

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YENİLEME FONU
UYGULAMASININ MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ
ETKİSİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ömer ATLAY

**Enstitü Bilim Dalı : İşletme
Enstitü Anabilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Fatih Burak GÜMÜŞ

OCAK-2012

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

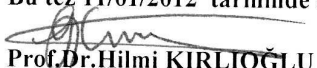
VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YENİLEME FONU
UYGULAMASININ MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ
ETKİSİNİN İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ


Ömer ATLAY

Enstitü Bilim Dalı : İşletme
Enstitü Anabilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

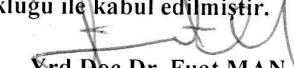
Bu tez 11/01/2012 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Jüri Başkanı

Kabul
 Red
 Düzeltme


Yrd. Doç. Dr. Fatih GÜMÜŞ
Jüri Üyesi

Kabul
 Red
 Düzeltme


Yrd. Doç. Dr. Fuat MAN
Jüri Üyesi

Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlâk kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ömer ATLAY

11.01.2012

ÖNSÖZ

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin maddi duran varlıklarını yenilemelerine ilişkin olarak vergi mevzuatında yer alan “yenileme fonu” uygulaması bir yönüyle “yenileme teşviki” diğer yönüyle “vergi erteleme tekniği” olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak Vergi Usul Kanununun 328 ve 329 maddelerinde açıkça belirtildiği gibi, yenileme fonu için ayrılacak karın belli bir süre pasifte geçici bir hesapta tutulacak olması ve sonrasında yenilenen varlık için ayrılacak amortismanların gider yazılmayıp pasifte tutulan söz konusu hesaptan indirilecek olması birkaç dönemin özellikle gelir tablolarında yer alacak mali bilgilerini çarpıtmakta; bu bilgilerin kullanıcılarını yanıltabilmektedir.

Bu çalışmada yenileme fonu ile ilgili mevcut bilgiler verilmiş olup, bu bilgilerin mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkinin giderilmesine yönelik alternatif kayıt yöntemleri üzerinde çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yrd.Doç.Dr. Fatih Burak GÜMÜŞ’e teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca, bu çalışmamda yardımlarını esirgemeyen arkadaşlarım İlker FENLİ, Şadiye TABAN ve Yusuf GELPİŞ’ e de teşekkürlerimi sunar, yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Ömer ATLAY

11.01.2012

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
ÖZET	vi
SUMMARY	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MADDİ DURAN VARLIKLAR	3
1.1. Maddi Duran Varlıklar	3
1.1.1. Arazi ve Arsalar.....	4
1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenekleri	4
1.1.3. Binalar	5
1.1.4. Tesis Makine Ve Cihazlar	5
1.1.5. Taşıtlar	6
1.1.6. Demirbaşlar	6
1.1.7. Yapılmakta Olan Yatırımlar.....	6
1.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	7
1.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme	7
1.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme	7
1.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	8
1.3.1. Normal Amortisman (VUK Md.315).....	8
1.3.2. Azalan Kalanlar Yöntemi (VUK Md.315)	9
1.3.3. Madenlerde Amortisman (VUK Md.316).....	10
1.3.4. Fevkalade Amortisman (VUK Md.317).....	10
1.4. Amortisman Paylarının Muhasebeleştirilmesi	11
1.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı.....	11
1.6. TMS ve TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar	14
1.6.1. Standartta Yer Alan Terimler	15
1.6.2. Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	17
1.6.3. Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar	23
1.6.4. Kullanımdaki Duran Varlıklar.....	27

BÖLÜM 2: YENİLEME FONU	29
2.1. Yenileme Fonu Uygulama Kaynağı.....	30
2.2. Yenileme Fonu Oluşturma Ve Kullanma Şartları.....	31
2.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar.....	31
2.2.2. Yenileme Kararı Verilmiş Ve Teşebbüse Geçilmiş Olmalı	31
2.2.3. Yenileme Zorunlu Olmalı	32
2.2.4. Yenilenecek Duran Varlıklar Aynı Türden Olmalı.....	32
2.2.5. Yenilenecek Duran Varlıklar Amortismanına Tabi Olmalıdır	33
2.2.6. Yenileme Fonu Üç Yıl İçinde Kullanılmalıdır.....	33
2.2.7. Yenileme Fonuna Yalnızca Satış Kârı veya Tazminat Fazlalığı Ayrılmalı ...	33
2.3. Yenileme Fonu Oluşturulmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	34
2.4. Yenileme Fonu Kullanma Kaydı	38
2.5. Yenileme Fonu Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar	39
2.5.1. ATİK' İn Döviz Cinsinden Satılması Durumunda Doğan Kur Farkları	39
2.5.2. İşin Terki, İşletmenin Devri Veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu	41
2.5.3. Birleşme, Nevi Değişikliği Durumlarında Yenileme Fonu.....	42
2.5.4. İktisadi Kıymetin Satış Bedelinin Düşük Kaydedilmesi Durumunda Yenileme Fonu	43
2.5.5. İktisadi Kıymetin Adedi İle Yenilenen Kıymetin Adedinin Farklı Olması ...	44
2.5.6. Ölüm Halinde İşletmelerde Yenileme Fonu Uygulaması	45
2.5.7. Yeni İktisadi Kıymetin Yenileme Fonu İtfa Olmadan Satılması Durumunda Önce Ayrılan Yenileme Fonunun Durumu	45
2.5.8. Yenileme Fonu Ayrılmasında Üç Yıllık Sürenin Başlangıcı	46
2.5.9. Yenileme Fonu Ayrılabilmesi İçin İşletme Yöneticileri Tarafından Karar Verilmiş Ve Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir	52
2.5.10. İktisadi Kıymet Satışı İle Yenilemesinin Aynı Yılda Olması Durumu.....	53
2.5.11. Finansal Kiralamayla Kazanılan İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması.....	58
2.5.12. Yenileme Fonu Uygulanamayacağı ATİK' ler	58
2.5.13. Yenileme Fonunun Gösterileceği Mali Tablo	59
2.5.14. Mücbir Sebep Hallerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Vazgeçme	60

BÖLÜM 3: YENİLEME FONUNUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDE	
ÇARPITICI ETKİSİNİN GİDERİLMESİ	61
3.1. Yenileme Fonu Uygulamasında Yaşanan Tereddütler	61
3.1.1. Yenileme Fonunun Mahsubu	61
3.1.2. İşletme Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Zaruri Olan İktisadi Kıymetlerin Satışından Elde Edilen Karların Yenilenme Fonuna Konu Olması	64
3.1.3. Yenileme Fonu Kavramındaki, Yeni Kelimesinin İfade Ettiği Anlam	64
3.2. Yenileme Fonu Kayıtlarının Mali Tablolardaki Çarpıtıcı Etkisinin İncelenmesi.....	64
3.2.1. Yenileme Fonu Oluşturma Kaydının Mali Tablolar Üzerindeki Çarpıtıcı Etkisi.....	64
3.2.2. Yenileme Fonu Kullanma Kaydının Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi	65
3.3. Alternatif Kayıt Önerileri.....	66
3.3.1. Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi	66
3.3.2. Kaydetmeme Yöntemi.....	68
3.3.3. Özkaynak Yöntemi.....	69
BÖLÜM 4: ÖRNEK UYGULAMA.....	74
4.1. İşletme bilgileri	74
4.2. Yenileme Amacıyla Maddi Duran Varlık Satışı	76
4.2.1. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Mevcut Uygulama.....	76
4.2.2. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Fonun Kullanımı Yöntemi	79
4.2.3. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Kaydetmeme Yöntemi	82
4.2.4. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Özkaynak Yöntemi	84
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	87
KAYNAKÇA	90
ÖZGEÇMİŞ.....	93

KISALTMALAR

ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
MDV	: Maddi Duran Varlık
MUGT	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IAS	: International Accounting Standards
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Normal amortisman yöntemine göre amortismanın yıllara dağılımı.....	9
Tablo 2: Azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanın yıllara dağılımı	10
Tablo 3: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirmesi.....	25
Tablo 4: Yenileme fonunun kullanımı halinde yeni alınan ATİK amortismanının vergi matrahına – kazanca etkisinin gösterimi.....	57
Tablo 5: Yenileme fonunun kullanılmaması halinde yeni alınan ATİK'in amortismanının vergi matrahına – kazanca etkisinin gösterimi.....	57
Tablo 6: Yıllar itibari ile vergi matrahına ilave edilecek tutarlar.....	72
Tablo 7: X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Bilançosu.....	74
Tablo 8: X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Gelir Tablosu.....	78
Tablo 9: Mevcut Uygulamaya Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu	81
Tablo 10: Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu	83
Tablo 11: Kaydetmeme Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu	82
Tablo 12: Özkaynak Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu	85

Tezin Başlığı: Vergi Usul Kanunundaki Yenileme Fonunun Mali Tablolar Üzerindeki Çarpıtıcı Etkisinin İncelenmesi	
Tezin Yazarı: Ömer ATLAY	Danışman: Yrd.Doç.Dr. Fatih Burak GÜMÜŞ
Kabul Tarihi: 11 Ocak 2012	Sayfa Sayısı: IX (ön kısım) + 88 (tez) + 4 (ekler)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Bu çalışmada, maddi duran varlık yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisi ve bu etkinin giderilmesine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.</p> <p>Çalışmada yer alan veriler, çeşitli kitap ve makalelerden yararlanılarak derleme şeklinde oluşturulmuştur.</p> <p>Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.</p> <p>Çalışmanın birinci bölümünde; maddi duran varlık kavramı açıklanmış, Tek Düzen Hesap planında maddi duran varlıklara ilişkin hesaplar incelenmiştir. Daha sonra maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi, amortismanı satışı ve satışından doğan maddi duran varlık yenileme fonu muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek kayıtlara yer verilmiştir.</p> <p>Çalışmanın ikinci bölümünde; yenileme fonu derinlemesine incelenmiştir.Yenileme fonunun uygulama kaynağı, yenileme fonu kullanım şartları, yenileme fonu oluşturulması ve oluşturulan fonun kullanılmasına ilişkin muhasebe kayıtları, yenileme fonu ile ilgili özellik arz eden durumlar, yenileme fonu ayrılmasında üç yıllık sürenin başlangıcı ile ilgili görüşler ve yenilenecek maddi duran varlığın aynı yıl içinde satışı ile ilgili bilgi verilmektedir.</p> <p>Çalışmanın üçüncü bölümünde; yenileme fonu uygulanmasında yaşanan tereddütler, yenileme fonu uygulamasına ilişkin muhasebe kayıtlarının mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisi ve bu etkiyi gidermeye yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.</p> <p>Çalışmanın dördüncü bölümünde; örnek yardımı ile yenileme fonunun gelir tablosu üzerinde etkisi gösterilmiştir. Çözüm önerileri; yenileme fonu kullanımı yöntemi, kaydetme yöntemi ve özkaynak yöntemi başlıkları altında toplanmıştır.</p>	
Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlık, Yenileme Fonu, Mali Tablolar, Amortisman, Özkaynak Yöntemi	

Title of the Thesis: To Efface The Distorting Effect Of Novation Fund On The Fiscal Tableaus

Author : Ömer ATLAY

Supervisor : Assoc.Prof.Dr. Fatih Burak GÜMÜŞ

Date: 11 January 2012

Nu. Of Pages: IX (pre text)+ Eighty-eight (main body)

Department: Business

Subfield: Accounting and Finance

In this treatise, the distorting effect of Pecuniary Lingerin Asset novation fund on fiscal charts and solution suggestions intended for effacing this effect.

The data which rank among in this study, as it is taken advantage of various books and articles and as digest, was precedent

This study consist of four chapters;

In the first chapter of study it was mentioned (told) about the precedent registries related with the factors below the concept of Pecuniary Lingerin Asset was explained, the accounts which is related with Pecuniary Lingerin Asset in Single Order Counting Plan was analyzed. After that, activation of Pecuniary Lingerin Asset, amortization of Pecuniary Lingerin Asset, sale of Pecuniary Lingerin Asset and Pecuniary Lingerin Asset novation fund accounting which is nascent from this sale.

In the second chapter of the study, novation fund was analyzed profoundly. It was also explained the factors below: practice source of novation fund, using provisos of novation fund, constituting of novation fund and accounting registries related with the using of this fund, situations that submit speciality related with the novation fund, thoughts about prologue of three years period at the separation of novation fund, the Pecuniary Lingerin Asset that will be made over.

In the third chapter of the study solution suggestions are given related with; suspenses that is met at the practice of novation fund, distorting effect of accounting registries related with the practice of novation fund on the fiscal charts, and effacing this effect.

In the fourth chapter of the study, the effect of novation fund on the fiscal tableaus has been shown with the aid of illustration. Solution suggestions are abstracted under the titles of these; method of practicing the novation fund, recording method, equity capital method.

Keywords: Pecuniary Lingerin Asset, Novation Fund, Fiscal Charts, Amortization Equity Capital Method.

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu' nun 328. maddesine göre satışı yapılan bir amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zorunlu ise ve işleten yöneticileri tarafından bu konuda karar alınmış aynı zamanda girişimde bulunulmaya başlandıysa, söz konusu iktisadi kıymetin satışından elde edilen kar pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu' nun 329. maddesine göre kanun maddesinde yazılı nedenlerden dolayı hasara uğrayan iktisadi kıymet için alınan sigorta tazminatı iktisadi kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zorunlu ise ve işletme yöneticileri tarafından karar alınmış aynı zamanda girişimde bulunulmaya başlandıysa, alınan tazminat fazlası pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulur.

Gerek Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde gerekse Tekdüzen Hesap Planında "Sabit Kıymet Yenileme Fonu" adı altında bir kavram ya da hesap bulunmamakla birlikte uygulamada bu işlem kıymet yenileme fonu olarak yerleşmiş ve Tekdüzen Hesap Planında yer alan "549- Özel Fonlar" ana hesabının altında sabit kıymet yenileme fonu alt hesabı açılarak izlenmeye başlanmıştır.

Mevcut uygulamayla amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesi halinde işletmenin mali tabloları özellikle Gelir Tablosu çarpıtılmaktadır. Mali tablo kullanıcılarını yanıltıcı bu etkiyi gidermeye yönelik tedbirler alınmalıdır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; maddi duran varlık yenileme fonu ile ilgili tereddütlerin giderilmesi ve maddi duran varlık yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisine dikkat çekip bu çarpıtıcı etkinin giderilmesine yönelik alternatif muhasebe kayıtları sunmaktır.

Çalışmanın Önemi

Bu çalışma sonucunda maddi duran varlık yenileme fonu ile ilgili uygulamada bulunan boşluklar hakkında çözüm önerileri sunulmaktadır. Böylece yenileme fonu ile ilgili yenileme fonunun başlangıcı ve bitişi sorunsalı, maddi duran varlık yenileme fonunun mali tablolara etkisi gibi konularda uygulama boşluklarına dikkat çekecektir

Çalışmanın Yöntemi

Bu araştırmada çeşitli dergilerde yer alan makaleler, muhasebe odalarında verilen seminer notları muhasebe ile ilgili süreli ve süresiz yayınlar taranarak hazırlanmıştır.

Bu çalışma dört bölüme ayrılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; sırasıyla maddi duran varlıklar, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, amortismanı, muhasebeleştirilmesi ve satışı hakkında bilgi verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; yenileme fonu, yenileme fonu kullanım şartları, muhasebe kayıtları, yenileme fonu için özellik arz eden durumlar ve yenileme fonunda üç yıllık sürenin başlangıcı ve bitişi hakkında bilgi verilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; yenileme fonu uygulanmasında tereddütler ve alternatif öneriler, yenileme fonu uygulamasına ilişkin kayıtların mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisi ve bu etkiyi gidermeye yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; örneklem yardımı ile yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki etkisi gösterilmiştir.

En son olarak maddi duran varlık yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki olumsuz çarpıtıcı etkisinin giderilmesine yönelik çözüm alternatifleri sunulmuştur.

BÖLÜM 1: MADDİ DURAN VARLIKLAR

Tekdüzen Hesap Planında “Duran Varlıklar; bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerde işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi öngörülmeven varlıklar” olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımın kapsadığı varlıklar Tekdüzen Hesap Planında; Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler, Gelir Tahakkukları ve Diğer Varlıklar olarak yer alır

1.1. Maddi Duran Varlıklar

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar maddi duran varlıklar olarak adlandırılır. Bir yıldan fazla veya 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 öngörülmeven varlıklara “duran varlıklar “ denir.

Tekdüzen Hesap Planında “Duran Varlıklar”: Uzun Vadeli Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Maddi Duran Varlıklar şeklinde gruplandırılır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süreleri bir yıldan fazla olan fiziksel yapıya sahip varlıklara, “Maddi Duran Varlıklar” denir.

İş hayatında işletmeler büyüklükleri, kullandıkları teknoloji, ürettikleri mal ve hizmet türleri gibi unsurlara göre değişen, çok sayıda ve türde maddi duran varlıklardan yararlanmaktadır. Tekdüzen Hesap Planında maddi duran varlıklar için açılan büyük defter hesapları şunlardır:

250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yer Üstü Düzenekleri

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

1.1.1. Arazi ve Arsalar

Arazi, tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçasına denir. Arsa ise, belediye sınırları içinde olup, inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçalarına verilen addır (Sevilengül, 2007: 79).

Arazi ve arsaların maliyet bedeli, satınalma bedeline; noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçları ve emlak vergisi eklenerek bulunur.

Arazi ve arsalar, “ 250 arazi ve arsalar hesabında izlenir. Bu varlıklar edinildiğinde elde etme maliyeti üzerinden borç, elden çıkması veya nitelik değiştirmesi durumunda alacak kaydı yapılır.

1.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, kanal, tünel, sarnıç, iskele, vb. yapıdır. 251 nolu hesapta izlenir.

Yeraltı ve yerüstü düzenlerinin yapımı tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar 258 nolu hesaba kaydedilir. Bu hesapta oluşan maliyet tutarı, yapım tamamlanınca “Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı”nın, borcuna yazılarak devredilir. Yeraltı ve yerüstü düzenlerinin hizmet dışı kalması veya devredilmesi gibi durumlarda yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı alacaklandırılır.

1.1.3. Binalar

İşletme bakımından binalar, faaliyetlerin sürdürülmesi için belli amaçlarla tahsis edilmiş yapılardır. Bu tür yapılar 252 Binalar Hesabında izlenir. Hesap, bina edinildiğinde, daha sonra binanın ekonomik değerini arttırıcı harcama yapıldığında ve yeniden değerlendirildiğinde borçlandırılır; bina elden çıkarıldığında alacaklandırılır. Binalar; idari, işletme, mağaza binaları adı altında açılacak yardımcı hesaplarda da izlenir.

Binalar, satınalma sırasında yapılan tapu, noter harcı vb. harcamaların alış bedeline eklenmesi suretiyle maliyet üzerinden kayda alınır.

1.1.4. Tesis, Makine Ve Cihazlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü makine, tesis(elektrik, telefon, su buharı vb.) ve cihazlar ile bunların eklentisi ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabında maliyetleriyle muhasebeleştirilir. Bu hesaba yardımcı hesaplar açılabilir (Benligiray, 2006: 201).

Bu varlıkların edinilmesi ve kullanılır duruma getirilmesine kadar yapılan ve maliyet oluşturmaları nedeniyle aktifleştirilmesi gereken giderler şöyle sıralanabilir;

Fatura bedeli,

Taşıma ve hammaliye giderleri,

Gümrük vergileri,

Taşıma sırasındaki sigorta giderleri,

Varsa alımla ilgili giderler (KDV hariç),

Montaj öncesi depolama giderleri,

Montajla ilgili diğer giderler.

1.1.5. Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıma araçları 254 Taşıtlar Hesabında izlenir. Taşıtlar alındığında hesap borçlanır; çeşitli nedenlerle elden çıktığında ise, alacaklanır.

Taşıtlar maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Bir taşıtların maliyeti; alış bedeli, gümrük vergisi (ithal edildiyse), taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta gideri, taşıtlar alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur.

1.1.6. Demirbaşlar

İşletmenin daha çok yönetim faaliyetleri sırasında yararlanılan kasa, hesap ve daktilo makineleri, evrak dolapları, masa, sandalye vb. büro eşyaları 255. Demirbaşlar Hesabında muhasebeleştirilir.

