

GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 12) KAPSAMINDA SABİT KIYMET YENİLEME FONU UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Tunç KÖSE*

Yrd. Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarından “TMS 12 Gelir Vergileri” standardı kapsamında sabit kıymet yenileme fonu uygulamasını değerlendirmektir. TMS 12, ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkları sürekli ve geçici farklar olarak sınıflandırmaktadır. Geçici farklar; varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade etmektedir. Standartta geçici farklar; vergiye tabi geçici farklar veya indirilebilir geçici farklardan oluşmaktadır. Bu kapsamda, sabit kıymet yenileme fonu, vergiye tabi geçici farklar olarak nitelendirilmekte ve ertelenmiş vergi borcu olarak kayıtlanmaktadır. Çalışmada, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin örnek verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standardı 12, yenileme fonu, vergiye tabi geçici fark, ertelenmiş vergi borcu

ABSTRACT

The purpose of this study is to evaluate the replacement reserve in terms of Turkish Accounting Standard 12 Income Taxes (TAS 12). The variations between accounting profit and taxable profit are classified as permanent and temporary differences in TAS 12. Temporary differences are the variations between the carrying amount of an asset or liability in the balance sheet and its tax base. Temporary differences may be either; taxable temporary differences or deductible temporary differences. Therefore, replacement reserve is to describe taxable temporary difference and recorded as a deferred tax liability. Additionally, implementation of replacement reserve application is setting in this study.

Key words: Turkish Accounting Standard 12, replacement reserve, taxable temporary difference, deferred tax liabilities

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,
e-posta: tkose@ogu.edu.tr

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi,
e-posta: emrahf@ogu.edu.tr

1. GİRİŞ

Birçok ülkede, belirli ekonomik faaliyetleri ve yatırımları teşvik etmek ya da yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla işletmelerin ödemeleri gereken verginin tamamı ya da bir kısmı ertelenebilmektedir. Vergi sistemimizde de kanunlarda belirtilmiş koşulların gerçekleşmesi halinde mükelleflerin ödemeleri gereken vergi ertelenebilmektedir. Bu kapsamda, VUK md. 328 ve 329’da düzenlenen yenileme fonu (sabit kıymet yenileme fonu) bir vergi erteleme kurumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri nedeniyle alınan sigorta tazminatlarından doğan kâr, belli şartlarla yenileme fonuna alınabilmektedir. Yenileme fonuna alınan kâr üzerinden cari dönemde ödenmesi gereken vergi de satış izleyen dönemlere bırakılarak en çok üç yıllık bir vergi ertelemesi sağlanmaktadır.

Vergi mevzuatımızda, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr (mali kâr) arasında rakamsal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları 12 Gelir Vergileri Standardı¹ (TMS 12)’na göre bu farklılıklar, sürekli ve geçici olmak üzere ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır. TMS 12 kapsamında yenileme fonu uygulaması ele alındığında, bu uygulamanın “geçici fark” olarak nitelendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerektiği görülmektedir. Bilindiği gibi, TMS 12, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri konu almaktadır. TMS 12, ülkemizdeki mevcut uygulamalardan farklı birtakım uygulamalar getirdiği için, standardın uygulamasında karşılaşılabilecek

sorunların öğrenilmesi ve ele alınması uygulayıcılar açısından önem arz etmektedir.

Bu nedenle, çalışmada; işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi ve yeni teknoloji kullanımının teşviki amacıyla düzenlenmiş olan yenileme fonu uygulaması TMS 12 kapsamında değerlendirme konusu yapılmıştır. İlk aşamada, sabit kıymet yenileme fonu hakkında yürürlükteki düzenleme çerçevesinde kısa bir değerlendirme yapıldıktan sonra, TMS 12 hakkında bazı temel hususlara değinilip, yenileme fonunun TMS-12’ye göre niteliği açıklanmıştır. Son olarak da uygulamaya ilişkin bir örnek verilmiştir.

2. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE YENİLEME FONU

Yenileme fonunun TMS 12’ye göre değerlendirilmesine geçilmeden önce konunun Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri çerçevesinde incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Bu nedenle yenileme fonu kavramı başlığı altında, yasal düzenleme ve uygulama biçimi ile ilgili açıklamalara öncelik verilecektir.

2.1. Yenileme Fonu Kavramı

Yenileme fonu, işletmelerde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya hasar halinde² sigortadan alınan tazminatlar nedeniyle doğan kârın bu iktisadi kıymetin yenilenmesi için belirli bir hesaba üç yıllığına alınmasıdır. Söz konusu hesapta toplanan ve üç yıllığına vergilendirilmeden bekletilen bu kâr, izlendiği hesabın “fon” niteliği ve kanun hükmü gereği sadece satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yeni-

¹ Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No:31), 28/03/2006 tarihli 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanmıştır.

² Amortisman tabi iktisadi kıymetin mutlak hasar görebilerek ekonomik değerini tamamen kaybetmesi halinde veya kısmen zarar görebilerek ekonomik değerinde azalma meydana gelmesi durumunda sigortadan alınan tutarlardan dolayı kâr elde edilmişse, kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde elde edilen kâr yenileme fonuna alınabilir. Bu nedenle bu çalışmada “hasar” ifadesi mutlak ya da kısmi hasarı kavrayan bir sözcük olarak kullanılmıştır.

lenmesi amacıyla kullanılabilir. Yenileme fonu, işletmeden çekilmesi ya da yeni iktisadi kıymet alımı dışında kullanılması halinde ilgili dönemin kârına eklenerek vergilendirilecektir. Türk vergi sisteminde VUK md. 328 ve 329'da düzenlenmiş bulunan yenileme fonu, işletme varlıklarının yenilenebilmesi ve sermaye yapısının devamının sağlanabilmesi için getirilmiş bir vergi erteleme uygulamasıdır. Bu haliyle, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından ya da hasar görmesi sonucunda alınan sigorta bedelinden elde edilen kârın dönem karı veya zararına eklenmesi ilkesinin bir istisnasıdır.³

2.2. Yenileme Fonuyla İlgili Yasal Düzenleme

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından ya da hasar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatlarından dolayı bir kâr elde edilmişse, kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda elde edilen kâr dönem kârı veya zararı hesabı yerine yenileme fonuna alınabilir. Yenileme fonuyla ilgili yasal düzenleme VUK md. 328 ve 329'da yer almaktadır. VUK md. 328'e göre, satılan iktisadi kıymetten kâr elde edilmişse yasa hükmünde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde söz konusu kâr satışın gerçekleştiği tarihten itibaren üçüncü yılın sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulması durumunda vergilendirilmez (VUK md. 328(3)).⁴ Aynı durum VUK md. 329'a göre, yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle tamamen veya kısmen hasar gören iktisadi kıymetler için alınan sigorta bedelleri için de geçerlidir. Buna

göre, yasada belirtilmiş şartların gerçekleşmesi halinde, sigortadan alınan bedellerin iktisadi kıymetin defterde kayıtlı bedelini aşması halinde aradaki fark (kâr) sigortadan alınma tarihinden itibaren üçüncü yılın sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta izlenir, vergilendirilmez (VUK md. 329(2)).

2.3. Yenileme Fonu Ayrılması, Süresi ve Uygulaması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından ya da bunların hasar görmeleri nedeniyle alınan sigorta tazminatından elde edilen kârın hangi hallerde yenileme fonuna alınabileceği izleyen başlıklarda inceleme konusu yapılacaktır.

2.3.1. Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanabilecek Olanlar

Yenileme fonu uygulamasının düzenlendiği VUK md. 328 ve md. 329'un madde gerekçelerinde yenileme fonu uygulamasından kazancını sadece bilanço esasına göre tespit eden mükelleflerin yararlanabileceği açıkça ifade edilmiş olmasına karşılık⁵, maddelerin metninde konuya ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte md. 328(4)'de "... satıştan tahsil eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir" ifadesi; md. 329(2)'de ise "... tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir" ifadesi yer almıştır. Madde hükümlerinde geçen "pasif" sözcüğü, işlet-

³ Cumhuriyet İnan Bilen, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı", **Vergi Dünyası**, Aralık 2008, s. 70.

