 250- ARAZİ VE ARSALAR hesabında izlenir.Arazi ve arsalar gerek alındığında gerekse dönem sonunda "maliyet bedeli" üzerinden değerlendirilir.

Boş arazi ve arsalar amortisman tabi değildir.Tarım işletmelerine ait meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik, ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar ; amortisman tabi tutulur.(VUK.mad.314)

Arazi ve arsalar işletme amaçları doğrultusunda yatırımda kullanıldığı takdirde 258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabına aktarılır.

Aktifte kayıtlı bulunan "arsa ve arazinin "kullanımından vazgeçip ticari amaçla ,porsellenerek satılmasına kara verilmesi durumunda ;söz konusu arsa maliyet bedeli üzerinden 153-TİCARİ MALLAR hesabına aktarılır.

Aktife kayıtlı olan "arazi ve arsa "ticari amaçla inşaat yapımı için kullanacaksa;bu durumda arsa ve araziye "ilk madde "gibi değerlendirilip , 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabına aktarılır.

-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri:

Yol ,park ,köprü,tünel,iskele gibi yapı ve düzenlemeleri kapsar ve maliyet değeri üzerinden değerlendirilir.Yeraltı ve yerüstü düzenleri, amortisman ayırmak yoluyla itfa edilir.

-Binalar:

İşletmeye ait her türlü binalar, 252-BİNALAR hesabında izlenir.Binalar alışlarında ve dönem sonunda maliyet bedeli üzerinde değerlendirilir.

Gayrimenkul alımında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farkından, gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi gerekir.Maliyete eklenen kısım amortisman yoluyla itfa edilir.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında "binaları genişletmek"veya sürekli olarak "değerini attırmak" amacıyla yapılan giderler, binaların "maliyet bedeline "eklenir.

-Tesisat ve Makinelerin Değerlemesi:

İşletmeye dahil her türlü tesis, makine ve cihazlar, 253-TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR hesabında izlenir.

Tesis makine ve cihazların alımındaki gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, maliyete intikal ettirilecektir.Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon giderleri, emlak alım vergileri, duran varlıkların maliyetine yüklenmesi yada bu unsurların doğrudan gider yazılarak indirilmesi yükümlünün isteğine bırakılmıştır.

Yatırım mallarının edinilmesi aşamasında ortaya çıkan "kur farkları"ve "kredi faizlerinin "yatırım mallarının yada makine teçhizatın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Aktife dahil edilen yılın sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinin de maliyete eklenmesi zorunludur.

Yatırım malı, makine ve techizatların aktifleştirildikleri yılı izleyen yılda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde yükümlüye seçimlik hak tanınmıştır.

-Taşıtlar:

İşletmeye ait her türlü taşıtlar 254-TAŞITLAR HE-SABINDA izlenir.Binek otomobiller hariç; taşıtlara ilişkin ödenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Taşıt alımındaki gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, maliyete intikal ettirilecektir.5035 sayılı Kanun değişikliği ile maliyete ilavesi ihtiyari giderler arasında özel tüketim vergisi de dahil etmiştir.Bu hükme göre mükellefler özel tüketim vergisini maliyetine ilave edebilecekler veya doğrudan doğruya gider yazabileceklerdir.

-Demirbaşlar:

Demirbaş, işletmede sürekli olarak kullanılan, ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyadır.Masa, sandalye, işyeri mutfığında kullanılan aletler, daktilo, temizlik aletleri, teflon, faks vb. aletler ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir. Demirbaşlar 255-DEMİRBAŞLAR hesabında izlenir.Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Gayrimenkullerde, emtiada olduğu gibi demirbaş eşyada da esasen maliyet bedelinin içine girmesi gereken hususlarda tereddüt edilen yaşananlar özel olarak açıklanmıştır.

Dolayısıyla demirbaş eşyalar değerlendirirken, demirbaşın iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamının yanı sıra komisyon ve nakliye giderleri de maliyet bedeline esas alınır. Tıpkı VUK 270'inci maddede olduğu gibi makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gerektiği nasıl özel olarak belirlendi ise demirbaşlar için de nakliye ve komisyon bedelleri özel olarak belirlenmiştir.Demirbaş eşyanın alımına ilişkin meydana gelen faiz ve kur farkları, taşıma sigortaları gibi giderler de demirbaşın maliyetine dahil edilmelidir.

