



İsmail SEVERLER (*)

MADDİ ve MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

1 - GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükellefleri ile kazancı bilanço esasına göre tespit edilen gelir vergisi mükellefleri işletme faaliyetlerinin icrasında kullandıkları ve faydası bir yıldan daha uzun süren değerleri maddi duran varlıklar adı altında bilançolarında gösterirler. Duran varlıklar bir yıldan daha fazla süre ile kullanıldıkları için bilanço aktifinin en önemli parçasıdır. Duran varlıkların türü ve işletme varlıklarına oranı her sektör ve işletmede farklılık gösterir.

Yazımızın izleyen bölümlerinde, işletmelerin bilançolarında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlemesine ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken hususlar ana hatları itibarıyla belirtilecektir.

2- MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak üzere

edindikleri ve bir yıldan daha fazla süreyle yararlanabilecekleri iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "25. Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alan alt hesaplara kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Anılan tebliğ uyarınca bu grupta yer alan hesaplar şunlardır:¹

250. Arazi ve arsalar;
251. Yer altı ve yer üstü düzenleri,
252. Binalar;
253. Tesis, makine ve cihazlar;
254. Taşıtlar
255. Demirbaşlar;
256. Diğer maddi duran varlıklar;
257. Birikmiş amortismanlar (-),
258. Yapılmakta olan yatırımlar;
259. Verilen avanslar.

2.1- Gayrimenkul ve Gayrimenkul Sayılan Duran Varlıkların Değerlemesi

İktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin de-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, sf. 388.

ğerlemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu uygulaması açısından ayrıca;

1- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,

2- Tesisat ve makineler,

3- Gemiler ve diğer taşıtlar,

4- Gayrimaddi haklar,

Kıymetlerin değerlemesinde gayrimenkul olarak kabul edileceği ve maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Gayrimenkulün ne olduğu konusunda vergi kanunlarında herhangi bir açıklama yapılmamış, Medeni Kanunun 632. maddesinde gayrimenkul, mülkiyetin konusu yerinde sabit olan şeyler olarak tanımlanmıştır. Buna göre:

Arsa ve arazi (tarla, orman gibi)

Binalar (ev, apartman, depo, silo vb.)

Yer üstü yapıları (yol, kanal, köprü vb.)

Yer altı yapıları (maden, taş ocakları ve galerileri vb.) gayrimenkul olarak kabul edilmektedir.

Kanunda gemilerle diğer taşıtların ayrı olarak sayılmasının nedeni, nakil vasıtaları içinde yalnız gemilerin icra ve iflas hukuku bakımından gayrimenkul olarak kabul edilmesidir. Bu nedenle gemiler deyimini ayrıca kullanmakla bunların gayrimenkul grubuna dahil edilmesi önlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269'uncü maddesi uyarınca, gayrimenkullerin değerlemesinde maliyet bedeli ölçüsü kullanılacaktır. Değerleme ölçüsü olarak "Maliyet Bedeli", 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, satın alınan gayrimenkullerde satın alma

bedelinin maliyet bedeli olarak dikkate alınması gerekirken, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedelinin yerine geçecektir.

Diğer taraftan, anılan Kanununun 270 ve 272'nci maddelerinde gayrimenkullerin maliyet bedeline giren ve maliyet bedelini artıran unsurlar hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin de maliyet bedeline ilave edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda maliyet bedelinin içine şu harcamalar² girmektedir;

Satın alma bedeli,

İthalatta gümrük vergileri

Nakliye ve montaj giderleri,

Bina yıkım ve arsa tesviye gideri.

Yukarıda sayılan giderlerin maliyete intikali zorunlu olup, buna karşılık noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. Örneğin binek oto alımında ödenen özel tüketim vergisi söz konusu otonun maliyet bedeline ilave edilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilebileceği gibi doğrudan gider yazılmak suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir.

2.2- Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesi uyarınca gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Anılan Kanun madde-

² KÜÇÜK Sema, İşletme Varlıklarına İlişkin Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları Ankara 2009 Sayfa 113

sinin parantez içi hükmüyle bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir şeklinde sayılarak nelerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 327'nci maddesinde ise kira ile tutulmuş gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artırmak maksadıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi ve kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanana veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa olunmamış giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılmak suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınacağı hükmü yer almaktadır.