⁴ Madde hükmünde yer alan "kayıtlı değer" ifadesi, aktiflerden amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar anlamına gelen "net aktif değer"e karşılık gelmektedir. Bu bakımdan, amortisman tabi iktisadi kıymet üzerinden, işletmenin kullandığı yıllarda amortisman ayrılmamışsa, satış sırasında satış kârı, ayrılması gereken amortismanlar dikkate alınmaksızın hesaplanacaktır. Bkz. Uğur Anlar, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı", **Vergi Dünyası**, Aralık 2006, Sayı: 304, s. 156

⁵ Şükrü Kızılot, "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", **Yaklaşım**, Mart 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim: 04.10.08.

menin tüm mali durumunu gösteren bilançonun bir kısmını ifade etmektedir. Buna göre, yenileme fonu uygulamasından bilanço hazırlamakla yükümlü olan mükellefler, başka bir anlatımla, kazancını bilanço esasına göre tespit eden mükellefler yararlanabilir. Bu nedenle, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, ticari kazancını basit usulde tespit eden ticari kazanç sahiplerinin, zirai işletme hesabı esasına göre kazançlarını tespit eden çiftçilerin ve serbest meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün değildir.⁶ Ancak, kendi isteği ile bilanço esasına göre kazancını tespit eden mükellefler yenileme fonundan yararlanabilirler.

2.3.2. Yenileme Fonu Ayırma Şartları

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmeleri kanunda belirtilen aşağıdaki şartların gerçekleşmesine bağlıdır.

2.3.2.1. Söz Konusu İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması

Yenileme fonu ayrılabilmesi için ilk şart, satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerce iktisadi kıymetin yenilenmesine karar verilip teşebbüse geçirilmiş olmasıdır.⁷

İktisadi kıymetin satılması ya da hasar görmesi işin konusunu oluşturan faaliyetin devam etti-

rilmesini engeller durumdaysa, satıştan söz konusu iktisadi kıymetin yenilenmesi için yenileme fonuna satış ya da hasar dolayısıyla elde edilen kâr aktarılabilir. Ancak, satıştan ya da sigortadan elde edilen kârın işletmeden çekilmesi ya da dönem kârına eklenerek vergi matrahına girmesi durumunda yenileme fonu ayrılması mümkün değildir.⁸

Yenileme fonunun vergi ertelenmesi niteliğinde bir vergi kolaylığı olmasından dolayı, iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda satıştan ya da sigortadan elde edilen kârın yenileme için kullanılacağına dair bir karineye ihtiyaç duyulmaktadır. Buna göre, idarecilerin iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda satıştan ya da sigortadan elde edilen kârın yenileme için kullanılacağını ortaya koyan yazılı alım kararı, teklif mektubu, ortaklar toplantısı kararı gibi bazı belgeler düzenlenmesi gerekmektedir.⁹ Ancak, özellikle bilanço esasına göre vergilendirilen gerçek kişi mükelleflerin karar defteri tutma yükümlülüklerinin bulunmaması, satıştan elde edilen tutarın yenileme için kullanılma kararı ya da bu yönde teşebbüse geçilmesi şartının gözetilmesini güçleştirmektedir.¹⁰ Bu durumda; yenileme kararının en önemli karinesi amortisman tabii iktisadi kıymetin satışından doğan kârın yenileme fonuna alındığını gösteren muhasebe kaydı olmaktadır. Bunun dışında, yenileme için firmalardan alınan teklif mektupları, teklif veren firmalarca

⁶ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2007, s. 1028; Ayrıca bkz. Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.01.1982 tarihli E. 1981/306, K. 1982/100 sayılı kararı.

⁷ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2002, s. 776; Kızılot, 1993.

⁸ Özbacı, **a.g.e.**, s. 776.

⁹ Hüseyin Mert, "Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, <http://archive.ism-mmo.org.tr/docs/malicozum/28MaliCozum/04-HuseyinMert32.doc>, Erişim: 02.10.08; Kızılot, 1993. VUK md. 328'de yer alan "her ne sebeple olursa olsun" ifadesi yenileme fonu için belirtilen üç yıllık sürenin haklı ya da mücbir nedenlerle olsa da aşılamayacağı, üç yılın hesabında herhangi bir kesilme veya durmanın mümkün olmayacağı anlamına gelmektedir. Bilen **a.g.m.**, s. 71.

¹⁰ Bilindiği gibi 6762 sayılı TTK md. 66(1)'e göre tüzel kişi tacirler karar defteri tutma yükümlülüğü altındayken, mezkur kanun md. 66(2)'e göre ise de gerçek kişi tacirlerin böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

düzenlenen proforma faturalar, bu firmalarla yapılan yazışmalar da; satıştan ya da tazminatın doğan kârın yenileme amacıyla kullanılacağına göstergesi olarak kabul edilebilmektedir.¹¹

Ancak ifade edilen bu karineler iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda geçerlidir. Başka bir anlatımla, işletmenin faaliyet konusunun tek olması ve faaliyetin sürdürülmesi için gerekli bir amortisman tabi iktisadi kıymetin satılması halinde, yenileme fonu ayırmak için kıymetin yenileme amacıyla satıldığına ilişkin bir karine aranmayacaktır. Bu bakımdan, örneğin elektrik dağıtım işlerinde uzmanlaşmış mühendislik firmasının elektrik direklerinin dikilmesinde kullandığı iş makinesini satması, satıştan kâr elde edilmiş olması durumunda yenileme fonu ayrılması için yeterli olacaktır.

2.3.2.2 Yenileme Fonuna Aktarılan Tutarın Söz Konusu İktisadi Kıymetle Aynı Nitelikte İktisadi Kıymet Alımında Kullanılması

Bir iktisadi kıymetin satışından ya da hasar sonucu sigortadan alınan tutarlardan elde edilen kâr, aynı nitelikteki bir iktisadi kıymetin alınmasında kullanılmalıdır. Bununla birlikte bir iktisadi kıymetin yerine daha modern ancak aynı amaçla kullanılabilir bir iktisadi kıymet alınabilir.¹² Konuyla ilgili olarak Danıştay Üçüncü Dairenin 28.6.1996 tarihli E. 1994/1509, K. 1994/2201 sayılı kararında da işletmenin satın

aldığı iki adet Mercedes-Benz otomobilin bedelinin bir kısmının servis otobüsün satışından dolayı ayırmış olduğu yenileme fonundan karşılanması nedeniyle kanunda belirtilen şartlara göre kullanılmamış yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilerek ikmalen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmasını haklı gören vergi mahkemesi kararı onaylanmıştır.¹³ Bunun dışında, Danıştay Dördüncü Dairenin 09.06.1982 tarihli E. 1982/215, K. 1982/2581 sayılı kararında ise “yangın nedeniyle uğranılan hasardan dolayı alınan sigorta tazminatının, tesisat ve emtia için bir kısmının yenileme fonuna alınması mümkün değildir” ifadesi yer almıştır.¹⁴

2.3.2.3. Satılan ya da Hasar Gören İktisadi Kıymetin Amortisman Tabi Olması

Yenileme fonunun ayrılabilmesi için satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin amortisman tabi iktisadi kıymet olması gerekir. Örneğin ticari işletmedeki ortaklık payının devrinden doğan kârın yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesapta tutulmasına olanak bulunmamaktadır.¹⁵

Ayrıca, arsa ve araziler, ticari mal niteliğindeki tesisat ve makine amortisman tabi iktisadi kıymet olmadıklarından yenileme fonu uygulamasına konu edilemezler.¹⁶ Bu noktada, işletmeye kayıtlı arsa ve araziler ile demirbaş olarak değerlendirilen hayvanlar, yenileme fonu bakımından ayrıca değerlendirilmelidir.

¹¹ Bilen, a.g.m., s. 71.

