

DOI Number: 10.29064/ijma.527030

**ENFLASYON ORTAMINDA MUHASEBE UYGULAMASI AÇISINDAN  
YENİLEME FONU AMORTİSMAN GİDERİ MAHSUP İLİŞKİSİ***THE RELATIONSHIP BETWEEN RENEWAL FUND AMORTISMAN EXPENDITURE  
MAHSUP IN THE INFLATION ENVIRONMENTAL ENVIRONMENTAL APPLICATION***Yusuf KAÇAR<sup>1</sup>****ÖZET**

Bu çalışmanın amacı işletmelerin enflasyonun yükseldiği dönemlerde ayrılmış olan yenileme fonlarının yeni maddi duran varlık edinmede yetersiz kalmaları sonuçlarını incelemektir. Vergi mevzuatımızda yer alan çeşitli düzenlemeler ile işletme içi yatırımlar teşvik edilmeye çalışılmıştır. Yenileme fonu Vergi Usul Kanununa göre gerekli şartlar yerine getirilirse ayrılabilir. Yenileme fonu ayırabilmek için satılan duran varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu bulunması gerekir.

Muhasebe uygulaması açısından maddi duran varlıkların satışından doğan kar, dönem sonunda, "690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI"na aktarılacaktır. Bu hesaba kaydedilen kar, yeni edinilecek maddi duran varlıkların yenileme giderlerini karşılamak için kullanılabilir. Bu nedenle bilançonun pasifinde öz kaynaklar grubunda yer alan "549. ÖZEL FONLAR HESABI"na kayıt edilebilecektir. Yenileme Fonu, bu hesabın yardımcı hesabıdır.

Türkiye Muhasebe Standardı-8'in 35. maddesinde belirtildiği üzere; duran varlık satış gelirlerinin düzenlenecek bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir. Enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki etkisinin giderilmesi için yasal bir zorunluluk olarak veya isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standardı "TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama"nın uygulanması sağlanmalıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Enflasyon, Muhasebe Uygulaması, Türkiye Muhasebe Standartları, Yenileme Fonu, Amortisman Gideri

**ABSTRACT**

The purpose of this study is to examine the results of the inefficiencies of the renewal funds, which were separated in the periods when the inflation rate increased, in the acquisition of new tangible assets. With various regulations in our tax legislation In-house investments have been encouraged. The renewal fund may be separated if the necessary conditions are fulfilled according to the Tax Procedure Law. In order to allocate the renewal fund, the renewal of the fixed asset must be required according to the nature of the business.

Profit from the sale of property, plant and equipment in terms of accounting application, is recorded to "690. PROFIT OR LOSS FOR THE PERIOD " at the end of the period. The profit recorded for this account may be used to cover the renewal expenses of the newly acquired property, plant and equipment. For this reason, it can be recorded in "549. SPECIAL FUNDS ACCOUNT" which

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, ykacar@marmara.edu.tr

is in the balance sheet of passive. Renewal Fund is the auxiliary account of this account.

As stated in the 35. article of Turkish Accounting Standart; fixed asset sales income should be stated in the notes to the balance sheet and income statement. For the purpose of eliminating the impact of inflation on the financial statements of the enterprises, implementation should be ensured As a legal requirement or optional Turkey Accounting Standard TMS 2.

**Keywords:** Inflation, Accounting Application, Turkey Accounting Standards, Renovation Fund, Depreciation Expense.

## GİRİŞ

Vergi mevzuatımızda yer alan çeşitli düzenlemeler ile işletme içi yatırımlar teşvik edilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerinde yer alan ve amortisman tabi maddi duran varlıkların satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatlarından elde edilen karların bazı şartlar altında belirli bir süre vergilenmesinin ertelenmesine imkan sağlayan "Yenileme Fonu" uygulamasıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1996: 298).

Uygulamada ise daha çok karşılaşılan, makine ve taşıt türündeki maddi duran varlıkların satışı ve yenilenmesi ile fon oluşturulmasıdır.

Bu çalışmamızda yenileme fonu uygulaması ile enflasyon ortamında amortisman gideri ve mahsup ilişkisi konusu incelenmiş bulunmaktadır. Birinci bölümde yenileme fonunun vergi mevzuatından kaynaklanan kuralları belirtilmiştir. İkinci bölümde muhasebe uygulaması açısından yapılması gerekenler incelenmiştir. Son bölümde ise enflasyon muhasebesi açısından yenileme fonu uygulaması ile ortaya çıkan olumlu ve olumsuz sonuçlar belirtilmiştir.