Bununla birlikte, gayrimenkuller için tamir ve kıymet artırma giderlerinin bir arada yapılması durumunda mükellefler bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek zorundadırlar.

2.3- Yabancı Kaynak Kullanılarak İktisap Edilen Gayrimenkullerin Değerlemesi

Gayrimenkullerin yabancı kaynak kullanılmak suretiyle edinilmesi durumunda, söz konusu yabancı kaynağa bağlı olarak ortaya çıkan kredi faizi ve kur farklarının doğrudan gider olarak mı dikkate alınacağı ya da gayrimenkulün maliyetine mi ilave edilmesi gerektiği hususu ile ilgili olarak 163 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bir kısım açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, 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 gerekmektedir. Diğer taraftan, anılan Tebliğ uyarınca, 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.

Kur farklarının maliyete ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesine ilişkin olarak 163 seri numaralı tebliğde yer alan açıklamalar doğal olarak kur farkı giderinin ortaya çıktığı durumlara ilişkindir. Bununla birlikte, yabancı para kurunda meydana gelen değişikliklere bağlı olarak son dönemlerde işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin olarak yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda kur farkı gelirleri de ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere, 334 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile yabancı kaynaklara ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin gayrimenkul maliyeti ilişkisi ile ilgili olarak bir kısım açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, lehe oluşan kur farklarının aktifleştirme işleminin gerçekleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten

düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Bununla birlikte, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edileceği belirtilmiştir.³

2.4- Maliyet Bedeli Bilinmeyen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkuller ve gayrimenkul mahiyetinde olan iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilerek birlikte, maliyet bedeli bilinmeyen maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi mümkün değildir. Maliyet bedeli bilinmeyen iktisadi kıymetlerin anılan Kanunun "Özel Haller" başlıklı 289. maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Anılan Kanunun 289. maddesinde; "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere, maliyet bedeli belli olmayan ya da bilinmeyen gayrimenkullerin vergi değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerleme ölçüsü olarak vergi değeri anılan Kanunun 268. maddesinde; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri olarak tanımlanmıştır.

Gayrimenkullerin dışında kalan diğer maddi duran varlıkların ise (borsa rayici ve mukayyet değerleri bulunmadığından) emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.5- Demirbaşların Değerlemesi

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıklar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 273'üncü maddesi uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer."

Madde metninden de anlaşılacağı üzere alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedelinin iktisadi kıymetin iktisabı veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bilimum giderlerin toplamı olarak tanımlanmış olmakla birlikte, anılan madde metninde, demirbaşların maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınacak unsurların tadadı olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeline imal gideri veya satın alma bedelinin dışında sadece komisyon ve nakliye giderleri gibi dâhil bulunmaktadır.

Bunun sonucu olarak demirbaş eşya niteliğindeki iktisadi kıymetin iktisap edilmesi sırasında katlanılan ve VUK'un 262'nci maddesinde yer alan maliyet bedeli kapsamına girmekle beraber, anılan Kanunun 273'üncü maddesine göre demirbaş eşyanın iktisabı için yapılmış olan özel giderler kapsamında bulunmayan giderlerin demirbaş eşya maliyetine gider payı olarak eklenmesi mümkün değildir. Anılan Kanunun 313'üncü maddesi uyarınca 2009 yılı itibarıyla değeri 670,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve

³ TEKİN Cem, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Dikkat Edilecek Hususlar. 01.12.2007, Vergi Dünyası

demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir.

2.6- Birikmiş Amortismanlar

Birikmiş amortismanlar; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre işletmede bir yıldan daha fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tamamının doğrudan gider kaydedilmek suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Maddî duran varlıkların bedelleri, ticari bilanço kârının tespiti açısından kullanılacakları süre dikkate alınmak suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir Ancak değeri 670,00 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 670,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir.

2.7- Yapılmakta Olan Yatırımlar

Yapılmakta olan yatırımlar; işletmede yapılan ve tamamlandığında ilgili duran varlık hesabına aktarılacak yatırımlar ile ilgili olarak gerçekleştirilen tüm harcamaların izlendiği hesaptır. Bu hesapta yer alan harcamalar için amortismanlar ayrılamaz.