Demirbaşlar da diğer maddi duran varlıklar gibi maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilirler.

1.1.7. Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmeler ihtiyaç duydukları maddi duran varlıkları;

Yapılmış, hazır olarak satın alabilirler.

Başka işletmelere sipariş vererek veya yapımını ihale ederek sahip olabilirler.

Bizzat kendileri imal ya da inşa edebilirler.

Maddi duran varlığı imal ya da inşa etmeyi üstlenen işletmeye zaman zaman yapılan ödemeler 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına borç kaydedilir. Söz konusu maddi duran varlığın yapımı tamamlanarak, işletmeye teslim edildiğinde 258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabı alacaklandırılarak kapatılır; ilgili duran varlık hesabı borçlandırılır.

1.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıkların değerlemesi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa göre ayrı ayrı incelenmiştir.

1.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme

Ticaret Kanunu'nun 460. maddesi "Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ve mobilya gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler "Halin icabına göre münasip olan tenzilat yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilir." şeklinde ifade edilmiştir.

Yukarıdaki maddenin kısa ve öz anlamı şudur: İşletmeler her tür maddi duran varlıklarını maliyet bedeli ile değerler; bu bedel üzerinden de uygun tutarda amortisman ayırırlar.

1.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme

İşletmeler ihtiyaç duydukları maddi duran varlıkları yapılmış hazır satın alabilirler; başka işletmelere sipariş vererek yaptırabilirler veya bizzat kendi işletmelerinde imal veya inşa edebilirler.

Maddi duran varlıklar ne şekilde elde edilirse edilsinler, maliyet bedelleri ile aktifleştirilirler. Yani ilgili hesaplara kaydedilirler. Vergi Usul Kanununa göre de tüm maddi duran varlıklar, dönem sonunda maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK Md. 269, 273).

Aktifleştirme ve değerlemenin maliyet bedeli üzerinden yapılması, her bir duran varlığın maliyetine eklenecek maliyet giderlerinin tam ve doğru belirlenmesini gerektirir. Kısaca; bir maddi duran varlığı işletmede kullanılabilir duruma getirilinceye kadar yapılan her türlü giderler maliyete eklenir. Danıştay bir kararında, maddi duran varlıkların inşa ve tesisi için sağlanan kredilerin faizlerinin ilgili varlığın maliyetine eklenmesi gerektiğini belirtmiştir (Benligiray, 2006: 83).

1.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Arazi ve arsalar bir yana bırakılırsa, tüm maddi duran varlıkların ömürleri, işletmelere yararlı olabilecekleri süreyle sınırlıdır. Duran varlıkların iş görme yeteneklerinin süreyle sınırlı oluşunun nedenleri şunlardır;

Fiziksel yıpranma ve eskime,

Teknolojik eskime ve modası geçme,

Bu iki unsur, maddi duran varlıkları bir süre sonra işe yaramaz hale getirmektedir. Belirttiğimiz nedenlerle duran varlıklarda meydana gelen değer kayıplarının dönemler itibariyle hesaplanıp, maliyetlerinden indirilmesi işlemine “amortisman işlemleri” denir. Amortisman işlemlerinin amacı duran varlıkların aktifleştirilmiş değerlerini sistemli ve anlamlı bir şekilde kullandıkları süreye gider olarak dağıtmaktır. Duran varlıkların değerlerinden hesap dönemlerine gider olarak yüklenen kısmına “amortisman payı” da denir.

Vergi Usul Kanununda dört tür amortisman ya da amortisman yöntemi yer almaktadır.

1.3.1. Normal Amortisman (VUK Md.315)

Eşit paylı amortisman yöntemi de denilen bu yöntemde işletmeler amortisman tabi maddi duran varlıklarını Maliye Bakanlığının belirleyerek ilan edeceği oranlar üzerinden amorti ederler. İlan edilecek oranların belirlenmesinde duran varlıkların ömürleri dikkate alınır.

Normal amortisman yönteminde yıllık amortisman payı, duran varlığın değerine amortisman oranının uygulanması suretiyle bulunur.

Yıllık Amortisman Payı = Maddi Duran Varlık Değeri X Amortisman Oranı

Amortisman Oranı = 1/Hizmet Süresi

Örnek: İşletme 2011 yılında 40 000 TL ye satın aldığı makineye % 20 oranında normal amortisman yöntemini uygulayacaktır. Yıllar itibariyle amortisman paylarını gösteren

tablo şöyle olacaktır:

Tablo 1: Normal amortisman yöntemine göre amortismanın yıllara dağılımı

Yıllar	Maliyet	Amortisman oranı	Amortisman payı
2011	40 000 TL	0.20	8 000 TL
2012	40 000 TL	0.20	8 000 TL
2013	40 000 TL	0.20	8 000 TL
2014	40 000 TL	0.20	8 000 TL
2015	40 000 TL	0.20	8 000 TL

1.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK Md.315)

VUK’nda “azalan bakiyeler usulüyle amortisman” olarak geçen bu yöntemde amortisman payı, duran varlığın her yıl birikmiş amortismanları düşüldükten sonra kalan değerine % 50 yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler amortismanına tabi duran varlıklarını azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemiyle amorti edebilirler.

Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden değer, o yıl tamamen amorti edilir. Diğer bir deyişle gider kaydedilir.

Bu yöntemle, normal amortisman yöntemini karşılaştırabilmek için aynı örneği esas alalım.

Tablo 2: Azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanın yıllara dağılımı

Yıllar	Maliyet	Amortisman oranı	Amortisman payı
2011	40 000 TL	0.40	16 000 TL
2012	24 000 TL	0.40	9 600 TL
2013	14 400 TL	0.40	5 760 TL
2014	8 640 TL	0.40	3 456 TL
2015	5 184 TL	0.40	5 184 TL

1.3.3. Madenlerde Amortisman (VUK Md.316)

Madde 316 - İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve maliyeti göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

1.3.4. Fevkalade Amortisman (VUK Md.317)

Madde 317 - Amortisman tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

1.4. Amortisman Paylarının Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkla ilgili olarak hesaplanan amortisman payı, söz konusu varlık değerinin gidere dönüşen kısmıdır. Bu nedenle amortisman payına, “amortisman gideri” de denir.

Normal amortisman yöntemine ya da azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemine göre hesaplanan amortisman payları; üretim işletmelerinde endirekt bir maliyet gideri olarak, “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”na; ticaret işletmelerinde ise, niteliğine göre, “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı’ na ve veya “770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı”nın borcuna kaydedilir; aktif düzenleyen pasif karakterli bir hesap olan “257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı”nın alacağına kaydedilir.

Örnek:

İşletme 90 000 TL maliyetli idare binası için normal amortisman yöntemine göre % 4 amortisman payı ayırmıştır.

	/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		3.600	
Amortisman gideri			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			3.600
Amortisman ayrılması			
	/		

1.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı

İşletmelerin maddi duran varlıkları edindiklerinde satış amaçları olmasa da sonradan bunları çeşitli nedenlerle satabilirler. Duran varlıkların net aktif değerlerinin üzerinde bir bedelle satılmaları halinde satıştan kar elde edebilir, tersine durumda ise satış zararları sonuçlanmış olur. Satış sonucu gerçekleşen kar ya da zarar, ilgili gelir tablosu hesabı aracılığıyla Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilir.

Ancak, satılan maddi duran varlığın yenilenmesi, işin niteliğine göre zorunlu ise veya bu konuda işletmeyi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu

takdirde satıştan doğan kar, yenileme maliyetini karşılamak üzere bilançonun pasifinde geçici hesapta en çok üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde yenileme amacıyla kullanılmayan karlar (fonlar), üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni maddi duran varlıkların edinilmesinde kullanılan kar, bu varlığın amortisman paylarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra, duran varlığın kalan değerinin amortismanına devam olunur (VUK Md.328).

Satış, duran varlığın net aktif değerinden (maliyet-birikmiş amortismanlar) daha az bir bedelle yapılmış, yani zararına satış yapılmışsa yenileme fonu kullanılmaz. Satıştan sonra ilgili maddi duran varlık, birikmiş amortisman hesapları kapatılır, zarar da ilgili hesaba borç kaydedilir.

Örnek: 10.10.2011 de İşletmenin sahip olduğu 60 000 TL maliyetli oto, peşin 25 000 TL'ye satılmıştır. Satılan otunun birikmiş amortismanı 24 000 TL dir.

Satış öncesi büyük defterler aşağıdaki gibidir.

254 Taşıtlar Hesabı	257 Birikmiş Amortisman Hesabı
60 000	24 000

Net Aktif Değeri: $60\ 000 - 24\ 000 = 36\ 000$ TL

Satış Zararı : $36\ 000 - 25\ 000 = 11\ 000$ TL

10-10-2011			
100 KASA HS.		25.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.		11.000	
254 TAŞITLAR HS.			60.000
Taşıtların satılması	/		

Bu madde kaydını ilgili büyük defter hesaplarına naklettiğimizde yukarıdaki hesapların kapandığını görürüz.

Ancak, bu satış işlemi otonun net aktif değerinden daha fazlaya yapılıyorsa, yani satıştan kar elde edilseydi, otonun yenileme amacı olup olmamasına göre farklı kayıtlar yapılacaktı. Bu farklılıkları görebilmek için yukarıdaki örneği biraz değiştirerek, satışın 40 000 TL ye yapıldığını varsayalım.

Satış Karı : 40 000 – 36 000 = 4 000 TL

10-10-2011			
100 KASA HS.		40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			60.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.			4.000
MDV'nin kârlı satılması	/		

İşletmenin satıştan elde ettiği 4000 TL kar;” 679 Diğer Olağan Dışı Gelir Karlar Hesabı”, “690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı”na devredilerek dönemin karına eklenecektir.

İşletme otoyu yenilemek isteseydi o zaman ilgili kar o yılın vergiye konu gelirlerine eklenmeyerek, pasifte “549 Özel Fonlar Hesabı” nda üç yıl süreyle saklanır ve daha sonra yenileme yapılmazsa aşağıdaki kayıt yapılır.

/		
549 ÖZEL FONLAR HS. Yenileme Fonu	4.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS. MDV'nin yenilenmemesi		4.000

1.6. TMS ve TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklar

TMS' de maddi duran varlıklar; yatırım amaçlı varlıklar, satış için elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler ve kullanılan varlıklar şeklinde bölümlere ayrılmıştır. Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ifade edilir. Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak için elde tutulanlar ise kullanım amaçlı maddi duran varlıklardır. Belirlenen program çerçevesinde satışı planlananlar ve üretimden çekilenler ise satış amaçlı elde tutulan ve kullanımdan çekilen maddi duran varlıklar olarak tanımlanır. Bu nedenle maddi duran varlıklar; sabit varlık olmalarına karşın farklı nitelikleri içermeleri açısından farklı standartlarla değerlendirilmektedirler.

Maddi duran varlıklar farklı standartların kapsamına girdiklerinden dolayı nitelikleri açısından ilgili oldukları standarda göre değerlendirilirler. Örneğin yatırım amaçlı olan duran varlıklar TMS 40 "Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar", Standardı kapsamında; bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kalemi finansal kiralama işlemi ise "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardına göre değerlendirilir. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri devlet bağışı alınması halinde "TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardına uygun olarak incelenir.

Maddi Duran Varlık içinde çalışması ve kullanımları benzer özellikleri taşıyan varlık ve teçhizatlar, özellikleri bakımından gruplandırılarak ifade edilmektedirler. Maddi Duran

Varlıklara ilişkin bu gruplar; arsalar, binalar, makineler, gemi, uçak, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar ile ofis araçları şeklinde örneklendirilebilirler (IFRS,IAS 2005: 867).

Bu kapsamda duran varlıklar aşağıdaki ana başlıklar altında ayrı ayrı ele alınıp sınıflandırılacaktır. Fakat çalışmamız özünde kullanım amaçlı duran varlıkları kapsadığından kullanım amaçlı duran varlıklar üzerinde şekillendirilecektir.

1.6.1. Standartta Yer Alan Terimler

Standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (Örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler).

Maliyet bedeli: TMS'ye göre bir varlığın maliyeti muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatının eşdeğeridir (TMS 16, Madde 23).

'İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder' şeklinde VUK'da tanımlanmaktadır (VUK, Madde 262). Bu tanıma göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması için katlanılan satın alma, imalat harcamaları ile alış giderlerinin toplamıdır. Bir varlığın alımıyla ilgili olan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, komisyon giderleri, kur farkı ve faiz giderleri alış giderlerine örnek olarak verilebilir.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan hurda değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik

olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması muhtemel tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi duran varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanılması planlanan fiziki kalemlerdir.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın “kullanım değeri” ile “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net satış değeri)’ nden daha büyük olanıdır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Diğer taraftan TMS 12’de ticari kar kavramı yerine muhasebe karı, mali kar kavramı yerine ise vergiye tabi kâr kavramı kullanılmıştır (TMS 12, Madde 5). TMS 12 Gelir Vergilerine ilişkin standart kapsamında yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir.

Muhasebe kârı: Vergi gideri öncesi dönem kârını ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı ifade eder.

Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançların düşüldüğü karı ifade eder.

Vergi değeri: Vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutardır. Diğer bir ifade ile bir varlık veya yükümlülük unsurunun vergi yasalarıyla kabul edilen ve vergi matrahının tespitinde esas alınacak değerdir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 69).

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Başka bir ifade ile gelecek dönemlerde vergiye ilave edilecek tutarlardır.

Ertelenmiş vergi varlıkları: İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarıdır.

1.6.2. Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5 nolu standart satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları düzenlemektedir.

1.6.2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

5 nolu TFRS bir duran varlığın defter değerinin kullanımına ilişkin oluşan bir değeri

ifade etmekten çok satışı ile oluşacak bir değeri ifade etmesi durumunda söz konusu duran varlık satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırmaktadır.

Bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan duran varlık tanımına girmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Örten ve diğ., 2008: 739). Bunlar;

- Duran varlık veya duran varlıklardan oluşan grubun satışı için şirketin yetkili kuruluşları tarafından karar alınmış olmalı ve bu karar açıklanmış olmalıdır. Dolayısıyla duran varlığın satışa çıktığı ilan edilmiş ve alıcı müşteri aranır duruma gelmiş olması gerekir.
- Varlığın piyasa fiyatları ile elden çırakmaya müsait olması gerekir. Eğer varlık mevcut hali ile kullanılamaz durumdaysa veya üzerinde bir takım değişiklikler yapılması gerekiyorsa, bunun tamamlanmış olması gerekir.
- Satışın veya elden çıkarmanın bu sınıfa alındıktan sonra on iki ay içinde ve yüksek düzeyde olması gerekir.
- İlgili duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmasından itibaren bir yıl içerisinde satışının tamamlanması ve planda iptal işleminin düşük olması gerekmektedir.
- Satış işleminin süresi beklenen bir yıldan daha uzun sürmesi durumunda; satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir(TFRS 5, Madde 9);
- Gecikmenin işletmenin kontrolü dışında gerçekleştiği,
- İşletmenin bir yıllık süre içerisinde ortaya çıkan değişikliklere karşın gerekli tedbirlerin almış olması,
- Satış planının uygulanmasına devam edilmesi,
- Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözüm önerileri geliştirilmesi,

- Koşullardaki değişikliğe ilişkin uygun bir fiyatla pazarlama yapıldığının kanıtlanması gerekmektedir.

İşletmenin bir duran varlığı daha sonra elden çıkartmak amacıyla satın alması halinde duran varlığı edinme tarihi itibariyle bir yıllık süre koşulunun sağlanması gerekir. Ayrıca bir program yapılmamış olması halinde edinme tarihini takip eden genellikle üç ay gibi kısa bir süre içinde satış olasılığın yüksek olmasına ilişkin plan ve aktif bir satış programının hazırlanması gerekir (TFRS 5, Madde 11). Bilanço tarihinde satış olasılığının yüksek olduğunu gösteren bir plan ve aktif bir satış programı şartları sağlanmadığı takdirde satış amaçlı elde tutulan varlık olarak bilançoda gösterilemez.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan çok satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.

Ayrıca satış işleminin de bir yıl içinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir (Gökçen ve diğ., 2006: 47).

Müşteriye teslim edilebilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekiyor ise varlık bu standarda göre sınıflandırılmaz.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, bilançoda dönen varlıklar içerisinde ayrı bir başlık altında yer alır. Eğer duran varlığa ilişkin borçlar da varsa bunlar da bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilmek zorundadır. Yine bu kapsama giren duran varlıklarla ilgili olarak bilançonun özkaynaklar bölümünde yer alan rakamlarda olabilir. Örneğin faaliyeti durdurulan bölüme veya satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubunun bir parçası olan satılmaya hazır varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden doğan ve kar yazılmamış olan bilançoda “Finansal Varlıklar Değerleme Farkı” içinde gösterilen rakamlarda bu kapsamdadır (Örten, 2008:741).

1.6.2.2. Durdurulan Faaliyetler

Kullanımdan çekilen duran varlık kavramı ile ekonomik ömrü sona erinceye kadar kullanılabilme imkânı olan ve satılmayıp faaliyetine son verilen duran varlıkları ifade

etmektedir. Kullanımdan çekilen duran varlıklar satış amaçlı olarak sınıflandırılmaz. Çünkü kullanılması sözkonusu olduğu takdirde defter değerinin geri kazanılabilecek durumda olması muhtemeldir. Ayrıca işletmeler geçici olarak kullanımına ara verdikleri duran varlıkları kullanımdan çekilen varlık statüsünde sürekli bir biçimde kullanımdan çekilmiş gibi gösteremez (TFRS 5, Madde 13–14).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların bir işletme birimi oluşturması halinde, bir başka ifade ile durdurulan faaliyet olarak adlandırılması durumunda, durdurulan faaliyetlere ait varlık ve yükümlülükler, satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve yükümlülükler içerisinde raporlanırlar (Örten, ve diğ., 2008: 742).

Bu durumda işletmeler durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zararlarını, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri indirilerek durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılmasına ilişkin muhasebeleştirilen kar veya zararları tek kalem adı altında gelir tablosunda göstermek durumundadır. Bu bilgilere ulaşmak için uygulanan analiz dipnotlarda veya gelir tablosunda gösterilebilir. Analizin gelir tablosunda sunulması durumunda sürdürülen faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetler için oluşturulacak bir bölümde gösterilmesi gereklidir. Elde edilen bağlı ortaklık niteliğindeki elden çıkarılacak varlıklara ilişkin herhangi bir analiz yapılmasına gerek yoktur. Çünkü edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmıştır.

Bir faaliyet alanının veya bir bölümünün, tesisin bir parçasının faaliyetlerinin talep yetersizliği, finansman güçlüğü, büyük tamir ve bakım gibi nedenlerle durdurulmuş olması bu standarda uygun şekilde ayrıca raporlanması için yeterli olmamaktadır. Bölüm veya faaliyet alanının işletmenin tümü açısından önemli bir büyüklükte olması, bu faaliyet alanının elden çıkarılabilmesi için gerekli satış kararı alınmış olması, satılabilir hale veya müşteriye teslim edilebilir hale gelmiş olması veya çoktan elden çıkarılmış olması gerekir.

1.6.2.3. Aktifleştirme

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya durdurulan faaliyetlerin satışları planlanmakta ise gerekli koşulları sağlamaları şartıyla standart kapsamında

değerlendirilirler. Koşulları sağlayan duran varlıklar defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılıp, hangisi küçük ise o değerle bilançoda gösterilir. Standart kapsamında değerlendirilen varlıklar için amortisman ayrılması da durdurulacaktır (Örten, ve diğ., 2008: 740).

1.6.2.4. Değerleme

Sınıflandırma yapılmadan önce duran varlıklar ilgili standart kapsamında değerlendirilerek; amortisman ve yeniden değerlemeleri yapılır. Satışa çıkarılacak varlıkla ilgili tüm alacak ve borçları ile bağlantılı olan duran varlıklar gözden geçirilir. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri, anılan grubun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülmesi suretiyle yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili TFRS'ler çerçevesinde yeniden ölçülür (TFRS 5, Madde 19).

İkinci olarak satışı planlanan varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Daha sonra satış için oluşabilecek maliyet belirlenir. Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşülerek bir değer tespiti yapılır.

