

VERGİ VE MUHASEBE BOYUTLARIYLA YENİLEME FONU UYGULAMASINA YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

Mehmet DAĞ*

Tunay ASLAN**

Özet

Yenileme fonu uygulaması bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin maddi duran varlıklarını yenilemelerine ilişkin bir uygulama olarak düzenlenmiştir. Yenileme fonu uygulaması vergi erteleme ve yenileme teşviki fonksiyonlarını içeren özellikler taşımaktadır. Ancak Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde belirtildiği üzere, 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.

Çalışmada öncelikle yenileme fonuna dair bilgilere genel olarak değinilecek, daha sonra muhasebe uygulamaları üzerinden yenileme fonuna ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergi Hukuku, Muhasebe, Amortisman Hesabı, Yenileme Fonu

Gönderilme Tarihi: 29.11.2018

Kabul Tarihi: 10.06.2019

* Dr. Öğr. Üyesi, Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mehmetdag323@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2206-2184

** Dr. Öğr. Üyesi, Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, tunay_aslan@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-0363-6691

AN EVALUATION OF RENEWAL FUND IMPLEMENTATION WITH DIMENSIONS OF TAX AND ACCOUNTING

Abstract

Renewal fund application is arranged as an application related to the renewal of tangible fixed assets of the bookkeeping companies on the basis of balance sheet. The renewal fund application features including tax deferral and renewal promotion functions. However, as stated in the related articles of the Tax Procedure Law, the profit to be allocated for the renewal fund shall be kept in a temporary account for a certain period of time and then the depreciation to be allocated for the renewed asset to be deducted from the mentioned account which is not written as expense, distort the financial information of several periods, especially in the income statements; this information may be misleading.

In the study, the information about the renewal fund will be mentioned in general, and then evaluations will be made about the renewal fund through the accounting applications.

Keywords: *Tax, Tax Law, Accounting, Depreciation Account, Renewal Fund*

GİRİŞ

Vergi usul kanununun ilgili maddelerince düzenlenen yenileme fonu uygulaması çerçevesinde mükellefler belli şartları sağlaması halinde vergi ertelemesinden faydalanabilmektedirler. Yenileme fonu uygulaması genel olarak bakıldığında rağmen vergi erteleme ve yenileme teşviki fonksiyonlarını içeren özellikler taşıdığı görülmektedir. Bu noktada önemli olan husus, kanunun ilgili maddelerinde belirtildiği üzere, fon için ayrılacak karın belli bir süre pasifte geçici bir hesapta tutulacak olması ve daha sonra yenilenen varlık için ayrılacak amortismanların gider olarak yazılmayıp pasifte tutulacak söz konusu hesaptan indirilecek olmasıdır. Böylelikle, amortismanına tabi kıymetin yenilenmesi durumunda birkaç dönemin gelir tablolarında yer alan mali bilgilerin çarpıtılmasına imkan doğmaktadır.

Çalışmanın konusu, yenileme fonu ile ilgili hukuki dayanaklar, fondan yararlanma şartları ve fonun uygulamasına ilişkin özellik arz eden durumlar hakkında bilgiler verilmesi ve mali tablolar üzerinden fonun muhasebeleştirilmesine dair örnekler üzerinden değerlendirmelere yer verilmesi şeklinde ifade edilebilir

1. Yenileme Fonundan Yararlanma Şartları

Kanundaki hükümler dikkate alındığında yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmek için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir (Ergin,2017);

1. Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.
2. Yenilemenin zorunlu bulunması yahut işletme yönetimince karar alınarak bu konuda girişimde bulunulmuş olmalıdır.
3. Alınan İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymet ile Aynı Nitelikte Olması
4. Yenileme üç yıl içinde yapılmalıdır.
5. Yenilenecek İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonu uygulamasından yararlanmak için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Özen,2011).

1.1. Bilanço Usulüne Göre Defter Tutma

Yasa yenileme fonunun “pasifte geçici bir hesapta” tutulmasından söz ettiğinden, bu fonun sadece bilanço usulüne göre defter tutanlarca ayrılabilceği kabul edilmektedir (Doğrusöz, 2018).

1.2. Yenilemenin Zorunluluk Olması veya Konu ile İlgili Yönetim Kururu Alınması

İşletmenin faaliyetlerinin devamını etkilemeyen iktisadi kıymetlerin kârlı olarak satılması neticesinde elde edilecek kârın yenileme fonu kapsamında değerlendirilebilmesi işletmeyi yönetenlerin karar alması ve teşebbüse geçilmesi şartlarına bağlıdır. İktisadi kıymetlerin çeşitli nedenlerle tamamen veya kısmen kullanılamaz hale geldiği durumlarda yenilemenin zorunlu hale gelmesi durumunda yukarıda ifade edilen “yöneticilerin konuya ilişkin karar vermiş olmaları ve teşebbüse geçilmiş olması” şartı aranmayacaktır.