¹² Buna göre, satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yerine aynı fonksiyona sahip birden fazla iktisadi kıymet alınması durumunda da yenileme fonu kullanılabilir.

¹³ Bu karara, satılan amortisman tabi iktisadi kıymet yerine aynı niteliklere sahip olmayan amortisman tabi iktisadi kıymet alınmayacağı vurgulanması amacıyla yer verilmiştir. Bununla birlikte dava konusu olayda, satılan iktisadi kıymetler yerine farklı nitelikte iktisadi kıymet satın alınmasının yanında; alım bedelinin yenileme fonundan karşılandığı gözden kaçırılmaması gerekir. Konu, yenileme fonunun uygulamasının açıklandığı başlıkta ayrıca ele alınacaktır.

¹⁴ Tezcan Atay, Hakan Atay, “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arzeden Hususlar-I”, **Yaklaşım**, Nisan 2003, Sayı: 124, s. 178.

¹⁵ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, “Mevcutlarda Amortisman, Amortisman Tabi Malların Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2000, Sayı: 232, s. 62.

¹⁶ Atay ve Atay, a.g.m., s. 178

VUK md. 314 ile yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalmayan boş arazi ve arsalar kural olarak amortisman konusu dışında tutulmuştur. VUK md. 314(1)'e göre, tarım işletmelerinde oluşturulan bir kısım tarım tesisleri (meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi) ile VUK 314(2)'ye göre, inşa edilen her türlü yollar ve su yolları amortismanına tabi tutulabilecektir. Bu durumda, bir arazinin üzerinde fidan ekimi suretiyle ilk defa tarım tesisi oluşturulmasına geçilmesi halinde, meyve vermeye başlamadan önce amortisman ayrılması gerekir. Fidanlar meyve verecek duruma geldiği andan itibaren amortisman ayrılmalıdır.¹⁷ Bu bakımdan, üzerinden ürün elde edilen arazilerin satışından ya da bunlar için alınan sigorta tazminatlarından kâr elde edilmesi halinde bunların yenileme fonunda değerlendirilebilmesi gerekir. Ayrıca, demirbaş olarak kayıtlarda gösterilen damızlık veya yük hayvanlarının satışından ya da bunlar için alınan sigorta bedellerinden kâr elde edilmişse bu kıymetlerin amortismanına tabi olması nedeniyle yenileme fonu ayrılabilir.¹⁸

2.3.3. Yenileme Fonunun Pasifte Tutulma Süresi

VUK md. 328 ve 329'da yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği belirtilmiştir.¹⁹ Söz konusu hüküm, uygulamada sorunlara neden olmakla birlikte sürenin belirlenmesiyle ilgili üç yak-

laşım bulunmaktadır. Yaklaşımlardan ilki, yenileme fonunun başlangıcını satışın yapıldığı yıl saymaktadır. Buna göre, satışın yapıldığı yıl yenileme fonunun birinci yılı sayılmakla birlikte, fonda bulunan satış kârı üçüncü yılın sonunda dönem karı ve zararına eklenir.²⁰ İdarenin benimsediği bu yaklaşımda, örneğin aktifte kayıtlı bir iş makinesinin 29 Mayıs 2008'de satılmasından elde edilen kâr, yeni bir makinenin alınmaması durumunda 2010 yılının kazancına eklenecektir.

İkinci yaklaşım ise, yenileme fonunun başlangıcını satışın yapıldığı yılı izleyen takvim yılından başlatmaktadır. Buna göre, satıştan ya da sigorta tazminatından elde edilen kâr, yenileme fonunda birinci yaklaşımdakinden farklı olarak üç tam yıl tutulabilmektedir. Örneğin; işletme aktifine kayıtlı bir dokuma makinesinin 28 Aralık 2008 tarihinde satılması durumunda elde edilen kâr, yenilemenin gerçekleşmemesi durumunda 2011 yılının kurum kazancına eklenecektir. Satıştan ve sigortadan alınan tazminattan elde edilen kârın yenileme fonunda tutulma süresi için Danıştay bu yaklaşımı benimsemiştir. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairenin 17.1.1994 tarihli E. 1992/3956, K. 1994/159 sayılı kararında "*Vergi mahkemesi; ... üç yıllık sürenin bilançonun düzenlenme ve pasif tablosunun meydana gelme tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı, olayda 1987 yılında satılan ve kârı yenilemede kullanılan iktisadi değer satış kârının 1987 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1990 yılı kârına ithal edilmesi gerekirken bunun aksine 1989 yılı kârına ithal edilmesi gerektiğinden ba-*

¹⁷ Altınbaş, **a.g.m.**, s. 105.

¹⁸ VUK md. 330'a göre, emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıflıklar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazlaysa fazlalık dönem karına ilave edilmektedir. Dolayısıyla bu hükme göre, hayvanlar için değerlendirme fonu ayrılamayacaktır. Ancak damızlık hayvanlar ve iş hayvanları, örneğin yük için kullanılanlar amortismanına tabi tutulduklarından yenileme fonuna konu edilebilmeleri gerekir. Atay ve Atay, **a.g.m.**, s. 178.

¹⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 1028.

²⁰ Vergi idaresinin görüşü de bu doğrultuda olmakla birlikte konuyla ilgili bir özelgede "... sözü edilen maddedeki yıl deyimi, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, satıştan doğan kârın "yenileme fonu"na alındığı yılı da keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir" ifadeleri yer almıştır. Bkz. Bilen, **a.g.m.**, s. 74

hisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı daire ... kararın bozulması istenilmektedir. ... Temyiz dilekçesinde öne sürülen iddialar mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi” ifadeleri yer almıştır.²¹

Yenileme fonunda üç yıllık sürenin hesaplanmasıyla ilgili üçüncü yaklaşımda ise; birinci ve ikinci yaklaşımlara göre hesaplanan süre değerlendirilerek, yenileme fonunun pasifte üç yıl bekletileceğinden hareketle yorum yapılmaktadır.²² Bu yaklaşımların dışında, VUK md. 18’de sürelerin hesaplanması ile ilgili düzenlemeyi temel alan bir yaklaşımda da sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerektiği ifade edilmektedir. Söz konusu yaklaşım, geçici vergi uygulaması açısından diğer yaklaşımlara göre tespit edilen süre başlangıcının yarattığı sorunları da ortadan kaldıracaktır.²³

2.3.4. Yenileme Fonu Uygulaması

Amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından ya da hasar görmesi nedeniyle alınan sigorta tazminatından elde edilen kâr, kanunda belirtilen esaslarda pasifteki özel fon hesabında üç yıl saklanabilir.²⁴ Bu sürenin sonuna kadar yenilemede kullanılmayan fondaki tutar,

üçüncü yılın kâr zarar hesabına aktarılır. Bu dönem içinde yenileme yapılması durumunda ise, yeni alınan iktisadi kıymetin amortisman bedelinden mahsup edilir. Buna göre, yenileme fonunda tutulan tutar iktisadi kıymetin maliyet bedelinden doğrudan düşülemez.

Yenileme fonu uygulaması, geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınabilir. Bu durumda yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlardan mahsup edilir.²⁵

2.4. Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Durumlar

Yenileme fonuyla ilgili uygulamada ortaya çıkan sorunlar bu başlığın konusunu oluşturmaktadır.

2.4.1. Tasfiye, Birleşme ve Nevi Değişikliği Durumunda Yenileme Fonu

Yenileme fonu uygulaması, amortisman tabi iktisadi kıymetin satışından ya da hasar görmesinden sonra işletmenin faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanır. Buna göre; işletme, elinden satış ya da hasar nedeniyle çıkmış olan iktisadi kıymetler yerine yenilerini alarak faaliyetini devam ettirme niyetinin var olması şartıyla doğan kârı, yenileme fonuna alabilir. Tasfiye haline girmiş bir işletmede ise ticari faaliyetin sürdürülmesi yönünde bir niyetin olma-

²¹ Bu kararın dışında, Danıştay Dördüncü Dairenin 20.02.1974 tarih ve E. 1973/4073, K. 1974/555 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairenin 11.10.1991 tarih ve E. 1988/4562 ve K. 1991/3074 sayılı kararı; Yenileme fonunun süresiyle ilgili ayrıca bkz. Bumin Doğrusöz, **Radikal Gazetesi**, 22 Aralık 2008.