Bir işletmenin idari bölümüne krediyle alınan

tüm demirbaş malzemeleri, bilgisayarlar ve yazıcılar, aktive alındıkları dönem sonuna kadar meydana gelen faiz ve kur farkları ile söz konusu malzemelerin nakliye edilerek işletmeye gelmesi, taşıtınırlıp monte ettirilmesi gibi tüm işlemler için yapılan ödemelerin bu malzemelerin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

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

D-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ:

Maddi olmayan duran varlıkların bir bölümünün (haklar , şerefiyeler) mübadele değeri söz konusu olabilirken diğer kısmının (aktifleştirilmiş giderler) mübadele değeri bulunmaz.Bu ikincilerin değeri işletmenin sürekliliğinden kaynaklanır.Bu tür giderler ileride gelir doğuracak maliyetler niteliğinde olduğundan, gerçekte değeri, gelecekteki gelir yaratma kapasitesine bağlıdır.Bu niteliklerini yitirdiklerinde duran varlık olma niteliklerini de yitirir ve zarara dönüşür.

Maddi olmayan duran varlıklardan mübadele değeri olanlar edinilmeleri için yapılan harcamaların toplamından oluşan maliyet bedeli ile değerlendirilir.Mübadele değeri olmayanlar ise muhasebeye kaydedildikleri değer üzerinden izlenir.

Bu gruptaki hesaplarda izlenen varlıklar tamamen amorti edildiklerinde, birikmiş amortismanları ile karşılaştırılarak kayıtlardan düşülür.

-Haklar:

Hakların maliyet bedeli ile değerlendirileceği VUK 269'uncu maddesi ile kayıt altına alınmıştır.Gayrimaddi Hakları; Sınırlı ayni haklar ve sınai, ticari,ve fikri haklar oluşturur.Örneğin; İrtifak hakları ve taşınmaz yükü, rehin hakkı, markalar, patent, imtiyaz hakkı, işletme hakkı,ticaret ünvanı gibi.

- Şerefiyeler:

Diğer bir deyimle peştemallıklar, bir işletmenin devir alınması sırasında içinde bulunan mallar ve demirbaşlarla, işletme ile birlikte alınan gayrimaddi

hakların değerinden başka, işletme yeri, hitap ettiği müşteri kitlesi, tanınmışlığı ve benzeri unsurlar göz önüne alınarak ödenen bedeldir.

Şerefiyeler mukayyet değer ile değerlendirilir. İlk tesis ve taazzuv giderleri yalnız kurumlar için söz konusu olduğu halde, peştemallıklar hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.

- Özel Maliyetler:

Kiralanan gayrimenkullerin genişletilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp, kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedelini kapsar.

Özel maliyetler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Özel maliyetler amortisman yoluyla itfa olunur. İtfa süresi belli ise kira süresi, kira süresi belli değilse beş yıldır.

3-SONUÇ:

Bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha uzun süre sonra; tahsil edilecek alacaklar, tüketilecek stoklar, yararlanılacak peşin ödemelerle, bir

yıldan daha uzun süre boyunca yararlanılacak maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve özel tüketmeye tabi varlıklar duran varlıkları oluşturur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 270'inci maddelerine göre değerlendirilecek olan duran varlıklar, yukarıda bahsedildiği üzere genel olarak maliyet esası yöntemi ile değerlendirilmektedir. Dönem sonu işlemleri ile iktisadi varlığın işletme için, gerçek değerinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

KAYNAKLAR:

- 1)2006 Beyanname Düzenleme Klavuzu, HUD Yayınları,
- 2)Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri, İslam Çankaya, Ankara'1999
- 3)VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Kazım Yılmaz, Ankara'2000
- 4)Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Nalan Akdoğan-Orhan Sevilengül, Ankara'2003
- 5)Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Bünyamin Öztürk, Ankara'2006