### 1.Vergi Usul Kanununda Yenileme Fonu Düzenlemesi

Vergi Usul Kanununda maddi duran varlıkların yenileme giderlerini karşılamak için işletmenin dönem karından yenileme fonu ayrılması kabul edilmemiştir. Bu nedenle işletmede mevcut bulunan ve kullanılan maddi duran varlıklar yönünden satış olmaksızın gelecek yıllarda yenileme çalışmaları yapılabilmesi için her yılın dönem karından yenileme fonu ayrılması mümkün değildir.

Yasanın kabul ettiği sisteme göre bütün maddi duran varlıkların, satılması veya doğal afet nedeniyle zarar görmesi, sigorta tazminatı alınması durumunda ve karın doğması halinde bu karlar ile yenileme giderlerini karşılamak üzere yenileme fonu oluşturulması mümkün bulunmaktadır.

Anılan maddelerde satılan sabit kıymetlerin yenilenmesi durumu; *amortisman tabi kıymetlerin satılması halinde alman bedel ile bunların envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki fark, Kar ve Zarar Hesabı'na geçirilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül 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. Şeklinde düzenlenmiştir.*

Hasara uğrayan sabit kıymetlerle ilgili olarak da; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde, farkı Kar veya Zarar Hesabı'na geçirilir. Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine 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. Şeklinde yasal düzenleme yapılmıştır.

Yasa hükümlerinden çıkarılan anlama göre yenileme fonu ayrılabilmesi için gerekli şartlar aşağıda belirtilmiştir (Erdim, 1992: 36):

- Satış veya sigortadan alınmasından doğan kar, aynı çeşit bir duran varlığın alınmasına tahsis edilmelidir. Yenileme fonuna alınan karla, satılan veya doğal afetler nedeniyle kaybolan duran varlığın yenilenmesi öngörülmektedir.
- Satılan veya hasara uğrayan duran varlığın yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu olur veya bu konuda işletmeyi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir.
- Yenileme fonu ayırabilmek için işletmelerin bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir. Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yenileme fonu ayırabilmektedirler.
- Yenileme fonu olarak kayıt edilen kar, üç yıl içinde kullanılmalıdır. Bu süre içinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.
- Satın alınan yeni duran varlığın amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup işlemi tamamlandıktan sonra, varsa kalan amortisman tutarları ilgili yılın giderlerine aktarılır.

Buna göre sadece maddi duran varlığın satılması veya doğal afet nedeniyle zarar görmesi ve sigorta tazminatı alınması durumunda ve buna bağlı olarak karın doğması halinde, bu karın belirli şartlar altında yenileme fonu olarak ayrılması kabul edilmektedir. İşletmelerde yenileme fonu uygulamasında esas itibarıyla vergi ertelemesi ile işletme içi yatırımların teşvik edilmesi söz konusudur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1996: 300).

Yenileme fonu ayırabilmek için satılan duran varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu bulunması, yöneticilerce bu konuda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir. Yasada belirtilen 3 yıllık sürenin hesabında; vergi idaresi satışın yapıldığı yılı ilk yıl olarak dikkate almaktadır. Danıştay'ın verdiği kararlarda ise 3 yıllık sürenin takip eden yıldan başlayacağı görüşü savunulmaktadır. Pasifte 3 yıl süre ile tu-

tulabilir hükmünü muhasebe tekniğine ve sistematik yorum yöntemine uygun olarak, Daniştay'ın görüşü bize göre daha uygundur (Örten, 1999: 16).

## 2. Muhasebe Uygulaması Açısından Yenileme Fonu

Maddi duran varlıkların satışından doğan kar, işletmenin diğer faaliyetlerinden meydana gelen karlar gibi dönem sonunda, "690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI"na aktarılacaktır. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda, maddi duran varlıkların satışından doğan kar, yeni edinilecek maddi duran varlıkların yenileme giderlerini karşılamak için kullanılabilir ve bu nedenle bilançonun pasifinde öz kaynaklar grubunda yer alan "549. ÖZEL FONLAR HESABI"na kayıt edilebilecektir. Yenileme Fonu, "549. ÖZEL FONLAR HESABI"nın yardımcı hesabıdır.