1.3. Yenilenecek İktisadi Varlıklar Aynı Türden Olmalıdır

Yenileme fonu uygulamasında yenilenecek iktisadi kıymetler aynı türden olma şartını taşımalıdır. Burada önemli olan husus iktisadi kıymetlerin amaç yönünden aynı amaca hizmet etmesidir.

1.4. Yenilenecek İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonu ayrılacak iktisadi kıymetin mutlaka amortismanına tabi olması gerekir. Buna göre ömrü sonsuz olan iktisadi kıymetler ile işletme için yapılan yatırım, ürün veya ticari mal niteliğindeki varlıklar da amortismanına tabi olmadığından bu iktisadi kıymetlerin satışından dolayı elde edilecek kâr yenileme fonuna dahil edilemeyecektir.

1.5. Yenileme Fonunun Üç Yıl İçerisinde Kullanılması

Kanunda yenileme fonu kapsamında varlık satışlarından elde edilen kârın pasifte bulundurulabilme süresi üç yıl olarak belirlenmiştir. Söz konusu kâr üç yıl içinde kullanılmalı ve üç yıl içinde kullanılmadığı durumda süre sonu itibarıyla vergi matrahına eklenmelidir. Buna karşın, bu 3 yıllık süre bitiminden önce mücbir sebepler ortaya çıkarsa fonda tutulan kârlar üç yıl dolmadan vergi matrahına eklenmelidir.

2. Yenileme Fonunun Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin aktifine kayıtlı olan sabit kıymetin yenisinin alınması amacıyla karlı olarak satılması durumunda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır (Küçük, 2015:155).

Uygulama örneği; ABC işletmesi 20.05.2010 tarihinde hizmet üretim faaliyetlerinde kullandığı maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 60.000 TL

Vergi ve Muhasebe Boyutlarıyla Yenileme Fonu Uygulamasına Yönelik Bir Değerlendirme

olan sabit kıymeti 90.000 TL ve % 18 KDV hariç peşin olarak satmıştır. İşletme satmış olduğu sabit kıymeti yenileme niyetindedir.

I. Durum: İşletme yenileme fonu uygulaması kapsamında 20.04.2011 tarihinde 182.500 TL'ye (% 18 KDV hariç) sabit kıymet satın almıştır. İşleme ilişkin tüm bedeller banka üzerinden peşin olarak ödenmiştir. Sabit kıymetin faydalı ömrü 4 yıl olup amortisman tutarının hesaplanmasında doğrusal yöntem kullanılmaktadır. İşletme maliyetlerini fonksiyon esasına göre takip etmektedir.

II. Durum: Yasal süresi içerisinde sabit kıymet satın alınmaması durumunda işletme üç yıllık sürenin sonunda yenileme fonu kapsamındaki gelir tutarını vergi matrahına ilave etmiştir.

Çözüm: VUK 328 Md. yenileme fonu uygulaması göre satışa konu olan sabit kıymet satışından elde edilen kar, özkaynak hesabına aktarılır.

20/05/2010	
102 Bankalar	106.200
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	60.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	16.200
391 Hesaplanan KDV	50.000
549 Özel Fonlar	
(Sabit kıymetin yenisi alınmak amacıyla satışı)	
/	

Sabit kıymet satışından elde edilen gelir pasifte 549- Özel Fonlar hesabına aktarılmasından dolayı 2010 yılına ait vergi matrahını etkilememekte olup vergi dışı bırakılmıştır.

Birinci Duruma İlişkin Kayıtlar: Yenileme fonu kapsamında üç yıl içerisinde sabit kıymetin yenilenmesi durumunda satışa konu olan sabit kıymetin yerine yeni duran varlık alınması durumunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

20/04/2011	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	182.500
191 İndirilecek KDV	32.850
102 Bankalar	215.350
(Yeni duran varlık alınması)	
/	

Vergi mevzuatına göre yeni alınan sabit kıymetin amortisman tutarı, eski duran varlığın satışından elde edilen gelirin yazıldığı 549- Özel Fonlar hesabındaki tutardan düşülür. Vergi mevzuatına göre ayrılacak olan amortisman tutarı sabit kıymetin aktife dahil olduğu yılda tam bir yıllık amortisman hesaplanacaktır. Buna göre 2011 yılı için ayrılacak olan amortisman tutarı (182.500/4) olacaktır.

Vergi ve Muhasebe Boyutlarıyla Yenileme Fonu Uygulamasına Yönelik Bir Değerlendirme

Örnek uygulamada ilk yıla ait amortisman tutarının tamamı özel fonlar hesabından karşılanacaktır. İşletmenin 2011 yılına ait amortisman tutarı 45.625 TL olup özel fonlar hesabındaki tutar 50.000 TL'dir.