Duran varlık grubunun mevcut defter değeri ile “Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düştükten sonra kalan değeri” karşılaştırılır ve bunlardan düşük olanı ile bilançoya alınır. Eğer defter değeri net gerçeğe uygun değerinden küçük ise, yani gerçeğe uygun değer daha yüksekse bilançoya defter değerleri ile aktarılır. Aksi takdirde net gerçeğe uygun değeri defter değerinden küçük ise gerçeğe uygun değerden beklenen satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle bilançoya alınacaktır. Bu durumda bir değer düzeltme veya değer azalma zararı söz konusudur.

Bu zarar sadece duran varlıkların defter değerinden düşülecek, bir karşılık gideri veya değer düzeltme zararı olarak muhasebeleştirilecektir (Örten, 2008: 746).

Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşülerek bulunan değer defter değerinden düşük ise değerde azalma sözkonusu olmaktadır. Bu nedenle de defter değerinde değer düşüklüğü için karşılık gideri ayrılarak değer düzeltilmesi gerekecektir. Durdurulan faaliyetler için faaliyetin durdurulduğu zaman da değil, elden çıkartılmasına karar

verildiği zaman değerlendirme yapılması mümkün olacaktır.

1.6.2.5. Satış Planına İlişkin Değişiklikler

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıkların satış olasılığının düşmesi nedeniyle gerekli koşulları karşılamaması halinde satış amaçlı varlık olarak sınıflandırılmasına son verilir (TFRS 5, Madde 26). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlık; sınıflandırılma yapılmadan önceki amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme durumları dikkate alınarak oluşacak defter değeri veya sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilebilir. Defter değeri veya geri kazanılabilir tutardan hangisi küçük ise onunla değerlendirilir (TFRS 5, Madde 27).

İşletme satış amaçlı olarak tuttuğu grup halindeki varlıklardan tek bir varlık çıkartması halinde; kalan diğer varlık ya da borçların satış amaçlı olarak gruplandırmaya devam edilmesini sağlayacak gerekli koşulları sağlayıp sağlamadığına bireysel olarak bakılır. Bu durumda koşulu sağlayanların sınıflandırılmasına devam edilebilir. Bu ölçüm için grupta kalan diğer duran varlıkların defter değeri ile o tarihteki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin düşük olanı ile bireysel olarak değerlendirilirler (TFRS 5, Madde 29). Koşulları sağlayamayan bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmaya devam edilmesi mümkün değildir.

1.6.2.6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sunumu

Satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlık veya varlık grubu içinde yer alan varlıklar bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Bu varlıklara ilişkin borçlar da bilançoda diğer borçlardan farklı olarak belirtilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları bilanço üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanır. Bu varlıklar ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını varsa bu tutarlar da ayrı ayrı gösterir.

İşletme, önceki dönem bilançolarında duran varlıklar veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin varlık ve borçlara ait tutarları; son dönem bilanço sunumundaki sınıflandırmayı yansıtması için tekrar

sınıflandırmaz veya yeden göstermez (TFRS 5 Madde 40).

1.6.3. Yatırım Amaçlı Duran Varlıklar

TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin standart da yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller şeklinde tanımlamıştır (TMS 40 Maddde 5). Bu kapsamda bir varlığın muhasebeleştirilmesi için gayrimenkulle ilgili gelecekteki işletmeye ekonomik yararların girişine ilişkin olasılık bulunması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

Uzun vadede sermaye kazancı elde edilmesi planlanan veya gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş (Satışı veya kullanımına ilişkin herhangi bir karar alınmamış) arsalar, faaliyet kiralamasına konu olan binalar, kiralanmak üzere boş tutulan binalar yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilirler.

Kendi başına diğer varlıklarından ayrı büyük nakit akışı yarattığı tespit edilen gayrimenkuller TMS 40 Standardı kapsamında değerlendirilir. Eğer üretim ve tedarik aşamasında kullanılan ve diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen bir nakit akışı sözkonusu ise bu durumda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine tabi olur.

Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanılan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilebilir. Bunun için gayrimenkulün; tanımına uygun olması ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması gerekir.

1.6.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kısmen Kullanımı

Bazı gayrimenkullerin bir bölümünden kira geliri veya sermaye kazancı elde edilirken, diğer bir bölümün kullanımı sözkonusu olabilir. Bu durumda hangi standart hükümlerinin uygulanacağını tespitinde bu bölümlerin her birinin ayrı ayrı satışının mümkün olup olmadığına bağlıdır. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda; bu bölümlerin her birini ayrı olarak ilgili

standart kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Eğer ayrı olarak satışı yapılamıyor ise; ilgili gayrimenkullerden hangi bölümün önemli olduğuna bakmak gerekir. Önemli bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanılır iken önemsiz bir bölüm yatırım amaçlı olarak kullanılıyor ise TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Önemli bölümüm yatırım amaçlı olarak kullanılıyorken, küçük bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanılıyor ise TMS 40 kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

1.6.3.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Yardımcı Hizmetler

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin işletme tarafından verilen yardımcı hizmetler toplam anlaşma içinde önemsiz bir kısmını oluşturmakta ise işletme bu yardımcı hizmetleri de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Sunulan bu hizmetler anlaşma içinde önemli boyutlarda olması halinde yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin standart çerçevesinde değerlendirilmemesi gerekebilir. Bu durumda yardımcı hizmetlerin bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilmemesine sebep olacak kadar önemli olup olmadığının tespiti zor olabilir. Sınıflandırma işleminin güç olduğu durumlarda, söz konusu sınıflandırma işlemlerinin işletme tarafından neye göre yapıldığının kamuoyuna açıklanmasını gerektirir.

1.6.3.3. Grup İçi Kiralama

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Bu gayrimenkuller grup açısından değerlendirilir. Konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Çünkü işletme grup açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin koşulları taşınması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkul standardı kapsamında değerlendirilir. Bu nedenle de kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak göstermelidir.

1.6.3.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferleri

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması veya kaybetmesi

yalnızca kullanımda değişiklik olması durumunda mümkündür. Değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlar TMS 40 kapsamında ele alınmıştır. Aşağıdaki olaylar, kullanımdaki değişikliğe kanıtlık eder.

Tablo 3: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirmesi

OLAY	TRANSFER
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule
Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirmeye başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün faaliyet kiralamasına tabi tutulmaya başlanması	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün inşaat veya geliştirme faaliyetinin son bulması	Gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere

Bazen yatırımlara başlandıktan sonra, yatırımı yapan şirketin karın yetersiz kalması nedeniyle otofinansman sağlayamaması, bankaların açtıkları kredilerin kesilmesi, piyasada ikame mallar çıktığı için yatırımın yapılmasından vazgeçilmesi veya bir süre beklemeye alınması gibi nedenlerle yatırımlar durabilir veya durdurulabilir. Kısa dönemli veya işin gereği veya idari ve teknik hazırlıklar nedeniyle bekleme süreleri gerekiyor ise bu bekleme sürelerinde yatırımın durduğu anlamına gelmez. Uzun süre

yatırımın durduğu dönemlerde örneğin; bekçi ücretleri, sigorta ücretleri gibi küçük çapta giderler ile kullanılan kredilerin faiz ve kur farkları gerçekleşmeye devam eder. Normal yatırım döneminde o yatırımın maliyetine verilmesi gereken bu giderlerin, yatırımın durması durumunda artık yatırım maliyetine değil, dönem giderlerine verilmesi gerekir. Buradaki mantık bu maliyetlerin yatırımın yapılması için değil, yapılmış yatırımların korunması nedeniyle doğduklarıdır (Kaval, 2005: 336-337).

1.6.3.5. Gerçeğe Uygun Değer Esasına Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; bilanço tarihinde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirilir. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda; maddi duran varlıklarda açıklanan değerlendirme esasları uygulanır. Varlığa amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda açıklanması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 56).

Genellikle gerçeğe uygun değer; bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre oluşur ve belirli bir tarihe özgü değeridir. Bu fiyat; satıcılar için elde edilebilen en iyi, alıcılar için ise elde edilebilen en avantajlı fiyattır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinde zaman içinde değişiklikler olabilir. Ortaya çıkan farklar, gelir tablosunda değerlendirme farkı kârları veya zararları olarak raporlanır. Kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme kullanımındaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar TMS 16'yı uygular. Bu tarihte meydana gelecek gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farklılığı TMS 16' ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutar.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde, transfer sonrasında TMS 16 veya TMS 2'ye göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır. Sahibi tarafından kullanılmakta olan bir gayrimenkul, yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismanına tabi tutulur. Bu tarihe kadar oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır. İşletme, TMS

16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutar (TMS 40, Madde 60-62).

1.6.3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilanço dışı bırakılması; kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği için elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği durumlar için geçerlidir. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk önce peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Etkin faiz yöntemi; basit faiz formülünün yerine, birleşik faize göre iç iskonto yöntemi kullanılarak vade farkı ve faiz hesaplanmasıdır. Bu faiz oranı da VUK'nun 264. maddesine göre yapılan reeskont işleminden farklı oran ve yöntemlerle yapıldığı için mali kar ticari kar farkı doğuracak, 'Gelir Vergisi' standardına göre geçici farklılıklara neden olacaktır. Vadeli satışlardan ortaya çıkan faiz gelirleri ve vadeli alışlardan ortaya çıkan faiz giderleri, gelir tablosu dipnotlarında açıklanır.

1.6.4. Kullanımdaki Duran Varlıklar

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uygulanır. Satış amaçlı elde tutulan veya yatırım amaçlı olarak düşünülen duran varlıklar dışındaki mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkuller TMS 16 kapsamında sürekli kullanımı amaçlanan duran varlıklar olarak ele alınır ve değerlendirilirler.

Bu standart satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için yani kullanım amaçlı tüm duran varlıklara uygulanır. Satış için üretilen gayrimenkuller, satışa uygun hale gelinceye kadar olan zamanda bu standart kapsamında değerlendirilirler. Gelecekte kullanılmak için bekletilen

veya kullanımdan önce geliştirilmek amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar da TMS 16 nolu standart kapsamında ele alınır. Ayrıca gelecekte yatırım amaçlı kullanılmak için inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller de bu aşamada TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Ancak inşa veya geliştirilme aşaması tamamlandığında TMS 16 kapsamında değerlendirilmesine son verilip, TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul standardı kapsamında değerlendirilmesine başlanır. Çünkü inşa veya geliştirme aşaması tamamlandığında yatırım amaçlı olarak kullanılmaya başlanacağı açıktır. Ancak gelecekte de yatırım amaçlı kullanımı düşünülen bir gayrimenkule ilişkin yeniden geliştirme çalışması sözkonusu ise bu çalışmalar boyunca da TMS 40 kapsamında değerlendirilmesine devam edilir.

BÖLÜM 2: YENİLEME FONU

Fon; genel olarak bir faaliyette bulunmak veya girişimi desteklemek üzere bir hesapta toplanan veya ayrılan paralardır. Buna göre şu üç özelliği dikkati çekmektedir: Fon belirli amaçları gerçekleştirmek için oluşturulur, fonların belirli gelir kaynakları vardır. Alanlarında ve günlük ilişkilerde yaygın olarak kullanılır.

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin maddi duran varlıklarını yenilemelerine (ATİK) ilişkin olarak vergi mevzuatımızda yer alan “Yenileme Fonu Uygulaması “ bir yönüyle “Yenileme Teşviki” diğer yönüyle “Vergi Erteleme Tekniği” olarak değerlendirilmektedir.

Yenileme fonu, ATİK lerin özellikle elden çıkarılması esnasında oluşan karlar ile yangın, deprem, sel su basması gibi afetler yüzünden kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayan ATİK’ler için alınan sigorta tazminatlarından elde edilen karların belirli bir süre vergilenmesinin ertelenerek yenilenmesinin teşvik edilmesi müessesidir.

Yenileme Fonu’nun oluşumunda “satış karı” veya “teminat fazlalığı” kaynak teşkil eder.

- A) Satış Karı: Yenileme gerekçesiyle duran varlığın satışından elde edilen karıdır. Bu karın hesaplanmasında satılan varlığın net (defter) değeri esas alınır. Net değeri ise kayıtlı değer ile birikmiş amortisman arasındaki farktır. İşte maddi duran varlığın satış karı, varlığın KDV hariç satış değeri ile net defter değeri arasındaki olumlu farktır.
- B) Sigorta Tazminat Fazlalığı: Maddi duran varlığın doğal veya beşeri kaynaklı uğradığı zarar dolayısıyla sigortadan alınan tazminattan kaynaklanan fazlalıktır. Bu fazlalık, zarara uğrayan maddi duran varlık için sigorta şirketince ödenecek tazminat tutarı ile varlığın net defter değeri arasındaki olumlu farktır.

2.1. Yenileme Fonu Uygulama Kaynağı

Yenileme fonu uygulaması VUK'un 328 ve 329 maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

328. madde Yenileme fonunun satış yoluyla elden çıkarılmasını düzenlemiş olup, madde metni aynen şöyledir:

“ATİK'lerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı mükelleflerle serbest kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider olarak kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve Trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin maliyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce bir karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassüs eden kar yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

329 madde ise Yenileme Fonunun, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden kısmen veya tamamen değer kaybına uğramasını düzenlemiş olup madde metni aynen şöyledir:

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki alınan sigorta tazminatı ile ziya uğrayan malların yenilenmesi için maliyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi yenileme fonu uygulamasının bazı şartları ve özellik arz eden bazı durumları vardır.

2.2. Yenileme Fonu Oluşturma Ve Kullanma Şartları

Yenileme fonu oluşturulması ve kullanılması için işletmelerin bazı şartları taşımaları gerekmektedir. Bunlar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

2.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar

VUK 328 ve 329 maddelerinde yenileme fonu için ayrılacak karın pasifte geçici bir hesapta tutulacağı açıkça belirtilmiştir. Bilanço usulüne göre defter tutmayan işletmelerin pasif diye bir kavramı olmadığı için yenileme fonu kullanmaları mümkün değildir (Kaya, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/index.php?gid=18.1&vid=13> 10.03.08).

Bu açıdan değerlendirildiğinde işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler ve serbest mesleki kazanç defteri tutan serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırması mümkün görünmemektedir (Ufuk, 1997).

2.2.2. Yenileme Kararı Verilmiş Ve Teşebbüse Geçilmiş Olmalı

Faaliyetlerin devamı açısından yenilenmesi zorunluluk arz etmeyen duran varlıkların

karlı olarak satılması halinde ortaya çıkan karın yenileme fonuna alınabilmesi için işletmeyi yönetenlerce karar alınmış ve teşebbüse geçilmiş olması şartı aranmaktadır.

2.2.3. Yenileme Zorunlu Olmalı

Duran varlığın doğal veya beşeri afetler (yangın, deprem, sel, kundaklama, kaza vb.) nedeniyle artık tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmiş olması söz konusu olabilir. Sürekli arıza yapması gibi teknik nedenlerle işletme faaliyetlerinin aksamasına yol açması söz konusu olabilir. Teknolojik nedenlerden dolayı yenileme zorunlu hale gelebilir. Bu gibi nedenlerden dolayı yenilemenin zorunlu hale gelmesi durumunda yukarıda ifade edilen “yöneticilerin konuya ilişkin karar vermiş olmaları ve teşebbüse geçilmiş olması” şartı aranmaz.

2.2.4. Yenilenecek Duran Varlıklar Aynı Türden Olmalı

Yenilemenin bir şartı da yenilenecek varlıkların aynı türden olmasıdır. Aynı türden olma şartını aynı amaca yönelik olarak algılama daha doğru olabilir. Zira teknolojik gelişmeler ürünlerin teknik özelliklerini, kapasitelerini, çalışma mekanizmalarını günden güne olumlu yönde değiştirebilmektedir. Dolayısıyla yenilenecek olan bir duran varlık eskisiyle yüzde yüz aynı olmayabilir. Amaç yönünden aynı amaca hizmet eden eski duran varlık ile yenilenen duran varlığın aynı türden olduğu kabul edilmelidir (Kaya, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/index.php?gid=18.1&vid=13> 10.03.08).

Ancak bu düşüncenin aynı işi gören duran varlıklar için geçerli olup, farklı işlevler yapan duran varlıkları kapsamadığı hemen belirtilmelidir.

Diğer yandan işletmeler çeşitli nedenlerden dolayı bazen faaliyet konularını değiştirmek durumunda kalabilirler. Böyle durumlarda eski faaliyetlerini yürütürken kullandığı duran varlıkların belki birçoğunu satıp, yeni faaliyetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duyacağı yeni duran varlıklar almak durumunda kalacaktır. Bu noktada eski işinde kullandığı duran varlıkların satışından oluşan karlar ile yeni işinin gerektirdiği duran varlıkların alımı için yenileme fonu oluşturup oluşturamayacağı tartışma yaratmaktadır. Zira bu arada yenilenen duran varlıkların belki de birçoğu aynı türden olmayacaktır. Ancak esas faaliyet konusunda yapılacak değişikliğin yukarıda anlatılan zorunluluk hususu kapsamında ele alınması ve yenileme fonu oluşturulmasında yeni amaca uygun

duran varlıkları “ aynı tür” kabul edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

2.2.5. Yenilenecek Duran Varlıklar Amortismanına Tabi Olmalıdır

Yenileme fonu ayrılacak duran varlığın mutlaka amortismanına tabi duran varlık olması gerekir. Örneğin, boş arsa ve arazilerin ömrü sonsuz kabul edildiği için amortismanına tabi değildirler. Aynı şekilde işletme için yapılmakta olan bir yatırım, mamul veya ticari mal niteliğinde olan (köprü, tünel, bina, tesisat, makine, vb) varlıklar da amortismanına tabi olmadıklarından bunların satışından elde edilen kar ile yenileme fonu oluşturulamaz.

2.2.6. Yenileme Fonu Üç Yıl İçinde Kullanılmalıdır

Yenileme maksadıyla duran varlık satışından kaynaklanan karı pasifte yenileme fonunda alıkoyabilme süresi üç yıldır. Yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanılması, her ne sebeple olursa olsun üç yıl içinde kullanılmamış olan fonların bu süre sonunda vergi matrahına eklenmesi gerekir. Ancak üç yıldan önce mücbir sebeplerle işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yenileme fonundaki karlar üç yılın dolması beklenmeden vergi matrahına eklenmek zorundadır. Bunun dışındaki durumlarda vergi matrahına eklenen karlar, sonraki yıllarda düzeltme yoluyla yenileme fonuna geri alınamaz.

2.2.7. Yenileme Fonuna Yalnızca Satış Kârı veya Tazminat Fazlalığı Ayrılmalı

Yenileme fonunun oluşumunda iki farklı kaynak söz konusu olabilir. Bu ya “satış kârı” ya da “tazminat fazlalığı”dır.

Satış kârı; yenileme gerekçesiyle duran varlığın satışından elde edilen kârdır. Bu kârın hesaplanmasında satılan varlığın net (defter) değeri esas alınır. Net (defter) değeri ise kayıtlı (defter) değer ile birikmiş amortisman arasındaki farktır. İşte maddi duran varlığın satış kârı, varlığın KDV hariç satış değeri ile net defter değeri arasındaki olumlu farktır:

- MDV Satış Kârı = Satış Değeri - Net Defter Değeri
- Sigorta Tazminat Fazlalığı: Maddi duran varlığın doğal veya beşeri kaynaklı

uğradığı zarar dolayısıyla sigortadan alınan tazminattan kaynaklanan fazlalıktır. Bu fazlalık, zarara uğrayan maddi duran varlık için sigorta şirketince ödenecek tazminat tutarı ile varlığın net defter değeri arasındaki olumlu farktır.

MDV Tazminat Fazlası = Alınan Sigorta Tazminatı - Net Defter Değeri

Bunların dışında kalan gelir veya kârlar yenileme fonuna alınamaz. Örneğin yenilenmek amacıyla satılan duran varlığın satış bedelinin yabancı ülke parası (efektif) olarak tahsil edilmiş olması durumunda kur farkından kaynaklanan kambiyo kârları yenileme fonuna alınamaz. Aynı şekilde sözü edilen efektifin banka veya diğer finans kurumlarına yatırılmak suretiyle elde edilecek olan faiz vb. kazançları da yenileme fonuna alınamaz. Bunlar ilgili dönemin gelir tablosuna alınarak vergilendirilmesi gereken gelirlerdendir (Sürmen, 2005:171).