İşletme tarafından yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden dönem sonu itibariyle henüz tamamlanmamış (geçici ve kesin kabulü yapılmamış) olanlar da yapılmakta olan yatırımlar gibi bilanço aktifinde gösterilir. Ancak bunlar yapılmakta olan yatırımlar içinde gösterilmezler.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım ve işlerinden henüz tamamlanmamış olanlara ilişkin hasılatlar gelir yazılmayıp bilanço pasifinde gösterilir.⁴

3- MADDÎ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR ve DEĞERLEME

Maddî 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 değerlerdir: Bu hesaplar;

260- Haklar,

261- Şerefîyeler,

262- Kuruluş ve örgütlenme giderleri (Tesis giderleri),

263- Araştırma ve geliştirme giderleri,

264- Özel maliyetler,

267- Diğer maddî olmayan duran varlıklar kapsamını oluşturmaktadır,

268- Birikmiş amortismanlar,

269- Verilen avanslar,

3.1- Haklar⁵

Sınâî ve edebî mülkiyet hakları sınâî, ticari ve fikri haklar şeklinde belirtebiliriz. Bu kategoriyi; imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar oluşturmaktadır. Sınâî ve edebî mülkiyet haklarının tanımı ve mahiyetine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.1.1- Alamenti Farika (Marka):

Sanayide, küçük sanatlarda, tarımda, imal, iz-

⁴ KÜÇÜK Sema, İşletme Varlıklarına İlişkin Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları Ankara 2009 Sayfa 119

⁵ UFUK Mehmet Tahir, Gayri Maddî Hakların Değerlemesi

har, istihsal olunan veya ticarete satışa çıkarılan her nevi emtiayı başkalarınınkinden ayırt etmek için bu emtia ve ambalaj üzerine konulan, işaret, kelime, resim ve sembollerdir.

3.1.2- Know-How

(Teknik Hüner ve Tecrübe Hakkı):

Bir sınaî işletmenin uzun tecrübe ve araştırmalar sonunda bulduğu ve gizli tuttuğu, yeni bir üretim usulünün fiilen uygulanması için gerekli teknik bilgi ve tecrübelerin tümüdür. Sanayi alanındaki hızlı gelişmenin bir sonucu olarak sanayide kullanılan teknikler de gelişmiş ve kompleks bir hal almıştır. İşte tekniğin gelişmesi ve karmaşıklığı sonunda bazı bilgilerin ve hünerlerin yazılı olarak ifade edebilme olanağı kalmamış ve bu bilgiler sahiplerinin fiili tekelinde ve gizliliğinde kalmıştır. Böylece Teknik Hüner ve Tecrübe Hakkı doğmuştur. Bu haklar sınaî haklar niteliğindedir.

3.1.3- Telif Hakkı:

İlim, edebiyat veya güzel sanatlar alanında, fikir mahsulü bir eser vücuda getiren veya sahibinin söz konusu o eser üzerindeki fikri ve mali hakkıdır.

3.1.4- İhtira Beratı (Patent):

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

3.1.5- Lisans:

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

3.1.6- Royalty:

Verilen lisans hakkı karşılığında lisans (patent) hakkı sahibine ücret, kira vs. şeklinde yapılan ödemelerdir. Bazen lisans ile aynı anlamda kullanılır. Ama doğru değildir. 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.

3.1.7- İşletme Hakkı:

Maden Kanununa 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 yer altı ve yerüstü tesisleri yapmak hakkına sahip olmaktadır ki, bu hakka işletme hakkı adı verilmiştir.

3.1.8- İmtiyaz Hakkı:

Devlet organları tarafından, bir kimseye belli bir kamu emlakının kullanılması hakkının verilmesinin ifade eder. Anayasa hükümlerine göre, idarenin şahıslara bir takım borç ve hükümlere tabi olmak kaydı ile Devlete veya kişilere ait sahalarda bazı hak ve yararlar verilmesi mümkündür.

3.1.9- Franchising:

Belli bir ürün veya hizmet konusunda imtiyaz hakkına sahip olan tarafın belirli süre, şart ve sınırlamalar dahilinde işin yönetimi ve organizasyonuna ilişkin bilgi ve desteği de sağlamak suretiyle imtiyaza konu ticari işleri yürütmek üzere karşı tarafa verdiği imtiyazdan doğan uzun dönemli ve sürekli bir iş ilişkisidir.

Haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli iktisap bedelinden başka edinilmeleri için yapılan giderleri kapsar. Dönem sonlarında gayrimaddi hakların envanteri kayden yapılır.

Gayrimaddi haklar Vergi Usul Kanununun 298'inci maddesi uyarınca yeniden değerlendirme konusu yapılamazlar. Anılan maddede yer alan "İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süresi ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler." hükmü ile bazı iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması önlenmiştir.

Gayrimaddi haklar da yukarıdaki kapsamda değerlendirilmekte ve yeniden değerlemeye tabi tutulmamaktadırlar. Bu nedenle gayrimaddi hakların, yeniden değerlendirme konusu yapılmadan maliyet bedelleri ile kayıtlarda yer alması gerekir.

3.2- Şerefiyeler

Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu fark olan şerefiye 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 282'nci maddesine göre mukayyet değeri ile değerlendirilir. Anılan kanunun 313'ncü maddesine göre 2009 yılı 670,00 TL'yi aşmayan peştemallıklar doğrudan gider yazılabilir. Bu tutarın üzerinde olan peştemallık giderleri anılan Kanununun 326'nci maddesi uyarınca mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve yıl içinde giderleştirilir. Şerefiye giderleri aynı Kanununun mükerrer 298'nci maddesi gereğince yeniden değerlemeye tabi tutulmazlar.

3.3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (Tesis Giderleri)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 282'nci maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderleri; işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin

sürekli olarak genişletilebilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilemeyen giderler olarak açıklanmış, kurumlar tarafından aktifleştirilen bu tür giderlerin mukayyet değeri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kurumlar kuruluş ve örgütlenme giderlerini doğrudan gider olarak kayıt edebilecekleri gibi anılan kanunun 326'nci maddesi uyarınca eşit miktarlarda ve beş yıl içinde gider olarak dikkate alabilirler.

3.4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

İşletmede, yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların pekiştirilmesi, teorik ve pratik nitelikteki araştırmalar, yeni mamül türlerinin geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan maliyet bedeliyle aktifleştirilen tutarlar eşit tutarlarla 5 yıl içinde itfa edilir ancak bu tutarlar anılan kanunun mükerrer 298'nci maddesi uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme dönem kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınır.

3.5- Özel Maliyetler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim veya dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Anılan kanunun 327'nci maddesinde ise kiracı tarafından özel veya maliyet bedellerinin, kira işletme süresine eşit yüzdelerle itfa edileceği; kira süresi veya işletme süresinin dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler bir defada gider

yazılır. Özel maliyetler hesabında bulunan tutar anılan kanunun mükerrer 298'nci maddesi uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

4- SONUÇ

Değerleme; vergi matrahlarının tespiti amacıyla işletmenin mülkiyetinde bulunan ya da işletme tarafından kullanılan iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla takdir ve tespiti amacıyla yapılması gereken işlemler olarak tanımlanabilir. Vergi matrahlarının tespiti amacıyla yapılacak değerlendirme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar, VUK' un "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının "İktisadi Kıymet Değerleri" başlıklı birinci kısmında düzenlenmiş olup maddi duran varlıklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Buna karşılık maliyet bedeli bilinmeyen maddi duran varlıklardan gayrimenkullerin vergi değeri ile gayrimenkullerin dışında kalan diğer maddi duran varlıkların ise emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılmakta olan yatırımlarda dikkat edilmesi gereken ise bu hesap grubunda yapılan harcamalar için amortisman ayrılmaması gerektiğidir.

İktisadi işletmelere dahil gayri maddi haklar maliyet bedeli, şerefiyeler mukayyet değer ve özel maliyetlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri ile araştırma ve geliştirilme giderlerini mükellefler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecekleri gibi, bu giderleri aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa edilebileceklerdir.

KAYNAKÇA

TEKİN Cem, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Dikkat Edilecek Hususlar, 01.12.2007, Vergi Dünyası

CANOĞLU Prof. Dr. Mehmet Ali, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Değerleme, 01.12.2006, Vergi Dünyası

UFUK Mehmet Tahir, Gayri maddi Hakların Değerlemesi

KÜÇÜK Sema, İşletme Varlıklarına İlişkin Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları Ankara 2009