31/12/2011	
549- Özel Fonlar	45.625
257- Birikmiş Amortismanlar (I yıl amortismanı)	45.625
/	

II. yıla ait amortisman tutarının 4.375 TL'lik kısmı Özel fonlar hesabından düşülecek kalan amortisman tutarı ise hizmet üretim maliyetinden karşılanacaktır.

31/12/2012	
549- Özel Fonlar	4.375
740- Hizmet Üretim Maliyeti 257- Birikmiş Amortismanlar (II yıla ait amortisman tutarı)	41.250 45.625
/	

III. döneme ait amortisman tutarının tamamı hizmet üretim maliyetinden karşılanacaktır.

31/12/2013	
740- Hizmet Üretim Maliyeti	45.625
257- Birikmiş Amortismanlar III. yıla ait amortisman tutarı)	45.625
/	

31/12/2014	
740- Hizmet Üretim Maliyeti	45.625
257- Birikmiş Amortismanlar (IV. yıla ait amortisman tutarı)	45.625
/	

IV. döneme ait amortisman tutarı aynı şekilde hizmet üretim maliyetinden karşılanacaktır. Bu dönem amortisman uygulamasının faydalı ömrün tükenmesinden dolayı son dönemidir.

İkinci Duruma İlişkin Kayıtlar:

İşletmede kullanılmakta olan sabit kıymet üçüncü yılın sonuna kadar yenileme fonu kapsamında satışa konu edilmiş ancak satışının mümkün olmaması durumunda ilgili özel fonlar hesabında yer alan tutar üçüncü yılın sonunda vergi matrahına ilave edilmesini sağlayan kayıt yapılması gerekmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

Vergi ve Muhasebe Boyutlarıyla Yenileme Fonu Uygulamasına Yönelik Bir Değerlendirme

31/12/2013	
549- Özel Fonlar	50.000
679- Diğer olağandışı Gelir/Karlar	50.000
(III. yılın sonunda yenisi alınmayan sabit kıymetin gelir hesabına devri)	
/	

Cari dönemde sabit kıymet satışından kaynaklanan 50.000 TL'lik kar oluştuğundan döneme ilişkin vergi karşılığı ayrılmalıdır.

31/12/2013	
691- Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	10.000
370- Dönem Kârından Vergi Karşılıkları	10.000
50.000*0,20 Vergi karşılığı)	
/	

Sonuç ve Öneriler

İşletmelerin sahip oldukları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik amacıyla uygulamaya konan yenileme uygulaması diğer yandan vergi ötelemesi amacıyla da kullanılmaktadır. İhtiyari bir uygulama olan yenileme fonu uygulaması ile, işletmeler yapmış oldukları kâr planlaması çerçevesinde vergi kanunlarınca kendilerine tanınan bu hakkı kullanma hakkına sahiptirler. Halka açık anonim ortaklıklar hesap dönemlerini kâr ile kapatarak kredibilitelerini yükseltmek istediklerinden bu uygulanmadan yararlanmak istemezken yüksek kâr hedefleyen ve vergi ödemek istemeyen işletmeler bu uygulamadan yararlanarak kâr matrahlarını düşürerek daha az vergi ödeme yoluna gidebilmektedir.

Madde hükümlerinin net olmamasından kaynaklanan tereddütlerden dolayı yenileme fonu uygulamasında farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. Söz konusu tereddütlerin giderilmesi gerekmektedir İşletmeler açısından ise; tereddüt nedeni durumların yol açacağı olası sonuçların dikkate alınarak hareket edilmesi gerekmektedir.

Kaynaklar

Vergi Usul Kanunu (VUK) (213 Sayılı Kanun), <<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>> Erişim Tarihi:06.06.2018

Doğrusöz, B.(2018), İktisadi Kıymetleri Yenileme Fonu, <<https://www.dunya.com/kose-yazisi/iktisadi-kiymetleri-yenileme-fonu/398979>>Erişim Tarihi:07.06.2018

Vergi ve Muhasebe Boyutlarıyla Yenileme Fonu Uygulamasına Yönelik Bir Değerlendirme

- Ergin, N.M., (2017), Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu Uygulamasında Ertelemiş Vergi Hesaplaması, <<http://www.mondaq.com/turkey/x/615540/tax+authorities/Maddi+Duran+Varlk+Yenileme+Fonu+Uygulamasnda+Ertelenmi+Vergi+Hesaplamas>> Erişim Tarihi:07.06.2018
- Küçük, E., (2015). Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 11, Sayı 24, 155-180
- Özen, T., (2011), Yenileme Fonu Ayırma Koşulları ve Muhasebe Kaydı, <<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/turgay/012/>> Erişim Tarihi:08.06.2018
- Şen, Y. (2016), Yenilenme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:145,