²² Şükrü Kızılot, “Yenileme Fonu ve Muhasebesi”, **Yaklaşım**, Mart 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim: 04.10.08.

²³ Tezcan Atay ve Hakan Atay, “Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı-II”, **Yaklaşım**, Şubat 2002, Sayı: 110, s. 199.

²⁴ Yenileme fonuna aktarılan kârın bu süre içinde işletmeden çekilmesi ya da sermayeye ilavesi halinde o söz konusu kâr dönemin kazancına dahil edilir.

²⁵ Hidayet Altınbaş, “Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2001, Sayı: 244, s. 113.

diği açıktır. Bu durumda; tasfiye öncesi dönemde ayrılmış olan yenileme fonu, tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla satılan iktisadi kıymet yerine hâla yenisi alınmaması durumunda, bu tarih itibarıyla çıkarılan bilançodaki kıst döneme ilişkin kurum kazancına ilave edilmelidir.²⁶

VUK md. 328 hükmüne göre, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde, yenileme fonuna alınan kârlar o yılın matrahına eklenir. KVK md. 18(1)'e göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Bu bakımdan, bu türlü birleşmede infisah eden kuruma ait yenileme fonu hesabının kâr zarar hesabına aktararak vergiye tabi tutulması gerekir.²⁷

Devir, KVK md. 19(1) ve 19(2)'de birleşmenin özel bir türü olarak tanımlanmıştır. Buna göre, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak ifade edilmiştir.²⁸ Bu hükümlere göre birleşme, birleşme sebebiyle infisah eden kurum bakımından tasfiye hükmünde kabul edilirken, devir halinde aynı durum söz konusu değildir. Buna göre KVK md. 19'da belirtilen esaslarda (devir hükümlerine göre) birleşmelerde devir olan kuruma ait bir iktisadi kıymetin satışından doğan kârın, devir alan kurumda yenileme fonunda tutulması mümkündür. Birleşen iki kuruma ait yenileme fonları aynı türden bir veya birden fazla iktisadi kıymet alımında kullanılabilir. Bununla birlikte,

her iki şirkete ait yenileme fonlarının, devir hükmünde birleşmeden sonra, yeni şirketin bilançosunda ayrı ayrı yer alması ve fonların kâr zarar hesabına alınması için gereken kanuni sürelerin de ayrı ayrı dikkate alınması gerekir.

2.4.2. Ölüm Halinde Yenileme Fonu Uygulaması

Ölüm halinde yenileme fonu ile ilgili iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, mirasçılarının işletmenin faaliyetlerini aynen devam kararı alarak işletmeyi tüm aktif ve pasifiyle devralmaları durumudur. Bu durumda, ölümden önce ayrılmış ve henüz kullanılmamış yenileme fonu bulunmaktaysa, fonda tutulan kâr yeni iktisadi kıymet alımı için kullanılabilir. Yenileme fonunun süresi ise, ölüm nedeniyle devralma durumu dikkate alınmadan hesaplanacaktır. İkinci durum ise mirasçılarının miras kalan işletmenin faaliyetlerini durdurması durumudur. Bu durumda ölüm öncesinde ayrılmış ve kullanılmamış olan yenileme fonu kâra eklenecektir.²⁹

2.4.3. Döviz Cinsinden Yapılan Satışlarda Kur Farkından Kaynaklanan Kârlar Açısından Yenileme Fonu

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin yabancı para cinsinden satışı söz konusu olduğunda satıştan ve kur farkından kaynaklanan bir kâr ortaya çıktıysa, kur farkından kaynaklanan kâr da satış kârıyla birlikte yenileme fonunda değerlendirilebilir.³⁰ Bununla birlikte, satıştan elde edilen dövizin yıl sonuna kadar işletmede bekletilmesi

²⁶ Bununla birlikte, tasfiye kararından önce ayrılan yenileme fonu yine aynı dönemde şartları sağlayan iktisadi kıymet alımında bunun amortismanından indirilmek suretiyle kullanılmış ancak yenileme fonunun tamamı indirilememişse, indirilemeyen yenileme fonu tasfiye döneminde ayrılan amortismanlardan indirilerek kullanılabilir. Bkz. Ali Rıza Akbulut, "Yenileme Fonu Uygulaması ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Aralık 2003, Sayı: 268, s. 153.

²⁷ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, "Mevcutlarda Amortisman, Amortismanına Tabi Malların Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Aralık 2000, Sayı: 232, s. 63.

²⁸ **1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, (başlık: 19.1), 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.

²⁹ Atay ve Atay (2003), **a.g.m.**, s. 178.

³⁰ Atay ve Atay (2003), **a.g.m.**, s. 178.

durumunda oluşan kur farkının iktisadi kıymet satışından elde edilen kârla ilişkilendirilmemesi gerekir.³¹

3. GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 12)

Bu bölümde TMS 12, sabit kıymet yenileme fonu uygulaması kapsamında ele alınacaktır. Bu bağlamda, standartla ilgili temel konulara kısaca değinilirken, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasıyla ilgili hususlar üzerinde durulacaktır.

3.1. Standardın Amacı ve İçeriği

Bu standardın çıkış noktası, işletmelerin kârları üzerinden ödedikleri verginin işletme açısından bir gider olduğunun kabulü varsayımına dayanmaktadır. Çünkü bu ödenilen vergi, dağıtımına tabi net kârı azaltmaktadır ve bu bağlamda, vergi gideri, vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, mevzuatımızdan farklı olarak ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır.³²

TMS 12'nin amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde, "işletmenin finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etmenin, borçlar için ise ödemenin" ve "cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları-

nın" belirlenmesi ve bunların cari ve ilerideki dönemlerde mali tablolara yansıtılması gereği standartta öngörülmektedir.³³ Bu bağlamda standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcunu veya ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içermekte ve aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır.³⁴

Muhasebe kavram ve ilkelerine göre; döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe kârı (ya da zararı) tespit edilir. Vergi kanunlarında ise bazı giderlerin vergi matrahının tespitinde hasılattan indirilmesini önleyen, bazı kazançların da vergiden istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır. İşte bu nedenle, vergi mevzuatımızda, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr (mali kâr) arasında rakamsal farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Standartta muhasebe kârı (zararı), "vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder" şeklinde tanımlanırken, vergiye tabi kâr (mali zarar) ise, "vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder" şeklinde tanımlanmaktadır³⁵. Standartta bu farklılıklar sürekli ve geçici olmak üzere ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır.

³¹ N. Kemal Gündüz, Necati Pişkin, "Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebe Kaydı", **Yaklaşım**, Sayı: 74, Şubat: 1999, s. 64.

³² Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.158.

³³ TMS 12, "Amaç" bölümü.

³⁴ TMS 12, paragraf 2.

³⁵ TMS 12, paragraf 5.

3.2. Sürekli Farklar

Sürekli farklar, mali ve muhasebe kârı arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farklılıkları kapsar. Sürekli farklar, genel olarak vergi mevzuatımızda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler³⁶ ile vergiden istisna olan ve o dönemde bu istisnadan yararlanmış kazançları³⁷ içermektedir.³⁸ Bu farklar, sadece cari yıl muhasebe kârına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkilemekte, gelecek dönemlerin vergi giderini etkilememekte ve bu nedenle ertelenmiş vergi oluşturmamaktadır. Standartta vergi gideri (vergi geliri), “dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutar olarak” tanımlanmıştır³⁹.

3.3. Geçici Farklar ve Vergiye Esas Değer Kavramı

Standartta, geçici farklar “bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak” tanımlanmaktadır⁴⁰. Bazı geçici farklar,

gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanmaktadır ve bu farklar zamanlama farkı olarak adlandırılmaktadır.⁴¹ Geçici farklar, zamanlama farklarının yanında; varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı(defter) değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır.