Örnek: Bir İşletme 2014 yılında 25.000.-TL'ya satın alınmış ve birikmiş amortismanı 15.000.- TL olan bir makinenin, 2017 yılı içerisinde 20.000.- TL' sına + % 18 KDV ile satışından oluşan kar, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesi hükümleri yerine getirilmek suretiyle "Yenileme Fonu " olarak kayıt edilmiştir.

102 BANKALAR	23.600,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	15.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		25.000,00
391 HESAPLANAN KDV		3.600,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		10.000,00
... Tarih ve ... Nolu fatura ile makine satışı		

679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	10.000,00	
549. ÖZEL FONLAR		10.000,00
549.01 Yenileme Fonu		
Makine satış karının yenileme fonu olarak kaydı		

2018 yılı Temmuz ayında yeni makine 30.000.-TL + % 18 KDV ödenerek satın alınmıştır. Vergi Usul Kanununun 328. maddesi hükmü gereği; amortisman giderinin yenileme fondan mahsup işlemi ile ilgili muhasebe kaydı:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	30.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00	
102 BANKALAR		35.400,00
... Tarih ve ... Nolu fatura ile makine satın alınması		

2018 yılı amortisman gideri ( Normal Amortisman yöntemi uygulanmıştır)

30.000.- X % 20 = 6.000.- TL

Vergi Usul Kanunu 328. Maddesi gereği amortisman giderinin yenileme fonundan mahsup işlemi ile 31.12.2018 tarihindeki muhasebe kaydı şöyle olur;

549. ÖZEL FONLAR	6.000,00	
549.01 Yenileme Fonu		
257. BİR. AMORTİSMANLAR		6.000,00
2018 yılı amortisman giderinin yenileme fonundan mahsup edilmesi.		

İşletmenin üç yıl kullanıp amortisman ayırdıktan sonra 2018 yılında sattığı makinelerin karı 10.000 TL yenileme fonuna aktarılmıştır. Vergi Usul Kanunu 328. Maddesi hükmüne göre, 2018 yılı sonunda yenileme fonundan yeni makinenin amortisman gideri 6.000.- TL mahsup edildikten sonra yenileme fonu hesabında  $10.000 - 6.000 = 4.000$ .- TL kaldığı görülmektedir. Bu durumda takibeden yıl amortisman giderinin 4.000.- TL'lık kısmı da bu tutardan karşılanabilecektir. Bu kayıt amortisman giderinin, o dönemin giderlerini arttırmayıp mevcut fon hesabını azalttığını gösterir (Ataman, 1997: 247).

Yukarıda yapılan muhasebe kayıtları sonucunda Vergi Usul Kanunu 328. maddesi hükmü gereğince yenileme fonu olarak kayıtlarda izlenen makine satış karından, yeni makinenin amortisman gideri mahsup edilmiş olmaktadır. Fakat bu uygulama, maliyet muhasebesi açısından üretim maliyeti ile finansal muhasebe açısından, işletmenin genel faaliyet sonucunun saptanması yönünden yetersiz kalmaktadır. Çünkü, yenileme fonu tutarından hesaplanan amortisman gideri mahsup edilmek suretiyle, işletmenin amortisman gideri tutarı azaltılmıştır. Bu nedenle özellikle endüstri işletmelerinde, yenileme fonu tutarı amortisman gideri tutarından büyük olduğu takdirde, üretim maliyetine dönem içinde amortisman gideri dahil edilemez. Oysa, makineler için hesaplanan amortisman giderinin tamamının üretim maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir (Ayboğa, 1997: 89).

Türkiye Muhasebe Standardı-8'in 35. maddesinde duran varlıkların elden çıkarılması ile ilgili olarak; " Duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan satış bedeli ile varlığın net defter değeri arasındaki fark gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir. " şeklinde düzenleme yapılmıştır. Standarda göre, Vergi Usul Kanunu'n-

daki uygulamadan farklı olarak , faaliyet dışı gelir olarak nitelendirilen duran varlık satış gelirlerinin doğrudan doğruya dönem sonu hesaplarına kayıt edilmek suretiyle gelir tablosunda olduğu gibi yer alması sağlanacaktır.

Yenileme Fonu uygulamasında ise, duran varlık satış gelirlerinin yukarıda belirtilen standarda göre düzenlenecek bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir.