2.3. Yenileme Fonu Oluşturulmasına İlişkin Muhasebe Kayıtları

Yenileme fonu oluşturulabilmesi için bir arada bulunması gereken şartlar yukarıda açıklanmıştı. Bu şartların var olabilmesi halinde söz konusu “satış veya “tazminat fazlası”nın, Gelir Tablosundaki “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabı yerine bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulabileceğini ifade etmiştik. Yenileme fonuna ayrılan bu tutarlar hali hazırda pasifte “549 Özel Fonlar Hesabı”nın altına açılan “Yenileme Fonu” yardımcı hesabında izlenmektedir. Ortaya çıkan karın bu sayede gelir tablosuna eklenmesi engellenmiş ve fon kullanılana dek üç yıl boyunca vergi dışı kalması sağlanmış olmaktadır. Bu açıklamaları aşağıdaki örneklerle göstermeye çalışalım.

Örnek 1:

İşletme defter değeri 30 000 TL birikmiş amortismanı 24 000 TL olan bir minibüsünü 01.06.11 tarihinde 20 000 TL bedelle (% 18 KDV hariç) satmıştır. Yenileme kararı alınıp alınmamasına göre aşağıdaki yevmiye kayıtları yapılacaktır.

a) Yenileme söz konusu değilse

01.06.11			
100 KASA HS.		23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			3.600
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.			14.000
MDV'nin kârlı satılması	/		

b) Yenileme söz konusu ise

01.06.11			
100 KASA HS.		23.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			3.600
549 ÖZEL FONLAR HS.			
Yenileme Fonu			14.000
MDV'nin kârlı satılması	/		

Örnek 2:

İşletmenin defter değeri 30 000 TL birikmiş amortismanı 24 000 TL olan minibüsü geçirdiği kaza sonucu artık kullanılamaz hale gelmiştir.

a) 01.06.11 tarihinde minibüs işletme kayıtlarından çıkarılmıştır.

01.06.11			
689 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR HS.		6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
MDV'nin kârlı satılması			
/			

Yukarıdaki kayıtlardan da anlaşılacağı üzere zarar olduğundan yenileme fonu oluşturulması mümkün değildir.

b) 01.06.11 tarihinde minibüs bir yedek parçacığı 8 000 TL bedelle (% 18 KDV hariç) satılmıştır.

01.06.11			
100 KASA HS.		9.440	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			1.440
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.			2.000
MDV'nin kârlı satılması			
/			

Yukarıdaki kayıtlardan anlaşılacağı üzere 2.000 TL lik kar vardır 679 Diğer olağandışı gelir karlar hesabına yazılan ve dönemin vergi matrahını arttıran bu tutar üç yıl

süresince kullanılabilecek vergi dışı bırakılabilecektir.

01.06.11			
100 KASA HS.		9.440	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			1.440
549 ÖZEL FONLAR HS.			2.000
Yenileme Fonu			
MDV'nin kârlı satılması			
/			

c) Sigortalı olan bu minibüs için 01.06.11 tarihinde sigorta şirketi işletmeye 20 000 TL ödeme yapmıştır. İşletme yeni bir minibüs almak zorundadır.

01.06.11			
100 KASA HS.		20.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
549 ÖZEL FONLAR HS.			14.000
Yenileme Fonu			
MDV'nin kârlı satılması			
/			

Bu örnekten de anlaşılacağı üzere burada sigortadan alınan tazminat işletmenin zararını karşılamakla kalmamış, aynı zamanda 14 000 TL ilave gelir sağlamıştır. Yenileme zorunluluğu olduğu için bu tutar gelir hesapları yerine 549 Özel Fonlar Hesabına

alınmış olduğundan üç yıl vergi dışı bırakılabilecektir.

2.4. Yenileme Fonu Kullanma Kaydı

Yenileme fonu alınan yeni duran varlığın ancak amortismanı için kullanılabilir. Diğer bir anlatımla, yeni alınan duran varlık için dönem sonunda ayrılacak amortisman tutarı yenileme fonundan indirilir. Fonun indirilecek amortisman tutarını karşılayamaması durumunda, indirilemeyen kısım dönemin amortisman gideri olarak kayıtlara alınır. Böylece yenileme fonuna ayrılarak kar olarak kaydedilmeyen satış karı veya “ tazminat fazlası” tutarın yenileme sonrası amortisman yoluyla gider kaydedilmesi indirme mekanizması sayesinde önlenmiş olur (Sürmen, 2005:172).

Bu açıklamalar verilen örnekler yardımıyla aşağıda daha anlaşılır hale getirilmeye çalışılmıştır.

Örnek :

İşletme 31.12.11 tarihinde 40 000 TL bedelle (% 18 KDV hariç) idari hizmetlerde kullanılmak üzere yeni aldığı minibüs için dönem sonunda “ normal yöntemle” % 20 oranında 8 000 TL amortisman ayırmıştır.

a) Yenileme fonu bulunmaması durumunda;

31.12.11			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		8.000	
Amortisman gideri			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			8.000
Amortisman ayrılması	/		

b) Yenileme fonu bulunması durumunda (2011 yılında yenileme fonu nun bakiyesi 10 000 TL dir)

Birinci yıl;

31.12.11			
549 ÖZEL FONLAR HS.		8.000	
Yenileme Fonu			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			8.000
Amortisman kaydı			
	/		

İkinci yıl;

31.12.12			
549 ÖZEL FONLAR HS.		2 000	
Yenileme Fonu			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			8.000
Yenileme fonu kullanma kaydı			
	/		

2.5. Yenileme Fonu Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar

Yenileme fonu uygulaması yapılırken bazı özellikli durumlar söz konusudur. Yenileme fonu uygulamasında özellik arz eden durumlara aşağıda maddeler halinde değinilmiştir.

2.5.1. ATİK' İn Döviz Cinsinden Satılması Durumunda Doğan Kur Farkları

Kur farklarının tabi tutulacakları işlem bağılı oldukları olayların tabi tutuldukları işlemdir. Bu bakımdan, döviz cinsinden yapılan bir satışa ilişkin kur farkının da satış hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bunun aksi görüşte mevcuttur. 2 seri nolu muhasebe standartları uygulama genel tebliğinde 646 Kambiyo Karları ile ilgili hesaba değil, 601

Yurtdışı Satışlar Hesabına kaydedileceği belirtildiğinden, aynı şey ATİK'lerin döviz cinsinden belirlenen bedelle satılması durumunda da geçerli olmalıdır. Ayrıca, alıcı açısından 163 nolu GV Kanunu Genel Tebliği ile iktisadi kıymetin alındığı dönemin sonuna kadar doğan kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu olması da bu görüşü desteklemektedir. Alıcı açısından, dönem sonuna kadar doğan kur farklarının maliyetle ilişkilendirilmesi zorunlu olduğundan, bu bağlamda satıcı açısından da dönem sonuna kadar doğan kur farklarının satış hesabı ile ilişkilendirilmesi gerektiği açıktır. Bu gerekçeler doğrultusunda; döviz cinsinden satılan sabit kıymetler dolayısıyla yenileme fonuna alınan tutarla ilgili olarak dönem sonuna kadar oluşacak kur farklarının yenileme fonuna alınması gerektiği görüşü hakimdir.

Bu konuda iki farklı görüş vardır. Birinci görüşe göre; Satış tarihi itibariyle hesaplanan kar işletmenin ATİK satışından elde ettiği kazançtır. Satış tarihinden itibaren her ne kadar kaynağı satıştan elde edilen yabancı para olsa dahi değerlemede ortaya çıkan gelir kur farkı geliri olarak ayrıca değerlendirilmelidir (Örten, 1999:76).

İkinci görüşe göre ise; kur farklarının tabi tutulacakları işlem, bağlı olarak doğdukları olayların tabi tutuldukları işlemidir. Bu bakımdan, döviz cinsinden yapılan bir satışa ilişkin kur farkının da satış hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bu mantık esas olarak Tekdüzen Hesap Planında da benimsenmiştir. 646-Kambiyo Karları Hesabı ile ilgili olarak yapılan açıklamada, ihracatla ilgili olarak dönem içinde ortaya çıkan kur farklarının 601-Yurt Dışı Satışlar Hesabına kaydedileceği belirtilmiştir. Aynı şey ATİK'lerin döviz cinsinden satılması durumunda da geçerli olmalıdır. Ayrıca, 163 nolu VUKGT'nde sabit kıymet alımlarında aktife kaydedilen hesap dönemi sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır. Böyle bir zorunluluk sonucunda alıcının alış bedelinin bir parçası olarak işleme tabi tutularak maliyete eklediği kur farkının, alıcı açısından da satış bedeline dahil edilmesi gerekir (Yılmaz, 1997: 425).

ATİK'in satışı sonrasında gerçekleşen ve VUK'un değerlendirme hükümleri doğrultusunda hesaplanacak kur farkları yenileme fonu ile ilişkilendirilmelidir. Ancak burada sadece kur farkı geliri değil kur farkı zararı olacağı da göz önünde tutulmalıdır.

2.5.2. İşin Terki, İşletmenin Devri Veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

VUK' nun gerek 328. gerekse 329. maddelerinde üç yıldan önce işin terki, veya işletmenin tasfiyesi halinde fonda bekletilen bu karlar ve tazminatların fazlası bakiyelerinin o yılın matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır.

Tasfiye haline gelen kurumlarda tasfiye öncesi dönemlerde ayrılmış bulunan yenileme fonu tasfiye kârına ilave olunur. Ancak mükelleflerin kanun hükümlerine nüfuz edememeleri ya da dönem kazancını azaltmak maksadıyla tasfiye öncesi dönemlerde ayrılmış bulunan yenileme fonu tasfiye halinde tasfiye kârına ilave edilmemesi gibi durumlarla karşılaşılabilmektedir.

Ayrıca yenileme fonu ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlardan biride ayrılmış bulunan yenileme fonunun kullanılmasına ilişkindir. Gerçekten de yenileme fonunun alınacak yeni sabit kıymetin iktisabında kullanılacağı şeklinde yanlış bir kanaat ve uygulama ile sınırlı da olsa karşılaşılabilmektedir. Oysa gerek hukuken gerekse muhasebe tekniği olarak yenileme fonu yeni alınan sabit kıymetin amortismanlarına mahsup edilir.

Aşağıda, tasfiye haline gelen bir kurumda önceden ayrılmış bulunan yenileme fonunun tasfiye kârına ilave edilmesine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

Örnek :

(A) Anonim Şirketi 15.01.2011 tarihinde tasfiyeye girmiş, tasfiye 20.11.2003 tarihinde tamamlanmış, ve 30.11.2011 tarihinde de tasfiye beyannamesi verilmiştir.

Bu arada maliyet bedeli 20.000. TL birikmiş amortismanı 16.000. TL olan bir makine 20.12.2010 tarihinde 10.000. TL'ye satılmıştır.

Söz konusu makine satışı ve bu satıştan doğan kârın yenileme fonuna ayrılmasına ilişkin yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır.

20.12.2010			
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.		16 000	
100 KASA HS.		10.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.			6.000
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR HS.			20.000
Makine satışı	/		

20.12.2010			
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.		6 000	
549 ÖZEL FONLAR HS.			6.000
Makinenin satışından doğan kârın yenileme fonuna alınması	/		

(A) Anonim Şirketi'nin makine satışından doğan ve yenileme fonuna aktardığı 6.000 TL'lik kârı 30.11.2011 tarihinde verdiği tasfiye beyannamesi ile beyan ettiği tasfiye kârına dahil etmesi gerekmektedir.

2.5.3. Birleşme, Nevi Değişikliği Durumlarında Yenileme Fonu

Birleşmenin tasfiye hükmünde olması, birleşen kurum açısından iktisadi kıymetin zaruriliğinin ve pasifte yer alan yenileme fonunun yasal dayanağının ortadan kalkması nedenleriyle birleşen kuruma ait yenileme fonunun birleşme öncesi kıst dönem kurum kazancına ilavesi gerekir.

Devir hükmündeki birleşmelerde, devir olan bir kuruma ait bir iktisadi kıymetin satışından doğan karın, devir alan kurumda sabit kıymet yenileme fonu hesabında tutulabilmesi mümkündür. Birleşen iki kurumun yenileme fonları, aynı neviden bir veya birden çok iktisadi kıymet alımında kullanılabilir. Ancak her iki şirkete ait yenileme fonlarının devir hükmündeki birleşmeden sonra, yeni şirketin kayıtlarında ayrı ayrı yer alması ve bu fonların kar/zarar hesabına intikali için gereken yasal sürelerin de ayrı ayrı dikkate alınması gerekir.

2.5.4. İktisadi Kıymetin Satış Bedelinin Düşük Kaydedilmesi Durumunda Yenileme Fonu

Mükelleflere teşvik niteliğinde sunulan ve mali açıdan işletmelere büyük rahatlık sağlayabilecek bir düzenleme olan yenileme fonu müessesesi, esas itibarıyla iyi niyetli mükelleflere yönelik olarak düzenlenmiş bir vergi erteleme işlemidir. Gerek iktisadi kıymetin satılması, gerekse afete maruz kalması durumunda alınan sigorta tazminatı sonucunda oluşan kazanç hemen vergilenmemekte, belli şartlar dahilinde üç yıl sonra vergiye tabi tutulmakta ya da yenilenen iktisadi kıymetin amortismanı giderine mahsup edilmektedir. Dolayısıyla her iki halde de işletme satışın veya tazminatın alındığı yıl oluşan kazanç üzerinden alınması gereken vergi kadar bir fon azami 3 yıl işletmede kullanılabilir.

Vergi Kanunları'nda teşvik niteliğinde yer alan müesseselerin kullanımı (reeskont uygulaması, amortisman, yeniden değerlendirme vb.) mükelleflerin ihtiyatına bırakılmış olup, herhangi bir şekilde zorunluluğu yoktur. Nitekim mükelleflerin ihtiyatına bırakılmış olan uygulamalara yön veren kanun maddelerinde genelde "tutulabilir, yazılabilir, ayrılabilir" gibi ifadeler kullanılarak olayın ihtiyari olduğu vurgulanmaktadır.

İhtiyari olan yenileme fonu müessesesinden faydalanan bir işletmenin yenilenmesini düşündüğü iktisadi kıymetin satış bedelini olduğundan daha düşük göstermesi dolayısıyla oluşan kârın daha düşük tutarda yasal defterlere intikal etmesi halinde kayıtlara intikal ettirilmeyen kârın nasıl bir uygulamaya tabi tutulacağı tereddüt doğurmaktadır.

Yapılan inceleme sonucunda yenilenmesi düşünülen iktisadi kıymetin satış kârının olduğundan daha düşük gösterilmesi sonucunda oluşan matrah farkı; mükellefin ihtiyari olan yenileme fonu müessesesinden satış tarihinde kayıtlara eksik intikal ettirdiği ve bu

hakkını zamanında kullanmadığı gerekçesiyle işin yapıldığı yılın kazancı olarak vergilenmeli mi, yoksa, mükellefin bu niyetini baştan itibaren ortaya koyduğu eğer satış bedelini gerçek tutar üzerinden sahte kayıtlara intikal ettirmiş olsaydı, bu durumda da satışın yapıldığı yılda o işleme ilişkin oluşan kârın vergilenmeyeceği gerekçesiyle sadece satışın yapıldığı yılın dönem sonu bilançosunda yer alan pasif geçici hesabının düzeltilmesi şeklinde bir uygulamaya gidilmelidir.

İşletmece ortaya çıkan kârın bir kısmının kayıtlara intikal ettirilmemiş olması, kanaatimizce söz konusu tutar kadar yenileme fonu hesaplamasına engel teşkil etmektedir. Böyle bir durumda yenilenmesi düşünülen iktisadi kıymetin satış bedelinin bir kısmının da gerek nakit gerekse alacak olarak yasal kayıtlara intikal ettirilmemekte ve hatta bu tutar kadar bir fonun işletmeden çekildiği şeklinde bir düşüncüyü de beraberinde getirmektedir. Söz konusu durumda inceleme sonucunda gizlenen kazancın pasifte geçici bir hesapta, tutulduğunu iddia etmek de mümkün değildir.

İşletmeleri mali açıdan rahatlatmaya yönelik olarak düzenlenen yenileme fonu müessesesi, ortaya çıkan kazancın yine işletmede kalması yani işletmeden çekilmemesi kaydıyla yenileme giderlerini karşılamak amacıyla getirilmiş bir müessesedir. Böyle bir durumda gerek pasif geçici hesabında gerekse aktifte nakit veya alacak olarak yer almayan bir tutarın yenilemede kullanılacağını iddia etmek mümkün olmayabilir. Bu durumda, gerek kanunda gerekse tebliğlerde konuya ilişkin olarak net bir belirleme olmamasına rağmen satış tutarının kayıtlara intikal ettirilen tutardan daha yüksek olması durumunda ortaya çıkan kazanç farkının iyi niyetli mükelleflere yönelik bir vergi erteleme müessesesi, aynı zamanda ihtiyari bir uygulama olduğu da göz önünde bulundurulursa, söz konusu kazanç farkının satışın gerçekleştiği yılın dönem kazancına ilave edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

2.5.5. İktisadi Kıymetin Adedi İle Yenilenen Kıymetin Adedinin Farklı Olması

İşletmece yenilenmesi düşünülen iktisadi kıymetin yine aynı nev'ide iktisadi kıymet ile yenilenmesi, fonu ayırabilmenin temel şartlarından biridir. Kanunda yer alan yenileme ifadesinden anlaşılması gereken satılan veya afete uğrayan iktisadi kıymetler ile yenilenen iktisadi kıymetin aynı nev'iden olmasıdır. Örneğin bir kamyonun yenilenmesi düşünülüyorsa, yenileme fonunun yine kamyon alımında kullanılması gerekir.

İşletmece örneğin birden fazla kamyon satılması halinde elde edilen fon ile, bir kamyon alınması düşünülüyorsa bu durumda, satılan kamyonların yaptığı işi yeni kamyon yerine

getirebilecek durumda olması halinde kanundaki ifade ile "iktisadi kıymetlerin yenilenmesi" gerçekleşmiş olacağından birden fazla kamyon satışından doğan kâr, yenileme fonu olarak ayrılabilir. Yine tersi durumda yani bir adet kamyon satılıp, birden fazla kamyon alınması düşünülüyorsa, eldeki bir adet kamyonun yenilenmesinin gerçekleşeceği, diğer kamyonların yenilenmesinden söz edilmeyeceği için satın alınan kamyonlardan teknik olarak satılan kamyonu en yakın olan birine ilişkin olarak ayrılan amortisman tutarı yenileme fonundan mahsup edilmeli, diğer kamyonlara ilişkin olarak hesaplanan amortismanlar dönem kazancından indirim konusu yapılmalıdır.

2.5.6. Ölüm Halinde İşletmelerde Yenileme Fonu Uygulaması

Bilindiği üzere, ölüm olayı, gelir vergisi mükellefleri için geçerlidir. Bu konuda VUK'un 328 ve 329. maddelerinde bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat GVK'nın 81. maddesinde "Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde" vergilendirme yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu halde iki durum söz konusudur. Birinci durumda, işletmenin faaliyetine GVK'nın 81. maddesine uygun olarak devam edilmesi: İşletmenin tüm aktif ve pasifiyle devralınması söz konusu olduğundan, yenileme fonunun kâra ilavesi gerekmeyecek, yenileme fonu mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunurken VUK'un 328 ve 329. maddelerine uygun ilgili ATİK yenilenmesinde kullanılacaktır. İkinci durumda, işletmenin faaliyetine mirasçılar tarafından devam edilmeme kararı verilmesi: Böyle bir durumda, ölüm tarihinden önce ayrılmış ancak kısmen veya tamamen kullanılmamış olan yenileme fonu ölüm tarihi itibarıyla tespit edilen kâra eklenecektir (Yeşilyurt, 2001:170).

2.5.7. Yeni İktisadi Kıymetin Yenileme Fonu İtfa Olmadan Satılması Durumunda Önce Ayrılan Yenileme Fonunun Durumu

Bir iktisadi kıymetin yenilenmek amacıyla satışı halinde satıştan oluşan kar üç yıl boyunca yenileme fonunda bekletilir ve bu süre zarfında alınacak yeni iktisadi kıymetin amortismanına mahsup edilir.