Yukarıda değindiğimiz gibi; geçici farklar, kapsam olarak zamanlama farklarından daha geniş bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle geçici farklar temelde aşağıdaki gibi iki şekilde ortaya çıkmaktadır.⁴²

- Muhasebe standartları ile vergi yasaları arasında; varlık ve kaynakların değerlendirilmesinin aynı olmaması nedeniyle ortaya çıkan farklar.
- Muhasebe standartları ile vergi yasaları arasında; gelir ve giderlerin tanım dönemlerinin aynı olmaması nedeniyle ortaya çıkan zamanlama farkları.

³⁶ Sürekli farklara neden olan giderlere; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farkları, her türlü para ve vergi cezaları(6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre ödenen cezalar, gecikme zamları; 213 sayılı VUK hükümlerine göre hesaplanan gecikme faizleri dahil), ihraç edilen menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satıştan doğan zararlar ve bunlara ilişkin ödenen komisyonlar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki motorlu deniz ve hava taşıtlarının her türlü gideri ve bunların amortismanları, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu I, III ve IV Sayılı Tarifelerde yer alan taşıtlara ilişkin ödenen motorlu taşıtlar vergisi örnek verilebilir.

³⁷ Sürekli farklara neden olan gelirlere ise; iştirak edilen tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları (KVK md. md 5/1-b’de belirtilen şartların taşınması halinde yurt dışından elde edilen kâr payları dahil), yasal sınırları aşmayan bağış ve yardımlar, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar örnek gösterilebilir.

³⁸ Erdoğan Arslan, “TMS-12: Gelir Vergileri”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)** 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2008, s.298.

³⁹ TMS 12, paragraf 5

⁴⁰ TMS 12, paragraf 5; Yenileme fonu ayrılması, KVK md. 5(1-e) hükmüne göre taşınmazlar ve bazı menkul kıymetlerin satışından elde edilen kazancın %75’inin pasifte özel bir fon hesabına alınması, hızlandırılmış amortisman uygulaması, kıdem tazminatı karşılıkları, şüpheli alacak karşılıkları geçici farklara örnek verilebilecek unsurlardandır. Arslan, **a.g.e.**, s. 302-303.

⁴¹ TMS 12, paragraf 17.

⁴² Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:6, Sayı:21, Ocak 2007, s.4.

Geçici farklar kapsamında ele alınan zamanlama farkları ise, dört farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar;⁴³

- i) Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilen kalemler,
- ii) Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler,
- iii) Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilen kalemler,
- iv) Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilmeyen kalemler, olarak sayılırlar.

Yukarıda sayılan zamanlama farklılıkları incelendiğinde, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının; aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü belirli koşullara bağlı olarak, VUK md. 328’de sayılan işlemler sonucu ortaya çıkan kârın vergilendirilmesi sonraki dönemlerde yapılmakta ve böylece gelirin vergilendirilmesi ertelenmektedir. Bu bağlamda, bir vergi ertelenmesi olan sabit kıymet yenileme fonu uygulaması, zamanlama farklarından kaynaklanan bir geçici fark olarak karşımıza çıkmaktadır.

Standartta, geçici farkların oluşması, ilgili varlık veya borç kalemlerinin taşıdıkları vergi yük (ödeme) ve avantajları yönünden “vergiye esas değer” kavramı ile açıklanmaktadır. Standartta vergiye esas değer, “bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade etmektedir” şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁴. Varlıklar için vergiye esas değer “işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutar” olarak ya da borçlar için vergiye esas değer “onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar” olarak aktif ve pasif kalemler itibarıyla standartta açıklanmıştır⁴⁵. Standartta, geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır.

3.3.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Vergiye tabi geçici farklar⁴⁶, “gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar” şeklinde standartta tanımlanmıştır⁴⁷. Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr (zarar) hesabında dikkate alınan farklardır. Vergiye tabi geçici farkların ortaya çıkması aşağıdaki şekilde gösterilebilir:⁴⁸

⁴³ Arslan, **a.g.e.**, s. 302.

⁴⁴ TMS 12, paragraf 5

⁴⁵ TMS 12, paragraf 7-8.

⁴⁶ Geçici farklara neden olan gelirlere; hisse senetleri değer artış kazançları, verilen çekler reeskont gelirleri, vadesiz borçlar reeskont gelirleri ve vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar(devlet tahvili, hazine bonoları hariç) örnek gösterilebilir. Örtün, Kaval, Karapınar, **a.g.e.**, s.162.

⁴⁷ TMS 12, paragraf 5

⁴⁸ Arslan, **a.g.e.**, s. 312.

Vergiye tabi geçici farklar

Varlıklar için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri > Vergiye esas değer
Yükümlülükler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri < Vergiye esas değer
Gelirler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri > Vergiye esas değer
Giderler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri < Vergiye esas değer

Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacaklarından vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanır ve muhasebeleştirilir.⁴⁹ Standart, genel olarak bütün vergiye tabi geçici farkların “ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü)” olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.⁵⁰ Standartta ertelenmiş vergi borçları, “vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri” olarak tanımlanmıştır.⁵¹ Bazı istisnalar⁵² dışında kalan tüm vergiye tabi geçici farklar ve bunların yarattığı ertelenmiş vergi borcu etkisinin, işletme tarafından kabul edilip mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Standartta, ertelenmiş vergi borcu, vergiye tabi

geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarı olarak ele alındığı için, bir vergi ertelenmesi olan sabit kıymet yenileme fonu uygulaması da, ertelenmiş vergi borcu kapsamında ele alınacaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu geçici fark, vergiye tabi geçici fark niteliğindedir ve ertelenmiş vergi borcunun doğmasına sebep olmaktadır.

3.3.2. İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı

İndirilebilir geçici farklar⁵³, “gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlar” şeklinde standartta tanımlanmıştır.⁵⁴ İndirilebilir geçici farklar, bir varlığın/borcun kayıtlı

⁴⁹ Mehmet Akif Tunç, “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Pusula**, Yıl:3, Sayı:25, Ocak 2007, s.61.

⁵⁰ TMS 12, paragraf 15

⁵¹ TMS 12, paragraf 5

⁵² Aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:

(a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; veya

(b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

(i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler; ve

(ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, 39 uncu Paragraf uyarınca, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

⁵³ Geçici farklara neden olan giderlere; kıdem tazminatı karşılığı giderleri, diğer borç ve gider karşılığı giderleri, alınan çekler reeskont giderleri, vadesiz alacak reeskont giderleri, fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri, alış bedelinin altında bir değerle değerlendirilmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar ve kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri örnek verilebilir. Örtün, Kaval, Karapınar, **a.g.e.**, s.161.

⁵⁴ TMS 12, paragraf 5

değerinin geri kazanıldığı/ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptirler. İndirilebilir geçici farkların ortaya çıkması aşağıdaki şekilde gösterilebilir:⁵⁵

İndirilebilir geçici farklar

Varlıklar için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri < Vergiye esas değer
Yükümlülükler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri > Vergiye esas değer
Gelirler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri < Vergiye esas değer
Giderler için geçici farklar	Kayıtlı(Defter) Değeri > Vergiye esas değer

Ortaya çıkan indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttıklarından bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır ve muhasebeleştirilir.⁵⁶ Standart, genel olarak bütün indirilebilir geçici farkların “ertelenmiş vergi varlığı” olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.⁵⁷ Standartta ertelenmiş vergi varlıkları, “indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları durumlarında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergileri” olarak tanımlanmıştır⁵⁸. Bazı istisnalar⁵⁹ dışında kalan tüm indirilebilir geçici farklar ve bunların yarattığı ertelenmiş vergi varlıkları etkisi, işletme tarafından kabul edilip mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

3.4. Ertelenmiş Vergi Borçları ile Varlıklarının Hesaplanması

Ertelenmiş vergi varlığı ya da borcunun hesaplanmasında öncelikle bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farklar (işletmenin varlık ve borçlarının belirlenmiş vergi değerleri ile muhasebe değerlerinin karşılaştırılması suretiyle) belirlenir. Bu geçici farklar, vergiye tabi ya da indirilebilir nitelikte olup olmadıklarına göre sınıflandırılır. Vergiye tabi ya da indirilebilir geçici farkların toplam tutarları, bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan vergi oranları ile çarpılarak ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi borç tutarları saptanır. Ancak ertelenmiş vergi varlığının mahsup edileceği ya da ertelenmiş vergi borcunun ödeneceği dönemde vergi oranında veya vergi mevzuatında bir değişiklik olmuşsa, bu değişiklik ilgili vergi borcu ve varlıklarına yansıtılmalıdır.⁶⁰

⁵⁵ Arslan, **a.g.e.**, s.312.