### 3.Enflasyon Muhasebesi Açısından Yenileme Fonu

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinden birisi de işletmelerin duran varlıklarını yenilemede çektikleri sıkıntıdır. Teknolojideki gelişmeler ve sermaye mallarının fiyat artışları bu sıkıntıyı daha da arttırmaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde ayrılan amortismanlar duran varlıkların yenilenmesine yardımcı olamamaktadır. İşletmelerin duran varlıklarını yenilemede kardan ayırdıkları özel amaçlı fonlara ihtiyaç duyulmaktadır. Yenileme fonu, amortisman tabi kıymetlerin yenilenmesinde, mükellefler lehine geliştirilmiş bir vergi avantajı ya da teşvik uygulaması olmaktadır.

Enflasyon ortamında yenileme fonu oluşturulması, işletmelerin gelecekte duran varlık yenilemeleri için yardımcı olmakta, vergi erteleme dolayısıyla ofinansman sağlamaktadır. Esasen bu fonlar, enflasyon dolayısıyla ortaya çıkmış enflasyon karlarından ayrılmaktadır. Bu nedenle, belirli şartlar altında enflasyon karlarının vergilenmesi ertelenmekte veya engellenmektedir (Hacıüstemoğlu, 1997: 46).

Ülkemizde enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini gidermek amacı ile vergi kanunlarında çeşitli vergisel önlemler-düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunmaktadır. Vergisel düzenlemelerin çoğu bir vergi erteleme niteliğinde olup, bütün işletmelere aynı derecede uygulanmamaktadır (Samur, 1998: 168).

### SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. maddelerine uygun olarak yenileme fonu ayrılmasında; edinilen yeni maddi duran varlık için hesaplanan amortisman giderinin, yenileme fonundan mahsup edilmesi nedeniyle, işletmelerde vergi erteleme fonksiyonu amaca uygun olarak gerçekleşmektedir. Enflasyon ortamında, işletmelerde bu tür enflasyon karlarının vergilendirilmesi "Yenileme Fonu" uygulaması nedeniyle engellenmekte veya ertelenmektedir.

Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerine uygun olarak yenileme fonu ayrılmış olması durumunda; edinilen yeni maddi duran varlık için hesaplanan amortisman giderinin yenileme fonundan mahsup edilmesi nedeniyle, endüstri işletmelerinde hesaplanan amortisman giderinin tamamı üretim maliyetine yüklenemeyeceği için mali bilgiler, maliyet muhasebesi uygulamasında (üretim maliyeti, satılan mamullerin maliyeti, dönem sonu mamul ve yarımamul stok maliyeti), finansal muhasebe uygulamasında da (faaliyet giderleri, faaliyet kar veya zararı, dönem karı veya zararı), gerçeği göstermekten uzaklaşmaktadır.

Bu durumda, muhasebenin gerçek mali bilgiler üretmesi amacıyla işletmelerde dönem sonunda çeşitli muhasebe düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Bu konu ile ilgili olarak da Tü-

rkiye Muhasebe Standardı" TMS-8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükennmeye Tabi Varlıklar" uygulanmalıdır.

Genel anlamda enflasyonun etkisinin giderilmesiyle ilgili vergisel düzenlemeler vergi amacına uygun olarak kısmi düzeltmelere fırsat vermekte, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Bu nedenle enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki etkisinin giderilmesi için yasal bir zorunluluk olarak veya İsteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standardı"TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama"nın uygulanması sağlanmalıdır.

## KAYNAKÇA

Ataman, Ü. (1997). Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, İstanbul, Türkmen Kitabevi Yayınları.

Ayboğa, M. H. (1997). Endüstri İşletmelerinde Yenileme Fonu Amortisman Gideri Mahsup İlişkisi, M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt. XII, Sayı:1-2, İstanbul.

Erdim, A .(1992). Yenileme Fonu, Maliye Postası Dergisi, sayı: 284.

Hacırüstemoğlu, R. (1997). Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), İstanbul, Türkmen Yayınevi.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996). Denetim İlke ve Esasları, I. Cilt, İstanbul.

Örten, R. (1999). Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:76.

Samur, M (1998). Türkiye’ de Enflasyonun Mali Tablolara Yansıyan Etkisinin İncelenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, M. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Türk Muhasebe Standartları

Türk Vergi Kanunları