Ancak henüz yenileme fonunun tamamı amortismanlara mahsup edilmeden yeni alınan iktisadi kıymet de satılırsa durum ne olacağı düşünülmelidir.

Örnekleme amacıyla işletmenin Mart 2009 tarihinde sattığı araç nedeniyle oluşan karı 31.12.2009 tarihli bilançosunda yenileme fonu olarak gösterdiğini ve ertesi yıl Haziran 2010'da yeni bir araç satın alarak yenileme fonunun bir kısmını yeni aracın amortismanında kullandığını varsayalım. Yenileme fonu henüz tamamen kullanılmadan yeni alınan aracın da Mayıs 2011'de satıldığını kabul edelim. Bu durumda 2011 yılının sonuna kadar beklenmeli, bu sürede yeniden aynı mahiyette bir araç daha satın alınırsa yeni aracın amortismanında ilk önce ilk araçtan kalan yenileme fonu, daha sonra ikinci aracın satışından dolayı oluşturulan yenileme fonu kullanılmalıdır.

Eğer 2011 yılı sonuna kadar aynı mahiyette yeni bir araç satın alınmazsa ilk araçtan kalan yenileme fonu o yılın kazancına dahil edilmeli, ikinci aracın satışı dolayısıyla oluşturulan yenileme fonunun değerlendirilmesi ise kendi içinde bağımsız yapılmalıdır.

2.5.8. Yenileme Fonu Ayrılmasında Üç Yıllık Sürenin Başlangıcı

Konu hakkında temel olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüş; elde edilen karın yenileme fonu hesabına alındığı yılı da dahil ederek üç yıllık sürenin hesaplanması gerektiğini savunmakta, ikinci görüş ise; üç yıllık sürenin yenileme fonu hesabına kayıt yapılan yılı takip eden yıldan itibaren üç yıllık sürenin hesaplanması gerektiğini savunmaktadır.

Çalışma kapsamımızda olmayan bu konu için söyleyebileceğimiz, üç yıllık sürenin başlangıcı konusunda Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın ortak görüşü olmadığıdır. Konu hakkında Maliye mensuplarının da farklı görüşleri vardır (Yılmaz, 1997:425).

Bu konudaki bir diğer ve üçüncü görüş ise yenileme fonunun pasifte bekleme süresi olan 3 yılın hesabı 365 gün üzerinden yapılmalıdır. Gerek mali idarenin gerekse Danıştay'ın görüşlerinde dönem olarak yıl sonuna kadar görüşü hakim olmuştur. Oysa amortismanına tabi iktisadi kıymetin alındığı tarihten başlayarak üç yılın esas alınması gerekmektedir. Zaten geçici vergi dönemlerinde de çıkması muhtemel sorunlar bu sayede halledilmiş olmaktadır. Yani 12.06.2008 tarihinde satılan ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen bir otobüs ancak ve ancak 12.06.2011 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanabilecektir. Eğer mükellef bu tarihe kadar aynı türdeki bir iktisadi kıymeti almaz ise yenileme fonu ikinci geçici vergi döneminde kara ilave edilerek geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Konunun geçici vergi boyutuyla ilgili olarak bir görüşe göre; yenileme fonu üç yıl

süreyle pasifte tutulacak bu süre içinde kullanılmazsa vergilendirilecektir. Söz konusu üç yıllık süre geçici vergi uygulamasında da hesap dönemi itibariyle aranacaktır. Ayrıca geçici vergi dönemlerinde fondan mahsup edilebilecek amortisman tutarı, hesap dönemi sonunda mahsup edilebilecek amortisman tutarını geçemeyecektir. Geçici vergi dönemlerinde yenileme fonu ayrılıp hesap dönemi sonunda ayrılmaması veya geçici vergi dönemlerinde yenileme fonu ayrılmayıp hesap dönemi sonunda ayrılması hallerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Geçici vergi dönemlerinde fon ayrılmaya da yıl sonunda ayrılabilmesi konusunda tereddüt yoktur. Ancak geçici vergi dönemlerinde ayrılıp yıl sonlarında ayrılmaması halinde geçici vergi dönemlerindeki kazancın hesap dönemi sonundaki kazançta göre farklılaşacağı unutulmamalıdır.

Üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşlerin olduğu açıklanmıştır. Bunun nedeni, kanundaki ifade zaafıdır. Birinci cümlede fonun pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabileceği belirtildiği halde izleyen cümlede bu süre içinde kullanılmayan karların 3. yılın vergi matrahına ekleneceği ifade edilmektedir. İkinci cümlenin, “bu süre içinde kullanılmayan kârlar 4. yılın vergi matrahına eklenir” şeklinde yazılması gerekirdi. Yine sürenin hesabında hesap döneminin mi takvim yılının mı esas alınacağı belirgin değildir. Bizim de yukarıda yer alan görüşümüzü destekler mahiyette yılı 365 gün olarak ele almak gerektiği düşüncesindeyiz. Örnekteki 12.06.2011 tarihine kadar yeni bir iktisadi kıymet alınırsa yeni alınacak kıymetin amortismanına bu fon mahsup edilecektir. Bu tarihten sonra satın alınacak ATİK’e ait amortismanın mahsubunda yenileme fonu kullanılamayacaktır.

Yine yenileme fonunun kullanma süresi ile ilgili olarak 62 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’nde; iktisadi kıymetin satışı nedeniyle ortaya çıkan kârın, yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanına mahsup edileceği, hesaplanmış olan bu amortismanların, satıştan meydana gelen kâr miktarına baliğ oluncaya kadar gider yazılamayacağı, mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş bir değer kalırsa, bu bakiye değerinin amortismanına devam edileceği ve ayrılan amortisman paylarının o zaman gider kaydolunacağı açıklamaları yapılmış olup, anılan tebliğde bir örnek verilmiş ancak verilen bu örnekte üç yıllık süre farklı bir şekilde açıklanmış ve mahsupta üç yıllık süre aşılmıştır.

Yine Bakanlık 151 numaralı VUK Genel Tebliği’nde de üç yılın hesaplanmasına ilişkin

görüşünü sürdürmüş, ancak bunu da kanun maddesinde geçen lafızla yeterli kalmış, üç yıldan kastın ne olduğu bu tebliğde de ele alınamamış, olay yine sürünceme de bırakılmaya devam edilmiştir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında ; yenileme fonunun bitmesine kadar yeni iktisadi değer üzerinden ayrılacak amortismanın mahsubuna devam edileceğine hükmetmiştir. Elbette ki, kanunda geçen üç yıllık süre yenileme fonu uygulamasında yeni iktisadi kıymetin satın alınması süresi olup, bu süre zarfında işletmelerce alınan başka iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanların hesaplarda gözüken yenileme fonundan mahsup edileceği tabiidir (Atay, 2002:2).

Maliye Bakanlığı birinci görüşü benimsemektedir. Uygulamada bu yönde gelişmiştir.

VUK'un 328 ve 329. maddelerinde, yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl tutulacağı ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hükümlerine yer verilmiştir.

Burada kanun maddesinde netlik olmamakla birlikte sabit kıymet yenileme fonunun uygulanacağı süre konusunda mali idare ile yargının birbiriyle çelişen görüşleri mevcuttur.

Yine üç yıllık sürenin nasıl hesaplanacağı konusunda uygulamada farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler aşağıda yer almaktadır.

2.5.8.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü

Mali idareye göre, sabit kıymet yenileme fonu, sabit kıymetin satıldığı yıl dahil olmak üzere üç yıl uygulanır. Ancak Bakanlık bu görüşünü özelgeler bazında çözmüş olup tebliğ veya kanunda bir değişiklik yapmamıştır.

Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre yenileme fonu olarak ayrılan karların üç yıl içinde kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere burada sözü edilen yıldan takvim yılı değil hesap yılını anlamak gerekir.

Örneğin; 29.12.2008 tarihinde tesis edilen yenileme fonu 31.12.2010 tarihi itibariyle vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre 2 yıl 2 gün olmasına rağmen yenileme fonu iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan üçüncü yıl olan 2010 yılı matrahına ilavesi gerekmektedir. Nasıl yılın son gününde satın alınan bir demirbaş için bir yıllık amortisman ayrılabilirse buradaki iki günlük süre de bir takvim yılı olarak dikkate

alınacaktır. Nitekim vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça; "...sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan satıştan doğan kârın yenileme fonuna alındığı yılı da, keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir

Yine Bakanlıkça verilen bir başka özelge; "Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından elde edilen karın "yenileme fonu"na alındığı yılın da aynı maddede geçen 3 yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir. Bu itibarla Danıştay'ın konu hakkında değişik görüşü bulunmakla beraber, Bakanlığımız öteden beri uygulaması yukarıda açıklandığı şekilde olup, söz konusu olayda araçların 1989 yılında satılması sonucunda oluşturulan yenileme fonunun kâr/zarar hesabına intikali için gerekli olan kanuni sürenin, fonun şirkette ayrıldığı yıldan başlamak üzere toplam üç yıl olarak dikkate alınması ve 1991 hesap dönemi sonunda kar/zarar hesabına aktarılarak vergilendirilmesi gerekmektedir" şeklindedir.

2.5.8.2. Danıştay'ın Görüşü

Danıştay vermiş olduğu bir çok kararda, yenileme fonuna alınan ve bu süre içinde kullanılmamış olan karın satışın yapıldığı yılı izleyen üçüncü yılın vergi matrahına dahil edileceği yönündedir. Üç yıllık sürenin iktisadi satış tarihinden değil değerlendirme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortisman tabii iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır. Bu görüşe göre, VUK'un 328. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen üç yıllık süre kanunda bu konuda bir açıklık bulunmaması nedeniyle ve genel prensipler doğrultusunda, ATİK'lerin satıldığı yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başladığının kabulü gerekir. Bu durumda satılan ve bu yılda pasifte geçici bir hesaba aktarılan kâr, satış yılını izleyen üçüncü yılda matraha ilave edilerek beyan edilir.

Nitekim bu konuda Danıştay'a yansıyan bir olayda Danıştay 4. Dairesi "1966 yılında satılan ve kârı yenilemede kullanılmayan iktisadi değer satış kârının 1966 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1969 yılı kârlarına ithal edilmesi gerekir." şeklinde karar vermiştir.

Ayrıca aynı daire bir başka Kararında; 1996 yılında satılan iktisadi kıymetin satış

kârının 1999 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilerek vergilendirileceğine hükmetmiştir.

Danıştay vermiş olduğu kararlarında, mali idarenin tersini düşünmektedir. Yani Danıştay'a göre mükellefin faydalanacağı süre sabit kıymetin satıldığı yılı takip eden yıldan başlamakta dolayısıyla yenileme fonundan faydalanma süresi de bir yıl daha ileri gitmektedir. Yani birinci görüşteki örnekten yola çıktığımızda, yenileme fonu uygulamasından faydalanma 31.12.2011 sonuna kadar olacaktır.

2.5.8.3. Vergi Usul Kanununun Görüşü

Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen VUK'un 18. maddesinde yıl olarak belirtilmiş sürelerde hesap şekli açıklanmamış olmakla beraber maddenin genel esprisinden hareketle, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir.

Örneğin; 29.12.1992 tarihinde satılan otonun yerine 29.12.1995 günü akşamına kadar bir başka binek oto satın alınmadığı takdirde yenileme fonunun amortismanlara mahsup imkanı ortadan kalkacak ve yenileme fonunda bekleyen sabit kıymet satış karı 1995 yılı kâr/zarar hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır

2.5.8.4. Görüşlerin Eleştirisi

Gerek mali idarenin gerekse Danıştay'ın görüşlerinde dönem olarak yıl sonuna kadar görüşü hakim olmuştur. Oysa amortismana tabi iktisadi kıymetin alındığı tarihten başlayarak üç yılın esas alınması gerekmektedir. Zaten geçici vergi dönemlerinde de çıkması muhtemel sorunlar bu sayede halledilmiş olmaktadır. Yani 12 Haziran 2008 tarihinde satılan ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen bir otobüs ancak ve ancak 12.06.2011 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanabilecektir. Eğer mükellef bu tarihe kadar aynı türdeki bir iktisadi kıymeti almaz ise yenileme fonu ikinci geçici vergi döneminde kara ilave edilerek geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Konunun geçici vergi boyutuyla ilgili olarak bir görüşe göre; yenileme fonu üç yıl süreyle pasifte tutulacak bu süre içinde kullanılmazsa vergilendirilecektir. Söz konusu üç yıllık süre geçici vergi uygulamasında da hesap dönemi itibariyle aranacaktır. Ayrıca geçici vergi dönemlerinde fondan mahsup edilebilecek amortisman tutarı, hesap dönemi sonunda mahsup edilebilecek amortisman tutarını geçemeyecektir. Geçici vergi

dönemlerinde yenileme fonu ayrılıp hesap dönemi sonunda ayrılmaması veya geçici vergi dönemlerinde yenileme fonu ayrılmayıp hesap dönemi sonunda ayrılması hallerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Geçici vergi dönemlerinde fon ayrılmasa da yıl sonunda ayrılabilceği konusunda tereddüt yoktur. Ancak geçici vergi dönemlerinde ayrılıp yıl sonlarında ayrılmaması halinde geçici vergi dönemlerindeki kazancın hesap dönemi sonundaki kazançta göre farklılaşacağı unutulmamalıdır.

Yazımızın önceki bölümlerinde üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşlerin olduğu açıklanmıştı. Bunun nedeni, kanundaki ifade zaafıdır. Birinci cümlede fonun pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabileceği belirtildiği halde izleyen cümlede bu süre içinde kullanılmayan karların 3. yılın vergi matrahına ekleneceği ifade edilmektedir. İkinci cümlenin, “bu süre içinde kullanılmayan kârlar 4. yılın vergi matrahına eklenir.” şeklinde yazılması gerekirdi. Yine sürenin hesabında hesap döneminin mi takvim yılının mı esas alınacağı belirgin değildir. Yukarıda yer alan görüşümüzü destekler mahiyette yılı 365 gün olarak ele almak gerektiği düşüncesindeyiz. Örnekteki 12.06.2011 tarihine kadar yeni bir iktisadi kıymet alınırsa yeni alınacak kıymetin amortismanına bu fon mahsup edilecektir. Bu tarihten sonra satın alınacak ATİK’e ait amortismanın mahsubunda yenileme fonu kullanılamayacaktır.

Yine yenileme fonunun kullanma süresi ile ilgili olarak 62 seri no.lu VUK Genel Tebliği’nde; iktisadi kıymetin satışı nedeniyle ortaya çıkan kârın, yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanına mahsup edileceği, hesaplanmış olan bu amortismanların, satıştan meydana gelen kâr miktarına baliğ oluncaya kadar gider yazılamayacağı, mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş bir değer kalırsa, bu bakiye değerın amortismanına devam edileceği ve ayrılan amortisman paylarının o zaman gider kaydolunacağı açıklamaları yapılmış olup, anılan tebliğde bir örnek verilmiş ancak verilen bu örnekte üç yıllık süre farklı bir şekilde açıklanmış ve mahsupta üç yıllık süre aşılmıştır.

Yine Bakanlık 151 numaralı VUK Genel Tebliği’nde de üç yılın hesaplanmasına ilişkin görüşünü sürdürmüş, ancak bu da kanun maddesinde geçen lafızla yeterli kalmış, üç yıldan kastın ne olduğu bu tebliğde de ele alınmamış, olay yine sürünceme de

bırakılmaya devam edilmiştir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında; yenileme fonunun bitmesine kadar yeni iktisadi değer üzerinden ayrılacak amortismanın mahsubuna devam edileceğine hükmetmiştir. Elbette ki, kanunda geçen üç yıllık süre yenileme fonu uygulamasında yeni iktisadi kıymetin satın alınması süresi olup, bu süre zarfında işletmelerce alınan başka iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanların hesaplarda gözüken yenileme fonundan mahsup edileceği tabiidir.

2.5.9. Yenileme Fonu Ayrılabilmesi İçin İşletme Yöneticileri Tarafından Karar Verilmiş Ve Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir

Yenileme fonu, işletmelerin aktiflerinde kayıtlı ve faaliyetlerinde kullandıkları ATİK'lerin yenilenebilmesi için sağlanmış bir teşvik yöntemidir. Bu nedendir ki, kanun metninde “.....yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur...” ifadesi vardır. İşletmenin faaliyetlerinde kullanılan ATİK'ler için işletme yöneticilerinin karar almasına örnek olarak A.Ş.'lerde yönetim kurulu kararı alınmasını gösterebiliriz. Yönetim kurulunun karar vermesi için kesin bir zaman sınırlaması yoktur. Satıştan öncede karar verilebileceği gibi satıştan sonra veya işletme bilançosunun oluşturulacağı aşamada da karar verilebilir (Özyer, 2004:713).

Teşebbüse geçilmiş olmasına ise örnek olarak çeşitli yerlerden fiyat teklifleri alınmasını gösterebiliriz. Girişimde bulunmanın pek çok aşaması vardır. Sipariş verilmesi, kredi alınması, protokol yapılması, proforma fatura düzenlenmesi hepsi birer aşamadır ve girişimde bulunmayı göstermektedir. Ancak, ilgili dönem beyanına ilişkin bilançoda yenileme fonuna ait hesabın gösterilmesi girişimde bulunmuş olmayı da ifade etmektedir. Tüm bu şartların amacı, gerçekten ATİK'lerini yenileme amacıyla olan işletmelerin bu müesseseden faydalanmasını sağlamaktır.

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olduğu olayın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Yangın, kullanılmayacak derecede hasar, eskime, modelin düşmesi, teknolojik gerilik gibi durumların varlığının kanıtlanması halinde bunları iktisadi kıymetin yenilenmesi için zorunlu neden saymak gerekir. Yenileme fonunun, yenilemenin yapılmayacağı durumlarda, bir vergi erteleme rejimi olmadığını gözden uzak tutmamak gerekir. Bu nedenle, yenilemenin işin niteliğine göre zorunlu olmadığı hallerde, ilgililerin en azından yenileme kararının ciddiliğini ispat edecek durumda olmaları gerekmektedir. Başka bir anlatımla, ileride bir anlaşmazlığa yol açılmaması

için, fiili teşebbüse geçildiğinin de kanıtlanabilir durumda olmasında yarar vardır. Örneğin bu konudaki yazışmalar, proforma faturalar yenileme kararının ciddiliğinin birer göstergesidir.

2.5.10. İktisadi Kıymet Satışı İle Yenilemesinin Aynı Yılda Olması Durumu

İşletmelerce yenilenmesi düşünülen iktisadi kıymetin satılması veya afete maruz kalındığı yıl içerisinde iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda ortaya çıkan kârın yenileme fonu olarak değerlendirilip, değerlendirilmeyeceği hususu önem arz etmektedir.

Yenileme fonu olayını vergi erteleme müessesesi olarak görülmesi durumunda kârını yenileme fonunda azami sürenin sonuna kadar tutabilen işletme bu müesseseden azami ölçüde fayda sağlayabilmekte, diğer taraftan aynı yıl içerisinde yenileme olayını gerçekleştiren işletme, yenileme fonu müessesesinden bu anlamda, nispeten daha az faydalanabilmek dolayısıyla vergi ertelemesinden dolayı devlet az kayba uğrayabilmektedir.

Durum böyle olmakla birlikte gerek söz konusu maddenin yorum, gerekse konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezaya göre, yenileme fonu hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değer, satış yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğu gerekçesiyle, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kârın pasifte geçici bir hesapta tutulmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Diğer taraftan aynı yıl içerisinde iktisadi kıymetin alımının aynı nitelikli iktisadi kıymetin satışı veya afetinden önce meydana gelmesi durumunda yenileme olayından söz edilmeyeceği için oluşan kârın dönem kazancına ilave edilmesi gerekecektir.

Yine Maliye Bakanlığı'nca verilen 10.08.1993 tarih ve 24459-328-72 sayılı muktezada, “328. madde hükmünün uygulanabilmesi için yeni iktisadi değer, satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı olduğundan, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde, satıştan elde edilen kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir” denilmektedir (Metin ve Yalçın, 1996:321).