⁵⁶ Tunç, **a.g.m.**, s.61.

⁵⁷ TMS 12, paragraf 24

⁵⁸ TMS 12, paragraf 5

⁵⁹ Ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmış olması halinde:

(a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir; ve

(b) İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilememektedir.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farklar için Paragraf 44 uyarınca ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

⁶⁰ Hale Oruç, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes-Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)”, **Mali Pusula**, Yıl:2, Sayı:19, Temmuz 2006, s.111.

Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark; ertelenmiş vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenmiş vergi gelirini ifade eder. Bu tutarlar, cari dönem vergi karşılıklarına eklenir ya da çıkarılır. Böylece vergiden sonraki muhasebe kârının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanmaktadır. Ertelenmiş vergi gideri(geliri)nin hesaplanmasını aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz:⁶¹

Vergilendirilebilir geçici farklar
x Vergilendirme döneminde uygulanması beklenen vergi oranı
= ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

İndirilebilir Geçici farklar
+ Mali zararlar
+ Sonraki döneme taşınan vergi indirim ve istisnaları
x İndirim döneminde uygulanması beklenen vergi oranı
= (ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI)

ERTELENMİŞ VERGİ BORCU
(ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI)
= ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ(GELİRİ)

TOPLAM VERGİ KARŞILIĞI =
Dönem vergi karşılığı +/- Ertelenmiş vergi gideri(geliri)

VERGİDEN SONRAKİ MUHASEBE KÂRI =
Muhasebe kârı - Toplam vergi karşılığı

Bilanço günü için ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplaması yapıldıktan sonra, dönemler arası vergi oranlarında bir farklılık bulunmadığı sürece, bulunan ertelenmiş vergi varlık ve borçları bir önceki dönemin bi-

lanço günü değerleri ile karşılaştırılır ve netleştirilerek muhasebeleştirilir. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir⁶².

3.5. Ertelenmiş Vergi Borçları ile Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Standartta, ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının ayrı olarak ele alınması gerektiği öngörülmüş fakat hangi hesapların kullanılacağı konusuna değinilmemiştir. Ülkemizdeki “Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)”, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)’nin gereksinimlerini karşılayamamakta ve bu bağlamda, TDHP’nin TMS’lere uyumlaştırılması ihtiyacı bulunmaktadır. TMS 12’deki düzenlemeye göre; bilançoda yer alması gereken ancak mevcut hesap planında bilançoda yer almayan “ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu” kalemleri bilançooya dahil edilmelidir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da; “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı⁶³ (TMS 1)”nın 56 ıncı maddesinde “Eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyor, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılmaz” ibaresidir. Bu maddeden anlaşılacağı gibi, ertelenmiş vergi varlıkları; bilançonun aktifinde duran varlıklar içinde, ertelenmiş vergi borçları ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde gösterilmelidir.

⁶¹ Gücenme, Arsoy, **a.g.m.**, s.6.

⁶² Nalan Akdoğan, “UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:17, Ocak 2006, s.5.

⁶³ Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No:66), 13/08/2008 tarihli 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Bu yüzden, ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının kayıtlanması için en uygun hesap gruplarının Tekdüzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesaplar olarak kullanılan 28-48 nolu hesap grupları olduğu görülmektedir. Çünkü ertelenmiş vergi varlıklarının nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden, ertelenmiş vergi borçlarının ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı olmadığı görülmektedir. Bu gruptaki hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilerek, bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmektedir⁶⁴.

283 nolu hesap “*ertelenmiş vergi varlığı*” altında açılıp indirilebilir geçici farkların yarattığı ertelenmiş vergi varlığı etkisinin izlenmesi için kullanılabilir. 483 nolu hesap “*ertelenmiş vergi borçları(yükümlülükleri)*” adı altında açılıp vergiye tabi geçici farkların yarattığı ertelenmiş vergi borcu etkisinin izlenmesi için kullanılabilir.⁶⁵

TMS 12, sadece vergi karşılıklarını değil, vergiye tabi geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkisinin ve dönem net kârının buna göre hesaplanmasını da öngörmektedir. Bu vergi etkilerinin kâr/zarar’da muhasebeleştirileceği hesap olarak önceki yapılan çalışmalarda;⁶⁶ “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” ana hesabının alt hesaplarında açılan hesaplarla ertelenmiş vergi borcuna neden olan vergiye tabi geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave

edilmekte, buna karşılık indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilmekteydi. Fakat bu hesabın asıl niteliğinin; dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarını içermesi nedeniyle TMS 12’ye göre muhasebeleştirilmesi gereken ertelenmiş vergi borcu veya alacağının, bu ana hesapta yer alması çok da doğru gözükmemektedir. Ayrıca, borçlu çalışan 691 nolu hesabın kullanılması durumunda; bazı durumlarda 691 nolu hesabın alacak kalanı vermesi ya da dönem zararında bu hesabın kullanılarak alacaklandırılması gibi muhasebe teorisine uygun olmayan durumların ortaya çıkma ihtimali bulunmaktadır. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için, gelir tablosunda yer alan vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı aşağıdaki gibi üç farklı unsurdan oluşmalıdır.⁶⁷

VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

KARŞILIKLARI (-)

- Yasal Vergi Karşılığı (+)
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

Yukarıda değindiğimiz üç unsur için üç farklı hesap oluşturulması uygun olacaktır.⁶⁸

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. (-)

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS. (-)

693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.

⁶⁴ Gücenme, Arsoy, **a.g.m.**, s.6.

⁶⁵ Nalân Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.378,528.

⁶⁶ Arslan, **a.g.e.**, s.340-341, Gücenme, Arsoy, **a.g.m.**, s.7.

⁶⁷ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi” **Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu**, Tarih: 09.05.2008, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1na%20Genel%20Bak%C4%B1s-09.05.2008.ppt> Erişim:05.01.09.

⁶⁸ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi” **Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu**, Tarih: 09.05.2008, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1na%20Genel%20Bak%C4%B1s-09.05.2008.ppt> Erişim:05.01.09, Akdoğan, Sevilengül, **a.g.e.**, s.919.

TMS'lerin getirdiği bir diğer değişiklikte, sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrımıdır. TMS 1'de durdurulan faaliyetlerin gelir ve gider kalemlerinin ayrı olarak sunulması istendiğinden⁶⁹, bu ayrıma uygun olarak, dönem kârlarının hesaplanması için ilgili dönem kâr/zarar tutarları, vergi karşılık giderleri tutarları ve dönem net kâr/zarar tutarları iki farklı şekilde gösterilebilir⁷⁰. Bu nedenle, yukarıda değindiğimiz üç unsur, gelir tablosunda hem sürdürülen faaliyetler hem de durdurulan faaliyetler şeklinde ana hesap ya da alt hesap bazında sınıflandırılarak ele alınabilir.