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 04.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-1/328-10863 sayılı muktezada “Ancak, 328. madde hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değer, satışının yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı olduğundan, aynı yıl içinde yenileme yapılan

hallerde satıştan elde olunan kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.” denilmektedir.

Yenileme fonu işletmeler için aslında bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymet satışından doğan karı bu fona alan işletme yenileme sürecini ne kadar ertelerse üç yıllık sürenin sonuna kadar karını bu fonda tutarsa o ölçüde bu müesseseden fazla yararlanmış olur. Öte yandan aynı yıl içinde iktisadi kıymet alımında bulunulması halinde yenileme fonundan bu anlamda daha az yararlanmış olur (Gündüz ve Perçin 1997:345).

Yenileme fonu uygulaması ile gerçekleştirilmek istenen amaç, iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmektir. Satılan iktisadi kıymetin yenisinin hangi yılda alındığı önemli değildir. Önemli olan, satılan iktisadi kıymet ile alınan iktisadi kıymetin aynı nitelikte olmasıdır. Bundan dolayı da iktisadi kıymet satışı ile yenileme işleminin aynı yılda olması yenileme fonu ayrılmasına engel değildir.

Yenileme fonu ayrılan iktisadi kıymetin satış veya zayi olduğu yıl içinde yenilenmesi önem arz etmemektedir. Yasa metninde de anlaşılacağı üzere yenileme için üç yıl öngörülmüştür. Yenilemenin hemen veya üçüncü yıl sonunda olmasının önemi bulunmamaktadır (Ergülen ve Erdem, 1998: 475).

Kanun yenileme fonu oluşturmak için yeni iktisadi kıymet alımı konusunda teşebbüse geçilmiş olması şartını ararken vergi idaresi satışın yapıldığı yıl içinde alınan iktisadi kıymetler için bu fonun kullanılmayacağı görüşündedir. Vergi idaresinin bu görüşüne katılmak mümkün değildir. Çünkü Kanunda aynı yıl içinde yeni iktisadi kıymet alınması halinde fondan yararlanılmayacağına ilişkin hüküm bulunmadığı gibi böyle bir anlayış tarzı da kanun koyucunun amacına ters düşer. Örneğin, bir işletmenin makinesini yıl başında satması halinde fon ayrılması için ertesi yıl başına kadar makine almaması gerekmektedir. Oysa böyle bir zorunluluk ticari faaliyetin askıya alınması anlamına gelecektir.

Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere, yenileme fonu uygulaması ile gerçekleştirilmek istenen amaç, iktisadi kıymetin yenilenmesini teşvik etmektir. Satılan iktisadi kıymetin yerine yenisinin hangi yılda alındığı önemli değildir. Önemli olan, satılan iktisadi kıymet ile alınan iktisadi kıymetin aynı nitelikte olmasıdır. Bundan dolayı iktisadi kıymet satışı ile yenileme işleminin aynı yılda olması yenileme fonu ayrılmasına engel değildir (Büyükişık, 2000: 251).

Yenileme fonunun vergi erteleme yanında mükellefleri teknolojiye ayak uydurmaya teşvik etmesi gibi bir işlevi de bulunması nedeniyle, yeni iktisadi kıymetin 3 yıllık süre içinde ne zaman alınacağı hususu önemli değildir. Ayrıca VUK'un 328. maddesinin lafzi ve amaçsal yorumu, yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışının yapıldığı yılı takip eden yıllar içinde yenilenmesi gerektiğine ilişkin bir sonuç içermemektedir. Yenilenen sabit kıymet hangi dönemde aktife alınırsa alınsın bu tarihten itibaren mahsup işlemi başlamalıdır (Akbulut, 2003: 151).

Bakanlığın yukarıda yer alan görüşüne katılmayan bir görüşe göre; bu özelveye katılmak mümkün değildir. Böyle bir durumda yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanından fazla kalan kısım, fon hesabında bırakılmalıdır. Yenilemenin ilk yıl yapılamayacağına ilişkin kanunda bir hüküm yoktur. Kaldı ki, ilk yıla ait amortismanın gider kaydı yerine fondan mahsup edilmesi vergi matrahını değiştirmez. Yenileme yapmak için bir yıl beklenmesi ticari gerçeklerle bağdaşmaz.”

Görüşlerin haklılığı olabilir. Ancak Bakanlığın bu konuyu da özelve bazında çözmeye çalışması düşündürücüdür. Yukarıda yer alan görüşün aksini savunmak biraz zordur. Çünkü Kanun maddesinde açıkça yer almayan bir konu istenilen tarafa çok rahatlıkla yorumlanabilecektir. Yorumların aksini ispat ise iddia edene ait olmaktadır. Dolayısıyla kanun maddesinin burada açık olmaması tartışmayı kendiliğinden yaratmış olmakla birlikte olayın geneline bakıldığında bir vergi matrahı da değişmemektedir.

Konuyla ilgili olarak benzer bir görüşte şu şekildedir. “Uygulamada yenileme fonu hükmünün uygulanabilmesinin yeni iktisadi değer satış yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğu gerekçesiyle aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kârın pasifte geçici bir hesapta tutulmasının mümkün olmadığı yönünde görüşler ortaya çıkmaktadır Bu yaklaşım tarzının hatalı olduğu kanısındayız. Mevcut kanuni düzenlemeler yıl içinde yenileme yapılması halinde de yenileme fonu ayrılmasına cevaz verecek niteliktedir. Aksini düşünmek bizi tamamen hatalı sonuçlara götürür. Bu nedenle yıl içinde yapılan yenilemelerde de yenileme fonu uygulaması geçerlidir. Yıl içinde fon ayrılacak dönem sonunda yapılan yenileme nedeniyle hesaplanan amortisman anılan fondan mahsup edilecektir” (Atay, 2002: 202).

Ya da bu ifadenin hatalı kullanıldığı düşünüyoruz. Zira bu görüşlerde ifade edilmek

istenen yenileme fonuna alınan tutar aslında gelir yazılabilecek bir tutardır. Yenileme fonu da yeni alınan ATİK'in amortismanından mahsup edilecektir. Dolayısıyla gelir gideri karşılıyorsa söz konusu ATİK'lere ait olan satış karı ve amortisman giderinin hesap dönemine ait vergi matrahına elbette bir etkisi olmayacaktır. Ancak, aşağıda verilecek örnekte de görüleceği üzere aynı yıl içinde satış karının hem yenileme fonuna alınması hem de yeni bir ATİK alınması hesap dönemine ait vergi matrahını etkilemektedir.

Örnek: (Z) işletmesinin mevcut dönem kazancının (vergi matrahının) 300.000 TL olduğunu varsayalım.

İşletmenin aktifine kayıtlı 80.000 TL maliyetli ve birikmiş amortismanı da 40.000 TL olan makinesini 55.000 TL'ye sattığını kabul edelim. Bu işlem sonucunda kayıtlarda 15.000 TL satış kârı oluşacaktır.

Aynı dönem içinde ayrıca 100.000 TL'ye yeni bir makine aldığını ve amortisman oranının da %10 olduğunu varsayalım. Bu durumda aynı dönemde oluşacak amortisman gideri 10.000 TL'dir.

İşletme satış karı olan 15.000 TL'yi gelir yazmak yerine yenileme fonu hesabına aldığını ve yeni makinenin de amortismanını yenileme fonundan mahsup ettiğini düşünürsek bu dönemde hiç amortisman gideri yazmayacak, yenileme fonu hesabının bakiyesi ise 5.000 TL'ye düşecektir. Bu durumda ilk vermiş olduğumuz 300.000 TL dönem kazancına etki eden bir işlem olmayacak ve başkaca bir işlemde olmadığı varsayımıyla vergi matrahı 300.000 TL olacaktır.

Aynı işletme satış karını yenileme fonuna almasaydı dönem kazancı 15.000 TL artacak, ancak yeni alınan makinenin amortismanı olan 10.000 TL'nin de etkisi ile dönem kazancı (vergi matrahı) 305.000 TL olacaktır.

Görüldüğü gibi aynı hesap dönemi içinde hem sabit kıymet satış karının yenileme fonuna alınması hem de yeni bir ATİK alınması durumunda yenileme fonu uygulanıp uygulanmayacağı vergi matrahını doğrudan etkilemektedir.

Tablo 4: Yenileme fonunun kullanımı halinde yeni alınan ATİK amortismanının vergi matrahına – kazanç etkisinin gösterimi

Yenileme Fonuna Alınan Tutar	Yeni Alınan ATİK Amortismanı	Vergi Matrahına (Kazanca) Etkisi
a) 100.000 TL	100.000 TL	0
b) 100.000 TL	90.000 TL	0
c) 100.000 TL	110.000 TL	(-) 10.000 TL

Tablo 5: Yenileme fonunun kullanılmaması halinde yeni alınan ATİK amortismanının vergi matrahına – kazanç etkisinin gösterimi

Gelir Yazılan Tutar	Yeni Alınan ATİK Amortismanı	Vergi Matrahına (Kazanca) Etkisi
a) 100.000 TL	100.000 TL	0
b) 100.000 TL	90.000 TL	(+) 10.000 TL
c) 100.000 TL	110.000 TL	(-) 10.000 TL

Görüldüğü üzere aynı yıl içinde satış karının hem yenileme fonuna aktarılması ve hem de yeni bir iktisadi kıymet alınması durumunda, sadece yeni alınan iktisadi kıymetin bu döneme isabet eden amortisman gideri yenileme fonuna kaydedilen tutardan büyükse veya eşitse vergi matrahı değişmemektedir. Çünkü bu durumda satış karı gelirden yazılsa, yenileme fonuna alınıp amortisman giderinden mahsup edilse dönem kazancı 10.000 TL azalacaktır. Bu durumda çalışmamıza konu ettiğimiz aynı hesap dönemi içinde hem satış karı yenileme fonuna alınıp hem de yeni bir ATİK alınması durumunda yenileme fonunun yeni alınan ATİK'in amortisman giderlerinden mahsup edilip edilemeyeceği özellikle satış karının yeni kıymetin amortisman giderinden fazla olduğu durumlarda önem arz etmektedir. Çünkü bu durumda dönem kazancına ilave edilebilecek 10.000 TL pasifte kalacak ve vergi matrahını arttırmayacaktır.

Sabit kıymet satış karı yenileme fonuna alınmazda, gelir olarak hesaplara intikal ettirilirse, gayet doğal olarak yeni alınan ATİK'in bu hesap dönemine isabet eden amortisman gideri satış karından ne kadar fazla olursa, dönem kazancı ve dolayısıyla vergi matrahı o miktarda olumsuz etkilenecektir.

Bu noktada şu soruyu da sorabiliriz. İşletme yeni aldığı ATİK'i mutlaka aynı yıl içinde satışını yaptığı benzer ATİK'in yenileme fonu ile ilişkilendirmek zorunda mıdır?

Örneğin; 2009 hesap dönemi içinde satışı bir makinenin satış karı yenileme fonuna alınmıştır. İşletme söz konusu satış işlemi sonrasında hem 2009 yılı içinde benzer bir makine almış hem de 2010 yılı içinde bir makine daha almıştır. Üstelik 2011 yılı içinde bir makine daha almayı planlamaktadır. Yukarıda yer verdiğimiz yenileme fonunun azami beklentileceği süre için Maliye'nin görüşünü esas alırsak 2011 yılı sonu sürenin bitimidir.

2.5.11. Finansal Kiralamayla Kazanılan İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması

Bilindiği üzere, finansal kiralama yoluyla elde edinilen iktisadi kıymetlerde amortisman uygulaması sözkonusu olmamaktadır. Çünkü bu kıymetlere ilişkin olarak ödenen finansal kira bedelleri ait oldukları dönemlerde de gider veya maliyet unsuru olarak hesaplara intikal ettirilmiştir. Bu iktisadi kıymetin mülkiyeti ise, kira süresi sonunda kiracıya geçmektedir. Dolayısıyla bu şekilde kira süresi sonunda kiracı tarafından iktisap edilen kıymetlerin daha sonra satışı halinde ise genel esaslar çerçevesinde satış kârı hesaplanacaktır. Fakat iktisadi kıymet amortismanına tabi tutulmadığından, satış sonucu elde edilen kazancın da yenileme fonuna alınması sözkonusu olamaz. Zira yukarıda da açıklandığı üzere, yenileme fonu uygulaması ATİK'lerin satışı halinde yapılabilir. Üzerinden amortisman ayrılmayan bir iktisadi kıymet için yenileme fonu ayrılması mümkün değildir.

2.5.12. Yenileme Fonu Uygulanamayacağı ATİK'ler

VUK'un 328 ve 329. maddelerinde bu konuyla ilgili olarak açık bir belirleme yapılmamıştır. Ancak yenileme fonu ayrılacak iktisadi kıymetin mutlaka işletmede kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet (ATİK) olması gerekmektedir. Boş arsa ve araziler, işletmenin emtiası niteliğinde olan bina, tesisat, makine ve demirbaşlar ATİK olmadıklarından bunlar için yenileme fonu ayrılamayacaktır.

Bilindiği üzere, yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetler için öngörülmüştür. VUK'un 330. maddesi gereğince, emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıflar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları, bunların değerinden fazla olursa fazlalık kara ilave edilmektedir. Dolayısıyla anılan kanun maddesi gereğince, hayvanlar için yenileme fonu ayrılamayacaktır. Fakat katıldığımız bir görüşe göre; demirbaş olarak kayıtlarda gösterilen damızlık veya yük hayvanları için alınan sigorta tazminatlarının veya bunlarla ilgili satış kârlarının yenileme fonu hesabına alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü damızlık veya iş hayvanları ATİK niteliğindedir (Şeker, 1232).

2.5.13. Yenileme Fonunun Gösterileceği Mali Tablo

Yenileme fonu “549-Özel Fonlar” hesabında izlenen pasif karakterli bir muhasebe kalemidir. Özel fonlar hesabının işleyişi şu şekildedir. Bu hesap işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonların izlenmesinde kullanılır. Bu fonların başlıcaları, yenileme fonu, finansman fonu, imtiyazlı şirketlerde sermaye itfa fonu, vazgeçilen borçlar fonu gibi fonlardır.

Özel fonlar, mukayyet değerle değerlendirilir ve envanteri kayıtlar üzerinden çıkarılır. Yenileme fonu, vazgeçilen borçlar fonu gibi hesapta tutulması için belli bir süre öngörülen fonlar süre bitiminde dönem kârına nakledilmelidir (Akyol ve Küçük, 2001:1585).

Yenileme fonu yeni iktisadi kıymet alımı yapıncaya kadar bilançonun pasifinde kâr yedekleri bölümünün özel fonlar alt başlığında gözükecektir. Ancak yeni iktisadi kıymetin alınmaması durumunda yenileme fonundan yararlanacağı sürenin bitimini müteakip bilanço kalemleri arasından çıkarılarak gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak bir görüşe göre; gelir tablosu ilkeleri sayılırken; gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karların gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenlerin gerçek tutarından fazla veya az gösterilemeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca TMS’de, kâr dağıtım tablosu kalemlerine ilişkin açıklamalarda işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar arasında yenileme fonu da sayılmıştır. Gelir tablosu hesaplarına alınmayan bir gelir unsurunun kâr dağıtım tablosunda gösterilmesi sözkonusu olmayacağına göre, yenileme fonunun gelir tablosu hesaplarında gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. TDMS’de 6’lı

hesaplar gelir tablosu, 5'li hesaplar ise bilanço hesaplarıdır. Bilanço hesabına geçiş kural olarak gelir tablosundan aktarma şeklinde olur. Yaptığımız bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere ATİK satış kârları ile sigorta tazminatı fazlalarının gelir tablosu hesaplarına kaydedilmeden doğrudan bilanço hesabı olan 549-Özel Fonlar hesabına alınmasını eski bir alışkanlığın devam ettirilmesi olarak yorumlamak gerekmekte olup, bu işlem özünde MS'ye uygun değildir. Biz bu çalışmamızda konunun doğru ve olması gereken şeklini ortaya koymakla birlikte, alışlagelen uygulamanın daha pratik olduğunu belirtmek durumundayız. Ancak, süregelen uygulamada, işletme bünyesinde elde edilen kâr, gelir tablosunda gösterilmediği için gelir tablosu gerçek durumu yansıtmamış olmaktadır. Yenileme fonuna ayrılması gereken kârların önce gelir tablosu hesabına (679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar) alınması daha sonra dönem kârından ayrılması en doğru yöntem olacaktır (Şeker, 1235).

2.5.14. Mücbir Sebep Hallerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Vazgeçme

VUK'un 328/4. maddesinde; "her ne sebeple olursa olsun" bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir hükmüne yer verilmiştir. Maddenin lafzı gayet açıktır. Dolayısıyla mücbir sebep durumunda yenileme fonu süresi uygulanmaya devam edilecek ve üç yıllık sürenin mücbir sebep durumunda dahi uzatılması sözkonusu olmayacaktır.

BÖLÜM 3: YENİLEME FONUNUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDE ÇARPITICI ETKİSİNİN GİDERİLMESİ

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin maddi duran varlıklarını yenilemelerine ilişkin olarak vergi mevzuatında yer alan “yenileme fonu” uygulaması bir yönüyle “yenileme teşviki” diğer yönüyle “vergi erteleme tekniği” olarak değerlendirilebilmektedir (Can ve Karabınar, 2006:45).

Ancak, VUK’un 328 ve 329. maddelerinde açıkça belirtildiği gibi, yenileme fonu için ayrılacak kârın belli bir süre pasifte geçici bir hesapta tutulacak olması ve sonrasında yenilenen varlık için ayrılacak amortismanların gider yazılmayıp pasifte tutulan söz konusu hesaptan indirilecek olması birkaç dönemin özellikle gelir tablolarında yer alacak mali bilgilerini çarpıtmakta; bu bilgilerin kullanıcılarını yanıltabilecek olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Yenileme fonu uygulamasının mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisini gidermeye yönelik üç alternatif geliştirilerek sistematize edilmiştir. Bu bağlamda “Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi”, “Kaydetmeme Yöntemi” ve “Özkaynak Yöntemi” olarak adlandırılabilir bu üç farklı yöntemin üstün ve zayıf yönleri karşılaştırılarak tartışılmıştır.

3.1. Yenileme Fonu Uygulamasında Yaşanan Tereddütler

Yenileme fonu uygulaması sırasında bir takım tereddütler yaşanmaktadır. Bu tereddütler üç başlık altında incelenmiştir.

3.1.1. Yenileme Fonunun Mahsubu

İktisadi kıymetin yenilenmesine karar verilmiş yetkili acente ile görüşülüp anlaşıldıktan sonra, satışına karar verilen iktisadi kıymet (Net defter değeri sıfırlanmış ya da çok azalmış) yenisi alınmak üzere acenteye bırakılmış ve yerine yenisi alınmıştır. Eski iktisadi kıymetin satışı daha sonra yapılacağından, bu satıştan elde edilen satış karının yenileme fonuna alınarak yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanının daha sonra oluşacak satış karından mahsubuna da izin verilmelidir.

Örneğin, eski iktisadi kıymetin kayıtlı değeri 10.000 TL ve amortisman süresi bitmiş

olsun. (birikmiş amortisman 10.000 TL) yeni iktisadi kıymet ise 20.000 TL ye alınmış ve amortisman süresi de 5 yıl olduğunu farz edelim. Bu durumda yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanı $20.000 \text{ TL} / 5 = 4000 \text{ TL}$ dir. Ancak birde bu işlemin yıl sonunda yapıldığını, örneğin 20.12.2010 tarihinde yenisinin alındığını kabul ve eski iktisadi kıymetin de 2010 yılı içinde satılmadığını, 10.02.2011 tarihinde 5 000 TL ye satıldığını varsayalım. Bu durumda yeni iktisadi kıymetin amortismanı, dönem de değişmeyeceğinden ileride ortaya çıkacak satış karından (yenileme fonu) mahsup edilebilir mi? Amortismanın yıl olarak ayrılması zorunluluğu hususunu da göz önüne alarak ;

Bu durumda yeni iktisadi kıymetin amortismanının 2010 yılında gider yazılmayıp, bilançoda “280 Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına alınarak ertesi yıl oluşacak satış karından mahsup edilebilmelidir. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

20.12.2010			
254 TAŞITLAR HS.		20.000	
191 İND. KDV HS.		3.600	
320 SATICILAR HS.			23.600
/			

Yeni iktisadi kıymetin amortismanına ilişkin kayıt önerimiz

31.12.2010			
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS.			
Mahsup Edilecek Birikmiş Amortisman		4.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.			4.000
/			

Eski iktisadi kıymetin satış kaydı

10.02.2011			
100 KASA HS.		5.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		10.000	
254 TAŞITLAR HS.			10.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			900
549 ÖZEL FONLAR HS. Yenileme Fonu			5.000
/			

Satış kaydına paralel olarak aşağıdaki kaydın yapılması gerekir.

10 02 2011			
549 ÖZEL FONLAR HS. Yenileme Fonu		4.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS. Mahsup Edilecek Birikmiş Amortisman			4.000
/			

Bu kayıta geçmişte ayrılan amortismanın (280. nolu hesapta biriken 4.000 TL) 549. nolu hesaba aktarma kaydı yapılmıştır. Böylece yeni makinenin amortismanı 280. nolu geçici hesapta izlenmiş ve eski makinenin yenileme amacıyla satışından doğan yenileme fonundan mahsup edilmiştir.

3.1.2. İşletme Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Zaruri Olan İktisadi Kıymetlerin Satışından Elde Edilen Karların Yenilenme Fonuna Konu Olması

Bir üretim işletmesinde kullanılan makine teçhizatın satışından oluşan karın yine üretim işletmesinin yeni alacağı makine ve teçhizatın finansmanında kullanılması gerekir. İşletme sahibinin kullanılmış olduğu binek otomobilin satışından elde edilen karın yine işletme sahibinin kullanmak üzere aldığı binek otomobilin finansmanında kullanılmasının teşvik müessesesinin mantığıyla bağdaşmayacağından yasa koyucunun bu konuda bir sınırlama getirmesi faydalı olacaktır.

3.1.3. Yenileme Fonu Kavramındaki, Yeni Kelimesinin İfade Ettiği Anlam

Bu konuda yeni bir yatırım anlamını taşıması gerektiği görüşü ağır basmakta olup aksi durumda daha ileri teknolojik özellikler taşıyan iktisadi kıymetin satılarak aynı amaca yönelik olarak alınacak daha geri bir teknolojiye sahip iktisadi kıymetlerin finansmanında fonun kullanılmaması gibi bir durum ortaya çıkabilir.

3.2. Yenileme Fonu Kayıtlarının Mali Tablolardaki Çarpıtıcı Etkisinin İncelenmesi

Yenileme fonu uygulamasına ilişkin olarak halihazırda VUK da belirtildiği biçimde yapılan muhasebe kayıtlarının mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisi bulunmaktadır. Aşağıda sözü edilen çarpıtıcı etki yenileme fonunun oluşturulması ve oluşturulan fonun kullanılması aşamasında yapılan muhasebe kayıtları açısından iki ayrı başlık altında incelenmiştir.

3.2.1. Yenileme Fonu Oluşturma Kaydının Mali Tablolar Üzerindeki Çarpıtıcı Etkisi

Yenileme Fonu oluşturulabilme şartlarının var olması halinde maddi duran varlıklara ilişkin “satış karı” veya “sigorta tazminat fazlası”nın gelir tablosundaki “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabı yerine(VUK 328-329 a göre) bilançonun pasifinde “549 Özel Fonlar Hesabı”nda izlenmesi her şeyden önce gelir tablosunu çarpıtacak bir etki yaratmaktadır. Zira ortaya çıkan gelir karın bu şekilde gelir tablosuna alınmasıyla dönem kazancının içine girmesi engellenmiş olmaktadır. Dolayısıyla gelir tablosunda üretilen dönem kar veya zararı bilgisi çarpıtılmakta; böylelikle mali tablo

kullanıcılarının (yöneticiler, sahip ve ortaklar, yatırımcılar, aracı kurumlar, banka veya finans kurumları vb) yanlısamalarına neden olunmaktadır. Söz konusu karın vergi matrahına eklenmesinin belli koşullar altında belli bir süre geciktirilmesinin farklı yolları vardır (Can ve Karabınar, 2006:45).

3.2.2. Yenileme Fonu Kullanma Kaydının Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi

Ayrılan amortismanların daha önce oluşturulan yenileme fonundan indirim şeklinde uygulanması giderlerin döneme noksan yüklenmesine neden olarak gelir tablosunun üretim ve hizmet işletmelerinde tamamen, ticaret işletmelerinde ise kısmen çarpıtılmaktadır. Yenileme fonundan indirim biçiminde yapılan amortisman gideri kaydı örneğin satılan malın maliyetlerinin düşük çıkmasına neden olacaktır (Sürmen, 2005:170).

Bu ise gelir tablosunda üretilen “brüt satış kar veya zararı “ bilgisini çarpıtacaktır. Dolayısıyla gelir tablosu yukarıdan aşağıya kadar bu çarpıklıktan nasibini alacaktır. Aynı şekilde ticari bir işletmede örneğin pazarlama satış ve dağıtım faaliyetlerinde kullanılan bir taşıtla ilgili olarak yapılacak kayıt amortisman giderini faaliyetlere yüklediği için “faaliyet kar veya zarar” bilgisini çarpıtacaktır. Sonuçta ortaya çıkacak dönem kazancı finansal bilgi için değil, adeta vergi için yapılmış bir muhasebe çalışması görünümündedir. İndirim mekanizması “mali kar”ın bulunmasına hizmet eden tutumuyla “ticari kar” kavramını açıkça çarpıtmaktadır. Çarpık bilgiler mali tablo kullanıcılarının (yöneticiler, sahip ve ortaklar, yatırımcılar, aracı kurumlar banka veya finansman kurumları vb) yanlısamalarına neden olabilecektir (Can ve Karabınar, 2006:163).

Muhasebenin asıl vazifelerinden biri işletmenin “ticari kar” ını mümkün olan en yüksek gerçeklikle (objektif olarak) ortaya koymaktır. Yoksa gelir tablosunun işlevi “mali kar” ı hesaplamak değildir. Kanunen kabul edilmeyen gider ve zararların eklenmesi; indirim ve istisnaların çıkarılması suretiyle “ticari kar” dan “mali kar” a ulaşma uygulaması vergi matrahını doğru biçimde tespit etmek için geliştirilmeli, özetle oluşturulacak olan yenileme fonu pekala diğer indirim ve istisnalarda olduğu gibi “mali kar” ın tespitinde ayrıca hesaplanabileceği halde “ticari kar” kavramının içeriğini mevcut kayıt biçimiyle bozulmaktadır.

3.3. Alternatif Kayıt Önerileri

Yenileme fonuyla ilgili olarak halihazırda yapılan kayıt biçiminin amortisman giderlerini döneme noksan yüklemesi nedeniyle, ticari işletmelerde faaliyet karını, sanayi işletmelerinde ise üretilen mamulün maliyetinin düşük çıkması sonucunu verdiği, dolayısıyla mali tablolarda yer alan bilgileri çarpıttığı ve mali tablo kullanıcılarını yanılttığı ifade edilmişti. İşte bu sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla alternatif olarak aşağıdaki kayıtların yapılması önerilmektedir.

3.3.1. Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi

Bu alternatife göre; yenilenen duran varlık için dönem sonunda ayrılacak amortisman tamamen gider yazılır; yenileme fonu ise özkaynak olarak kalır veya gelir hesaplarına aktarılır. Yenileme fonunun kullanımına ilişkin kayıtların bu şekilde yapılmasının muhasebe bilimi açısından daha doğru olacağı savunulmaktadır (Sürmen, 2005:173).

Örnek: İşletme 01.12.2011’de 40 000 TL + % 18 KDV hariç (idari hizmetlerde kullanılmak üzere yeni aldığı minibüs için) dönem sonunda “normal yöntem ” göre % 20 oranında 8 000 TL amortisman ayırmıştır.(2011 yılında yenileme fonu nun bakiyesi 10 000 TL)

Birinci yıl

31.12.2011			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		8.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.			8.000
Amortisman gider kaydı			
/			

31.12.2011		
549 ÖZEL FONLAR HS.		
Yenileme Fonu	8.000	
679 DİĞER OLAĞAN GELİR KARLAR HS.		8.000
Amortisman giderinin yenileme fonundan indirilmesi kaydı		
/		

- İkinci yıl

31.12.2012		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	8.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		8.000
Amortisman gider kaydı (7/A seçeneğine göre)		
31.12.2012		
549 ÖZEL FONLAR HS.	2.000	
Yenileme Fonu		
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI HS.		2.000
Amortisman giderinin yenileme fonundan indirilmesi kaydı		
/		

Yukarıda yapılan kayıtlar yenileme fonunun kullanımıyla ilgilidir. Anlaşılacağı üzere bu alternatif yenileme fonu uygulanmasının mali tablolar açısından taşıdığı sakıncaya sınırlı bir çözüm getirmektedir. Oysa yenileme fonunun oluşumuyla ilgili halihazırda yapılan kayıtların da mali tablolarda yer alan bilgileri manipüle ettiği daha önce ifade edilmişti. Bu alternatifte bu durum göz ardı edilmiştir. Ayrıca bu kayıtlar ile örneğin gelir tablosundaki “faaliyet karı” rakamının bozulması belki önlenilmekte ancak yenileme fonundaki tutarın her seferinde yine gelir tablosuna 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı üzerinden gönderilmesi ile “dönem kar veya zararı” rakamı çarpıtılmış olmaktadır. Özetle, bu alternatifin getirdiği çözüm yenileme fonu ayrıldıktan sonraki üç yıl içinde Gelir Tablosundaki “Brüt satış kar veya zararı” ile “Faaliyet kar

veya zararı”nın çarpıtılmasını önlemekle sınırlıdır (Can, Karabınar, 2006:163).

3.3.2. Kaydetmeme Yöntemi

Bu alternatife göre; hiçbir özel muhasebe kaydı yapılmaz. Yani yenileme fonuna ayrılacak kar bilançonun pasifine alınmaz; 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı içinde bırakılır. Bu sayede gelir tablosunun üreteceği “ticari kar” rakamı sağlıklı biçimde ortaya konmuş olur. Ancak yenileme fonu için ayrılacak karın yasal kullanım süresi içinde vergi ötelemesi hakkı için dönem sonunda ortaya çıkan “ticari kar” dan yenileme fonu için ayrılan yenileme fonunun vergi dışı kalması sağlanmış olur, diğer yandan da mali tablo kullanıcılarını (yöneticiler, sahip ve ortaklar, yatırımcılar, aracı kurumlar, banka veya finans kurumları vb) halihazırdaki uygulamada olduğu gibi yanlısamaları söz konusu olamaz (Can ve Karabınar, 2006:163).

Vergi dışı bırakılan yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmaması halinde bu sefer vergilendirilmesinin sağlanabilmesi için “mali kâr” hesaplamasında tekrar dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla “ticari kârdan” “mali kâr”a ulaşırken kullanılmayan fon tutarının matraha eklenmesi sağlanmalıdır.

Duran varlığın yenilenmesi halinde dönem sonlarında yeni duran varlık için ayrılan amortisman tutarlarının yenileme fonundaki tutarı karşılayıncaya dek matraha ilave edilmesi gerekir. Üç yıl geçtiği halde fonda halen vergilendirilmemiş tutar bulunması durumunda ayrılacak amortisman giderinin bu tutarı karşılayıp karşılamadığına bakılmaksızın tamamı yasal süre sona erdiği için matraha ilave edilmelidir.

Anlaşılabacağı üzere bu alternatif, “ticari kâr” rakamını, yenileme fonunun oluştuğu, kullanıldığı ve kullanılmadığı tüm durumlarda bile çarpıtmadan muhafaza etmektedir. Ancak sözü edilen alternatifin uygulanması, yardımcı veya nazım hesaplardan yararlanılsa bile, çok zor gözükmektedir. Zira “mali kâr”ın hesaplanması son derece zorlaşmakta ve aşırı dikkat gerektirmektedir. Kaldı ki, VUK’un 328 ve 329. maddelerinde yenileme fonu olarak ayrılacak tutarın pasifte geçici bir hesapta izleneceği açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla bu alternatifin uygulanması, zorluklar bir yana, VUK açısından şu an için mümkün görünmemektedir.

3.3.3. Özkaynak Yöntemi

Bu alternatife göre; yenileme fonuna ayrılacak kârın önce “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabı içinde gelir tablosuna girmesi ve dönem sonunda “ticari kâr”ın içinde yer alması sağlanır (Örten,1999:203).

Bununla beraber “mali kâr”ın hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine dikkat edilir. Daha sonra (VUK’a da uygun olarak) “549 Özel Fonlar” hesabına alınması kaydı gerçekleştirilir. Bu uygulamaya göre yenileme fonu ister kullanılsın ister kullanılsın pasifte öz kaynak olarak kalır yani gelir hesaplarına hiçbir zaman aktarılmaz.

Pasifte özkaynaklar içinde tutulan yenileme fonunun kullanılmadığı takdirde üç yıl sonunda “mali kâr” hesaplanırken vergi matrahına ilave edilmesi gerekir. Kullanılması durumunda ise yenilenen duran varlık için dönem sonunda ayrılacak amortisman ile ilişkilendirilmeksizin mali kârın hesaplanmasında dikkate alınır. Diğer bir anlatımla yenilenen varlık için ayrılacak amortisman tamamen gider yazılır; ancak yazılan amortisman giderinden yenileme fonundan indirilebilecek olan tutarı “mali kâr”ın hesaplanmasında matraha ayrıca ilave edilmelidir. Yenileme fonundaki tutar tamamen vergilendirilinceye kadar sonraki yıllarda da bu tekrarlanmalıdır. Üç yıl geçtiği halde fonda halen vergilendirilmemiş tutar bulunması durumunda ayrılacak amortisman giderinin bu tutarı karşılayıp karşılamadığına bakılmaksızın tamamı yasal süre sona erdiği için matraha ilave edilmelidir (Can ve Karabınar, 2006:163).

Örnek: İşletme, üretimde kullandığı defter değeri 30.000 TL, birikmiş amortismanı 24.000 TL olan makinesini yenileme kararı alarak;

a- 01.11.2010 tarihinde 25.000 TL’ye (KDV hariç % 18) satmıştır,

b- 10.01.2011 tarihinde 35.000 TL’ye (KDV hariç % 18) yeni aldığı makine için dönem sonlarında “normal yönteme” göre (% 10 oranında) 3.500 TL amortisman ayırmıştır.

“Özkaynak Yöntemi”ne göre yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (7/A seçeneğine göre):

01.11.2010			
100 KASA HS.		29.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		24.000	
254 TAŞITLAR HS.			30.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			4.500
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.			19.000
Yenileme Fonu			
MDV'nin kârlı satılması	/		

Yukarıdaki kayıtlardan da görüleceği üzere makinenin kârlı satışından kaynaklanan 19.000 TL'lik olumlu fark yenileme kararı alındığı halde "549 Özel Fonlar" hesabı yerine önce "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabına kaydedilmiş ve böylece dönemin gelir tablosunda (matrahtan indirilerek) "692 Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabının içinde yer alması sağlanmıştır. Bu hesap bilançoya devredilerek kapatılırken veya devredildikten sonra yenileme fonunu pasifte oluşturmak amacıyla şöyle bir kayıt yapılacaktır (Dönem net kârının 100.000 TL olduğu varsayılırsa);

31.12.2010		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	100.000	
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		100.000
Gelir tablosu dönem net kârının bilanço devri		
31.12.2004		
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	19.000	
549 ÖZEL FONLAR HS.		19.000
Yenileme Fonu		
MDV satış kârının dönem net kârından yenileme fonuna alınması kaydı		
/		

veya

31.12.2010		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	100.000	
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		81.000
549 ÖZEL FONLAR HS.		19.000
Yenileme Fonu		
Gelir tablosu dönem net kârının bilanço devri (aynı zamanda MDV satış kârının yenileme fonuna alınması kaydı)		
/		

Yenilenen makine için 31.12.2011 tarihinde ayrılan 3.500 TL amortisman (7/A seçeneğine göre)

31.12.2011			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		3.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			3.500
Amortisman gider kaydı (7/A seçeneğine göre)			
	/		

Yukarıda yapılan kayıtlar, on yıl boyunca tekrar edilecektir. Ancak ayrılan amortismanlar, mamul maliyetlerinin düşük çıkmasına ve gelir tablosunda yer alan (sırasıyla) brüt satış, faaliyet, olağan ve dönem kâr veya zararı rakamlarının hatalı bulunmasına yol açacağı gerekçesiyle yenileme fonundan indirilmemiş; anlaşılacağı üzere üretim gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca, birinci alternatifte yapıldığı gibi yenileme fonu gelir hesaplarına da aktarılmamış; kesinlikle bilançoda öz kaynaklar içinde tutulmuştur. Bu nedenle her yıl ayrılan 3.500 TL tutarındaki amortisman gideri ilk üç yıl boyunca her dönemin “mali kârı”nın hesaplanmasında vergi matrahına ayrıca eklenecektir. Ancak 31.12.2007 tarihinde yenileme fonunun vergi dışı bırakılma süresi sona erdiğinden fonda vergilendirilmemiş olarak tutulan 12.000 TL’nin (bu tutarın 3.500 TL + 8.500 TL olarak düşünülmesi de mümkündür) tamamının “her ne sebeple olursa olsun” matraha eklenmesi gerekmektedir (Can ve Karabınar, 2006:163).

Tablo 6: Yıllar itibari ile vergi matrahına ilave edilecek tutarlar

1.Yıl	: 3.500 TL
2.Yıl	: 3.500 TL
3.Yıl	: 12.000 TL (3.500 TL + 8.500 TL)
Yenileme Fonu	: 19.000 TL

Böylece öz kaynaklar içinde görülen 19.000 TL'lik yenileme fonunun tamamı aşağıdaki gibi vergilendirilmiş olacaktır.

$$19.000 \times 0.20 = 3\ 800 \text{ TL}$$

Bu bölümde yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisi incelenmiştir. Yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkiyi gidermeye yönelik alternatif yenileme fonu kullanma yöntemleri ve bu yöntemlere ait örnekler aktarılmıştır. Bundan sonraki bölümde yenileme fonunun mali tablolar (Gelir Tablosu) üzerindeki etkisini gösteren örnek uygulama verilecektir.

BÖLÜM 4: ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde yenileme fonunun mali tablolar üzerindeki çarpıtıcı etkisini gösteren ve bu etkiyi gidermeye yönelik yöntemler örnek yardımıyla açıklanmıştır.

4.1. İşletme bilgileri

X Limited Şirketinin 31.12.2008 tarihli bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

Not: İşletmenin yenileme işlemi dışında her hangi bir işlem yapmadığı varsayılmıştır.

Tablo 7: X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Bilançosu

X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Bilançosu					
	2009			2010	
AKTİF		200 000		400 000	
I-DÖNEN VARLIKLAR	100 000			200 000	
A-Hazır Değerler	100 000			200 000	
B-Menkul Kıymetler					
C-Ticari Alacaklar					
D-Diğer Alacaklar					
E-Stoklar					
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					
G-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					
H-Diğer Dönen Varlıklar					
II-DURAN VARLIKLAR		300 000		600 000	
A-Ticari Alacaklar	220 000			440 000	
B-Diğer Alacaklar					
C-Mali Duran Varlıklar					
D-Maddi Duran Varlıklar	80 000			160 000	
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					
H-Diğer Duran Varlıklar					
AKTİF TOPLAMI			500 000		1000 000
PASİF					
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		200 000		400 000	
A-Mali Borçlar	120 000			240 000	
B-Ticari Borçlar	40 000			80 000	
C-Diğer Borçlar	40 000			80 000	
D-Alınan Avanslar					
E-Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler					
F- Borç ve Gider Karşılıkları					
G-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları					
H-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar					
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		100 000		200 000	
A-Mali Borçlar					
B-Ticari Borçlar	50 000			100 000	
C-Diğer Borçlar	10 000			20 000	
D-Alınan Avanslar	40 000			80 000	
E-Borç ve Gider Karşılıkları					
F-Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Kaynakları					
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar					
III-ÖZ KAYNAKLAR		200 000		400 000	
A-Ödenmiş Sermaye					
B-Sermaye Yedekleri	100 000			200 000	
C-Kâr Yedekleri	4 000			8 000	
D-Geçmiş Yıl Kârları					
E-Dönem Net Kârı					
F-Geçmiş Yıl Zararları	96 000			192 000	
PASİF TOPLAMI			500 000		1000 000

Tablo 8: X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Gelir Tablosu

X Limited Şirketinin 31.12.2008 Tarihli Gelir Tablosu	2008
A-BRÜT SATIŞLAR	200 000
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	20 000
1-Satıştan İadeler(-)	
2-Satış İskontoları(-)	
3-Diğer İndirimler(-)	180 000
C-NET SATIŞLAR	80 000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	100 000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	20 000
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	70 000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	30 000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	120 000
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	120 000
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	24 000
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	96 000

31 12 2008 de işletmenin maddi duran varlık bilgileri aşağıdaki gibidir.