Yukarıda değindiğimiz 692 ve 693 nolu hesapların kalanı kârı olumlu ya da olumsuz etkileyeceği ve bu etkilerin vergi kanunları açısından farklı nitelendirilmesi söz konusu olabileceği için bu tutarların nazım hesaplarda izlenmesi gerekir. Ancak matrah düzeltmeleri grubunda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler hesaplarından⁷¹ farklı olarak, bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturulmuş nazım hesaplar kullanılmalıdır. Bunun nedeni, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler hesaplarının nitelik itibarıyla geçici farklardan ayrı olarak TMS 12'de sürekli farklar kapsamında yer almasıdır. Bu kapsamda oluşturduğumuz nazım hesaplardan; 954-955 nolu hesaplar vergi matrahına ilaveyi, 956-957 nolu hesaplar ise vergi matrahına

indirimi ifade etmektedir. Bu hesapların aşağıdaki gibi oluşturulması uygun olacaktır:

954 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS.
 955 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ ALACAKLI HS.
 956 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.
 957 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS.

İşletmenin ertelenmiş vergi borcu olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalı ve ayrıca bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturulmuş nazım hesaplarda izlenmelidir:

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	XXXX
692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ HS.	XXXX
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	XXXX
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. (YÜKÜMLÜLÜĞÜ)	XXXX

⁶⁹ TMS 1, madde 98

⁷⁰ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi" **Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu**, Tarih: 09.05.2008, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1na%20Genel%20Bak%C4%B1s-09.05.2008.ppt> Erişim:05.01.09

⁷¹ Akdoğan, Sevilengül, **a.g.e.**, s.778.

954 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER
ETKİSİ HS. XXXX

955 ERTELENMİŞ VERGİ
GİDER ETKİSİ
ALACAKLI HS. XXXX

956 ERTELENMİŞ VERGİ
GELİR ETKİSİ HS. XXXX

957 ERTELENMİŞ VERGİ
GELİR ETKİSİ
ALACAKLI HS. XXXX

İşletmenin ertelenmiş vergi varlığı olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalı ve ayrıca bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturulmuş nazım hesaplarda izlenmelidir:

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE
DİĞER YASAL
YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS. XXXX

283 ERTELENMİŞ VERGİ
VARLIĞI HS. XXXX

370 DÖNEM KÂRI VERGİ
VE DİĞER YASAL
YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.
HS. XXXX

693 ERTELENMİŞ VERGİ
GELİR ETKİSİ HS. XXXX

Standartta dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar ile ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları kalemlerinin bilançoda gösterilmesi, vergi giderinin (karşılığının) ise gelir tablosunda gösterilmesi öngörülmektedir. Standartta, dönem vergisi, “vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır⁷².

Ancak verginin aynı veya farklı dönemde doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilen bir işlem veya olaydan veya iktisap şeklinde bir birleşmeden kaynaklanması halinde, ertelenmiş vergi gelir ve gider olarak dönemin kâr veya zararıyla ilişkilendirilemez⁷³. Standarda göre, mevcut vergi borçları ve varlıkları, bilançoda diğer varlık ve borç kalemlerinden ayrı sunulmaktadır. Bu temel kural, ertelenmiş vergi varlık ve borçları için de geçerlidir, bu yüzden cari dönem vergi varlık ve borçlarından ayrı gösterilirler.

⁷² TMS 12, paragraf 5.

⁷³ Oruç, **a.g.m.**, s.112.

4. TMS 12’de Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasına İlişkin Bir Örnek

İlk bölümde değindiğimiz gibi; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatları dolayısı ile doğan kâr, belli şartlarla yenileme fonuna alınabilmektedir. Bu durumda, belirli koşullara bağlı olarak, bu işlemler sonucu ortaya çıkan kârın vergilendirilmesi sonraki dönemlerde yapılmakta ve böylece gelirin vergilendirilmesi ertelenmektedir.

TMS 12 kapsamında sabit kıymet yenileme fonu uygulamasını değerlendirdiğimizde; zamanlamadan kaynaklanan bu vergi ertelenmesi uygulaması, vergiye tabi geçici fark niteliğinde olmakta ve ertelenmiş vergi borcunun doğmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle uygulamada sabit kıymet yenileme fonu, standardın öngördüğü şekilde ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmelidir.

Uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi için, aşağıdaki örnek oluşturulmuştur. Örnekte, amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından doğan kâr konu edilmiştir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatları dolayısı ile doğan kâr olması halinde de benzer işlemler yapılacağından örnekte ele alınmamıştır.

İşletmede, duran varlıklarda 800.- TL’ye kayıtlı bir makinenin birikmiş amortismanı 640.- TL’dir. 14.09.2007 tarihinde söz konusu makine, yenilenmek amacıyla 420.-TL’ye peşin olarak satılmıştır.

Makinenin satışı

Makinenin net defter değeri $800-640 = 160$.-TL olarak hesaplanmış, bunun sonucunda makine satışından $420-160 = 260$.-TL kâr elde edilmiş-

tir. Bu kâr, sabit kıymet yenileme fonu kapsamında özel fonlar hesabına aktarılacaktır. Satış ve özel fonlara aktarma kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

————— 14.09.2007 —————	
100 KASA HS.	495,60.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	640,00.-
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	800,00.-
391 HESAPLANAN KDV HS.	75,60.-
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.	260,00.-
—————	

————— 14.09.2007 —————	
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.	260,00.-
549 ÖZEL FONLAR HS.	260,00.-
549.00 Sabit Kıymet Yenileme Fonu	
—————	

Ertelenmiş vergi borcunun kaydı

Bu örnekteki özel fonlara ayrılan kâr, vergi kanunları açısından sonraki dönemlerde vergilendirileceğinden geçici bir farktır. TMS 12’ye göre dönem sonu mali tablolarında vergi borcu olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Bununla beraber, önceki bölümlerde değindiğimiz gibi, vergi TMS 12’ye göre bir gider olarak nitelendirilmektedir, bu nedenle 692 nolu hesaba kay-

dedilmelidir. 2007 yılı vergi oranı %20'dir. TMS 12'ye göre ertelenmiş vergi borcu $260 \times \%20 = 52$.-TL olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle standart uyarınca aşağıdaki kayıt yapılmalıdır. Bilindiği gibi; 692 nolu hesabın kalanı kâr/zarar hesabına devredileceği için 2007 kârı 52.-TL düşecektir ve bu da VUK'a göre indirilmeyecek bir gider olduğu için bu işlemlere ilişkin özel olarak oluşturulmuş, vergi matrahına ilaveyi gösteren, nazım hesaplarda⁷⁴ bu kayıt izlenmelidir.

_____ 31.12.2007 _____

692 ERTELENMİŞ VERGİ
GİDER ETKİSİ HS. 52,00.-

483 ERTELENMİŞ VERGİ
BORCU HS. 52,00.-

_____ 31.12.2007 _____

954 ERTELENMİŞ VERGİ
GİDER ETKİSİ HS. 52,00.-

955 ERTELENMİŞ VERGİ
GİDER ETKİSİ
ALACAKLI HS. 52,00.-

Özel fon ayrıldıktan ve gerekli kayıtlar yapıldıktan sonra işletme iki farklı durumla karşılaşabilecektir. Bu iki farklı durum ve yapılması gerekli kayıtlar aşağıda ele alınmıştır.

1. DURUM: Yeni makinenin 3 yıl içinde satın alınması

24.04.2008 tarihinde yeni makine 1.500.-TL'ye peşin olarak duran varlıklara alınmıştır. KDV oranı %18'dir.

_____ 24.04.2008 _____

253 TESİS, MAKİNE VE
CİHAZLAR HS. 1.500,00.-
191 İNDİRİLECEK KDV HS. 270,00.-

100 KASA HS. 1.770,00.-

İlk yıl amortismanın yenileme fonundan karşılanması

2008 sonunda yeni alınan makine için %20 amortisman ayrılacaktır. Buna göre ayrılacak amortisman tutarı $1.500.-\text{TL} \times \%20 = 300.-\text{TL}$ 'dir. Hesaplanan amortisman tutarının 260.-TL'si özel fonlardan karşılanacak, kalan tutar için ise ilgili gider hesabı kullanılacaktır. Örneğimizde ilgili gider hesabı 7/A seçeneği kapsamında ele alınacaktır.