<u>Maddi Duran Varlık</u>	<u>80 000</u>
Taşıtlar	100 000
B. Amortisman	<u>20 000</u>
Net Duran Varlıklar	80 000

4.2. Yenileme Amacıyla Maddi Duran Varlık Satışı

10.05.2009 da İşletme elindeki taşıtları yenilemek amacıyla satmış olup taşıtların birikmiş amortismanı 20 000 TL dir. Satış tutarı 90 000 TL dir. KDV % 18 dir.

İşletmenin taşıt yenileme işlemini aşağıdaki yöntemlerde tablolar yardımı ile göreceğiz.

4.2.1. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Mevcut Uygulama

	/		
100 KASA HS.		106.200	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		20.000	
254 TAŞITLAR HS.			100.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			16.200
549 ÖZEL FONLAR HS.			10.000
Yenileme Fonu			
MDV'nin kârlı satılması			
	/		

X işletmesi 10.10.2009 da 12.000 TL lik taşıt almıştır.

	/			
254 TAŞITLAR HS.			12.000	
191 İND KDV HS.			2.160	
100 KASA HS.				14.160
Taşıtl alımı				
	/			

Yeni maddi duran varlık (taşıtl) alınması halinde ayrılacak amortisman kaydı.

	/			
549 ÖZEL FONLAR HS.			2.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.				2.400
Amortisman ayrılması				
	/			

Tablo 9: Mevcut Uygulamaya Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu

X Limited Şirketinin 31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosu	2009
A-BRÜT SATIŞLAR	200 000
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	20 000
1-Satıştan İadeler(-)	
2-Satış İskontoları(-)	
3-Diğer İndirimler(-)	180 000
C-NET SATIŞLAR	80 000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	100 000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	20 000
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	70 000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	30 000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	120 000
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	120 000
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	24 000
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	96 000

Gelir tablosunda da görüldüğü gibi işletme yeni aldığı duran varlık için ayırdığı amortismanı 7 nolu gider hesaplarında göstermeyip 549 nolu hesaptan düştüğü için gelir tablosunda herhangi bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu durum gelir tablosunun kullanıcıların doğru bilgi almaları engeller. Çünkü gelir tablosu faaliyet giderleri gerçeği yansıtmamaktadır.

4.2.2. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Fonun Kullanımı Yöntemi

Duran varlık satışı

	/		
100 KASA HS.		106.200	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		20.000	
254 TAŞITLAR HS.			100.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			16.200
549 ÖZEL FONLAR HS.			10.000
Yenileme Fonu			
MDV'nin kârlı satılması			
	/		
Yeni duran varlık alım kaydı			
	/		
254 TAŞITLAR HS.		12.000	
191 İND KDV HS.		2.160	
100 KASA HS.			14.160
Taşıtlı alımı			
	/		

Yeni maddi duran varlık (taşıt) alınması halinde ayrılacak amortisman kaydı

/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	2.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		2.400
Amortisman ayrılması		
/		
549 ÖZEL FONLAR HS.		
Yenileme Fonu	2.400	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.		2.400
Amortisman giderinin yenileme fonundan indirilmesi kaydı		
/		

Tablo 10: Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu

X Limited Şirketinin 31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosu	2009
A-BRÜT SATIŞLAR	200 000
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	20 000
1-Satıştan İadeler(-)	
2-Satış İskontoları(-)	
3-Diğer İndirimler(-)	180 000
C-NET SATIŞLAR	80 000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	100 000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	22 400
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	2 400
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	70 000
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	30 000
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	117 600
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	2 400
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	120 000
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	24 000
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	98 400

Gelir tablosunda da görüldüğü gibi işletmenin yeni dönem için ayırdığı amortismanı 7 nolu gider hesaplarında gösterilerek kullanıcıların daha sağlıklı bilgi almaları sağlanmıştır. Böylece yenileme işleminin gelir tablosu üzerindeki çarpıtıcı etkisi giderilmeye çalışılmıştır. Ancak bu uygulama mali karın hesaplanmasında bir çok zorluğu da beraberinde getirmektedir.

4.2.3. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Kaydetmeme Yöntemi

/			
100 KASA HS.		106.200	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		20.000	
254 TAŞITLAR HS.			100.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			16.200
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.			10.000
MDV'nin kârlı satılması			
/			
Duran varlık alım kaydı			
/			
254 TAŞITLAR HS.		12.000	
191 İND KDV HS.		2.160	
100 KASA HS.			14.160
Taşıtlı alımı			
/			
/			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		2.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			2.400
Amortisman ayrılması			
/			

Tablo 11: Kaydetmeme Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu

X Limited Şirketinin 31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosu	2009
A-BRÜT SATIŞLAR	200 000
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	20 000
1-Satıştan İadeler(-)	
2-Satış İskontoları(-)	
3-Diğer İndirimler(-)	180 000
C-NET SATIŞLAR	80 000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	100 000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	22 400
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2 400
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	70 000
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	30 000
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	117 600
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	10 000
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	127 600
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	25 520
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	102 080

Kayıt yapılmaması halinde de gelir tablosu kullanıcılara gerçeğe en yakın bilgi sunmaktadır

4.2.4. Maddi Duran Varlık Yenilemesi Halinde Özkaynak Yöntemi

	/		
100 KASA HS.		106.200	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		20.000	
254 TAŞITLAR HS.			100.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			16.200
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.			10 000
MDV'nin kârlı satılması			
	/		
Duran varlık alım kaydı			
	/		
254 TAŞITLAR HS.		12.000	
191 İND KDV HS.		2.160	
100 KASA HS.			14.160
Taşıtlı alımı			
	/		
	/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		2.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.			2.400
Amortisman ayrılması			

Tablo 12: Özkaynak Yöntemine Göre X İşletmesinin Gelir Tablosu

X Limited Şirketinin 31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosu	2009
A-BRÜT SATIŞLAR	200 000
1-Yurt içi Satışlar	
2-Yurt dışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	20 000
1-Satıştan İadeler(-)	
2-Satış İskontoları(-)	
3-Diğer İndirimler(-)	180 000
C-NET SATIŞLAR	80 000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	
3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti(-)	100 000
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	22 400
E-FAALİYET GİDERLERİ(-)	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	2 400
3-Genel Yönetim Giderleri(-)	70 000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3-Faiz Gelirleri	
4-Komisyon Gelirleri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Kârı	
7-Kambiyo Kârları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	30 000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Komisyon Giderleri(-)	
2-Karşılık Giderleri(-)	
3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	
4-Kambiyo Zararları(-)	
5-Reeskont Faiz Giderleri(-)	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	117 600
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	10 000
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	
2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	127 600
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)	25 520
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	102 080

	/		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		102.080	
590 DÖNEM NET KARI HS.			92.080
549 ÖZEL FONLAR HS.			10.000
Yenileme Fonu			
Dönem karı aktarma kaydı			
	/		

Gelir tablosunda da görüldüğü gibi işletme yeni dönem için ayırdığı amortismanı 7 nolu gider hesaplarında gösterilerek kullanıcıların daha sağlıklı bilgi almaları sağlanmıştır. Böylece yenileme işleminin gelir tablosu üzerindeki çarpıtıcı etkisi giderilmeye çalışılmıştır. Gelir tablosu düzenlendikten sonra Dönem Net Kar veya Zarar Hesabından Dönem Net Karı Hesabına aktarım işlemi yapılırken 92 080 TL 590 nolu hesaba aktarılıp kalan 10.000 TL 549 Özel Fonlar (Yenileme Fonu) Hesabına aktarılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir vergi erteleme tekniği olarak ele alındığında yenileme fonu, bunu derhal kullananlar için bir aldatmacadan ibaret gibi görünmektedir. Örneğin duran varlık satışından 1.000 TL satış kârı elde eden ve yenileme kararı alıp teşebbüse geçen bir işletme söz konusu kârı bilançonun pasifinde tutacaktır; ancak yeni aldığı duran varlık için 1.000 TL amortisman ayırması durumunda bunu yenileme fonundan indirecektir. Bu uygulama işletmeye hiçbir vergi avantajı sağlamayacak ayrıca mali tablolarını da çarpıtacaktır. Bu sonuç ise yenileme fonunun amacına hizmet etmekten uzaktır. Gerçek anlamda bir vergi ertelemesinin söz konusu olabilmesi için yenileme fonu olarak ayrılan kâr 3 yıl boyunca hiç kullanılmamalıdır. Ancak bu şekilde üç yıl boyunca söz konusu kâr vergi dışı bırakılabilmiş olur. Veya yeni alınan varlığa ayrılan amortisman yenileme fonundaki tutardan çok küçük olmalı ki indirilmeyen kısım bir yıl vergilendirilmemiş olsun. Zira bir sonraki yıl ayrılacak amortismanla bu fark iyice küçülecek veya fon tamamen kullanılmış olacaktır.

Bu çalışmada yenileme fonu oluşturma, kullanma ve kullanmama durumlarının halihazırdaki muhasebe kayıtları ile mali tabloların ürettiği bilgileri;

- 1- Gerçek bir gelir kalemi olan duran varlık satış kârının dönem geliri olarak kaydedilmesinin engellenmesi,
- 2- Satılan mamul maliyetlerinin düşük çıkması,
- 3- Giderlerin döneme noksan yüklenmesi vb. nedenlerle nasıl çarpıttığı ortaya konmuş; mevcut muhasebeleştirme uygulamasının “ticari kâr”dan ziyade “mali kâr”a hizmet ettiği, diğer bir anlatımla “bilgi için değil, vergi için muhasebe” tutum ve yaklaşımı içinde olduğu vurgulanmıştır.

Bu çarpıklığı gidermek için çalışmamızda önerilen yöntemler;

- Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi,
- Kaydetmeme Yöntemi,
- Öz Kaynak Yöntemi,

olarak üç başlık altında toplanmış olup önerilen yöntemlerin soruna çözüm noktasında

katkısını Şu Şekilde zetleyebiliriz.

Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi: Bu yöntemde yenilenen duran varlık için dönem sonunda ayrılacak amortisman tamamen gider yazılır; yenileme fonu ise öz kaynak olarak kalır veya gelir hesaplarına aktarılır. Yenileme fonunun kullanımına ilişkin kayıtların bu Şekilde yapılması muhasebe bilimi açısından daha doğru olacağı düşünölmektedir. Bu yöntemin getirdiği çözüm yenileme fonu ayrıldıktan sonraki üç yıl içinde gelir tablosundaki “brüt satış kar veya zararı” ile “faaliyet kar veya zararı”nın çarpıtılmasını önlemekte ve soruna sınırlı bir çözüm getirmektedir.

Kayıtmeme Yöntemi: Bu yönteme göre; hiçbir özel muhasebe kaydı yapılmaz. Yani yenileme fonuna ayrılacak kar bilançonun pasifine alınmaz; 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı içinde bırakılır. Bu sayede gelir tablosunun üreteceği “ticari kar” rakamı sağlıklı biçimde ortaya konmuş olur. Ancak yenileme fonu için ayrılacak karın yasal kullanım süresi içinde vergi ötelemesi hakkı için dönem sonunda ortaya çıkan “ticari kar” dan yenileme fonu için ayrılan yenileme fonunun vergi dışı kalması sağlanmış olur, diğer yandan da mali tablo kullanıcılarının (yöneticiler, sahip ve ortaklar, yatırımcılar, aracı kurumlar, banka veya finans kurumları vb) halihazırdaki uygulamada olduğu gibi yanıltıcı bilgi almaları engellenmiş olur.

Vergi dışı bırakılan yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmaması halinde bu sefer vergilendirilmesinin sağlanabilmesi için “mali kâr” hesaplamasında tekrar dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla “ticari kârdan” “mali kâr”a ulaşırken kullanılmayan fon tutarının matraha eklenmesi sağlanmalıdır.

Duran varlığın yenilenmesi halinde dönem sonlarında yeni duran varlık için ayrılan amortisman tutarlarının yenileme fonundaki tutarı karşılayıncaya dek matraha ilave edilmesi gerekir. Üç yıl geçtiği halde fonda halen vergilendirilmemiş tutar bulunması durumunda ayrılacak amortisman giderinin bu tutarı karşılayıp karşılamadığına bakılmaksızın tamamı yasal süre sona erdiği için matraha ilave edilmelidir.

Kayıtmeme yönteminin uygulanması, yardımcı veya nazım hesaplardan yararlanılsa bile, çok zor gözükmektedir. Zira “mali kâr”ın hesaplanması son derece zorlaşmakta ve aşırı dikkat gerektirmektedir. Kaldı ki, VUK’un 328 ve 329. maddelerinde yenileme fonu olarak ayrılacak tutarın pasifte geçici bir hesapta izleneceği açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla bu yöntemin uygulanması, zorluklar bir yana, VUK açısından şu an için mümkün görünmemektedir.

Öz Kaynak Yöntemi: Bu yönteme göre; yenileme fonuna ayrılacak kârın önce “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabı içinde gelir tablosuna girmesi ve dönem sonunda “ticari kâr”ın içinde yer alması sağlanır.

Bununla beraber “mali kâr”ın hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine dikkat edilir. Daha sonra (VUK’a da uygun olarak) “549 Özel Fonlar” hesabına alınması kaydı gerçekleştirilir. Bu uygulamaya göre yenileme fonu ister kullanılsın ister kullanılsın pasifte öz kaynak olarak kalır yani gelir hesaplarına hiçbir zaman aktarılmaz.

Pasifte özkaynaklar içinde tutulan yenileme fonunun kullanılmadığı takdirde üç yıl sonunda “mali kâr” hesaplanırken vergi matrahına ilave edilmesi gerekir. Kullanılması durumunda ise yenilenen duran varlık için dönem sonunda ayrılacak amortisman ile ilişkilendirilmeksizin mali kârın hesaplanmasında dikkate alınır. Diğer bir anlatımla yenilenen varlık için ayrılacak amortisman tamamen gider yazılır; ancak yazılan amortisman giderinden yenileme fonundan indirilebilecek olan tutarı “mali kâr”ın hesaplanmasında matraha ayrıca ilave edilmelidir. Yenileme fonundaki tutar tamamen vergilendirilinceye kadar sonraki yıllarda da bu tekrarlanmalıdır. Üç yıl geçtiği halde fonda halen vergilendirilmemiş tutar bulunması durumunda ayrılacak amortisman giderinin bu tutarı karşılayıp karşılamadığına bakılmaksızın tamamı yasal süre sona erdiği için matraha ilave edilmelidir.

“Yenileme Fonu Kullanımı Yöntemi” soruna sınırlı çözüm getirirken, “Kaydetmeme Yöntemi”nin vergi mevzuatı açısından uygulanma imkanı yoktur. Dolayısıyla bu gün için en uygun yöntemin “Özkaynak Yöntemi” olduğu söylenebilir. Zira bu yöntem, ilk iki yöntemin sakıncalarının bertaraf edilmesi ve üstün yönlerinin birleştirilmesi suretiyle ortaya çıkmıştır.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Ali Rıza (2003), “Yenileme Fonu Uygulaması ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2003, Sayı: 268, s. 151
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007), “TMS’na Uyum için Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm*, İSMMM Yayın No:29, Sayı:84, Hakemli Yazılar, Kasım-Aralık, 2007: 56.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007), *TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitapevi, Mart, 2007
- AKYOL, Mehmet Emin ve KÜÇÜK, Muzaffer (2001), “Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar”, *Yaklaşım Yayınları*, Cilt: 2, Ağustos 2001, s.1585
- ATAY, Tezcan ve ATAY, Hakan (2002), “Yenileme Fonu Uygulamasında Üç yıllık Sürenin Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı”, *Yaklaşım*, 2002 Şubat
- ATAY, Tezcan ve ATAY, Hakan (2003), “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar”, *Yaklaşım*, 2003 Nisan
- BÜLBÜL Duran (2003), “Bir Vergi Erteleme Tekniği Olarak Yenileme Fonu”, *Vergi Sorunları*, Temmuz 2003
- BÜYÜKİŞİK, R. Emre (2000), “Sorunlarla Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2000, Sayı: 232, s. 251
- CAN, Ahmet Vecdi ve KARABINAR, Selahattin (2006), “Yenileme Fonu Uygulamasına İlişkin Kayıtların Mali Tablolar Üzerindeki Çarpıtıcı Etkisi Ve Bu Etkiyi Gidermeye Yönelik Öneriler I” *Yaklaşım Dergisi / Haziran 2006 / Sayı: 162*
- CAN, Ahmet Vecdi ve KARABINAR, Selahattin (2006), “Yenileme Fonu Uygulamasına İlişkin Kayıtların Mali Tablolar Üzerindeki Çarpıtıcı Etkisi Ve Bu Etkiyi Gidermeye Yönelik Öneriler II” *Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2006 / Sayı: 163*
- ERGÜLEN, Güneri ve ERDEM, Hayreddin (1998), “Vergi Kanunlarındaki Vergi

- Avantajları”, *Yaklaşım Yayınları*, 1998, s. 475
- GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN-AKGÜL, Başak, ÇAKICI, Cemal, *UMS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınları, 2006: 47.
- GÜNDÜZ, N.Kemal ve PERÇİN, Necati (1997), “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, *Yaklaşım Yayınları*, 1.Baskı, 1997 s. 333, 335
- KAVAL, Hasan (2005), *UFRS Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2.Baskı, 2005:336-337.
- KAYA, Muharrem (2008), ”Yenileme Fonu Uygulaması Seminer Notları” <http://www.bursa-smmmo.org.tr/index.php?gid=18.1&vid=13> 10.03,2008
- METİN, Kazım, YALÇIN, Hüseyin (1996), *İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme*, Kılavuz Yayınları, 1. Baskı, 1996, s. 321
- ÖRTEN, Remzi (1999), “Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, *Yaklaşım*, Nisan 1999, Sayı: 76
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR (2008), Aydın, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008: 739.
- ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın (2007), *TMS ile Uyumlu, Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007
- ÖZYER, Mehmet Ali (2004), *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 3. Baskı, 2004, s. 713
- SEVİLENGÜL, Orhan (2007), *Genel Muhasebe*, 13.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara,2007.
- SÜRMEYEN, Yusuf (2005), *Muhasebe-2*, Trabzon 2005, s. 170-171
- ŞEKER, Sakıp (2000), Dönem Sonu İşlemleri, *Yaklaşım Yayınları*, Cilt: 4, s. 1232-1235
- UFUK M. T., (1997), “Yenileme Fonu”, *Vergi Sorunları*, Aralık 1997
- YEŞİLYURT, Eren. (2001), “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”,

Vergi Sorunları, Aralık 2001, Sayı: 159, s. 170

YILMAZ, Kazım (1997), *VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1997, s. 425

International Financial Reporting Standards (IFRS), Including (IAS)and Interpretations asat 1 January, 2005: 867.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı* (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15.TMS 12, Madde 5.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı* (TFRS 5) Hakkında Tebliğ Sıra No: 25.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı* (TMS 40) Hakkında Tebliğ Sıra No: 27.101

ÖZGEÇMİŞ

Ömer ATLAY, 29.11.1981 tarihinde, Bursa ilinin, Orhaneli ilçesinde doğdu. İlköğretimini 1995 yılında Bursa'da, Ortaöğretimini 1998 yılında Bursa'da, lisans eğitimini Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği bölümünde 2002 yılında Ankara'da tamamlamıştır. 2006 yılında Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisansa başladı. Halen Bursa ilinde Ergin Ağaç Ticaret Meslek Lisesi'nde Muhasebe Öğretmeni olarak çalışmaktadır.