_____ 31.12.2008 _____

549 ÖZEL FONLAR HS. 260,00.-
549.00 Sabit Kıymet Yenileme Fonu

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
HS. 40,00.-
6.Amortisman ve Tükenme Payları

257 BİRİKMiŞ
AMORTİSMANLAR HS. 300,00.-

⁷⁴ Dönem sonunda açılan nazım hesaplar, Nisan ayında KV beyannamesi ile kapatılacaktır.

Ertelenmiş vergi borcunun ortadan kalkması

2007 sonunda kayda aldığımız ertelenmiş vergi borcu, yenilenen makineye amortisman ayrılması sonucunda ortadan kalkmıştır. Bu nedenle, 2008 dönem sonunda standart uyarınca “484 Ertelenmiş Vergi Borcu” Hesabı kapatılmalı ve vergi matrahından indirim gösteren nazım hesaplar⁷⁵ kayıtlanmalıdır. Bu bağlamda, aşağıdaki kayıtların yapılması uygun olacaktır.

————— 31.12.2008 —————

483 ERTELENMİŞ VERGİ	
BORCU HS.	52,00.-
693 ERTELENMİŞ VERGİ	
GELİR ETKİSİ HS.	52,00.-

————— 31.12.2008 —————

————— 31.12.2008 —————

956 ERTELENMİŞ VERGİ	
GELİR ETKİSİ HS.	52,00.-
957 ERTELENMİŞ VERGİ	
GELİR ETKİSİ	
ALACAKLI HS.	52,00.-

————— 31.12.2008 —————

*2. DURUM: Yeni makinenin 3 yıl içinde satın alınmaması ve fonda bulunan satış kârının üçüncü yılın sonunda dönem karı ve zararına eklenmesi**3. yılın sonunda özel fonlar hesabının kapatılması*

3. yılın sonunda, yeni makinenin 3 yıl içinde satın alınmaması dolayısıyla fonda bulunan satış kârı, ilgili gelir hesabına aktarılır. İlgili kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

————— 31.12.2009 —————

549 ÖZEL FONLAR HS.	260,00.-
549.00 Sabit Kıymet Yenileme Fonu	
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI	
GELİR VE KARLAR HS.	260,00.-

————— 31.12.2009 —————

3. yılın sonunda ertelenmiş vergi borcunun ortadan kalkması

2007 sonunda kayda aldığımız ertelenmiş vergi borcu, yeni makinenin 3 yıl içinde satın alınmaması ve fon hesabının kapatılması nedeniyle ortadan kalkmıştır. Bu nedenle, 3.yılın sonunda standart uyarınca “384 Ertelenmiş Vergi Borcu” Hesabı kapatılmalı ve vergi matrahından indirim gösteren nazım hesaplar⁷⁶ kayıtlanmalıdır. Bu bağlamda, aşağıdaki kayıtların yapılması uygun olacaktır.

⁷⁵ Dönem sonunda açılan nazım hesaplar, Nisan ayında KV beyannamesi ile kapatılacaktır.

⁷⁶ Dönem sonunda açılan nazım hesaplar, Nisan ayında KV beyannamesi ile kapatılacaktır.

_____ 31.12.2009 _____	
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.	52,00.-
693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	52,00.-

_____ 31.12.2009 _____	
956 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	52,00.-
957 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS.	52,00.-

5. SONUÇ

TMS 12, vergiyi işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak ele almakta ve verginin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Standardın, ülkemizdeki mevcut uygulamadan farklılığı; gelecekte vergilenecek olan gelirler için “ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün)”, gelecekte indirilebilecek giderler için “ertelenmiş vergi varlığının” ve varlıklar ile borçlara ait geçici farklılıkların kayıtlara alınıp, finansal tablolarda gösterilmesidir.

Standartta, geçici farklar; varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade etmektedir. Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturmaktadırlar.

Sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının, aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. TMS 12 kapsamında sabit kıymet yenileme fonu uygulamasını değerlendirdiğimizde; zamanlamadan kaynaklanan bu vergi ertelenmesi uygulaması, vergiye tabi geçici fark niteliğinde olmakta ve ertelenmiş vergi borcunun doğmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle uygulamada sabit kıymet yenileme fonu, standardın öngördüğü şekilde ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmelidir. Muhasebeleştirilme konusunda, TMS 12 TDHP’ında bazı değişiklikler gerektirmektedir. Bu nedenle çalışmada, TMS 12’nin muhasebeleştirilmesinde, bilanço ve gelir tablosu için standardın içeriğine uygun özel hesaplar oluşturulmuştur. Uygulayıcılar için açıklayıcı olması açısından, TMS 12 kapsamında sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin bir örnek çalışmanın son bölümünde ele alınmıştır.

KAYNAKÇA

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.

Akbulut Ali Rıza, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2003, Sayı: 268, s. 149-153.

Akdoğan Nalân, Sevilengül Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

Akdoğan Nalân, “UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:17, Ocak 2006, s.1-18.

Akdoğan Nalân, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış, Son Gelişmeler, Finansal Tablolara ve Hesap Planına Etkisi” **Ankara YMM Odası Konferansı Sunusu**, Tarih: 09.05.2008, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1na%20Genel%20Bak%C4%B1s-09.05.2008.ppt> Erişim:05.01.09.

Altınbaş Hidayet, “Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2001, Sayı: 244, s. 103-114

Anlar Uğur, “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2006, Sayı: 304, s. 156-160.

Arslan Erdoğan, “TMS-12: Gelir Vergileri”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)**, Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2008. s.281-372

Atay Tezcan ve Atay Hakan, “Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı-II”, **Yaklaşım**, Şubat 2002, Sayı: 110, s. 197-202.

Atay Tezcan ve Atay Hakan, “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arzeden Hususlar-I”, **Yaklaşım**, Nisan 2003, Sayı 124, s. 175-183.

Beysanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2007.

Bıyık Recep ve Kıratlı Aydın, “Mevcutlarda Amortisman, Amortisman Tabi Malların Satılması ve Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2000, Sayı: 232, s. 46-63.

Bilen Cumhur İnan, “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2008, s. 68-83.

Danıştay Dördüncü Dairenin 09.06.1982 tarihli E. 1982/215, K. 1982/2581 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairenin 11.10.1991 tarih ve E. 1988/4562 ve K. 1991/3074 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairenin 17.1.1994 tarihli E. 1992/3956, K. 1994/159 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairenin 19.01.1982 tarihli E. 1981/306, K. 1982/100 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairenin 20.02.1974 tarih ve E. 1973/4073, K. 1974/555 sayılı kararı.

Danıştay Üçüncü Dairenin 28.6.1996 tarihli E. 1994/1509, K. 1994/2201 sayılı kararı.

Doğrusöz Bumin, **Radikal Gazetesi**, 22 Aralık 2008.

Gücenme Ümit, Arsoy Poroy Aylin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:6, Sayı:21, Ocak 2007, s.1-16.

Gündüz N. Kemal, Pişkin Necati, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebe Kaydı”, **Yaklaşım**, Sayı: 74, Şubat: 1999, s. 59-70.

Kızılot Şükrü, “Yenileme Fonu ve Muhasebesi”, **Yaklaşım**, Mart 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim: 04.10.08.

Mert Hüseyin, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, <http://archive.ism-mmo.org.tr/docs/malicozum/28MaliCozum/04-HuseyinMert32.doc>, Erişim: 02.10.08

Oruç Hale, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes-Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)”, **Mali Pusula**, Yıl:2, Sayı:19, Temmuz 2006, s.104-115.

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2002.

Sarı Mehmet, “Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS(TFRS) İle Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula**, Yıl:2, Sayı:23, Kasım 2006, s.84-91.

Tunç Mehmet Akif, “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Pusula**, Yıl:3, Sayı:25, Ocak 2007, s.60-69.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) 2008, TMSK Yayınları-3, Ankara 2008, www.tmsk.org.tr.

